



## Samling af Afgørelser

FORSLAG TIL AFGØRELSE FRA GENERALADVOKAT  
H. SAUGMANDSGAARD ØE  
fremsat den 6. april 2016\*

**Sag C-24/15**

**Josef Plöckl  
mod  
Finanzamt Schrobenhausen**

(anmodning om præjudiciel afgørelse indgivet af Finanzgericht München (domstolen i skatte- og afgiftsretlige sager i München, Tyskland))

»Præjudiciel forelæggelse — afgifter — merværdiafgift — sjette direktiv — artikel 28c, punkt A, litra a) og d) — overførsel inden for Fællesskabet — fritagelse — oprindelsesstatens mulighed for at nægte at indrømme en fritagelse som følge af manglende angivelse af et momsregistreringsnummer tildelt af bestemmelsesstaten«

### **I – Indledning**

1. Ved kendelse af 4. december 2014, indgået til Domstolen den 21. januar 2015, har Finanzgericht München (domstolen i skatte- og afgiftsretlige sager i München) forelagt et præjudicielt spørgsmål vedrørende fortolkningen af artikel 22, stk. 8, og artikel 28c, punkt A, litra a), første afsnit, og litra d), i Rådets sjette direktiv 77/388/EØF af 17. maj 1977 om harmonisering af medlemsstaternes lovgivning om omsætningsafgifter – Det fælles merværdiafgiftssystem: ensartet beregningsgrundlag (EFT L 145, s. 1), som ændret ved Rådets direktiv 2005/92/EF af 12. december 2005 (EUT L 345, s. 19) (herefter »sjette direktiv«).

2. Spørgsmålet er blevet rejst under en sag mellem Josef Plöckl og Finanzamt Schrobenhausen (skattekontoret i Schrobenhausen) vedrørende sidstnævntes afslag på at fritage Josef Plöckls overførsel fra Forbundsrepublikken Tyskland til Kongeriget Spanien af et motorkøretøj, der var bestemt for hans virksomhed, med den begrundelse, at Josef Plöckl ikke havde meddelt skattekontoret i Schrobenhausen et registreringsnummer med henblik på merværdiafgift (moms), som var tildelt af Kongeriget Spanien.

### **II – Retsforskrifter**

#### *A – EU-retten*

3. Artikel 411 i Rådets direktiv 2006/112/EF af 28. november 2006 om det fælles merværdiafgiftssystem (EUT L 347, s. 1) bestemmer, at sjette direktiv ophæves.

\* Originalsprog: fransk.

4. Ifølge artikel 413 i direktiv 2006/112 trådte direktivet i kraft den 1. januar 2007. Det fremgår imidlertid af de faktiske omstændigheder, som den forelæggende ret har oplyst, at den transaktion, der er omhandlet i tvisten i hovedsagen, dvs. Josef Plöckls overførsel fra Tyskland til Spanien af et køretøj, der var bestemt for hans virksomhed, fandt sted den 20. oktober 2006. Direktiv 2006/112 var således ikke trådt i kraft på tidspunktet for de relevante faktiske omstændigheder i tvisten i hovedsagen.

5. Det følger af det ovenstående, at det er sjette direktivs bestemmelser, der finder anvendelse i nærværende sag.

6. I henhold til sjette direktivs artikel 5, stk. 1, forstås der ved »levering af et gode« overdragelse af retten til som ejer at råde over et materielt gode.

7. Sjette direktivs artikel 22, som affattet ved direktivets artikel 28h, fastsætter flere forpligtelser for betalingspligtige personer vedrørende bl.a. indgivelse af angivelser, regnskabsførelse, udstedelse af fakturaer, betaling af moms og indgivelse af en oversigt.

8. Sjette direktivs artikel 22, stk. 8, som affattet ved direktivets artikel 28h, fastsætter:

»Medlemsstaterne kan fastsætte andre forpligtelser, som de skønner nødvendige for at sikre en korrekt opkrævning af [moms] og for at undgå svig, forudsat at der sker ligebehandling af indenlandske transaktioner og transaktioner mellem medlemsstaterne foretaget af afgiftspligtige personer, og såfremt disse forpligtelser ikke i samhandelen mellem medlemsstaterne giver anledning til formaliteter ved grænsepassagen.«

9. Sjette direktivs artikel 28a har følgende ordlyd:

»1. Der skal ligeledes svares [moms] af:

a) erhvervelser inden for Fællesskabet af goder mod vederlag, der foretages i indlandet af en afgiftspligtig person, der handler i denne egenskab, eller af en ikke-afgiftspligtig juridisk person, når sælgeren er en afgiftspligtig person, der handler i denne egenskab og hverken er omfattet af fritagelsesordningen i artikel 24 eller af bestemmelserne i artikel 8, stk. 1, litra a), anden sætning, eller artikel 28b, punkt B, stk. 1.

[...]

3. Ved erhvervelse inden for Fællesskabet af et gode forstås erhvervelse af retten til som ejer at råde over løsøre, som af sælgeren eller af erhververen eller for disses regning forsendes eller transporteres til en anden medlemsstat end den, hvor forsendelsen eller transporten af dette gode påbegyndes, til erhververen.

[...]

5. Med levering af goder mod vederlag sidestilles:

b) en afgiftspligtig persons overførsel af et gode fra hans virksomhed til en anden medlemsstat.

Et gode anses for at være overført til en anden medlemsstat, såfremt det af den afgiftspligtige person eller for hans regning er forsendt eller transporteret til steder uden for det i artikel 3 omhandlede område, men inden for Fællesskabet, til brug for hans virksomhed, bortset fra en af følgende transaktioner:

[...]

6. Med erhvervelse inden for Fællesskabet af goder mod vederlag sidestilles det forhold, at en afgiftspligtig person i sin virksomhed benytter et gode, der af den afgiftspligtige person eller for hans regning er forsendt eller transporteret fra en anden medlemsstat, hvor dette gode af den afgiftspligtige person som led i hans virksomhed i denne anden medlemsstat er produceret, udvundet, forarbejdet, købt, erhvervet som defineret i stk. 1 eller indført.«

10. Sjette direktivs artikel 28c, punkt A, litra a) og d), har følgende ordlyd:

»Med forbehold af andre fællesskabsbestemmelser og på betingelser, som medlemsstaterne fastsætter for at sikre en korrekt og enkel anvendelse af nedennævnte fritagelser og for at hindre enhver mulig form for svig, unddragelse eller misbrug, fritager medlemsstaterne nedennævnte transaktioner:

a) levering af goder, som defineret i artikel 5, når disse goder af sælgeren eller af erhververen eller for disses regning forsendes eller transporteres til steder uden for det i artikel 3 omhandlede område, men inden for Fællesskabet, til en anden afgiftspligtig person eller til en ikke-afgiftspligtig juridisk person, som handler i denne egenskab i en anden medlemsstat end den, hvor forsendelsen eller transporten af goderne påbegyndes.

[...]

d) levering af goder som defineret i artikel 28a, stk. 5, litra b), når leveringen ville være omfattet af ovenstående fritagelser, hvis den blev foretaget til en anden afgiftspligtig person.«

11. Den forelæggende ret har ligeledes henvist til Rådets forordning (EF) nr. 1798/2003 af 7. oktober 2003 om administrativt samarbejde vedrørende merværdiafgift og ophævelse af forordning (EØF) nr. 218/92 (EUT L 264 s. 1), som ændret ved Rådets forordning 885/2004 af 26. april 2004 (EUT L 168, s. 1, herefter »forordning nr. 1798/2003«).

12. Følgende fastsættes i artikel 17 i forordning nr. 1798/2003, som er indeholdt i kapitel IV, der har overskriften »Udveksling af oplysninger uden forudgående anmodning«:

»Med forbehold af bestemmelserne i kapitel V og VI foretager den kompetente myndighed i hver medlemsstat en automatisk eller struktureret automatisk udveksling af de i artikel 1 omhandlede oplysninger, med den kompetente myndighed i enhver anden medlemsstat, som berøres heraf, i følgende situationer:

- 1) hvor afgiftsfastsættelsen skønnes at finde sted i bestemmelsesmedlemsstaten, og kontrolsystemets effektivitet beror på de oplysninger, oprindelsesmedlemsstaten giver
- 2) hvor en medlemsstat har grunde til at tro, at der er eller kan være begået en overtrædelse af momslovgivningen i den anden medlemsstat
- 3) hvor der er risiko for svig eller afgiftsunddragelse i den anden medlemsstat.«

13. Kapitel V i forordning nr. 1798/2003 har overskriften »Lagring og udveksling af særlige oplysninger vedrørende samhandelen inden for Fællesskabet«. Forordningens artikel 22, stk. 1, der er indeholdt i nævnte kapitel, bestemmer:

»Hver medlemsstat skal have en elektronisk database, hvor de oplysninger, der indsamles i overensstemmelse med artikel 22, stk. 6, litra b), som affattet ved [sjette direktivs] artikel 28h [...], lagres og behandles.

[...]«

14. Artikel 23 og 24 i forordning nr. 1798/2003 regulerer proceduren for automatisk modtagelse af de oplysninger, der er lagret i overensstemmelse med artikel 22, som vedrører momsregistreringsnumre i hver medlemsstat og den samlede værdi af alle leverancer af varer inden for Fællesskabet mellem to personer med sådanne numre.

#### B – Tysk ret

15. Ifølge § 3, stk. 1a, første punktum, i lov om merværdiafgift (Umsatzsteuergesetz, herefter »UStG«) i den affattelse, der finder anvendelse på det omtvistede år, anses en erhvervsdrivendes overførsel fra indlandet til det øvrige fællesskabsområde af en genstand fra virksomheden, som den pågældende råder over, undtagen hvis det alene sker med henblik på forbigående anvendelse, for en »levering mod vederlag«, også i tilfælde, hvor den erhvervsdrivende har indført genstanden til indlandet. Den erhvervsdrivende anses for leverandør i henhold til denne bestemmelses andet punktum.

16. Leveringer inden for Fællesskabet er moms fritaget i henhold til UStG's § 4, nr. 1), litra b).

17. UStG's § 6a definerer bl.a. leveringer inden for Fællesskabet som følger:

»[...]

2. Som leveringer inden for Fællesskabet anses også overførsel af en genstand, som sidestilles med en levering.

3. Det påhviler den erhvervsdrivende at påvise, at de i stk. 1 og 2 omhandlede betingelser er opfyldt.«

18. § 17c i momsgennemførelsesbekendtgørelsen (Umsatzsteuer-Durchführungsverordnung) i den affattelse, der var gældende i det omtvistede år, pålægger leverandøren følgende forpligtelser:

»1. Ved leveringer inden for Fællesskabet (UStG's § 6a, stk. 1 og 2) skal den erhvervsdrivende, som er omfattet af bekendtgørelsens anvendelsesområde, bogføringsmæssigt kunne godtgøre, at betingelserne for moms fritagelsen er opfyldt, herunder ved angivelse af køberens momsregistreringsnummer. Det skal fremgå klart af bogføringen, at betingelserne er opfyldt, og det skal være let at efterprøve.

[...]

3. I tilfælde af overførsel, der må sidestilles med levering (UStG's § 6a, stk. 2), skal den erhvervsdrivende registrere følgende:

[...]

2) adresse og momsregistreringsnummer for den virksomhedsdel, som er beliggende i den anden medlemsstat

[...]«

#### III – Tvisten i hovedsagen og det præjudicielle spørgsmål

19. I 2006 købte Josef Plöckl en ny bil og henførte denne til sin enkeltmandsvirksomhed »HD Equipment«. Den 20. oktober 2006 sendte han den nye bil til en spansk automobilforhandler med henblik på at sælge bilen i Spanien. Den 11. juli 2007 solgte virksomheden HD Equipment bilen til den spanske virksomhed D SL (herefter »D«).

20. I sine momsangivelser angav Josef Plöckl i 2006 ingen omsætning for disse transaktioner, og i 2007 angav han en fritaget levering inden for Fællesskabet. Han anførte i sit regnskab, at køretøjet var blevet sendt til Spanien den 20. oktober 2006 (hvilket blev attesteret ved et CMR-fragtbrev) og solgt til D i 2007 (hvilket blev attesteret ved en faktura af 11.7.2007). Josef Plöckl anførte ikke et momsregistreringsnummer, der var tildelt hans virksomhed i Spanien, og angav ingen omsætning i Spanien. Det fremgår af de sagsakter, der er fremlagt af den forelæggende ret, at der i den faktura, som Josef Plöckl henviste til, var anført D's momsregistreringsnummer.

21. I forbindelse med en kontrol på stedet vurderede skattekontoret i Schrobenhausen, at betingelserne for at fritage en levering inden for Fællesskabet ikke var opfyldt i 2007, og udstedte en berigtiget momsansættelse for dette år. Under den sag, som efterfølgende blev anlagt ved Finanzgericht München (domstolen i skatte- og afgiftsretlige sager i München), fastslog denne ret, at køretøjet allerede befandt sig i Spanien i 2007, hvilket medførte, at skattekontoret i Schrobenhausen annullerede den berigtigede momsansættelse.

22. Efter denne annullation berigtigede skattekontoret i Schrobenhausen beregningen af moms for 2006 og fastslog, at overførslen af køretøjet til Spanien i 2006 var momspligtig og ikke fritaget for afgift. Josef Plöckl påklagede denne afgørelse til skattekontoret i Schrobenhausen, som afviste klagen. Ifølge skattekontoret var denne overførsel ikke momsfrataget, eftersom Josef Plöckl ikke havde anført et momsregistreringsnummer, der var tildelt hans virksomhed i Spanien, og dermed ikke havde fremlagt det påkrævede bogføringsmæssige bevis. Josef Plöckl har anlagt sag til prøvelse af denne afgørelse.

23. De tyske skattemyndigheder har ikke orienteret de spanske skattemyndigheder om sagen.

24. Ifølge den forelæggende ret er det ubestridt mellem parterne i hovedsagen, at der ikke foreligger svig.

25. Den forelæggende ret er af den opfattelse, at overførslen af køretøjet til Spanien i 2006 er momspligtig som en afgiftspligtig persons overførsel af et gode fra den pågældendes virksomhed til en anden medlemsstat i overensstemmelse med sjette direktivs artikel 28a, stk. 5, litra b). Stedet for denne overførsel befandt sig i Tyskland i henhold til sjette direktivs artikel 8, stk. 1, litra a).

26. Den forelæggende ret har udelukket, at der er tale om en levering inden for Fællesskabet til D, da der ikke foreligger en tilstrækkelig tidsmæssig og materiel forbindelse mellem overførslen af køretøjet til Spanien og salget af køretøjet til D. I denne henseende har den forelæggende ret fremhævet, at salget skete flere måneder efter overførslen, og at køberen endnu ikke var kendt på tidspunktet for overførslen.

27. Det påhviler følgelig den forelæggende ret at fastslå, om den overførsel inden for Fællesskabet, som Josef Plöckl foretog, kan fritages i medfør af sjette direktivs artikel 28c, punkt A, litra d), bl.a. henset til den omstændighed, at der ikke er blevet truffet alle rimelige foranstaltninger med henblik på at angive et spansk momsregistreringsnummer tildelt af de spanske myndigheder.

28. Den forelæggende ret hælder til den antagelse, at en overførsel inden for Fællesskabet, der er forløbet under omstændigheder som de ovenfor beskrevne, skal indrømmes denne fritagelse.

29. Den forelæggende ret har anført, at ifølge sjette direktivs artikel 28c, punkt A, litra d), er en overførsel inden for Fællesskabet fritaget, når den ville være omfattet af fritagelsen i direktivets artikel 28c, punkt A, litra a), »hvis den blev foretaget til en anden afgiftspligtig person«.

30. Den forelæggende ret har konstateret, at den i hovedsagen omhandlede overførsel inden for Fællesskabet faktisk opfylder de betingelser, der er fastsat med henblik på at opnå fritagelsen i direktivets artikel 28c, punkt A, litra a), hvis overførslen blev foretaget til en anden afgiftspligtig person. Josef Plöckl, der er en afgiftspligtig person, forsendte nemlig køretøjet fra Tyskland til Spanien med henblik på fortsat at anvende den erhvervsmæssigt.

31. Den forelæggende ret har endvidere anført, at ud over når der er tale om svig, kan medlemsstaterne ikke kræve, at der opfyldes andre betingelser end dem, der er fastsat i sjette direktivs artikel 28c, punkt A, litra a), navnlig for så vidt angår afgiftspålæggelsen af erhvervelser inden for Fællesskabet af de tilsvarende goder. Den forelæggende ret har herved henvist til domme Teleos m.fl. (C-409/04, EU:C:2007:548, præmis 70) og VSTR (C-587/10, EU:C:2012:592, præmis 30 og 55).

32. Ifølge den forelæggende ret er der ingen konkrete holdepunkter for at antage, at der foreligger svig i hovedsagen. Josef Plöckl har ganske enkelt begået en retlig fejl, idet han anså overførslen af køretøjet og det efterfølgende salg heraf til D for samlet at udgøre en fritaget levering inden for Fællesskabet, hvilket indholdet af hans momsangivelser og regnskab afspejler. Josef Plöckl burde ganske vist have angivet en fritaget overførsel inden for Fællesskabet i Tyskland og en erhvervelse inden for Fællesskabet (sjette direktivs artikel 28a, stk. 6), som var afgiftspligtig i Spanien (direktivets artikel 28b, punkt A, stk. 1), der burde være efterfulgt af en levering af goder til D, som var afgiftspligtig i Spanien. Den omstændighed, at erhvervelsen inden for Fællesskabet ikke er blevet beskattet i Spanien, kan imidlertid ikke udgøre svig, eftersom Josef Plöckl ville have haft ret til at fradrage momsen på erhvervelsen inden for Fællesskabet.

33. Det er i denne sammenhæng, at den forelæggende ret har rejst tvivl om, hvorvidt skattemyndighederne kan afslå at indrømme en fritagelse, når den afgiftspligtige person ikke har angivet sin kundes (den del af virksomheden, der er beliggende i en anden medlemsstat, i tilfælde af en overførsel inden for Fællesskabet) momsregistreringsnummer.

34. Besvarelsen af dette spørgsmål afhænger i høj grad af, hvilken fortolkning der skal anlægges af dom VSTR (C-587/10, EU:C:2012:592) i forbindelse med en overførsel inden for Fællesskabet. Ifølge den forelæggende ret kan det udledes af nævnte doms præmis 44, 46 og 51, at der skal indrømmes en momsfrigørelse, såfremt de materielle betingelser er opfyldt, selv hvis den afgiftspligtige person har undladt at efterleve visse formkrav. Et modsat resultat kan kun antages, såfremt tilsidesættelsen af sådanne formkrav har gjort det udelukket at fremlægge et sikkert bevis for, at de materielle betingelser er opfyldt. Det formelle krav om momsregistreringsnummer kan dermed ikke bringe retten til momsfrigørelse i fare, når de materielle betingelser er opfyldt, hvilket er tilfældet i hovedsagen.

35. På denne baggrund har Finanzgericht München (domstolen i skatte- og afgiftsretlige sager i München) besluttet at udsætte sagen og forelægge Domstolen følgende præjudicielle spørgsmål:

»Tillader [sjette direktivs] artikel 22, stk. 8, og artikel 28c, punkt A, litra a), første afsnit, og litra d), [...] medlemsstaterne at give afslag på en afgiftsfrigørelse for en levering inden for Fællesskabet (her: overførsel inden for Fællesskabet), hvis leverandøren ganske vist ikke har truffet alle rimelige foranstaltninger med hensyn til formelle krav i forbindelse med notering af momsregistreringsnummeret, men der ikke er konkrete indicier for en afgiftsunddragelse, genstanden er overført til en anden medlemsstat, og også de øvrige forudsætninger for afgiftsfrigørelsen er til stede?«

#### **IV – Retsforhandlingerne for Domstolen**

36. Anmodningen om præjudiciel afgørelse blev registreret på Domstolens Justitskontor den 21. januar 2015.

37. Skattekontoret i Schrobenhausen, den græske og den portugisiske regering samt Europa-Kommissionen har indgivet skriftlige indlæg.

38. Under retsmødet, der blev afholdt den 20. januar 2016, blev der afgivet mundtlige indlæg af repræsentanterne for skattekontoret i Schrobenhausen, den tyske regering og Kommissionen.

## V – Vurdering af det præjudicielle spørgsmål

39. Den forelæggende ret ønsker oplyst, om sjette direktivs artikel 22, stk. 8, og artikel 28c, punkt A, litra a), første afsnit, og litra d), skal fortolkes således, at de er til hinder for, at oprindelsesstatens skattemyndigheder giver afslag på at indrømme en afgiftsfritagelse for en overførsel inden for Fællesskabet med den begrundelse, at den afgiftspligtige person ikke har angivet et momsregistreringsnummer tildelt af bestemmelsesstaten, når der ikke foreligger konkrete holdepunkter for at antage, at der foreligger svig, genstanden er overført til en anden medlemsstat, og de øvrige betingelser for afgiftsfritagelsen også er opfyldt.

40. Der består en overførsel inden for Fællesskabet, når en afgiftspligtig person overfører et materielt gode fra den pågældendes virksomhed fra en medlemsstats område til en anden medlemsstats område, og dette sker til brug for den pågældendes virksomhed.

41. Denne type transaktion er i princippet moms fritaget i oprindelsesstaten og momspligtig i bestemmelsesstaten i henhold til princippet om momsens neutralitet. Tvisten i hovedsagen vedrører oprindelsesstatens (i det foreliggende tilfælde Forbundsrepublikken Tyskland) afslag på at indrømme en fritagelse med den begrundelse, at den afgiftspligtige person ikke har meddelt denne stats myndigheder et momsregistreringsnummer tildelt af bestemmelsesstaten (i det foreliggende tilfælde Kongeriget Spanien).

42. Jeg vil gerne fremhæve tre faktiske omstændigheder, som den forelæggende ret har fastslået. For det første er der efter denne rets opfattelse ingen konkrete holdepunkter for at antage, at der foreligger svig. For det andet har den forelæggende ret anført, at alle fastsatte betingelser for at opnå fritagelse er opfyldt med undtagelse af forpligtelsen til at angive et momsregistreringsnummer tildelt af bestemmelsesstaten. For det tredje har nævnte ret præciseret, at en angivelse af dette nummer ikke ville have bidraget til at belyse den faktiske sammenhæng, da nummeret i forvejen var kendt. Det forelagte spørgsmål skal besvares i lyset af disse tre konstateringer.

### A – Den ordning, der finder anvendelse på overførsler inden for Fællesskabet

43. Ordningen for overførsler inden for Fællesskabet blev skabt ved indførslen af en »momsovergangsordning for samhandelen mellem medlemsstaterne« ved Rådets direktiv 91/680/EØF af 16. december 1991 om tilføjelse til det fælles merværdiafgiftssystem og om ændring, med henblik på afskaffelse af de fiskale grænser, af direktiv 77/388 (EFT L 376, s. 1).

44. Inden for rammerne af denne overgangsordning sidestilles en overførsel inden for Fællesskabet dels med en levering af goder, der er moms fritaget i oprindelsesstaten, dels med en erhvervelse inden for Fællesskabet, der er momspligtig i bestemmelsesstaten. Denne behandling af overførsler inden for Fællesskabet er i overensstemmelse med formålet med momsovergangsordningen for samhandelen mellem medlemsstaterne, som er at overføre afgiftsprovenuet til den medlemsstat, hvor det endelige forbrug af de leverede goder finder sted\*\*.

\*\* Domme Twoh International (C-184/05, EU:C:2007:550, præmis 22), R. (C-285/09, EU:C:2010:742, præmis 37 og 38) og VSTR (C-587/10, EU:C:2012:592, præmis 27 og 28).

1. Sidestillingen af en overførsel inden for Fællesskabet med en levering af goder mod vederlag i oprindelsesstaten

45. En overførsel inden for Fællesskabet udgør ikke en levering af goder i henhold til den definition, der er fastsat i sjette direktivs artikel 5, stk. 1. Ifølge denne bestemmelse kræver en levering af goder således, at der sker overdragelse af retten til som ejer at råde over et materielt gode. Inden for rammerne af en overførsel inden for Fællesskabet bevarer den afgiftspligtige person imidlertid retten til som ejer at råde over de pågældende goder, idet disse goder blot overføres til en del af den afgiftspligtiges virksomhed, der befinder sig i en anden medlemsstat.

46. Dette forhold gør det muligt at sondre mellem overførsler inden for Fællesskabet og »almindelige« leveringer inden for Fællesskabet. Når retten til som ejer at råde over et materielt gode overdrages til en anden afgiftspligtig person (eller en ikke-afgiftspligtig juridisk person), som handler i denne egenskab i en anden medlemsstat, skal transaktionen kvalificeres som en »almindelig« levering inden for Fællesskabet. Når denne råderet derimod ikke overdrages, og det omhandlede gode fortsat er bestemt for den pågældende afgiftspligtige persons virksomhed, udgør transaktionen derimod en overførsel inden for Fællesskabet.

47. Jeg er således enig i den forelæggende rets vurdering af, at de transaktioner, som Josef Plöckl har foretaget, ikke skal kvalificeres som »almindelige« leveringer inden for Fællesskabet til D, men som en overførsel inden for Fællesskabet (materialiseret ved forsendelsen af køretøjet til Spanien), der blev fulgt af en levering af et gode til D (materialiseret ved salget af køretøjet). En kvalificering af en levering inden for Fællesskabet kræver således efter min opfattelse, at erhververens identitet er kendt på tidspunktet for transporten eller forsendelsen af godet til en anden medlemsstat, hvilket ifølge den forelæggende rets konstateringer ikke var tilfældet i tvisten i hovedsagen\*\*\*.

48. Det følger af det ovenstående, at en overførsel inden for Fællesskabet ikke ville være momspligtig alene på grundlag af den definition, der er fastsat i sjette direktivs artikel 5, stk. 1.

49. Sjette direktivs artikel 28a, stk. 5, litra b), sidestiller imidlertid en overførsel inden for Fællesskabet med en levering af goder mod vederlag.

50. Anvendelsen af en sidestillingsteknik har en væsentlig praktisk betydning. En overførsel inden for Fællesskabet er således kun momspligtig, såfremt alle sidestillingsbetingelserne i sjette direktivs artikel 28a, stk. 5, litra b), er opfyldt. De fem sidestillingsbetingelser, således som de følger af bestemmelsen, er følgende:

- Overførslen skal være foretaget af den afgiftspligtige person eller for dennes regning.
- Overførslen skal vedrøre et materielt gode fra den afgiftspligtige persons virksomhed.
- Godet skal være sendt eller transporteret til steder uden for det i sjette direktivs artikel 3 omhandlede område, men inden for Unionen (dvs. fra en medlemsstats område til en anden medlemsstats område).
- Overførslen skal være foretaget til brug for virksomheden.
- Godet må ikke overføres til brug for en af de transaktioner, der er opregnet i bestemmelsen\*\*\*\*.

\*\*\* Jf. punkt 26 i nærværende forslag til afgørelse.

\*\*\*\* I tvisten i hovedsagen er det ubestridt, at den af Josef Plöckl foretagne overførsel opfylder sidstnævnte betingelse, således at det ikke er nødvendigt at tage stilling til de transaktioner, der er opregnet i bestemmelsen.

51. Det skal tilføjes, at det i henhold til de klassiske regler om fordeling af bevisbyrden påhviler skattemyndighederne at bevise, at sidestillingsbetingelserne er opfyldt, inden de momspålægger en overførsel inden for Fællesskabet. Den opgave, der påhviler skattemyndighederne, lettes ganske vist af de afgiftspligtige personers forpligtelse til at indgive angivelser\*\*\*\*, men det forholder sig ikke desto mindre således, at disse myndigheder ikke kan momspålægge en overførsel inden for Fællesskabet uden at have fastslået, at samtlige sidestillingsbetingelser er opfyldt.

52. Hvad angår stedet for en overførsel inden for Fællesskabet, der sidestilles med levering af goder, finder de bestemmelser, der regulerer stedet for levering af goder, anvendelse. I henhold til sjette direktivs artikel 8, stk. 1, litra a), anses stedet for denne »sidestillede« overførsel inden for Fællesskabet for at være beliggende i den medlemsstat, hvor godet befinder sig på det tidspunkt, hvor forsendelsen eller transporten påbegyndes, dvs. Forbundsrepublikken Tyskland for så vidt angår hovedsagen.

## 2. Fritagelse for en overførsel inden for Fællesskabet i oprindelsesstaten

53. Sjette direktivs artikel 28c, punkt A, litra d), bestemmer, at medlemsstaterne skal fritage levering af goder som defineret i direktivets artikel 28a, stk. 5, litra b), »når leveringen ville være omfattet af ovenstående fritagelser, hvis den blev foretaget til en anden afgiftspligtig person«.

54. Set fra et logisk synspunkt er det berettiget at stille spørgsmålstejn ved formålet med denne bestemmelses udvidelse af anvendelsesområdet for de fritagelser, der er fastsat i sjette direktivs artikel 28c, punkt A, litra a)-c). Er den sidestilling, der er fastsat i sjette direktivs artikel 28a, stk. 5, litra b), ikke tilstrækkelig til, at overførsler inden for Fællesskabet falder ind under anvendelsesområdet for disse fritagelser?

55. Efter min opfattelse var denne udvidelse nødvendig som følge af, at der i hver af disse to bestemmelser udtrykkeligt nævnes to særskilte personer, nemlig sælgeren og erhververen. Da en overførsel inden for Fællesskabet pr. definition kun omhandler en enkelt person, var det nødvendigt at udvide fritagelsernes anvendelsesområde til at omfatte overførsler inden for Fællesskabet, som ville være omfattet af disse fritagelser, hvis de blev foretaget »til en anden afgiftspligtig person«.

56. Det skal herefter undersøges, hvilke materielle betingelser der skal være opfyldt, for at en overførsel inden for Fællesskabet er omfattet af fritagelsen i sjette direktivs artikel 28c, punkt A, litra d). Disse materielle betingelser varierer, alt efter hvilke goder der er genstand for transaktionen, dvs. nye transportmidler, punktafgiftspligtige varer eller andre goder, som er omhandlet i henholdsvis sjette direktivs artikel 28c, punkt A, litra b), c) og a).

57. Henset til ordlyden af det præjudicielle spørgsmål er det den forelæggende rets vurdering, at det er sjette direktivs artikel 28c, punkt A, litra a), der er relevant i hovedsagen, dvs. den bestemmelse, der fastsætter en fritagelse for »andre goder«. Dette valg indebærer, at det køretøj, som Josef Plöckl overførte, ikke var et »nyt transportmiddel« som omhandlet i direktivets artikel 28a, stk. 2, og artikel 28c, punkt A, litra b), hvilket det tilkommer den forelæggende ret at fastslå.

58. Det skal følgelig fastslås, hvilke materielle betingelser der er fastsat med henblik på at opnå den fritagelse, der følger af sjette direktivs artikel 28c, punkt A, litra a), sammenholdt med bestemmelsens litra d).

\*\*\*\* Jf. bl.a. sjette direktivs artikel 22, stk. 4, som affattet ved direktivets artikel 28h.

59. I henhold til direktivets artikel 28c, punkt A, litra d), skal den pågældende transaktion for det første være en overførsel inden for Fællesskabet som omhandlet i direktivets artikel 28a, stk. 5, litra b). Transaktionen skal således opfylde de fem sidestillingsbetingelser, der er anført i punkt 50 i nærværende forslag til afgørelse.

60. For det andet opstiller samme direktivets artikel 28c, punkt A, litra a), første afsnit, følgende materielle betingelser:

- Goderne skal være forsendt eller transporteret af sælgeren eller af erhververen eller for disses regning til steder uden for det i artikel 3 omhandlede område, men inden for Unionen (dvs. fra en medlemsstats område til en anden medlemsstats område).
- Leveringen skal være foretaget til en anden afgiftspligtig person eller til en ikke-afgiftspligtig juridisk person, som handler i denne egenskab, i en anden medlemsstat end den, hvor forsendelsen eller transporten af goderne blev påbegyndt.

61. Den omstændighed, at de fem sidestillingsbetingelser, der er anført i punkt 50 i nærværende forslag til afgørelse, er opfyldt, må efter min opfattelse nødvendigvis indebære, at de materielle betingelser, som sjette direktivets artikel 28c, punkt A, litra a), første afsnit, fastsætter, er opfyldt. Navnlig indebærer den omstændighed, at et gode overføres »til brug for virksomheden«, at overførslen foretages til en afgiftspligtig person, »som handler i denne egenskab« \*\*\*\*\*.

62. Den eneste yderligere materielle betingelse, der pålægges ved sjette direktivets artikel 28c, punkt A, litra a), består dermed i de udelukkelse, der er defineret i denne bestemmelses andet afsnit. Der er imidlertid intet i de sagsakter, der er fremlagt for Domstolen, som tyder på, at Josef Plöckl skulle være omfattet af en af disse udelukkelse. Den forelæggende ret har i øvrigt heller ikke henvist til denne bestemmelse i det præjudicielle spørgsmål, der er forelagt for Domstolen.

63. Det følger af det ovenstående, at de materielle betingelser, som Josef Plöckl skal opfylde i hovedsagen med henblik på at opnå den fritagelse, der er fastsat i sjette direktivets artikel 28c, punkt A, litra a), sammenholdt med bestemmelsens litra d), har en rækkevidde, der svarer til rækkevidden af de sidestillingsbetingelser, som er fastsat i direktivets artikel 28a, stk. 5, litra b), således som de er opregnet i punkt 50 i nærværende forslag til afgørelse. Dette forhold har en særlig betydning for den besvarelse, som jeg vil foreslå Domstolen \*\*\*\*\*.

3. Sidestillingen af en overførsel inden for Fællesskabet med en erhvervelse inden for Fællesskabet mod vederlag i bestemmelsesstaten

64. Sjette direktivets artikel 28a, stk. 3, definerer en erhvervelse inden for Fællesskabet af et gode som erhvervelsen af retten til som ejer at råde over løsøre, som forsendes eller transporteres til en anden medlemsstat end den, hvor forsendelsen eller transporten af dette gode påbegyndes.

65. Henset til denne definition kan en overførsel inden for Fællesskabet ikke udgøre en erhvervelse inden for Fællesskabet i godets bestemmelsesstat, eftersom overførslen ikke indebærer, at en anden person overdrages retten til som ejer at råde over godet \*\*\*\*\*.

66. Overførsler inden for Fællesskabet er imidlertid i henhold til sjette direktivets artikel 28a, stk. 6, sidestillet med erhvervelser inden for Fællesskabet mod vederlag.

\*\*\*\*\* Ifølge retspraksis handler en afgiftspligtig person i denne egenskab, når den pågældende foretager transaktioner som led i sin afgiftspligtige virksomhed. Jf. i denne retning dom VSTR (C-587/10, EU:C:2012:592, præmis 49).

\*\*\*\*\* Jf. punkt 100-103 i nærværende forslag til afgørelse.

\*\*\*\*\* Jf. punkt 45 og 46 i nærværende forslag til afgørelse.

67. Hvad angår stedet for en overførsel inden for Fællesskabet, der sidestilles med en erhvervelse inden for Fællesskabet, finder de bestemmelser, der regulerer stedet for erhvervelser inden for Fællesskabet, anvendelse. I henhold til sjette direktivs artikel 28b, punkt A, stk. 1, anses stedet for denne »sidestillede« overførsel inden for Fællesskabet for at være beliggende i den medlemsstat, hvor godet befinder sig, når forsendelsen eller transporten til erhververen afsluttes, dvs. Kongeriget Spanien for så vidt angår hovedsagen.

*B – Forpligtelsen til at angive et momsregistreringsnummer tildelt af bestemmelsesstaten er et formkrav med henblik på fritagelsen for overførsler inden for Fællesskabet*

68. Tvisten i hovedsagen vedrører skattekontoret i Schrobenausens afslag på at fritage Josef Plöckl overførsel af et motorkøretøj fra Tyskland til Spanien med den begrundelse, at Josef Plöckl ikke havde meddelt skattekontoret et momsregistreringsnummer tildelt af sidstnævnte stat.

69. Skattekontoret i Schrobenaus, den tyske regering og Kommissionen har under retsmødet fremhævet vigtigheden af den funktion, som i forbindelse med kontrollen af transaktioner inden for Fællesskabet varetages ved angivelsen af et momsregistreringsnummer tildelt af bestemmelsesstaten. Henset til det betydelige antal af disse transaktioner vil det i praksis være umuligt at foretage en individuel kontrol af hver enkelt. Medlemsstaterne undergiver følgelig disse transaktioner en automatiseret kontrol, som ikke kan iværksættes, medmindre de afgiftspligtige personer har pligt til at angive modtagerens momsregistreringsnummer i bestemmelsesstaten.

70. Den forelæggende ret og den portugisiske regering har ligeledes henvist til den ordning, der er indført ved forordning nr. 1798/2003. Denne forordnings artikel 17 fastsætter en automatisk udveksling af oplysninger mellem skattemyndighederne i tre tilfælde, nemlig hvor afgiftsfastsættelsen skønnes at finde sted i bestemmelsesmedlemsstaten, og kontrolsystemets effektivitet beror på de oplysninger, oprindelsesmedlemsstaten giver, hvor en medlemsstat har grunde til at tro, at der er eller kan være begået en overtrædelse af momslovgivningen i den anden medlemsstat, og hvor der er risiko for svig eller afgiftsunddragelse i den anden medlemsstat.

71. For så vidt angår overførsler inden for Fællesskabet indfører artikel 22-24 i forordning nr. 1798/2003 desuden elektronisk indsamling og automatisk udveksling af oplysninger vedrørende momsregistreringsnumre i hver medlemsstat og den samlede værdi af alle leverancer af varer inden for Fællesskabet mellem to personer med sådanne numre.

72. Da Domstolens praksis ikke tillægger en tilsidesættelse af materielle betingelser samme konsekvenser som en tilsidesættelse af formkrav<sup>\*\*\*\*\*</sup>, er det nødvendigt at fastslå, om forpligtelsen til at angive et momsregistreringsnummer tildelt af bestemmelsesstaten er et formkrav eller en materiel betingelse med henblik på at opnå den omtvistede fritagelse.

73. I deres skriftlige og mundtlige indlæg har skattekontoret i Schrobenaus samt den tyske og den portugisiske regering gjort gældende, at denne forpligtelse ikke skal kvalificeres som et formkrav, men som en »materiel« betingelse, en »kvasimateriel« betingelse eller et »formkrav med materielle virkninger«.

74. Det er imidlertid min opfattelse, at nævnte forpligtelse skal kvalificeres som et »formkrav« af de følgende grunde.

\*\*\*\*\* Jf. punkt 79-103 i nærværende forslag til afgørelse.

75. For det første består den metode, som Domstolen anvender med henblik på at identificere de formkrav, som retten til en momsfrigtagelse eller et momsfradrag er underlagt, i en analyse af ordlyden af den bestemmelse i sjette direktiv, som fastsætter den påberåbte ret \*\*\*\*\*.

76. I det foreliggende tilfælde er den fritagelse, som Josef Plöckl har påberåbt sig, fastsat i sjette direktivs artikel 28c, punkt A, litra a), sammenholdt med bestemmelsens litra d). Forpligtelsen til at angive et momsregistreringsnummer tildelt af bestemmelsesstaten er imidlertid ikke nævnt i ordlyden af nogen af disse to bestemmelser. De materielle betingelser, der kan udledes af en »analyse« af disse to bestemmelseres ordlyd, er anført i punkt 59 og 60 i nærværende forslag til afgørelse.

77. For det andet anses forpligtelsen til at lade sig momsregistrere \*\*\*\*\* og forpligtelsen til at angive momsregistreringsnummeret \*\*\*\*\* ifølge Domstolens faste praksis for formkrav for så vidt angår såvel fradragsretten som fritagelsen for leveringer inden for Fællesskabet. Der synes efter min opfattelse ikke at være grund til at ændre denne retspraksis i forbindelse med fritagelse for overførsler inden for Fællesskabet.

78. Det følger af det ovenstående, at Josef Plöckl ved ikke at meddele skattekontoret i Schrobenhausen et spansk momsregistreringsnummer har tilsidesat et formkrav, som den tyske lovgiver har indført med henblik på at indrømme fritagelser for overførsler inden for Fællesskabet. På baggrund af de af Domstolen fastsatte principper skal det dernæst fastslås, hvilke konsekvenser der følger af tilsidesættelsen af et sådant formkrav.

#### *C – Retspraksis om manglende opfyldelse af formkrav på momsområdet*

79. Kan skattemyndighederne i oprindelsesstaten give afslag på at indrømme den fritagelse for overførsler inden for Fællesskabet, der er fastsat i sjette direktivs artikel 28c, punkt A, litra a) og d), som følge af tilsidesættelsen af et formkrav såsom forpligtelsen til at angive et momsregistreringsnummer tildelt af bestemmelsesstaten?

80. Domstolens praksis på momsområdet er kendetegnet ved sin afvisning af en formalistisk tilgang. Denne afvisning af en formalistisk tilgang bevirker i praksis, at der påhviler medlemsstaternes skattemyndigheder en forpligtelse til at indrømme en ret, når alle de materielle betingelser er opfyldt, også selv om visse formkrav ikke er overholdt \*\*\*\*\*.

81. Der findes imidlertid to undtagelser til denne afvisning af en formalistisk tilgang. For det første kan dette princip ikke påberåbes af en afgiftspligtig person, der med forsæt har medvirket til momssvig \*\*\*\*\*. For det andet kan en afgiftspligtig person ikke påberåbe sig princippet med henblik på at frigøre sig fra sin forpligtelse til at føre bevis for, at de materielle betingelser er opfyldt \*\*\*\*\*. Jeg vil i det følgende gøre rede for, hvorfor jeg finder, at disse to undtagelser ikke finder anvendelse på omstændigheder som dem, der foreligger i tvisten i hovedsagen, således at skattekontoret i Schrobenhausen bør fritage den overførsel inden for Fællesskabet, som Josef Plöckl har foretaget.

\*\*\*\*\* Jf. for så vidt angår fritagelse for leveringer inden for Fællesskabet domme Teleos m.fl. (C-409/04, EU:C:2007:548, præmis 27 og 28), Collée (C-146/05, EU:C:2007:549, præmis 30), Twoh International (C-184/05, EU:C:2007:550, præmis 23), VSTR (C-587/10, EU:C:2012:592, præmis 29 og 30) og Mecsek-Gabona (C-273/11, EU:C:2012:547, præmis 31). Jf. for så vidt angår fradragsretten dom Idexx Laboratories Italia (C-590/13, EU:C:2014:2429, præmis 41-43).

\*\*\*\*\* Jf. den nedenfor i fodnote 22 nævnte retspraksis.

\*\*\*\*\* Jf. den nedenfor i fodnote 23 nævnte retspraksis.

\*\*\*\*\* Jf. punkt 83-91 i nærværende forslag til afgørelse.

\*\*\*\*\* Jf. punkt 92-95 i nærværende forslag til afgørelse.

\*\*\*\*\* Jf. punkt 96-103 i nærværende forslag til afgørelse.

82. Henset til visse skriftlige og mundtlige indlæg for Domstolen vil jeg ligeledes redegøre for, at der ikke findes en hypotetisk tredje undtagelse til princippet om afvisning af en formalistisk tilgang, der har sit udspring i dom VSTR (C-587/10, EU:C:2012:592), og i medfør af hvilken der kan gives afslag på en fritagelse, såfremt den afgiftspligtige person ikke har truffet alle de foranstaltninger, der med rimelighed kan kræves af den pågældende med henblik på at opfylde formkravene\*\*\*\*\*.

1. Princippet om afvisning af en formalistisk tilgang fastsat i dom Collée (C-146/05, EU:C:2007:549)

83. I dom Collée (C-146/05, EU:C:2007:549), som vedrørte et afslag på at fritage en overførsel inden for Fællesskabet med den begrundelse, at det bogføringsmæssige bevis vedrørende leveringen var blevet foretaget for sent, identificerede Domstolen grundlaget for princippet om afvisning af en formalistisk tilgang på momsområdet som dels den objektive karakter af de begreber, der er fastsat i momslovgivningen, dels princippet om afgiftsmæssig neutralitet.

84. Domstolen fastslog, at »en national foranstaltning, som i det væsentlige gør retten til momsfrigørelse af en levering inden for Fællesskabet betinget af formelle krav uden hensyntagen til de materielle betingelser og navnlig uden efterprøvelse af, om disse materielle betingelser er opfyldt, går ud over, hvad der er nødvendigt for at sikre en korrekt opkrævning af [momsen]«\*\*\*\*\*.

85. Domstolen fastslog endvidere, at »[a]fgiftspåligningen af transaktioner skal [...] foretages på grundlag af disses objektive kendetegn. Hvad angår bestemmelsen af, om leveringen er foretaget inden for Fællesskabet, fremgår det af Domstolens praksis, at der ikke skal betales moms af en sådan levering, hvis den opfylder betingelserne i sjette direktivs artikel 28c, punkt A, litra a), første afsnit«\*\*\*\*\*.

86. Ifølge Domstolen »følger det derfor af princippet om afgiftsmæssig neutralitet, at der skal indrømmes momsfrigørelse, hvis de materielle betingelser herfor er opfyldt, selv om de afgiftspligtige ikke måtte have opfyldt visse formelle betingelser«\*\*\*\*\*.

87. Dette princip, i medfør af hvilket princippet om afgiftsmæssig neutralitet kræver, at momsfradraget eller momsfrigørelsen »skal indrømmes, hvis de materielle betingelser herfor er opfyldt, selv om de afgiftspligtige ikke måtte have opfyldt visse formelle betingelser« (herefter »princippet om afvisning af en formalistisk tilgang«), er blevet anvendt af Domstolen gentagne gange for så vidt angår såvel fradraget som fritagelsen for levering inden for Fællesskabet\*\*\*\*\*.

\*\*\*\*\* Jf. punkt 104-117 i nærværende forslag til afgørelse.

\*\*\*\*\* Dom Collée (C-146/05, EU:C:2007:549, præmis 29).

\*\*\*\*\* Dom Collée (C-146/05, EU:C:2007:549, præmis 30).

\*\*\*\*\* Dom Collée (C-146/05, EU:C:2007:549, præmis 31).

\*\*\*\*\* Domme Bockemühl (C-90/02, EU:C:2004:206, præmis 49-52), Ecotrade (C-95/07 og C-96/07, EU:C:2008:267, præmis 62-65), Uszodaépitő (C-392/09, EU:C:2010:569, præmis 39-45), Nidera Handelscompagnie (C-385/09, EU:C:2010:627, præmis 42-51), Dankowski (C-438/09, EU:C:2010:818, præmis 32-37), Kopalnia Odkrywkowa Polski Trawertyn P. Granatowicz, M. Wąsiewicz (C-280/10, EU:C:2012:107, præmis 43-49), EMS-Bulgaria Transport (C-284/11, EU:C:2012:458, præmis 60-63), Ablessio (C-527/11, EU:C:2013:168, præmis 32 og 33), Fatorie (C-424/12, EU:C:2014:50, præmis 35), Idexx Laboratories Italia (C-590/13, EU:C:2014:2429, præmis 38-40) og Salomie og Oltean (C-183/14, EU:C:2015:454, præmis 58-61).

\*\*\*\*\* Domme Collée (C-146/05, EU:C:2007:549, præmis 29-31), Mecsek-Gabona (C-273/11, EU:C:2012:547, præmis 59-61), VSTR (C-587/10, EU:C:2012:592, præmis 45 og 46) og Traum (C-492/13, EU:C:2014:2267, præmis 35, 36 og 43).

88. Princippet er desuden blevet anvendt på forskellige formkrav såsom forpligtelsen til at lade sig momsregistrere \*\*\*\*\*, forpligtelsen til at oplyse en medkontrahent momsregistreringsnummeret \*\*\*\*\* og forpligtelsen til at indgive en angivelse \*\*\*\*\*, udstede en faktura \*\*\*\*\* og føre et regnskab \*\*\*\*\* i overensstemmelse med sjette direktiv.

89. Hvad angår tvisten i hovedsagen har den forelæggende ret konstateret, at Josef Plöckl har opfyldt alle de fastsatte betingelser for at opnå fritagelse for sin overførsel inden for Fællesskabet med undtagelse af forpligtelsen til at angive et momsregistreringsnummer tildelt af bestemmelsesstaten \*\*\*\*\*.

90. Da sidstnævnte forpligtelse er et formkrav, kan det af denne konstatering udledes, at Josef Plöckl opfylder alle materielle betingelser for at opnå denne fritagelse. Skattekontoret i Schrobenhausen var derfor i princippet forpligtet til at fritage den overførsel inden for Fællesskabet, som Josef Plöckl har foretaget.

91. Det forholder sig kun anderledes, såfremt Josef Plöckls situation er omfattet af en af de to undtagelser til princippet om afvisning af en formalistisk tilgang. Af følgende grunde er det imidlertid min opfattelse, at dette ikke er tilfældet.

## 2. Den første undtagelse: forsætlig medvirken til afgiftssvig

92. Ifølge Domstolen skal princippet om afvisning af en formalistisk tilgang ikke anvendes, når den afgiftspligtige person »forsætligt har medvirket til afgiftssvig, der har bragt det fælles momssystem hensigtsmæssige virkemåde i fare«. Domstolen har således fastslået, at princippet om afgiftsmæssig neutralitet, som ligger til grund for afvisningen af en formalistisk tilgang \*\*\*\*\*, ikke gyldigt kan påberåbes af en afgiftspligtig person, som forsætligt har medvirket til afgiftssvig \*\*\*\*\*.

93. Det bemærkes i denne henseende, at Domstolen under sager, der er anlagt i medfør af artikel 267 TEUF, hverken har kompetence til at prøve eller bedømme de faktiske omstændigheder i hovedsagen. Det tilkommer således den nationale ret at foretage en samlet vurdering af alle forhold og faktiske omstændigheder i denne sag med henblik på at fastlægge, om den afgiftspligtige person har handlet i god tro og truffet enhver foranstaltning, som med rimelighed kan kræves af den pågældende, for at sikre, at den gennemførte transaktion ikke førte til den afgiftspligtige persons deltagelse i momssvig \*\*\*\*\*.

\*\*\*\*\* Domme Nidera Handelscompagnie (C-385/09, EU:C:2010:627, præmis 48-51), Dankowski (C-438/09, EU:C:2010:818, præmis 31-36), Kopalnia Odkrywkowa Polski Trawertyn P. Granatowicz, M. Wąsiewicz (C-280/10, EU:C:2012:107, præmis 47), EMS-Bulgaria Transport (C-284/11, EU:C:2012:458, præmis 60 og 63), Mecsek-Gabona (C-273/11, EU:C:2012:547, præmis 59-63), Ablessio (C-527/11, EU:C:2013:168, præmis 33) og Salomie og Oltean (C-183/14, EU:C:2015:454, præmis 60 og 61).

\*\*\*\*\* Domme VSTR (C-587/10, EU:C:2012:592, præmis 47-51) og Traum (C-492/13, EU:C:2014:2267, præmis 43).

\*\*\*\*\* Domme Ecotrade (C-95/07 og C-96/07, EU:C:2008:267, præmis 60-64), Uszodaépitő (C-392/09, EU:C:2010:569, præmis 41-45) og Idexx Laboratories Italia (C-590/13, EU:C:2014:2429, præmis 42-46).

\*\*\*\*\* Domme Bockemühl (C-90/02, EU:C:2004:206, præmis 49-53), Uszodaépitő (C-392/09, EU:C:2010:569, præmis 41-45), Kopalnia Odkrywkowa Polski Trawertyn P. Granatowicz, M. Wąsiewicz (C-280/10, EU:C:2012:107, præmis 44-49) og Idexx Laboratories Italia (C-590/13, EU:C:2014:2429, præmis 42-46).

\*\*\*\*\* Domme Collée (C-146/05, EU:C:2007:549, præmis 28-31), Ecotrade (C-95/07 og C-96/07, EU:C:2008:267, præmis 60-64) og Idexx Laboratories Italia (C-590/13, EU:C:2014:2429, præmis 42-46).

\*\*\*\*\* Jf. punkt 42 i nærværende forslag til afgørelse.

\*\*\*\*\* Jf. punkt 83-87 i nærværende forslag til afgørelse.

\*\*\*\*\* Domme R. (C-285/09, EU:C:2010:742, præmis 54) og VSTR (C-587/10, EU:C:2012:592, præmis 46).

\*\*\*\*\* Domme Mecsek-Gabona (C-273/11, EU:C:2012:547, præmis 53) og Traum (C-492/13, EU:C:2014:2267, præmis 41).

94. I det foreliggende tilfælde fremgår det af forelæggelsesafgørelsen, at det er ubestridt mellem parterne i hovedsagen, at Josef Plöckl ikke har medvirket til afgiftssvig. I henhold til selve ordlyden af det for Domstolen forelagte præjudicielle spørgsmål er det den forelæggende rets opfattelse, at der ikke er konkrete indicier for en afgiftsunddragelse. Den forelæggende ret har i denne henseende nævnt følgende forhold. For det første har Josef Plöckl meddelt skattekontoret i Schrobenuhausen alle relevante oplysninger \*\*\*\*\* , herunder datoen for køretøjets forsendelse til Spanien, forsendelsens modtager (en bilforhandler), datoen for salget af køretøjet i Spanien og køberens (i det foreliggende tilfælde D) identitet og spanske momsregistreringsnummer \*\*\*\*\* . For det andet havde Josef Plöckl under alle omstændigheder ret til fradrag af momsen af overførslen inden for Fællesskabet i Spanien, eftersom denne overførsel blev foretaget til brug for leveringen af afgiftspligtige goder til D \*\*\*\*\* .

95. Det fremgår af det ovenstående, at Josef Plöckl efter min opfattelse ikke er omfattet af den første undtagelse til princippet om afvisning af en formalistisk tilgang.

3. Den anden undtagelse: forpligtelsen til at føre bevis for, at de materielle betingelser er opfyldt

96. Det følger af Domstolens praksis, at princippet om afvisning af en formalistisk tilgang ligeledes skal fraviges, såfremt »tilsidesættelsen af formelle krav har gjort det udelukket at fremlægge et sikkert bevis for, at de materielle betingelser er opfyldt«. Denne anden undtagelse til princippet om afvisning af en formalistisk tilgang, der vedrører de beviser, som medlemsstaternes skattemyndigheder kan kræve af de afgiftspligtige personer, er blevet fastslået af Domstolen for så vidt angår såvel fradragsretten \*\*\*\*\* som fritagelsen for leveringer inden for Fællesskabet \*\*\*\*\* .

97. Denne undtagelse er i overensstemmelse med de klassiske principper, der regulerer bevisbyrden, ifølge hvilke det tilkommer den person, der påberåber sig en skattefordel, at fremlægge beviser for, at den pågældende opfylder de betingelser, der er fastsat i denne forbindelse. På området for fritagelse for leveringer inden for Fællesskabet har Domstolen således præciseret, at det påhviler leverandøren af goderne at føre bevis for, at betingelserne for at anvende sjette direktivs artikel 28c, punkt A, litra a), første afsnit, er opfyldt \*\*\*\*\* .

98. Domstolen har imidlertid fastslået en »undtagelse til denne undtagelse«, som har en særlig betydning i nærværende sag. Det følger således af Domstolens faste praksis, at når afgiftsmyndighederne er i besiddelse af de nødvendige oplysninger for at kunne fastslå, at de materielle betingelser er opfyldt, kan de ikke opstille supplerende betingelser, der kan medføre, at udøvelsen af den påberåbte ret bortfalder \*\*\*\*\* .

\*\*\*\*\* I henhold til det af den forelæggende ret anførte ville den omstændighed, at Josef Plöckl havde angivet et spansk momsregistreringsnummer, »ikke have bidraget til at belyse den faktiske sammenhæng«. Jf. punkt 42 i nærværende forslag til afgørelse.

\*\*\*\*\* Jf. punkt 20 i nærværende forslag til afgørelse.

\*\*\*\*\* Jf. punkt 32 i nærværende forslag til afgørelse.

\*\*\*\*\* Domme EMS-Bulgaria Transport (C-2-84/11, EU:C:2012:458, præmis 71) og Idexx Laboratories Italia (C-590/13, EU:C:2014:2429, præmis 39).

\*\*\*\*\* Domme Collée (C-146/05, EU:C:2007:549, præmis 31), Mecsek-Gabona (C-273/11, EU:C:2012:547, præmis 61) og VSTR (C-587/10, EU:C:2012:592, præmis 46).

\*\*\*\*\* Domme Twoh International (C-184/05, EU:C:2007:550, præmis 26), R. (C-285/09, EU:C:2010:742, præmis 46) og VSTR (C-587/10, EU:C:2012:592, præmis 43).

\*\*\*\*\* Domme Bockemühl (C-90/02, EU:C:2004:206, præmis 51), Ecotrade (C-95/07 og C-96/07, EU:C:2008:267, præmis 64), Uszodaépítő (C-392/09, EU:C:2010:569, præmis 40), Nidera Handelscompagnie (C-385/09, EU:C:2010:627, præmis 42), Dankowski (C-438/09, EU:C:2010:818, præmis 35), Kopalnia Odkrywkowa Polski Trawertyn P. Granatowicz, M. Wąsiewicz (C-280/10, EU:C:2012:107, præmis 43), EMS-Bulgaria Transport (C-284/11, EU:C:2012:458, præmis 62 og 71), Idexx Laboratories Italia (C-590/13, EU:C:2014:2429, præmis 40) og Salomie og Oltean (C-183/14, EU:C:2015:454, præmis 59).

99. I tvisten i hovedsagen vil det krav om at angive et momsregistreringsnummer tildelt i Spanien, som skattekontoret i Schrobenhausen har stillet, kunne medvirke til at føre bevis for Josef Plöckls egenskab af afgiftspligtig person i denne stat \*\*\*\*\*.

100. Ordningen for overførsler inden for Fællesskabet, der finder anvendelse på hovedsagen, udviser imidlertid en vis særegenhed i denne henseende. Henset til den omstændighed, at forsendelsen eller transporten af godet »til brug for [den afgiftspligtige persons] virksomhed« i medfør af sjette direktivs artikel 28a, stk. 5, litra b), udgør en materiel betingelse for at sidestille en overførsel inden for Fællesskabet med en levering af goder mod vederlag, og til, at skattekontoret i Schrobenhausen har fastslået, at der foreligger en sådan afgiftspligtig transaktion, kan skattekontoret da alligevel nægte at indrømme momsfrigtagelsen i direktivets artikel 28c, punkt A, litra d), med den begrundelse, at den afgiftspligtige person ikke har ført bevis for, at overførslen blev foretaget »til en afgiftspligtig person, som handler i denne egenskab«?

101. Som jeg har anført ovenfor, indebærer den omstændighed, at en afgiftspligtig person overfører et gode »til brug for virksomheden« (materiel betingelse på det trin, hvor overførslen sidestilles med en levering af goder mod vederlag), at overførslen foretages til en afgiftspligtig person, »som handler i denne egenskab«, dvs. som handler inden for rammerne af sin afgiftspligtige virksomhed (materiel betingelse på det trin, hvor overførslen fritages) \*\*\*\*\*.

102. Eftersom skattekontoret i Schrobenhausen har besluttet at momspålægge den overførsel inden for Fællesskabet, som Josef Plöckl har foretaget, kan det følgelig heraf udledes, at skattekontoret i Schrobenhausen rådede over alle de nødvendige oplysninger for at kunne fastslå, at de materielle betingelser for at opnå den omtvistede fritagelse var opfyldt. I denne henseende er det af særlig betydning, at skattekontoret i Schrobenhausen rådede over en af Josef Plöckl indgivet faktura, som fastslog, at det pågældende køretøj var blevet solgt til D \*\*\*\*\*. Jeg bemærker hertil, at den forelæggende ret ligeledes anser det for fastslået, at Josef Plöckl forsendte køretøjet fra Tyskland til Spanien med henblik på fortsat at anvende det erhvervsmæssigt \*\*\*\*\*.

103. Efter min opfattelse følger det heraf, at skattekontoret i Schrobenhausen rådede over alle de nødvendige oplysninger for at kunne fastslå, at de materielle betingelser, der kræves for at opnå den omtvistede fritagelse, var opfyldt. Josef Plöckl er derfor ikke omfattet af den anden undtagelse til princippet om afvisning af en formalistisk tilgang.

*D – Dom VSTR (C-587/10, EU:C:2012:592) indfører ikke en undtagelse til princippet om afvisning af en formalistisk tilgang*

104. Skattekontoret i Schrobenhausen, den portugisiske regering og Kommissionen har påberåbt sig visse passager i dom VSTR (C-587/10, EU:C:2012:592), navnlig dommens præmis 52 og 58, der skulle tale for en anerkendelse af, hvad der efter min opfattelse ville udgøre en tredje undtagelse til princippet om afvisning af en formalistisk tilgang.

105. Ifølge disse parter har Domstolen tilladt skattemyndighederne at nægte at indrømme en ret, som en afgiftspligtig person gør gældende, selv om alle materielle betingelser er opfyldt, såfremt denne afgiftspligtige person ikke har truffet alle de foranstaltninger, som med rimelighed kan kræves af den pågældende for at opfylde et formkrav. Denne argumentation har en særlig betydning i nærværende sag, eftersom den forelæggende ret udtrykkeligt har forespurgt Domstolen herom.

\*\*\*\*\* Dom VSTR (C-587/10, EU:C:2012:592, præmis 48 og 49).

\*\*\*\*\* Jf. punkt 61 i nærværende forslag til afgørelse og den ovenfor i fodnote 6 nævnte retspraksis.

\*\*\*\*\* Jf. punkt 20 i nærværende forslag til afgørelse.

\*\*\*\*\* Jf. punkt 30 i nærværende forslag til afgørelse.

106. Efter min opfattelse skal en sådan »streng« fortolkning af dom VSTR (C-587/10, EU:C:2012:592) afvises af følgende tre grunde.

107. For det første finder jeg, at denne strenge fortolkning er baseret på en fejlagtig forståelse af dom VSTR (C-587/10, EU:C:2012:592). Det erindres, at denne sag vedrørte et afslag på at indrømme fritagelsen fastsat for leveringer inden for Fællesskabet som følge af, at et formkrav, hvorefter leverandøren skulle angive erhververens momsregistreringsnummer, ikke var opfyldt (jf. nævnte doms præmis 39).

108. I nævnte doms præmis 40-47 sammenfattede Domstolen tidligere praksis vedrørende begrænsningerne i medlemsstaternes beføjelser til at undergive fritagelsen for leveringer inden for Fællesskabet visse formkrav, herunder overholdelsen af bevismæssige krav. Navnlig bemærkedes det i nævnte doms præmis 45 og 46, at det følger af princippet om momsens neutralitet, at en formalistisk tilgang må afvises, undtagen i tilfælde, hvor den afgiftspligtige person forsætligt har medvirket til afgiftssvig. Domstolen nævnte derimod ikke noget om, at der skulle findes en undtagelse til afvisningen af en formalistisk tilgang, såfremt den afgiftspligtige person ikke har truffet alle de foranstaltninger, som med rimelighed kan kræves af den pågældende for at opfylde et formkrav.

109. I præmis 48-53 i dom VSTR (C-587/10, EU:C:2012:592) anvendte Domstolen de ovenfor nævnte principper på de særlige omstændigheder i sagen. Navnlig anvendte Domstolen i præmis 51 princippet om afvisning af en formalistisk tilgang:

»Selv om momsregistreringsnummeret beviser den afgiftspligtige persons afgiftsmæssige status og letter kontrollen med transaktioner inden for Fællesskabet, er der således imidlertid kun tale om et formelt krav, som ikke kan rejse tvivl om retten til momsfrigtagelse, i det omfang de materielle betingelser for en levering inden for Fællesskabet er opfyldt.«

110. I nævnte doms præmis 52, som delvis gentages i dommens præmis 58, og som ligger til grund for den strenge fortolkning, som parterne nævnt ovenfor i punkt 104 i nærværende forslag til afgørelse har gjort gældende, undersøgte Domstolen, henset til de konkrete omstændigheder i hovedsagen, relevansen af den første undtagelse til dette princip, nemlig den afgiftspligtige persons medvirken til afgiftssvig:

»Selv om det er berettiget at kræve af leverandøren, at han handler i god tro og træffer enhver foranstaltning, som med rimelighed kan kræves af ham, *for at sikre, at den transaktion, som han foretager, ikke fører til deltagelse i afgiftssvig* [...], vil medlemsstaterne følgelig gå videre end de foranstaltninger, der er strengt nødvendige for at sikre en korrekt opkrævning af afgiften, såfremt de afslår at indrømme momsfrigtagelse for en levering inden for Fællesskabet alene med den begrundelse, at leverandøren ikke har angivet momsregistreringsnummeret – *når* denne efter at have truffet alle de foranstaltninger, som med rimelighed kan kræves af ham, ikke er i stand til i god tro at angive dette nummer – men at han i øvrigt er fremkommet med andre oplysninger, som i tilstrækkelig grad kan godtgøre, at erhververen er en afgiftspligtig person, der handler i denne egenskab under den omhandlede transaktion« (min fremhævelse).

111. Efter min opfattelse henviser denne sætnings første led til princippet om den første undtagelse til afvisningen af en formalistisk tilgang, mens der i sætningens sidste led, som indledes med udtrykket »når«, herefter foretages en konkret anvendelse af denne undtagelse. Domstolen fastslog således, at det kunne udelukkes, at leverandøren havde deltaget i svig, henset til den omstændighed, at leverandøren efter at have truffet alle de foranstaltninger, som med rimelighed kunne kræves af den pågældende, ikke var i stand til i god tro at angive erhververens registreringsnummer. Samme doms præmis 53 underbygger denne fortolkning, eftersom Domstolen heri konkluderede, at »[h]verken den ene eller den anden af disse intervenienter synes [...] *at have handlet svigagtigt*« (min fremhævelse).

112. I modsætning til, hvad skattekontoret i Schrobenhausen, den portugisiske regering og Kommissionen har hævdet, fastsætter præmis 52 i dom VSTR (C-587/10, EU:C:2012:592) følgelig efter min opfattelse ikke en tredje undtagelse til princippet om afvisning af en formalistisk tilgang, i medfør af hvilken den afgiftspligtige person er forpligtet til at træffe alle de foranstaltninger, der med rimelighed kan kræves af den pågældende, *for at overholde ethvert formkrav*, idet retten til at opnå fritagelsen ellers fortabes. Efter min opfattelse nævnte og anvendte Domstolen blot den første undtagelse til dette princip, i medfør af hvilken den afgiftspligtige person er forpligtet til at træffe alle de foranstaltninger, der med rimelighed kan kræves af den pågældende, *for at sikre, at den transaktion, som han foretager, ikke fører til deltagelse i afgiftssvig*, idet retten til at opnå fritagelsen ellers fortabes.

113. For det andet finder den mulige eksistens af en tredje undtagelse til princippet om afvisning af en formalistisk tilgang hverken støtte i retspraksis før eller efter dom VSTR (C-587/10, EU:C:2012:592). Jeg vil i denne forbindelse fremhæve, at Domstolen ikke har nævnt eksistensen af denne hypotetiske tredje undtagelse, som er baseret på det dobbelte kriterium om »god tro« og »foranstaltninger, der med rimelighed kan kræves af den afgiftspligtige person«, i nogen af de domme, der er afsagt efter nævnte dom, i hvilke Domstolen bekræftede princippet om afvisning af en formalistisk tilgang \*\*\*\*\*.

114. For det tredje er den strenge fortolkning, som skattekontoret i Schrobenhausen, den portugisiske regering og Kommissionen har gjort gældende, endelig uforenelig med de løsninger, som Domstolen har fastslået i domme afsagt før og efter dom VSTR (C-587/10, EU:C:2012:592). Domstolen har således aldrig anvendt et kriterium af en sådan strengthed i sine domme.

115. Retspraksis vedrørende tilsidesættelse af forpligtelsen til at indgive en angivelse, udstede en faktura og føre et regnskab i overensstemmelse med momslovgivningen \*\*\*\*\* , forpligtelsen til at lade sig momsregistrere \*\*\*\*\* eller forpligtelsen til at oplyse en medkontrahent momsregistreringsnummeret \*\*\*\*\* illustrerer dette. Undtagen under særlige omstændigheder som dem, der gav anledning til dom VSTR (C-587/10, EU:C:2012:592, præmis 53), vil en afgiftspligtig person, som træffer »alle de foranstaltninger, der med rimelighed kan kræves af den pågældende«, altid overholde sådanne formkrav. Domstolen har således gentagne gange fastslået, at den manglende overholdelse af et formkrav ikke kan medføre, at fradragsretten eller fritagelsen fortabes, når de materielle betingelser er opfyldt.

116. Efter min opfattelse vil et kriterium af en sådan strengthed begrænse rækkevidden af princippet om afvisning af en formalistisk tilgang til kun at gælde i tilfælde af force majeure. Den manglende overholdelse af et formkrav vil således altid medføre, at den påberåbte ret fortabes, undtagen i de tilfælde, hvor det på trods af, at den afgiftspligtige person traf alle de foranstaltninger, der med rimelighed kunne kræves af denne, var umuligt for vedkommende at overholde dem. Der hersker efter min opfattelse ingen tvivl om, at en sådan fortolkning vil medføre en radikal ændring af Domstolens faste praksis om afvisning af en formalistisk tilgang på momsområdet.

117. Det følger af det ovenstående, at den strenge fortolkning af dom VSTR (C-587/10, EU:C:2012:592), hvorpå skattekontoret i Schrobenhausen, den portugisiske regering og Kommissionen støtter deres antagelse om, at der findes en tredje undtagelse til princippet om afvisning af en formalistisk tilgang, ikke bør tages til følge.

\*\*\*\*\* Domme Ablessio (C-527/11, EU:C:2013:168, præmis 32), Fatorie (C-424/12, EU:C:2014:50, præmis 35), Equoland (C-272/13, EU:C:2014:2091, præmis 39), Idexx Laboratories Italia (C-590/13, EU:C:2014:2429, præmis 38) og Salomie og Oltean (C-183/14, EU:C:2015:454, præmis 58).

\*\*\*\*\* Jf. den ovenfor i fodnote 24-26 nævnte retspraksis.

\*\*\*\*\* Jf. den ovenfor i fodnote 22 nævnte retspraksis.

\*\*\*\*\* Jf. den ovenfor i fodnote 23 nævnte retspraksis.

E – Om den manglende mulighed for at begrunde afslaget på at indrømme den omtvistede fritagelse i tilsidesættelsen af andre forpligtelser, der er fastsat ved eller i medfør af sjette direktiv

118. I de skriftlige og mundtlige indlæg for Domstolen er der blevet henvist til flere forpligtelser, der er fastsat ved eller i medfør af sjette direktiv, med henblik på at begrunde afslaget på at indrømme den omtvistede fritagelse som følge af den manglende angivelse af et momsregistreringsnummer tildelt af bestemmelsesstaten.

119. En første bestemmelse, der er blevet gjort gældende i denne sammenhæng, er sjette direktivs artikel 28c, punkt A, første punktum, hvorefter det tilkommer medlemsstaterne at fastsætte, på hvilke betingelser de fritager transaktioner inden for Fællesskabet, »for at sikre en korrekt og enkel anvendelse af nedennævnte fritagelser og for at hindre enhver mulig form for svig, unddragelse eller misbrug«.

120. Det fremgår af Domstolens faste praksis, at medlemsstaterne ved udøvelsen af de beføjelser, der er tillagt ved denne bestemmelse, skal overholde de generelle retsprincipper, der er en del af Unionens retsorden, som bl.a. omfatter retssikkerhedsprincippet, proportionalitetsprincippet og princippet om beskyttelse af den berettigede forventning\*\*\*\*\*.

121. Det bemærkes endvidere, at Domstolen aldrig har fortolket dette punktum således, at det gør det muligt for medlemsstaterne at nægte at indrømme en fritagelse alene på grund af tilsidesættelsen af et formkrav. Domstolen har nærmere bestemt gentagne gange fastslået, at den blotte tilsidesættelse af et formkrav, herunder bl.a. kravet om at angive erhververens registreringsnummer, ikke kan medføre, at der gives afslag på at indrømme den fritagelse for leveringer inden for Fællesskabet, der er fastsat i sjette direktivs artikel 28c, punkt A, litra a)\*\*\*\*\*. Jeg ser ingen grund til at ændre denne retspraksis for så vidt angår overførsler inden for Fællesskabet.

122. En anden bestemmelse, der er blevet gjort gældende med henblik på at begrunde afslaget på at indrømme den omtvistede fritagelse, som er genstand for det præjudicielle spørgsmål, er sjette direktivs artikel 22, stk. 8, som affattet ved direktivets artikel 28h, hvorefter »[m]edlemsstaterne kan fastsætte andre forpligtelser, som de skønner nødvendige for at sikre en korrekt opkrævning af [moms] og for at undgå svig«.

123. Jeg vil herved igen understrege, at denne bestemmelse aldrig er blevet fortolket således, at den gør det muligt for medlemsstaterne at nægte at indrømme en fritagelse alene på grund af tilsidesættelsen af et formkrav. Ifølge Domstolens faste praksis må de foranstaltninger, som medlemsstaterne har mulighed for at vedtage i medfør af nævnte bestemmelse, således ikke bringe det grundlæggende princip om momsens neutralitet i fare\*\*\*\*\*. Sådanne foranstaltninger kan derfor ikke anvendes på en sådan måde, at de kan være til skade for princippet om afvisning af en formalistisk tilgang, som følger af princippet om momsens neutralitet\*\*\*\*\*.

\*\*\*\*\* Domme Twoh International (C-184/05, EU:C:2007:550, præmis 25), R. (C-285/09, EU:C:2010:742, præmis 45), Mecsek-Gabona (C-273/11, EU:C:2012:547, præmis 36) og Traum (C-492/13, EU:C:2014:2267, præmis 27).

\*\*\*\*\* Jf. den ovenfor i fodnote 21 nævnte retspraksis.

\*\*\*\*\* Jf. bl.a. domme Collée (C-146/05, EU:C:2007:549, præmis 26), VSTR (C-587/10, EU:C:2012:592, præmis 44) og Idexx Laboratories Italia (C-590/13, EU:C:2014:2429, præmis 37). Jf. også for så vidt angår artikel 273 i direktiv 2006/112, som har erstattet sjette direktivs artikel 22, stk. 8, som affattet ved direktivets artikel 28h, domme Nidera Handelscompagnie (C-385/09, EU:C:2010:627, præmis 49), EMS-Bulgaria Transport (C-284/11, EU:C:2012:458, præmis 47) og Salomie og Oltean (C-183/14, EU:C:2015:454, præmis 62).

\*\*\*\*\* Jf. punkt 83-87 i nærværende forslag til afgørelse.

124. Med andre ord er det kun i tilfælde af, at den afgiftspligtige person forsætligt har medvirket til afgiftssvig, at skattemyndighederne kan afslå at indrømme en fritagelse som følge af manglende overholdelse af et formkrav. Den forelæggende ret har imidlertid udelukket, at dette skulle være tilfældet for så vidt angår tvisten i hovedsagen \*\*\*\*\*.

125. En tredje kategori af bestemmelser i sjette direktiv er blevet gjort gældende med henblik på at begrunde afslaget på at indrømme den omtvistede fritagelse, nemlig de bestemmelser, som fastsætter visse formelle betingelser for de afgiftspligtige personer, såsom forpligtelsen til at udstede en faktura med sælgerens og erhververens registreringsnumre (sjette direktivs artikel 22, stk. 3, som affattet ved direktivets artikel 28h), eller forpligtelsen til at udarbejde en oversigt over de momsregistrerede erhververe, som den afgiftspligtige person har leveret goder til efter bestemmelserne i sjette direktivs artikel 28c, punkt A, litra a) og d) [fastsat i direktivets artikel 22, stk. 6, litra b), som affattet ved dets artikel 28h].

126. Uden herved at berøre muligheden for at pålægge en forholdsmæssig sanktion i tilfælde af en tilsidesættelse af disse formelle forpligtelser ser jeg ingen grund til, at en sådan tilsidesættelse skulle kunne medføre, at den fritagelse, der er fastsat i sjette direktivs artikel 28c, punkt A, litra a), sammenholdt med bestemmelsens litra d), fortabes. Disse sidstnævnte bestemmelser opstiller navnlig ikke et krav om, at formelle forpligtelser fastsat i andre af sjette direktivs bestemmelser skal være overholdt, for at denne fritagelse kan indrømmes.

127. En fjerde kategori af bestemmelser i sjette direktiv, der er blevet gjort gældende med henblik på at begrunde afslaget på at indrømme den omtvistede fritagelse, vedrører forpligtelsen til at angive overførslen inden for Fællesskabet som en »sidestillet« erhvervelse inden for Fællesskabet, der er momspligtig i bestemmelsesstaten (dvs. Kongeriget Spanien).

128. I tvisten i hovedsagen var Josef Plöckl tilsyneladende af den opfattelse, at overførslen og salget af det i hovedsagen omhandlede køretøj i Spanien udgjorde en almindelig levering inden for Fællesskabet som omhandlet i sjette direktivs artikel 28c, punkt A, litra a). Han angav derfor ikke en »sidestillet« erhvervelse inden for Fællesskabet i bestemmelsesstaten. I denne forbindelse påhvilede det således D, erhververen af køretøjet, at angive en erhvervelse inden for Fællesskabet.

129. Det fremgår imidlertid af fast retspraksis, at der ikke kan gives afslag på at indrømme en fritagelse for en levering inden for Fællesskabet i oprindelsesstaten med den begrundelse, at den tilsvarende erhvervelse inden for Fællesskabet ikke er blevet angivet i bestemmelsesstaten \*\*\*\*\*.

130. I tvisten i hovedsagen kunne skattekontoret i Schrobenhausen følgelig ikke nægte at indrømme den omtvistede fritagelse med den begrundelse, at Josef Plöckl ikke havde angivet den tilsvarende erhvervelse inden for Fællesskabet i Spanien. Det vil kun forholde sig anderledes, såfremt den afgiftspligtige person forsætligt har medvirket til afgiftssvig \*\*\*\*\* – hvilket den forelæggende ret som allerede anført har udelukket skulle være tilfældet i tvisten i hovedsagen \*\*\*\*\*.

\*\*\*\*\* Jf. punkt 94 i nærværende forslag til afgørelse.

\*\*\*\*\* Dom Teleos m.fl. (C-409/04, EU:C:2007:548, præmis 69-72) og VSTR (C-587/10, EU:C:2012:592, præmis 55-57).

\*\*\*\*\* Dom R. (C-285/09, EU:C:2010:742, præmis 51-55).

\*\*\*\*\* Jf. punkt 94 i nærværende forslag til afgørelse.

131. Det følger af det ovenstående, at afslaget på at indrømme den omtvistede fritagelse som følge af den manglende angivelse af et momsregistreringsnummer tildelt af bestemmelsesstaten ikke kan begrundes i tilsidesættelsen af forpligtelser, der er fastsat ved eller i medfør af de ovennævnte bestemmelser i sjette direktiv.

*F – Om muligheden for at pålægge en sanktion i tilfælde af tilsidesættelse af denne forpligtelse*

132. Det fremgår af samtlige ovenstående betragtninger, at skattekontoret i Schrobenhausen ikke kunne nægte at indrømme en fritagelse for den omtvistede overførsel inden for Fællesskabet med den begrundelse, at Josef Plöckl ikke havde overholdt forpligtelsen til at angive et spansk momsregistreringsnummer, idet:

- denne forpligtelse udgør et formkrav
- der ikke er nogen konkrete holdepunkter for at antage, at der foreligger svig, og
- skattekontoret i Schrobenhausen rådede over alle de nødvendige oplysninger for at kunne fastslå, at de materielle betingelser var opfyldt.

133. Denne konklusion forekommer mig desuden at være i overensstemmelse med proportionalitetsprincippet. Afslaget på at indrømme den omtvistede fritagelse og den dobbelte afgiftspålæggelse af overførslen inden for Fællesskabet, som ville kunne følge heraf<sup>\*\*\*\*\*</sup>, udgør således efter min opfattelse en uforholdsmæssig sanktion, for så vidt som Josef Plöckl, således som den forelæggende ret har antaget, alene har gjort sig skyldig i at have taget fejl med hensyn til den retlige kvalificering af den omhandlede transaktion.

134. Forpligtelsen til at fritage den omtvistede overførsel inden for Fællesskabet under omstændigheder som dem, der foreligger i tvisten i hovedsagen, betyder imidlertid ikke, at skattemyndighederne i oprindelsesstaten ikke kan sanktionere den afgiftspligtige persons manglende angivelse af et registreringsnummer tildelt af bestemmelsesstaten.

135. Jeg vil i denne henseende understrege, at den tilgang, som jeg foreslår, ikke berører *princippet* i den forpligtelse, som de afgiftspligtige personer har til at angive et momsregistreringsnummer tildelt af bestemmelsesstaten, når der foretages overførsler inden for Fællesskabet, herunder bl.a. henset til dette nummers vigtighed i forbindelse med kontrollen af transaktioner inden for Fællesskabet. Denne tilgang adskiller sig i realiteten ikke fra den tilgang, som skattekontoret i Schrobenhausen, den tyske og den portugisiske regering samt Kommissionen har foreslået for så vidt angår den *sanktion*, der knyttes til forpligtelsen.

136. I modsætning til, hvad disse parter har gjort gældende, er det således min vurdering, henset til Domstolens praksis om afvisning af en formalistisk tilgang, at tilsidesættelsen af forpligtelsen til at angive et momsregistreringsnummer tildelt af bestemmelsesstaten ikke kan sanktioneres ved at nægte at indrømme den omtvistede fritagelse.

\*\*\*\*\* Overførslen ville først blive pålagt moms i oprindelsesstaten som en (ikke-fritaget) levering af goder og dernæst igen i bestemmelsesstaten som en erhvervelse inden for Fællesskabet.

137. Der er imidlertid efter min opfattelse ingen tvivl om, at tilsidesættelsen af denne forpligtelse kan være genstand for en administrativ sanktion. Det følger således af Domstolens faste retspraksis, at en afgiftspligtig person, der ikke overholder de formkrav, som er opstillet ved eller i medfør af sjette direktiv, kan pålægges en administrativ sanktion i henhold til de nationale bestemmelser, der gennemfører direktivet i national ret\*\*\*\*\*.

138. Så længe der ikke er gennemført nogen EU-retlig harmonisering på området for sanktioner ved manglende opfyldelse af betingelserne i en EU-retlig ordning, er medlemsstaterne således beføjet til at træffe bestemmelser om de sanktioner, som de finder rimelige. Medlemsstaterne skal imidlertid udøve deres beføjelser under iagttagelse af EU-retten og dennes almindelige grundsætninger og dermed under iagttagelse af proportionalitetsprincippet\*\*\*\*\*.

139. Ved bedømmelsen af, om den omhandlede sanktion er i overensstemmelse med proportionalitetsprincippet, skal der tages hensyn til bl.a. karakteren og grovheden af den overtrædelse, som sanktionen tilsigter at straffe, og til fremgangsmåden for fastsættelsen af sanktionens beløb\*\*\*\*\*.

140. I henhold til disse principper er det muligt for en medlemsstats skattemyndigheder at pålægge en afgiftspligtig person en administrativ sanktion, såfremt den pågældende har undladt at overholde et formkrav såsom forpligtelsen til at angive et registreringsnummer tildelt af bestemmelsesstaten. Sanktionens størrelse kan bl.a. afspejle vigtigheden af at angive dette nummer med henblik på kontrollen af overførsler inden for Fællesskabet\*\*\*\*\* , som blev fremhævet under retsmødet. Under retsmødet har skattekontoret i Schrobenhausen medgivet, at den tyske lovgivning faktisk fastsætter en mulighed for at pålægge en administrativ bøde, såfremt denne forpligtelse ikke overholdes. Under alle omstændigheder påhviler det alene den forelæggende ret at foretage den endelige vurdering af, om en sådan sanktion er forholdsmæssig\*\*\*\*\*.

## VI – Forslag til afgørelse

141. Henset til det ovenstående foreslår jeg Domstolen at besvare det præjudicielle spørgsmål, som Finanzgericht München (domstolen i skatte- og afgiftsretlige sager i München) har forelagt, således:

»Artikel 22, stk. 8, og artikel 28c, punkt A, litra a), første afsnit, og litra d), i Rådets sjette direktiv 77/388/EØF af 17. maj 1977 om harmonisering af medlemsstaternes lovgivning om omsætningsafgifter – Det fælles merværdiafgiftssystem: ensartet beregningsgrundlag, som ændret ved Rådets direktiv 2005/92/EF af 12. december 2005, skal fortolkes således, at de er til hinder for, at oprindelsesstatens skattemyndigheder giver afslag på at indrømme en afgiftsfritagelse for en overførsel inden for Fællesskabet med den begrundelse, at den afgiftspligtige person ikke har angivet et momsregistreringsnummer tildelt af bestemmelsesstaten, når der ikke foreligger konkrete holdepunkter for at antage, at der foreligger svig, genstanden er overført til en anden medlemsstat, og de øvrige betingelser for afgiftsfritagelsen også er opfyldt.«

\*\*\*\*\* Domme Nidera Handelscompagnie (C-385/09, EU:C:2010:627, præmis 52) og i denne retning Salomie og Oltean (C-183/14, EU:C:2015:454, præmis 63).

\*\*\*\*\* Domme Rëdlihs (C-263/11, EU:C:2012:497, præmis 44) og i denne retning Equoland (C-272/13, EU:C:2014:2091, præmis 34).

\*\*\*\*\* Domme Rëdlihs (C-263/11, EU:C:2012:497, præmis 47) og Equoland (C-272/13, EU:C:2014:2091, præmis 35).

\*\*\*\*\* Jf. punkt 69-71 i nærværende forslag til afgørelse.

\*\*\*\*\* Dom Equoland (C-272/13, EU:C:2014:2091, præmis 48).