



Samling af Afgørelser

FORSLAG TIL AFGØRELSE FRA GENERALADVOKAT

J. KOKOTT

fremSAT den 14. juli 2022¹

Sag C-247/21

Luxury Trust Automobil GmbH

Procesdeltager:

Finanzamt Österreich

(anmodning om præjudiciel afgørelse indgivet af Verwaltungsgerichtshof (forvaltningsdomstolen, Østrig))

»Præjudiciel forelæggelse – moms – trepartstransaktion inden for Fællesskabet – særordning – særordningens formål og retsvirkninger – henvisning til overgang af betalingspligten for momsen på fakturaen som betingelse – berigtigelse af en fejlagtig faktura – berigtigelsens tilbagevirkende kraft – berigtigelse uden tilgang«

I. Indledning

1. Denne sag giver Domstolen lejlighed til at præcisere og nuancere sin »Substance over form«-praksis. Muligvis skal der i denne forbindelse tages større hensyn til de respektive bestemmelses telos, end det hidtil har været tilfældet. Den foreliggende sag drejer sig om et særligt tilfælde af kædetransaktioner inden for Fællesskabet, nemlig den såkaldte trepartstransaktion inden for Fællesskabet. Denne har hidtil stort set ikke været genstand for Domstolens afgørelser².

2. Når en genstand sælges af A (NL) til B (AUT) og af B til C (CZ), derefter leveres direkte fra A til C og leveringen fra A til B, er den (i Nederlandene) afgiftsfritagne levering inden for Fællesskabet, så gælder efter de almindelige regler, at B skal registrere sig i Den Tjekkiske Republik (dvs. bestemmelseslandet) for at lægge afgift på erhvervelsen af varen inden for Fællesskabet dér og betale momsen af salget af varen til C dér. Indtil det tidspunkt, hvor pålæggelsen af afgiften på erhvervelsen i bestemmelseslandet dokumenteres, skal B desuden lægge afgift på en erhvervelse inden for Fællesskabet i Østrig. Det er det sidste, der er omtvistet i den foreliggende sag.

¹ – Originalsprog: tysk.

² – Så vidt jeg ved sågar kun en enkelt gang: dom af 19.4.2018, Firma Hans Bühler (C-580/16, EU:C:2018:261).

3. For at reducere denne kompleksitet har lovgiver for dette tilfælde (tre virksomheder fra tre medlemsstater med tre herfra stammende momsregistreringsnumre handler med en genstand, som transporteres direkte fra den første til den sidste) med artikel 141, sammenholdt med artikel 42 og artikel 197 i momsdirektivet³, indført en særordning (den såkaldte trepartstransaktion inden for Fællesskabet).

4. Den giver virksomheden i midten (B) mulighed for at undgå registrering i bestemmelseslandet (CZ) og undgå den suspensivt betingede erhvervelse inden for Fællesskabet i den stat, der har tildelt det anvendte momsregistreringsnummer (AUT), hvis og fordi betalingspligten for momsen for dens levering dermed overgår til den sidste i kæden (og dermed også til bestemmelseslandet). For at denne (C) også kan vide dette og betale den pågældende afgift af erhvervelsen af varen i bestemmelseslandet, er ordningen bl.a. koblet til udfærdigelse af en faktura, som henviser til denne overgang af betalingspligten for momsen.

5. Men hvordan er fremgangsmåden, hvis denne henvisning på fakturaen mangler? I nogle afgørelser har Domstolen fastslået, at rent formelle fejl ikke kan drage fradraget af indgående afgift i tvivl⁴. Gælder dette også for benyttelsen af denne særordning? Eller er henvisningen til overgangen af betalingspligten for momsen på fakturaen i et sådant tilfælde en materiel betingelse?

6. Den omstændighed, at dette spørgsmål, som Domstolen hidtil ikke har besvaret, har en særlig betydning, også i praksis, fremgår bl.a. af, at der alene i Tyskland nu findes tre afgørelser fra Finanzgerichte (domstole i skatte- og afgiftsretlige sager)⁵ vedrørende netop dette spørgsmål med forskellige resultater. Interessant nok påberåbes Domstolens praksis i alle tre afgørelser. Dette har ført til to revisionsappelsager for Bundesfinanzhof (forbundsdomstol i skatte- og afgiftsretlige sager), som nu venter på den afgørelse fra Domstolen, som skal træffes i den foreliggende sag⁶.

II. Retsgrundlag

A. EU-retten

7. Den EU-retlige ramme udgøres af direktiv 2006/112/EF om det fælles merværdiafgiftssystem (herefter »momsdirektivet«).

8. Momsdirektivets artikel 40 bestemmer følgende:

»Stedet for en erhvervelse af varer inden for Fællesskabet anses for at være det sted, hvor varerne befinder sig, når forsendelsen eller transporten til kunden afsluttes.«

³ – Rådets direktiv [2006/112/EF] af 28.11.2006 [om det fælles merværdiafgiftssystem] (EUT 2006, L 347, s. 1) i den affattelse, der var gældende for det omtvistede år (2014).

⁴ – Således f.eks. i dom af 15.9.2016, Barlis 06 – Investimentos Imobiliários e Turísticos (C-516/14, EU:C:2016:690, præmis 43), jf. vedrørende yderligere referencer fodnote 9 og 10.

⁵ – Finanzgericht Köln, dom af 26.5.2020 – 8 K 250/17, EFG 2020, 1716; Finanzgericht Münster, dom af 22.4.2020 – 15 K 1219/17 U, EFG 2020, 1097; Finanzgericht Rheinland-Pfalz, dom af 28.11.2019 – 6 K 1767/17, EFG 2020, 319.

⁶ – BFH, kendelse af 20.10.2021 – XI R 38/19, og af 19.10.2021 – XI R 14/20.

9. Momsdirektivets artikel 41 fastsætter:

»Med forbehold af artikel 40 anses stedet for en erhvervelse af varer inden for Fællesskabet, som omhandlet i artikel 2, stk. 1, litra b), nr. i), for at ligge på den medlemsstats område, som har tildelt det momsregistreringsnummer, hvorunder erhververen har foretaget erhvervelsen, medmindre erhververen godtgør, at denne erhvervelse er blevet pålagt moms efter artikel 40.

Såfremt der i henhold til artikel 40 pålægges erhvervelsen moms i den medlemsstat, hvor forsendelsen eller transporten af varerne afsluttes, efter at den er blevet pålagt moms i henhold til stk. 1, nedsættes afgiftsgrundlaget tilsvarende i den medlemsstat, som har tildelt det momsregistreringsnummer, hvorunder erhververen har foretaget denne erhvervelse.«

10. Momsdirektivets artikel 42 er affattet således:

»Artikel 41, stk. 1, finder ikke anvendelse, og erhvervelsen af varer inden for Fællesskabet anses for at være blevet pålagt moms i henhold til artikel 40, når følgende betingelser er opfyldt:

- a) erhververen godtgør at have foretaget erhvervelsen med henblik på en efterfølgende levering, som foretages på den efter artikel 40 fastsatte medlemsstats område, og for hvilken modtageren er udpeget som betalingspligtig for momsen i overensstemmelse med artikel 197
- b) erhververen har opfyldt forpligtelserne med hensyn til at indsende den i artikel 265 omhandlede oversigt.«

11. Momsdirektivets artikel 141 er affattet således:

»Hver enkelt medlemsstat træffer særlige foranstaltninger, således at erhvervelser af varer inden for Fællesskabet, som er foretaget på den pågældende medlemsstats område, jf. artikel 40, ikke pålægges moms, når følgende betingelser er opfyldt:

[...]

- e) den i litra d) omhandlede modtager er i henhold til artikel 197 blevet udpeget som betalingspligtig for momsen for den levering, der er foretaget af den afgiftspligtige person, som ikke er etableret i den medlemsstat, hvor momsen skal betales.«

12. Momsdirektivets artikel 197, stk. 1, fastsætter:

»Momsen påhviler modtageren af leveringen af varer, når følgende betingelser er opfyldt:

- a) den afgiftspligtige transaktion er en levering af varer foretaget på de i artikel 141 fastsatte betingelser

[...]

- c) den faktura, der er udstedt af den afgiftspligtige person, som ikke er etableret i den medlemsstat, hvor modtageren er etableret, er udfærdiget i overensstemmelse med kapitel 3, afdeling 3-5.«

13. Kapitel 3, afdeling 3-5, omfatter momsdirektivets artikel 219a til 237. Dette direktivs artikel 219a har følgende ordlyd:

»Følgende finder anvendelse, jf. dog artikel 244-248:

- 1) Fakturering foretages efter reglerne i den medlemsstat, hvor leveringen af varer eller ydelser anses for at have fundet sted i henhold til bestemmelserne i afsnit V.
- 2) Uanset nr. 1 foretages fakturering efter reglerne i den medlemsstat, hvor leverandøren har etableret hjemstedet for sin økonomiske virksomhed eller har et fast forretningssted, hvorfra leveringen har fundet sted, eller hvis der ikke findes et sådant hjemsted eller fast forretningssted, den medlemsstat, hvor leverandøren har sin bopæl eller sit sædvanlige opholdssted, når
 - a) leverandøren ikke er etableret i den medlemsstat, hvor leveringen af varer eller ydelser anses for at have fundet sted i henhold til bestemmelserne i afsnit V, eller leveringen foretages uden medvirken af et forretningssted tilhørende leverandøren i den pågældende medlemsstat, jf. artikel 192a, og den betalingspligtige person er den person, som varerne eller ydelserne leveres til.

[...]«

14. Momsdirektivets artikel 226, nr. 11) og 11a), er affattet som følger:

»Med forbehold af særbestemmelserne i dette direktiv er det med henblik på momsen [...] obligatorisk at anføre følgende oplysninger på de fakturaer, der udstedes i medfør af bestemmelserne i artikel 220 og 221:

11) i tilfælde af fritagelse, henvisning til gældende bestemmelse i dette direktiv eller den tilsvarende nationale bestemmelse eller anden angivelse af, at leveringen af varer eller ydelser er fritaget

11a) i tilfælde af at kunden er betalingspligtig for momsen, angivelsen omvendt betalingspligt.«

B. Østrigsk ret

15. § 25, stk. 1-5, i Umsatzsteuergesetz 1994 (UStG, den østrigske forbundslov om merværdiafgift, herefter »momsloven«) i den i 2014 gældende affattelse (BGBl. I, nr. 112/2012) er affattet således:

»(1) Der er tale om en trepartstransaktion, når tre erhvervsdrivende fra tre forskellige medlemsstater udfører transaktioner om den samme vare, når denne vare videresendes direkte fra den første leverandør til den sidste aftager, og når betingelserne i stk. 3 er opfyldt. Dette gælder også, hvis den sidste aftager er en juridisk person, som ikke er erhvervsdrivende, eller som ikke køber varen til sin virksomhed.

(2) Erhvervelsen inden for Fællesskabet som omhandlet i § 3, stk. 8, andet punktum, anses for at være blevet pålagt afgift, hvis den erhvervsdrivende (erhververen) godtgør, at der er tale om en trepartstransaktion, og at han har opfyldt sin angivelsespligt i henhold til stk. 6. Opfylder den erhvervsdrivende ikke sin angivelsespligt, bortfalder afgiftsfritagelsen med tilbagevirkende kraft.

(3) Erhvervelsen inden for Fællesskabet er fritaget for merværdiafgift, når følgende betingelser er opfyldt:

[...]

e) Afgiften skal i henhold til stk. 5 betales af modtageren.

(4) Fakturaudstedelsen følger bestemmelserne i den medlemsstat, hvorfra erhververen driver sin virksomhed. Såfremt leveringen udføres fra erhververens faste driftssted, gælder retten i den medlemsstat, hvor det faste driftssted er beliggende. Såfremt ydelsesmodtageren, til hvem afgiftsskylden overgår, afregner ved hjælp af kreditnota, følger fakturaudstedelsen bestemmelserne i den medlemsstat, hvor leveringen udføres.

Såfremt fakturaudstedelsen er omfattet af denne forbundslovs bestemmelser, skal fakturaen desuden indeholde følgende oplysninger:

- en udtrykkelig henvisning til, at der er tale om en trepartstransaktion inden for Fællesskabet, og at den sidste aftager er betalingspligtig for afgiften
- merværdiafgiftsregistreringsnummeret, hvorunder den erhvervsdrivende (erhververen) har foretaget erhvervelsen inden for Fællesskabet og den efterfølgende levering af varerne, og
- merværdiafgiftsregistreringsnummeret for modtageren af leveringen.

(5) I forbindelse med en trepartstransaktion skal modtageren af den afgiftspligtige levering betale afgiften, når den af erhververen udstedte faktura opfylder stk. 4.«

16. Momslovens §3, stk. 8, bestemmer:

»Erhvervelser inden for Fællesskabet anses for foretaget på den medlemsstats område, hvor transporten eller forsendelsen af varen afsluttes. Såfremt erhververen over for leverandøren anvender et merværdiafgiftsregistreringsnummer, som er tildelt ham af en anden medlemsstat, anses erhvervelsen for foretaget på denne medlemsstats område, indtil erhververen godtgør, at erhvervelsen er blevet pålagt afgift i den i første punktum nævnte medlemsstat. [...]«

III. Sagens faktiske omstændigheder og anmodningen om præjudiciel afgørelse

17. Luxury Trust Automobil GmbH er et østrigsk anpartsselskab med hjemsted i Østrig (herefter »sagsøgeren«). Et af selskabets aktiviteter er grænseoverskridende formidling og salg af luksuskøretøjer.

18. I 2014 købte sagsøgeren gentagne gange køretøjer fra en leverandør i Det Forenede Kongerige og solgte disse videre til en virksomhed med hjemsted i Den Tjekkiske Republik (selskabet M s.r.o.). De tre deltagende virksomheder optrådte hver især med momsregistreringsnummeret i den stat, hvor de havde hjemsted. Køretøjerne blev videresendt direkte fra leverandøren i Det Forenede Kongerige til modtageren i Den Tjekkiske Republik. Sagsøgeren havde arrangeret transporten af køretøjerne.

19. I tre fakturaer fra sagsøgeren (der alle var udstedt i marts 2014) anførtes modtagerens tjekkiske momsregistreringsnummer, sagsøgerens østrigske momsregistreringsnummer og leverandørens britiske momsregistreringsnummer. Alle fakturaerne indeholdt henvisningen »afgiftsfritaget trepartstransaktion inden for Fællesskabet«. Ingen af fakturaerne angav moms (kun »fakturabeløb netto«).

20. I den indsendte momsoversigt fra marts 2014 angav sagsøgeren, at disse vareleveringer vedrørte den tjekkiske modtagers momsregistreringsnummer og anførte i så henseende, at der var tale om en trepartstransaktion.

21. Den tjekkiske skattemyndighed kvalificerer den tjekkiske virksomhed M s.r.o. som en »missing trader«. Den tjekkiske skattemyndighed kunne ikke få fat i virksomheden, og virksomheden har ikke angivet og betalt moms af trepartstransaktionerne i Den Tjekkiske Republik. I den periode, hvori de omtvistede leveringer blev gennemført, var selskabet M s.r.o. dog momsregistreret i Tjekkiet.

22. Ved afgørelse af 25. april 2016 pålagde Finanzamt (skatte- og afgiftsmyndigheden i Østrig) sagsøgeren moms for 2014. Myndigheden begrundede dette med, at de tre fakturaer fra sagsøgeren til det tjekkiske selskab M s.r.o., ikke indeholdt nogen henvisning til, at afgiftsskylden overgår til dette selskab (momslovens § 25, stk. 4). Eftersom det østrigske momsregistreringsnummer blev anvendt, skal det i henhold til § 3, stk. 8, i momsloven antages, at der er tale om en erhvervelse inden for Fællesskabet, der er foretaget i Østrig.

23. Sagsøgeren anlagde søgsmål til prøvelse af denne afgørelse for Bundesfinanzgericht (forbundsdomstol i skatte- og afgiftsretlige sager), der frifandt sagsøgte. I sin begrundelse tilføjede Bundesfinanzgericht (forbundsdomstol i skatte- og afgiftsretlige sager), at sagsøgeren ved berigtigelsesmeddelelser af 23. maj 2016 berigtigede de tre fakturaer under henvisning til, at afgiftsskylden var overgået til modtageren af ydelsen. Det er imidlertid ikke lykkedes sagsøgeren at påvise, at fakturaberigtigelsen faktisk kom frem til den tjekkiske virksomhed. Der er følgelig ikke sket en berigtigelse af de mangelfulde fakturaer, og det er derfor ikke nødvendigt at undersøge nærmere, om en efterfølgende berigtigelse af fakturaerne ville gøre det muligt at benytte forenklingsordningen for trepartstransaktioner. I det foreliggende tilfælde er der ikke betalt moms i bestemmelseslandet.

24. Det ikke er obligatorisk at anvende bestemmelserne om trepartstransaktioner i en situation som omhandlet i § 25, stk. 1, i momsloven. Erhververen (den mellemste virksomhed i en trepartstransaktion) kan derimod vælge, om han for en bestemt leverings vedkommende vil anvende ordningen om trepartstransaktioner eller ej. Hvis erhververen vil opnå, at hans erhvervelse inden for Fællesskabet fritages for moms i bestemmelsesmedlemsstaten, og at betalingspligten for momsen for hans levering overgår til modtageren, skal han medtage de i § 25, stk. 4, i momsloven nævnte oplysninger på fakturaen. Dette mangler i den foreliggende sag. Følgelig kan ordningen i § 25 i momsloven ikke anvendes.

25. Sagsøgeren har appelleret denne afgørelse til Verwaltungsgerichtshof (forvaltningsdomstolen, Østrig). Denne udsatte sagen og forelagde Domstolen følgende præjudicielle spørgsmål i henhold til artikel 267 TEUF:

- »1) [Skal momsdirektivets] artikel 42, litra a), [...] sammenholdt med [direktivets] artikel 197, stk. 1, litra c), [...] fortolkes således, at modtageren også er udpeget som betalingspligtig for momsen, når der anføres følgende i fakturaen, der ikke angiver moms: »afgiftsfri trepartstransaktion inden for Fællesskabet«?
- 2) Såfremt det første spørgsmål besvares benægtende:
 - a) Kan en sådan fakturaoplysning gyldigt berigtiges efterfølgende (ved følgende angivelse: »trepartstransaktion inden for Fællesskabet i henhold til [momslovens] [§] 25. Afgiftsskylden overgår til modtageren af varen«)?
 - b) Kan en berigtigelse kun være gyldig, hvis den berigtigede faktura kommer frem til fakturamodtageren?
 - c) Har berigtigelsen tilbagevirkende kraft fra det tidspunkt, hvor den oprindelige faktura blev udfærdiget?
- 3) Skal [momsdirektivets] artikel 219a [...] fortolkes således, at fakturaen skal udstedes efter reglerne i den medlemsstat, hvis bestemmelser ville skulle anvendes, hvis der i fakturaen [(jendnu)] ikke er udpeget en »modtager« som betalingspligtig for momsen; eller er det bestemmelserne i den medlemsstat, hvis bestemmelser ville skulle anvendes, hvis det antages, at der gyldigt er udpeget en »modtager« som betalingspligtig for momsen, der skal finde anvendelse?»

26. Sagsøgeren, Republikken Østrig og Europa-Kommissionen har indgivet skriftlige indlæg i sagen for Domstolen. Domstolen har undladt at afholde en mundtlig forhandling i henhold til artikel 76, stk. 2, i Domstolens procesreglement.

IV. Retlig bedømmelse

A. De præjudicielle spørgsmål

27. De præjudicielle spørgsmål omhandler nærmere bestemt håndteringen af en speciel grænseoverskridende kædetransaktion mellem tre personer, som på grund af en »formel fejl« i fakturaen kan blive meget dyr for den mellemste virksomhed (sagsøgeren). Hvis sagsøgeren f.eks. havde angivet »Trepertstransaktion inden for Fællesskabet i henhold til momsdirektivets artikel 42, sammenholdt med artikel 141. Vi gør opmærksom på, at betalingspligten for momsen overgår til Dem som ydelsesmodtager i henhold til momsdirektivets artikel 197, stk. 1« på fakturaen, ville virksomheden ikke skulle betale moms i Østrig.

28. Ulykkeligvis – set fra sagsøgerens synspunkt – anførte den imidlertid kun »afgiftsfri trepartstransaktion inden for Fællesskabet«, og skatte- og afgiftsmyndigheden i Østrig har derfor pålagt moms på en erhvervelse inden for Fællesskabet i Østrig. Dette sker ud fra den præmis, at leveringen til sagsøgeren er den afgiftsfrigagne levering inden for Fællesskabet.

29. I dette tilfælde skal erhvervelsen i henhold til momsdirektivets artikel 41, stk. 1, yderligere pålægges moms i den medlemsstat, som har udstedt det anvendte momsregistreringsnummer. I henhold til denne bestemmelses stk. 2 bortfalder dette kun, hvis sagsøgeren har lagt moms på erhvervelsen inden for Fællesskabet i Den Tjekkiske Republik. Det er endnu ikke sket. Ifølge Domstolens praksis kan sagsøgeren imidlertid ikke neutralisere momsen i henhold til artikel 41, stk. 1, ved at fradrage den indgående moms⁷. Dermed bliver denne moms til en omkostningsfaktor for en afgiftspligtig person, selv om denne – som Domstolen hyppigt har anført – helt skal aflastes for den moms, der skyldes eller er erlagt i forbindelse med dennes momspligtige økonomiske virksomhed⁸.

30. Det er også af denne grund, at Domstolen er forholdsvis rundhåndet, når det drejer sig om manglende eller urigtige angivelser på fakturaen. Denne såkaldte »Substance over form«-praksis har hidtil omfattet fradrag af indgående afgift⁹ og afgiftsfritagelse af leveringer inden for Fællesskabet¹⁰. De problemer, som denne retspraksis medfører for medlemsstaterne netop i forbindelse med kontrollen af grænseoverskridende transaktioner, har ganske vist ført til en ændring af momsdirektivet¹¹, som nu udtrykkeligt fremhæver vigtigheden af momsregistreringsnumrene, der hidtil blev behandlet som rene formalia, som kollektiv procedure i forbindelse med momsretten. Denne ændring er imidlertid ikke tidsmæssigt relevant i den foreliggende sag, ligesom momsregistreringsnummeret ikke mangler.

31. I den foreliggende sag drejer det sig alene om den manglende henvisning til, at betalingspligten for momsen overgår til den sidste virksomhed i kæden i forbindelse med en trepartstransaktion inden for Fællesskabet. Hertil kommer, at en virksomhed som modtager af en faktura, der ikke udspecificerer moms og henviser til, at der foreligger en »afgiftsfri trepartstransaktion inden for Fællesskabet«, muligvis selv kunne nå frem til, at den som modtager af ydelsen er betalingspligtig for momsen.

32. Netop af denne grund spørger den forelæggende ret, om ikke der, selv om fakturaen »formelt« ikke er udformet korrekt, alligevel (materielt) foreligger en trepartstransaktion inden for Fællesskabet, således at sagsøgerens erhvervelse inden for Fællesskabet anses for pålagt moms i Østrig (punkt B). Såfremt dette besvares benægtende, spørger retten, om det i det mindste er lovligt at foretage en berigtigelse af den fejlbehæftede faktura med tilbagevirkende kraft, og om denne skal tilgå modtageren af ydelsen (punkt C). Desuden ønsker den forelæggende ret oplyst, hvordan en berigtiget faktura skal udformes, henholdsvis efter hvilke faktureringsbestemmelser i hvilken medlemsstat (bestemmelseslandet eller landet for det momsregistreringsnummer, som leverandøren har anvendt) dette skal ske (punkt D).

⁷ – Dom af 22.4.2010, X og fiscale eenheid Facet-Facet Trading (C-536/08 og C-539/08, EU:C:2010:217, præmis 45).

⁸ – Dom af 28.10.2021, X-Beteiligungsgesellschaft (Moms – flere på hinanden følgende betalinger) (C-324/20, EU:C:2021:880, præmis 52), af 15.10.2020, E. (Moms – nedsættelse af afgiftsgrundlaget) (C-335/19, EU:C:2020:829, præmis 31), af 13.3.2008, Securenta (C-437/06, EU:C:2008:166, præmis 25), og af 1.4.2004, Bockemühl (C-90/02, EU:C:2004:206, præmis 39).

⁹ – Dom af 17.12.2020, Bundeszentralamt für Steuern (C-346/19, EU:C:2020:1050, præmis 47), af 18.11.2020, Kommissionen mod Tyskland (Tilbagebetaling af moms – fakturaer) (C-371/19, ikke trykt i Sml., EU:C:2020:936, præmis 80), af 19.10.2017, Paper Consult (C-101/16, EU:C:2017:775, præmis 41), af 28.7.2016, Astone (C-332/15, EU:C:2016:614, præmis 45), af 15.9.2016, Barlis 06 – Investimentos Imobiliários e Turísticos (C-516/14, EU:C:2016:690, præmis 42), af 9.7.2015, Salomie og Oltean (C-183/14, EU:C:2015:454, præmis 58), af 30.9.2010, Uszodaépítő (C-392/09, EU:C:2010:569, præmis 39), af 21.10.2010, Nidera Handelscompagnie (C-385/09, EU:C:2010:627, præmis 42), og af 8.5.2008, Ecotrade (C-95/07 og C-96/07, EU:C:2008:267, præmis 63).

¹⁰ – Jf. f.eks. dom af 9.2.2017, Euro Tyre (C-21/16, EU:C:2017:106, præmis 36), af 20.10.2016, Plöckl (C-24/15, EU:C:2016:791, præmis 39 ff.), af 27.9.2012, VSTR (C-587/10, EU:C:2012:592, præmis 45 og 46), og af 27.9.2007, Collée (C-146/05, EU:C:2007:549, præmis 29).

¹¹ – Udsagnene i tredje og syvende betragtning til Rådets direktiv af 4.12.2018 om ændring af direktiv 2006/112/EF for så vidt angår harmonisering og forenkling af visse regler i det fælles merværdiafgiftssystem for beskatning af samhandelen mellem medlemsstaterne (EUT 2018, L 311, s. 3) kan næppe forstås anderledes.

B. Nødvendigheden af en faktura, der udtrykkeligt henviser til overgangen af betalingspligten for moms

1. Domstolens »Substance over form«-praksis

33. Tvivlen om, hvorvidt det faktisk er nødvendigt med en faktura, der opfylder kravene, for at kunne benytte særordningen, skyldes Domstolens praksis. For at kunne udøve fradragsretten kræver momsdirektivets artikel 178 ganske vist »en faktura, der er udfærdiget i overensstemmelse med afsnit XI, kapitel 3, afdeling 3-6«. Ifølge Domstolens praksis kræver det grundlæggende princip om momsens neutralitet imidlertid, at der indrømmes fradrag af indgående moms, hvis de materielle betingelser herfor er opfyldt, selv om den afgiftspligtige person ikke måtte have opfyldt visse formelle betingelser¹². En faktura, som indeholder de oplysninger, der er nævnt i medfør af artikel 226 i direktiv 2006/112, udgør kun en formel betingelse og ikke en materiel betingelse med hensyn til retten til momsfradrag¹³.

34. I forbindelse med trepartstransaktioner inden for Fællesskabet kræver momsdirektivets artikel 141, litra e), sammenholdt med artikel 197, stk. 1, litra c), at fakturaen »er udfærdiget i overensstemmelse med kapitel 3, afdeling 3-5«. Hvis Domstolen konsekvent fortsætter sin praksis som beskrevet ovenfor, betyder dette, at også dette kriterium kun er af formel karakter. I så fald kan der – i overensstemmelse med sagsøgeren og to af de nævnte tyske domstole i skatte- og afgiftsretlige sager¹⁴ – absolut argumenteres for, at en overtrædelse af formelle krav ikke kan føre til et resultat, der er i strid med neutralitetsprincippet. Den østrigske skatte- og afgiftsmyndigheden insisterer på en udtrykkelig henvisning til overgangen af betalingspligten for moms er dermed uforholdsmæssig.

35. Som jeg imidlertid har anført i flere nyere forslag til afgørelse¹⁵, har formkrav en klar berettigelse i kollektive procedurer som procedurerne i momsretten. Kravet om overholdelse af visse formelle krav, som kendes på forhånd, er navnlig ikke i sig selv uforholdsmæssigt¹⁶.

36. Det afgørende spørgsmål er efter min opfattelse mindre, om det drejer sig om formelle eller materielle krav, men snarere, hvilket formål lovgiver – i den foreliggende sag direktivgiver – forfølger med anordningen af disse formkrav. Kun hvis dette formål er slået fast, kan det afgøres, om en overtrædelse af et formkrav er til hinder for, at bestemte rettigheder kan udøves. I denne forbindelse er det underordnet, om en bestemmelse i momsdirektivet klassificeres som et »rent« formelt eller et materielt krav.

¹² – Dom af 17.12.2020, Bundeszentralamt für Steuern (C-346/19, EU:C:2020:1050, præmis 47), af 18.11.2020, Kommissionen mod Tyskland (Tilbagebetaling af moms – Fakturaer) (C-371/19, ikke trykt i Sml., EU:C:2020:936, præmis 80), af 19.10.2017, Paper Consult (C-101/16, EU:C:2017:775, præmis 41), af 28.7.2016, Astone (C-332/15, EU:C:2016:614, præmis 45), af 15.9.2016, Barlis 06 – Investimentos Imobiliários e Turísticos (C-516/14, EU:C:2016:690, præmis 42), af 9.7.2015, Salomie og Oltean (C-183/14, EU:C:2015:454, præmis 58), af 30.9.2010, Uszodaépitó (C-392/09, EU:C:2010:569, præmis 39), af 21.10.2010, Nidera Handelscompagnie (C-385/09, EU:C:2010:627, præmis 42), og af 8.5.2008, Ecotrade (C-95/07 og C-96/07, EU:C:2008:267, præmis 63).

¹³ – Dom af 15.9.2016, Senatex (C-518/14, EU:C:2016:691, præmis 29 og 38); jf. i denne retning dom af 1.3.2012, Kopalnia Odkrywkowa Polski Trawertyn P. Granatowicz, M. Wąsiewicz (C-280/10, EU:C:2012:107, præmis 41 ff.).

¹⁴ – Finanzgericht Münster, dom af 22.4.2020 – 15 K 1219/17 U, EFG 2020, 1097, Finanzgericht Rheinland-Pfalz, dom af 28.11.2019 – 6 K 1767/17, EFG 2020, 319.

¹⁵ – Jf. mit forslag til afgørelse »ARVI« ir ko (C-56/21, EU:C:2022:223, punkt 57 ff.), Zipvit (C-156/20, EU:C:2021:558, punkt 77 ff.), Wilo Salmson France (C-80/20, EU:C:2021:326, punkt 79 ff.) og Biosafe – Indústria de Reciclagens (C-8/17, EU:C:2017:927, punkt 60 ff.).

¹⁶ – Formen kan derved også anses for »vilkårlighedens svorne fjende, frihedens tvillingesøster« – jf. Rudolf von Jhering, *Geist des Römischen Rechts auf den verschiedenen Stufen seiner Entwicklung*, del 2, bd. Leipzig, 1858, Haften an der Aeuserlichkeit. III. Der Formalismus. § 45, S. 497 (32) – 1. oplag.

37. Den omstændighed, at et forkert tal i forbindelse med angivelsen af fakturanummeret på fakturaen [trods alt en nødvendig angivelse i henhold til momsdirektivets artikel 226, nr. 2)] ikke fører til, at fradragsretten kan nægtes, skyldes ikke denne angivelses formelle karakter, men derimod, at en sådan faktura trods denne fejl i tilstrækkelig grad kan opfylde sit formål, nemlig at kontrollere transaktionerne og informere modtageren af ydelsen og skatte- og afgiftsmyndigheden om transaktionens indhold. Hvis skatte- og afgiftsmyndigheden på grundlag af den afgiftsretlige kontrol kan se, at denne faktura for den konkrete ydelse kun er udfærdiget en gang, er det uforholdsmæssigt at nægte fradraget af indgående afgift på grund af talfejlen¹⁷. I så fald skal en sådan faktura ikke en gang berigtiges, eller en sådan berigtigelse kan uden videre foretages med tilbagevirkende kraft.

38. Spørgsmålet, om manglende henvisning til overgangen af betalingspligten for momsen i forbindelse med en trepartstransaktion inden for Fællesskabet ligeledes er uden betydning, afhænger således af formålet med denne lovbestemte angivelse på fakturaen. Følgelig skal det først analyseres, hvilket formål ordningen om trepartstransaktioner inden for Fællesskabet har (punkt 2). Derefter skal betydningen af den henvisning til betalingspligtens overgang til modtageren af ydelsen, der kræves i denne forbindelse, belyses (punkt 3). Heraf vil det fremgå, om denne henvisning er en obligatorisk betingelse for en trepartstransaktion inden for Fællesskabet (punkt 4).

2. Formålet med bestemmelsen om trepartstransaktioner inden for Fællesskabet

39. Som Domstolen anførte allerede i den første afgørelse vedrørende momsdirektivets artikel 141, er formålet med særordningen for trepartstransaktioner inden for Fællesskabet at opnå en forenkling for de involverede parter¹⁸. Denne forenkling vedrører to punkter.

40. For det første gør momsdirektivets artikel 141 det muligt for virksomheden i midten (i den foreliggende sag sagsøgeren) at undgå registrering i bestemmelseslandet (i den foreliggende sag Den Tjekkiske Republik)¹⁹. Dette opnås ved, at den i dette land hverken skal betale moms af en erhvervelse inden for Fællesskabet (artikel 141, første punktum) eller af sin levering, fordi artikel 197 anordner, at modtageren af denne (anden) levering (i den foreliggende sag M s.r.o.) bliver betalingspligtig for momsen (overgang af betalingspligten for momsen til modtageren af ydelsen). Dette forudsætter, at M s.r.o. ifølge dette direktivs artikel 141, litra e), »i henhold til artikel 197 [er] blevet udpeget som betalingspligtig for momsen«.

41. For det andet anses erhvervelsen af varer inden for Fællesskabet i henhold til momsdirektivets artikel 42 for at være blevet pålagt moms i henhold til dette direktivs artikel 40 (dvs. erhvervelsen i Den Tjekkiske Republik). Ligeledes kommer den (suspensivt betingede) yderligere pålæggelse af afgift på erhvervelsen inden for Fællesskabet i henhold til direktivets artikel 41 (i den foreliggende sag erhvervelsen i Østrig) ikke til anvendelse. Dette er i henhold til momsdirektivets artikel 42 imidlertid betinget af, at erhververen (i den foreliggende sag sagsøgeren) dokumenterer visse forhold [litra a)] og indsender en oversigt [litra b)]. Navnlig skal sagsøgeren godtgøre, at modtageren af leveringen (i den foreliggende sag M s.r.o.) »er udpeget som betalingspligtig for momsen i overensstemmelse med artikel 197«.

¹⁷ – Lignende dom af 15.7.2010, Pannon Gép Centrum (C-368/09, EU:C:2010:441, præmis 45); lignende også dom af 17.12.2020, Bundeszentralamt für Steuern (C-346/19, EU:C:2020:1050, præmis 53 og 57).

¹⁸ – Således dom af 19.4.2018, Firma Hans Bühler (C-580/16, EU:C:2018:261, præmis 32 og 40), og generaladvokat Bots forslag til afgørelse Firma Hans Bühler (C-580/16, EU:C:2017:930, punkt 33).

¹⁹ – Således korrekt dom af 19.4.2018, Firma Hans Bühler (C-580/16, EU:C:2018:261, præmis 41), og generaladvokat Bots forslag til afgørelse Firma Hans Bühler (C-580/16, EU:C:2017:930, punkt 57).

42. Begge forenklinger tager udgangspunkt i, at sagsøgerens modtager er udpeget som betalingspligtig for momsen i overensstemmelse med momsdirektivets artikel 197. Denne bestemmelses stk. 1 opstiller bl.a. som betingelse herfor, at der er udfærdiget en faktura i overensstemmelse med kapitel 3, afdeling 3-5 [litra c)], dvs. at fakturaen for sagsøgerens levering til M s.r.o. i henhold til direktivets artikel 226, nr. 11a) – som befinder sig i kapitel 3, afdeling 4 – indeholder en henvisning til overgangen af betalingspligten for momsen til M s.r.o.

43. Dette viser tydeligt, at denne forenklingsforanstaltning står til disposition for den mellemste virksomhed (i den foreliggende sag sagsøgeren). Denne virksomhed kan benytte forenklingerne, men er ikke forpligtet til det. Gennem udformningen af fakturaen til sin egen aftager kan den afgøre, om den vil benytte forenklingsforanstaltningen. Den pågældende virksomhed i midten gives således en mulighed for at vælge.

3. Betydningen af henvisningen til overgangen af betalingspligten for momsen i forbindelse med trepartstransaktioner inden for Fællesskabet

44. Denne valgmulighed til fordel for den mellemste virksomhed har imidlertid også konsekvenser for modtageren af leveringen. Denne bliver nu betalingspligtig for momsen for leveringen til ham og skal ikke betale momsen til sin kontrahent, men til skatte- og afgiftsmyndigheden i bestemmelseslandet.

45. Dermed er det logisk, hvis ikke sågar tvungende nødvendigt, at artikel 226, nr. 11a), kræver angivelsen »omvendt betalingspligt« på en sådan faktura. Denne angivelse skal sikre, at modtageren af ydelsen bliver bekendt med, at han er betalingspligtig for momsen og i stedet for leverandøren pålægger korrekt moms på leveringen i bestemmelseslandet. En faktura, der ikke specificerer momsen, viser derimod kun, at leverandøren går ud fra, at han ikke skal opkræve moms. Hvorfor han går ud fra dette, fremgår ikke deraf. Det kan f.eks. skyldes, at transaktionen er afgiftsfri eller ikke afgiftspligtig. Den manglende specifikation af moms er ikke nødvendigvis knyttet til en overgang af betalingspligten for momsen til modtageren af ydelsen.

46. Som jeg allerede har anført andetsteds²⁰, er hensigten og formålet med en faktura – og dermed alle dens nødvendige angivelser i henhold til momsdirektivets artikel 226 – også at informere fakturaadressaten om leverandørens/fakturaudstederens retlige vurdering af transaktionen (navnlig om størrelsen af den skyldige moms, som overvælttes på fakturaadressaten). Dette formål vejer endnu tungere, når leverandøren er af den opfattelse, at det undtagelsesvis ikke er ham, men derimod modtageren af ydelsen, der skylder momsen, hvorfor prisen er angivet uden moms. Uden en sådan information ville der være øget risiko for, at der ikke er nogen, der betaler momsen.

47. Den i momsdirektivets artikel 226, nr. 11a), nævnte fakturaangivelse er således nødvendig, for at man kan tale om, at modtageren »er udpeget som betalingspligtig for momsen i overensstemmelse med artikel 197« [jf. momsdirektivets artikel 42, litra a), og lignende artikel 141, litra e)]. Den har til formål at informere modtageren af leveringen (fakturaadressaten) og sikre, at denne betaler momsen i bestemmelseslandet.

²⁰ – Jf. mit forslag til afgørelse Zipvit (C-156/20, EU:C:2021:558, punkt 61 og 63) og Wilo Salmson France (C-80/20, EU:C:2021:326, punkt 62).

48. Dette er grunden til, at den formulering, som sagsøgeren anvendte i den foreliggende sag, nemlig »afgiftsfri kædetransaktion inden for Fællesskabet«, ganske vist eventuelt²¹ opfylder kravene i momsdirektivets artikel 226, nr. 11), men ikke kravene i artikel 226, nr. 11a). Når lovgiver i artikel 226, nr. 11) og 11a), udtrykkeligt sonderer mellem henvisningen til afgiftsfritagelse og henvisningen til overgang af betalingspligten for momsen, skal der også tages hensyn til denne vilje fra lovgivers side.

49. En bred fortolkning, hvorefter formuleringen »afgiftsfri trepartstransaktion inden for Fællesskabet« opfylder kravene i momsdirektivets artikel 197, fordi en trepartstransaktion inden for Fællesskabet i sidste ende forudsætter, at modtageren af ydelsen ved kædens afslutning bliver betalingspligtig for momsen, er derfor ikke mulig. Ordlyden i momsdirektivets artikel 197, sammenholdt med artikel 226, nr. 11a), kræver tværtimod en udtrykkelig henvisning til, at modtageren af ydelsen er betalingspligtig for momsen, hvilket mangler i den foreliggende sag. Denne beslutning fra lovgivers side er bindende for såvel forvaltningen som domstolene.

50. Det er heller ikke uforholdsmæssigt at forlange af en afgiftspligtig person som sagsøgeren, at virksomheden skal udfærdige en faktura med denne angivelse, hvis den vil gøre brug af sin valgmulighed og den dermed forbundne administrative forenkling til egen fordel. Det udtrykkelige krav til fakturaen i momsdirektivets artikel 197, sammenholdt med artikel 226, nr. 11a), forfølger et legitimt mål (at informere modtageren af ydelsen og skatte- og afgiftsmyndigheden om, at der gøres brug af forenklingsordningen ved overgang af betalingspligten for momsen) og er egnet til at nå dette mål. Et lige så egnet middel til at nå dette mål ses ikke i den foreliggende sag. I betragtning af den beskedne indsats for sagsøgeren er et sådant formkrav også rimeligt.

4. Faktura med henvisning til overgang af betalingspligten for momsen som betingelse for at gøre brug af valgmuligheden

51. Uden en sådan faktura må det altså lægges til grund, at virksomheden i midten (i den foreliggende sag sagsøgeren) ikke har gjort brug af sin valgmulighed, og at modtageren af ydelsen (i den foreliggende sag M s.r.o.) ikke er blevet udpeget som betalingspligtig for momsen i henhold til momsdirektivets artikel 197. Følgelig må erhvervelsen inden for Fællesskabet anses for ikke at være pålagt moms, og artikel 41 finder fortsat anvendelse. Derfor skal sagsøgeren betale moms af en erhvervelse inden for Fællesskabet i Østrig, så længe virksomheden ikke dokumenterer momspålæggelsen ved erhvervelsen i Den Tjekkiske Republik. Uden opfyldelsen af de betingelser for bortfald af den »normale« momspålæggelse på en erhvervelse inden for Fællesskabet, som er nævnt i artikel 42, litra a), kan forenklingsordningen ikke benyttes.

52. Der følger ikke noget andet af Domstolens hidtidige praksis. Tværtimod har Domstolen i sin praksis vedrørende momsdirektivets artikel 42 udtrykkeligt sondret mellem betingelserne i litra a) og litra b)²². I litra b) nævnes en tilsvarende afgiftsretlig erklæring (oversigten). Denne oversigt betegnede Domstolen som en forpligtelse, der »skal anses for at være [formel]«²³. Den betingelse, der er relevant i den foreliggende sag, nemlig en faktura med henvisning til overgangen af

²¹ – Denne formulering er upræcis, for så vidt som det kun er den første levering i kæden, der er fritaget for afgift. Den anden levering er afgiftspligtig i bestemmelseslandet. Den mellemste virksomhed kan kun undlade at lægge moms på erhvervelsen inden for Fællesskabet, hvis og fordi modtageren af ydelsen er betalingspligtig for momsen dér.

²² – Dom af 19.4.2018, Firma Hans Bühler (C-580/16, EU:C:2018:261, præmis 45 ff.).

²³ – Dom af 19.4.2018, Firma Hans Bühler (C-580/16, EU:C:2018:261, præmis 49 in fine).

betalingsforpligtelsen for momsen («for hvilken modtageren er udpeget som betalingspligtig for momsen i overensstemmelse med artikel 197»), er imidlertid fastsat i litra a), der af Domstolen blev betegnet som en »materiel betingelse«²⁴.

53. Svaret på det første spørgsmål lyder derfor, at modtageren af leveringen er kun udpeget som betalingspligtig for momsen som omhandlet i momsdirektivets artikel 197, hvis der på den pågældende faktura henvises til overgangen af betalingspligten for momsen til modtageren af ydelsen. Det er ikke tilstrækkeligt for dette blot at angive »afgiftsfri trepartstransaktion inden for Fællesskabet«.

C. Fakturaudfærdigelse med tilbagevirkende kraft i forbindelse med en trepartstransaktion inden for Fællesskabet (henholdsvis benyttelsen af en valgmulighed)?

54. Uden en faktura med henvisning til, at betalingspligten for momsen overgår til modtageren af ydelsen, behandles kædetransaktionen følgelig efter den normale procedure. Sagsøgeren skal således lægge moms på en erhvervelse inden for Fællesskabet i Den Tjekkiske Republik (momsdirektivets artikel 40), og indtil det er godtgjort, at dette er sket, desuden på en erhvervelse inden for Fællesskabet i Østrig (momsdirektivets artikel 41). Ligeledes skal der betales moms af leveringen til M s.r.o. i Den Tjekkiske Republik.

55. Sagsøgeren opkrævede imidlertid ikke momsen af sin kontrahent (M s.r.o.), da virksomheden lagde til grund, at der var tale om en »afgiftsfri trepartstransaktion inden for Fællesskabet«. En efterfølgende opkrævning er næppe mulig, da modtageren af ydelsen, som ikke har betalt moms (hverken momsen af leveringerne til ham eller af leveringerne fra ham), ikke kan nås.

56. Af denne grund forsøgte sagsøgeren åbenbart at udfærdige en berigtiget faktura. Det præcise indhold af fakturaberigtigelsen fremgår ganske vist ikke af den præjudicielle anmodning, men den forelæggende ret ønsker med sit andet spørgsmål nærmere bestemt oplyst, om det overhovedet er muligt at foretage en efterfølgende fakturaberigtigelse (med tilbagevirkende kraft).

57. Jeg er imidlertid i tvivl om, hvorvidt det overhovedet er rigtigt at tale om en fakturaberigtigelse i den foreliggende kontekst. Som anført ovenfor mangler en af anvendelsesbetingelserne (dvs. en faktura, der opfylder kravene) for, at det kan lægges til grund, at der er tale om en trepartstransaktion inden for Fællesskabet, og at betalingspligten for momsen er overgået til modtageren. Efterfølgende opfyldelse af et nødvendigt anvendelsesbetingelse er imidlertid ikke en berigtigelse, men en førstegangsudfærdigelse af den faktura, som er en betingelse.

58. Derfor er det egentlige spørgsmål ikke, om det er muligt at foretage en efterfølgende berigtigelse, men derimod hvilke retsvirkninger en efterfølgende fakturaudfærdigelse har – hvis den da er mulig. Dermed gør det ingen forskel for spørgsmålet om, hvorvidt der foreligger en trepartstransaktion inden for Fællesskabet i den foreliggende sag, om sagsøgeren allerede har udfærdiget en faktura af nogen slags eller slet ingen faktura.

59. Da momsdirektivet ikke fastsætter en frist, inden for hvilken forenklingsordningen kan benyttes, kan dette også ske efterfølgende. En faktura, der er i overensstemmelse med kravene, kan dermed også udfærdiges senere. Eventuelle tidsgrænser fremgår højst af de nationale procedureregler, men ikke af momsdirektivet.

²⁴ – Dom af 19.4.2018, Firma Hans Bühler (C-580/16, EU:C:2018:261, præmis 49, i begyndelsen).

60. Det følger imidlertid også af hensigten og formålet med en faktura, som er beskrevet ovenfor, at det er obligatorisk, at denne – hvis den, som det er tilfældet i den foreliggende sag, udløser retsvirkninger for modtageren af ydelsen – skal tilgå den pågældende. Hvordan skal modtageren af ydelsen vide, at leverandøren gør brug af sin mulighed for at vælge at benytte forenklingsordningen og udpeger ham som betalingspligtig for momsen som omhandlet i momsdirektivets artikel 197, hvis han ikke får kendskab til det?

61. Af samme grund kan spørgsmålet om tilbagevirkende kraft besvares ret entydigt. En sådan (førstegangs)fakturaudfærdigelse kan ikke have tilbagevirkende kraft. Først med en faktura, der er i overensstemmelse med kravene, og som tilgår modtageren, udløses den administrative forenklingsordnings retsvirkninger ex nunc.

62. Dette er i overensstemmelse med et generelt princip inden for momsretten, hvorefter ændringer, som er afgørende for afgiftspålæggelsen, først er retligt gældende, når de indtræder.

63. Dette præciseres f.eks. i momsdirektivets artikel 187, stk. 2, andet punktum, som omhandler ændringer i en genstands anvendelse. Ændringen sker ikke med tilbagevirkende kraft, hvor den daværende fradragsret tilpasses, men først når investeringsgoderne anvendes på en anden måde end på det tidspunkt, hvor fradragsretten blev udøvet. Selv efterfølgende ændringer af købsprisen – jf. momsdirektivets artikel 90 – har ikke tilbagevirkende kraft på indgåelsen af købsaftalen (dvs. på den oprindelige betalingspligtige moms), men skal først tages i betragtning i det øjeblik, hvor de indtræder²⁵. Det samme gælder i henhold til momsdirektivets artikel 185 f.eks. for et for stort foretaget momsfradrag, hvis købsprisen senere nedsættes²⁶.

64. Denne tilgang – principielt ingen tilbagevirkende kraft i forbindelse med en generel og indirekte punktafgift – bekræftes af Domstolens praksis vedrørende fradrag af indgående afgift i henhold til anvendeshensigten²⁷. Selv hvis der aldrig sker afgiftspligtige transaktioner efterfølgende, korrigeres det foretagne fradrag af indgående afgift ikke med tilbagevirkende kraft, men opretholdes. Dette fremgår også tydeligt at Domstolens efterfølgende praksis vedrørende nødvendigheden af at være i besiddelse af en faktura for at foretage fradrag af indgående afgift. Således kan en tilbagevirkende udfærdigelse af en (førstegangs)faktura ikke føre til tilbagebetaling af indgående afgift med tilbagevirkende kraft²⁸.

65. Hertil kommer, at modtagerens betalingspligt for momsen ikke kan ændres ensidigt og med tilbagevirkende kraft af leverandøren. Hvis man antager, at sagsøgeren bevidst lagde en »normal« kædetransaktion til grund, ville virksomheden have udstedt en faktura til M s.r.o. med tjekkisk moms, modtaget denne moms og betalt den i Den Tjekkiske Republik. Skal sagsøgeren i så fald ved hjælp af en ny faktura med tilbagevirkende kraft alligevel kunne benytte forenklingsordningen? Konsekvensen ville være, at M s.r.o. mod sin vilje (og uden modtagelse af fakturaen sågar uden at vide det) med tilbagevirkende kraft blev betalingspligtig for momsen og skulle betale momsen endnu en gang (virksomheden havde jo allerede betalt den en gang til sagsøgeren) til skatte- og afgiftsmyndigheden. Hvis dette overhovedet er muligt, da kun ex nunc og efter betaling af prisen samt momsen kun med samtykke fra modtageren af ydelsen.

²⁵ – Således allerede dom af 23.11.2017, Di Maura (C-246/16, EU:C:2017:887, præmis 27).

²⁶ – Jf. dom af 15.10.2020, E. (Moms – nedsættelse af afgiftsgrundlaget) (C-335/19, EU:C:2020:829, præmis 42).

²⁷ – Dom af 12.11.2020, Sonaecom (C-42/19, EU:C:2020:913, præmis 40), af 17.10.2018, Ryanair (C-249/17, EU:C:2018:834, præmis 25), af 29.2.1996, Inzo (C-110/94, EU:C:1996:67, præmis 20), samt generaladvokat Kokotts forslag til afgørelse Sonaecom (C-42/19, EU:C:2020:378, punkt 33).

²⁸ – Således udtrykkeligt dom af 21.10.2021, Wilo Salmson France (C-80/20, EU:C:2021:870, præmis 89), lignende også allerede dom af 13.1.2022, Zipvit (C-156/20, EU:C:2022:2, præmis 38); jf. også dom af 21.3.2018, Volkswagen (C-533/16, EU:C:2018:204, præmis 49 og 50).

66. Det må altså fastholdes, at anvendelsesbetingelserne (i den foreliggende sag for at benytte en forenklingsordning) ikke kan realiseres med tilbagevirkende kraft. Så længe der ikke foreligger en faktura, som opfylder kravene, er betingelserne for forenklingsordningen for en trepartstransaktion inden for Fællesskabet ikke opfyldt. Først med udfærdigelsen af en faktura, der opfylder kravene, kan der tales om en sådan. En berigtigelse er således kun mulig *ex nunc* og ikke *ex tunc*.

67. Det er forfejlet, når der argumenteres mod dette ved at henvise til Domstolens praksis vedrørende berigtigelse af fakturaer med tilbagevirkende kraft²⁹. For det første vedrørte denne praksis fradrag af indgående afgift og ikke udøvelse af en valgmulighed, som er koblet til en bestemt faktura.

68. For det andet fastslog Domstolen i disse sager »kun«, at skatte- og afgiftsmyndigheden ikke kan nægte at indrømme ret til fradrag af indgående afgift alene af den grund, at en faktura ikke opfylder de betingelser, der kræves i medfør af momsdirektivets artikel 226, nr. 6) og 7) (præcis beskrivelse af omfang og art af ydelsen og angivelse af leveringsdatoen), såfremt den er i besiddelse af alle de oplysninger, der kræves for at kunne efterprøve, om de materielle betingelser vedrørende fradragsretten er opfyldt³⁰. Det samme gælder for de oplysninger, der er nævnt i artikel 226, nr. 3) (angivelse af leverandørens momsregistreringsnummer)³¹ eller i artikel 226, nr. 2) (angivelse af fakturanummeret)³². Kun hvad dette angår har Domstolen tillagt en berigtigelse af en (formelt ukorrekt) faktura, som allerede var i modtageren af ydelsens besiddelse, tilbagevirkende kraft³³.

69. Dette er overbevisende i forbindelse med fradrag af indgående afgift. Et dokument, som godtgør en levering eller en ydelse, er allerede en faktura som omhandlet i momsdirektivets artikel 178, litra a), når både modtageren af ydelsen og skatte- og afgiftsmyndigheden på grundlag heraf kan fastslå, hvornår og for hvilke transaktioner en given leverandør har overvæltet momsen på hvilken modtager og med hvilket beløb. Dette kræver oplysninger om leverandøren, modtageren af ydelsen, ydelsens genstand, prisen og den særligt angivne moms³⁴. Såfremt disse fem grundlæggende oplysninger foreligger, er – som jeg også tidligere har redegjort for andetsteds³⁵ – hensigten og formålet med fakturaen i forbindelse med fradrag af indgående moms opfyldt, og fradragsretten er endeligt indtrådt³⁶.

²⁹ – Dette omfatter f.eks. dom af 15.9.2016, *Senatex* (C-518/14, EU:C:2016:691, præmis 43), af 15.9.2016, *Barlis 06 – Investimentos Imobiliários e Turísticos* (C-516/14, EU:C:2016:690, præmis 44), og af 8.5.2013, *Petroma Transports m.fl.* (C-271/12, EU:C:2013:297, præmis 34).

³⁰ – Dom af 15.9.2016, *Barlis 06 – Investimentos Imobiliários e Turísticos* (C-516/14, EU:C:2016:690, præmis 43).

³¹ – Dom af 15.9.2016, *Senatex* (C-518/14, EU:C:2016:691, præmis 40 ff.).

³² – Dom af 15.7.2010, *Pannon Gép Centrum* (C-368/09, EU:C:2010:441, præmis 45), lignende også dom af 17.12.2020, *Bundeszentralamt für Steuern* (C-346/19, EU:C:2020:1050, præmis 53 og 57).

³³ – Jf. dom af 15.9.2016, *Senatex* (C-518/14, EU:C:2016:691, præmis 43), af 15.9.2016, *Barlis 06 – Investimentos Imobiliários e Turísticos* (C-516/14, EU:C:2016:690, præmis 44), og af 8.5.2013, *Petroma Transports m.fl.* (C-271/12, EU:C:2013:297, præmis 34).

³⁴ – I denne retning også *Bundesfinanzhof* (forbundsdomstol i skatte- og afgiftsretlige sager, Tyskland). Jf. dom af 12.3.2020 – V R 48/17, *BStBl. II* 2020, 604, præmis 23, af 22.1.2020 – XI R 10/17, *BStBl. II* 2020, 601, præmis 17, og af 20.10.2016 – V R 26/15, *BStBl. II* 2020, 593, præmis 19).

³⁵ – Jf. mit forslag til afgørelse *Wilo Salmson France* (C-80/20, EU:C:2021:326, punkt 93 og 94) og mit forslag til afgørelse *Zipvit* (C-156/20, EU:C:2021:558, punkt 81).

³⁶ – Med hensyn til kriteriet »særskilt angivet moms« følger dette allerede af Domstolens afgørelser i *Volkswagen*-dommen og i *Biosafe*-dommen, hvori der forelå fakturaer, hvor angivelsen af momsen manglede, for at fradraget af indgående moms kunne gøres gældende med det relevante beløb. Jf. dom af 12.4.2018, *Biosafe – Indústria de Reciclagens* (C-8/17, EU:C:2018:249, præmis 42 og 43), og af 21.3.2018, *Volkswagen* (C-533/16, EU:C:2018:204, præmis 49 og 50).

70. Som anført ovenfor er henvisningen til modtagerens betalingspligt for momsen imidlertid en nødvendig betingelse for en trepartstransaktion inden for Fællesskabet (jf. ovenfor under punkt 44 ff.). Kun gennem denne henvisning ved modtageren af ydelsen, at han er betalingspligtig for momsen. Kun på denne måde kan skatte- og afgiftsmyndigheden kontrollere, om forenklingsordningen finder anvendelse, og leverandøren kan med god samvittighed undlade at registrere sig i bestemmelseslandet. Opfyldelsen af disse nødvendige angivelser og deres virkninger kan ikke etableres med tilbagevirkende kraft.

71. Svaret på det andet spørgsmål lyder derfor, at en faktura, der indeholder angivelsen »omvendt betalingspligt«, ganske vist kan udstedes efterfølgende, men kun med virkning ex nunc, idet det er et krav, at denne faktura tilgår modtageren.

D. Berigtigelsens indhold og de relevante nationale faktureringsbestemmelser

72. Med sit tredje spørgsmål anmoder den forelæggende ret om en fortolkning af momsdirektivets artikel 219a. Denne fastsætter, efter hvilken medlemsstats bestemmelser en faktura skal udfærdiges. Da det står fast, at fakturaen er så fejlbehæftet, at der ikke foreligger en trepartstransaktion inden for Fællesskabet, kan dette spørgsmål kun opstå for den foreliggende tvist i hovedsagen, hvis der kan udstedes endnu en faktura med tilbagevirkende kraft. Dette er som anført ovenfor ikke tilfældet, og det er derfor ikke nødvendigt at besvare dette spørgsmål.

73. Det samme gør sig gældende for det andet spørgsmål, litra a). Her ønsker den forelæggende ret oplyst, om angivelsen »Trepertstransaktion inden for Fællesskabet i henhold til [momslovens] § 25. Afgiftsskylden overgår til modtageren af varen« er tilstrækkelig. Også dette kræver for det første muligheden for en fakturaberigtigelse med tilbagevirkende kraft. For det andet følger fakturaens konkrete indhold af national ret (jf. momsdirektivets artikel 219a). Domstolen kan imidlertid ikke vurdere national ret. Domstolen kan ikke afgøre, om sagsøgeren faktisk skal nævne momslovens § 25 på en faktura.

74. I øvrigt fremgår de oplysninger på fakturaen, som medlemsstaterne principielt kun kan forlange, af momsdirektivets artikel 226. Det fremgår af momsdirektivets artikel 226, nr. 11), at der skal henvises til en fritagelse, hvis en levering af varer eller ydelser er fritaget. Momsdirektivets artikel 226, nr. 11), omtaler ikke en erhvervelse inden for Fællesskabet til forskel fra artikel 2, stk. 1, som sondrer mellem en levering af varer [litra a)], levering af ydelser [litra c)] og erhvervelser af varer inden for Fællesskabet [litra b)]. Erhvervelser inden for Fællesskabet er i henhold til dette direktivs artikel 42 heller ikke afgiftsfrie, men anses for at være blevet pålagt moms, uden at direktivets artikel 41 finder anvendelse.

75. Det følger af momsdirektivets artikel 226, nr. 11a), at angivelsen »omvendt betalingspligt« er nødvendig, hvis betalingspligten for momsen påhviler erhververen. Med formuleringen »afgiftsskylden overgår til modtageren af varen« udtrykkes det samme. Henvisningen til, hvilket grundlag denne overgang af betalingspligten for momsen er baseret på – efter national ret eller EU-retten – er nyttig [jf. momsdirektivets artikel 226, nr. 11)], men ikke obligatorisk. Det fremgår af sammenligningen mellem nr. 11) og nr. 11a) i momsdirektivets artikel 226, at angivelsen af, hvad overgangen af betalingspligten for momsen er baseret på, ikke er nødvendig. Det afgørende er blot, at modtageren ved, at leverandøren lægger til grund, at modtageren af ydelsen er betalingspligtig for momsen og skal betale den i bestemmelseslandet.

V. Forslag til afgørelse

76. Jeg foreslår på baggrund af det ovenfor anførte, at Domstolen besvarer de præjudicielle spørgsmål, som Verwaltungsgerichtshof (forvaltningsdomstolen, Østrig) har forelagt, således:

- »1) Modtageren af leveringen er kun udpeget som betalingspligtig for momsen som omhandlet i artikel 197 i Rådets direktiv 2006/112/EF af 28. november 2006 om det fælles merværdiafgiftssystem, hvis der på den pågældende faktura henvises til overgangen af betalingspligten for momsen til modtageren af ydelsen. Det er ikke tilstrækkeligt for dette at angive »afgiftsfri trepartstransaktion inden for Fællesskabet«.
- 2) En faktura, der indeholder den nødvendige angivelse »omvendt betalingspligt«, kan udfærdiges efterfølgende, men kun med virkning ex nunc. Det er i denne forbindelse nødvendigt, at denne faktura tilgår modtageren af ydelsen.«