



Samling af Afgørelser

DOMSTOLENS DOM (Fjerde Afdeling)

27. september 2012*

»Beskatning — merværdiafgift — levering af goder — afgiftspålæggelse af kædetransaktioner — afslag på fritagelse på grund af erhververens manglende momsregistreringsnummer«

I sag C-587/10,

angående en anmodning om præjudiciel afgørelse i henhold til artikel 267 TEUF, indgivet af Bundesfinanzhof (Tyskland) ved afgørelse af 10. november 2010, indgået til Domstolen den 15. december 2010, i sagen:

Vogtländische Straßen-, Tief- und Rohrleitungsbau GmbH Rodewisch (VSTR)

mod

Finanzamt Plauen,

procesdeltager:

Bundesministerium der Finanzen,

har

DOMSTOLEN (Fjerde Afdeling)

sammensat af afdelingsformanden, J.-C. Bonichot (refererende dommer), og dommerne A. Prechal, K. Schiemann, L. Bay Larsen og C. Toader,

generaladvokat: P. Cruz Villalón

justitssekretær: fuldmægtig A. Impellizzeri,

på grundlag af den skriftlige forhandling og efter retsmødet den 7. marts 2012,

efter at der er afgivet indlæg af:

- Vogtländische Straßen- Tief- und Rohrleitungsbau GmbH Rodewisch (VSTR) ved Rechtsanwälte T. Küffner, S. Maunz og T. Streit
- den tyske regering ved T. Henze og K. Petersen, som befuldmægtigede
- den italienske regering ved G. Palmieri, som befuldmægtiget, bistået af avvocato dello Stato P. Gentili

* Processprog: tysk.

— Europa-Kommissionen ved W. Mölls og C. Soulay, som befuldmægtigede,
og efter at generaladvokaten har fremsat forslag til afgørelse i retsmødet den 21. juni 2012,
afsagt følgende

Dom

- 1 Anmodningen om præjudiciel afgørelse vedrører fortolkningen af 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), senest ændret ved Rådets direktiv 98/80/EF af 12. oktober 1998 (EFT L 281, s. 31, herefter »sjette direktiv«).
- 2 Anmodningen er blevet indgivet i forbindelse med en tvist mellem Vogtländische Straßen-, Tief- und Rohrleitungsbau GmbH Rodewisch (VSTR) (herefter »VSTR«) og Finanzamt Plauen vedrørende sidstnævntes afslag på at fritage en levering af goder, som blev foretaget af et datterselskab af VSTR, for merværdiafgift (herefter »moms«).

Retsforskrifter

EU-retten

- 3 I sjette direktivs artikel 4, stk. 1, er begrebet »afgiftspligtig person« defineret på følgende måde:
»Som afgiftspligtig person anses enhver, der selvstændigt og uanset stedet udøver en af de i stk. 2 nævnte former for økonomisk virksomhed uanset formålet med eller resultatet af den pågældende virksomhed.«
- 4 Sjette direktivs artikel 22, som affattet ved direktivets artikel 28h, fastsætter flere forpligtelser for betalingspligtige personer ved indenlandsk virksomhed, bl.a. pligten til at føre regnskab, at udstede fakturaer, at indgive angivelse samt at udfærdige den oversigt, som nævnte personer er forpligtet til at indgive til skatte- og afgiftsmyndigheden.
- 5 Sjette direktivs artikel 22, stk. 1, litra c), første og tredje led, som affattet ved direktivets artikel 28h, fastsætter:
»Medlemsstaterne træffer de nødvendige foranstaltninger for, at man med et registreringsnummer kan identificere:
— enhver afgiftspligtig person – bortset fra de i artikel 28a, stk. 4, omhandlede afgiftspligtige personer – der i indlandet foretager levering af goder eller tjenesteydelser, som giver ham fradragsret [...]
[...]
— enhver afgiftspligtig person, der i indlandet foretager erhvervelser inden for Fællesskabet af goder med henblik på transaktioner, der falder ind under de i artikel 4, stk. 2, omhandlede former for økonomisk virksomhed, og som han udfører i udlandet.«
- 6 Sjette direktivs artikel 22, stk. 3, litra a), som affattet ved direktivets artikel 28h, fastsætter nærmere:
»Enhver afgiftspligtig person skal udstede en faktura eller et andet tilsvarende dokument for levering af goder og tjenesteydelser til andre afgiftspligtige personer eller til ikke-afgiftspligtige juridiske personer. Enhver afgiftspligtig person skal ligeledes udstede en faktura [...] for levering af goder, som han foretager under de i artikel 28c, punkt A, fastsatte betingelser. [...]«

- 7 Sjette direktivs artikel 22, stk. 3, litra b), andet afsnit, som affattet ved direktivets artikel 28h, bestemmer:

»Fakturaen skal desuden:

[...]

- for de i artikel 28c, punkt A, litra a), omhandlede transaktioner indeholde angivelse af det nummer, som den afgiftspligtige person er registreret under i indlandet, samt det nummer, som erhververen er registreret under i en anden medlemsstat

[...]«

- 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 afgiften 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, stk. 1, litra a), første og andet afsnit, og stk. 3, første afsnit, bestemmer:

»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.

Uanset første afsnit skal der ikke svares [moms] af de erhvervelser af goder inden for Fællesskabet, der er foretaget af en afgiftspligtig person eller af en ikke-afgiftspligtig juridisk person på de betingelser, der er omhandlet i stk. 1a.

[...]

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.«

- 10 Nævnte direktivs artikel 28b, punkt A, bestemmer nærmere:

»1. Stedet for en erhvervelse inden for Fællesskabet af goder anses for at være det sted, hvor goderne befinder sig, når forsendelsen eller transporten til erhververen afsluttes.«

2. Med forbehold af stk. 1 anses stedet for en erhvervelse inden for Fællesskabet af goder, som omhandlet i artikel 28a, stk. 1, litra a), for at ligge på den medlemsstats område, som har tildelt det momsregistreringsnummer, hvorunder erhververen har foretaget erhvervelsen, dersom erhververen ikke godtgør, at der er pålagt denne erhvervelse afgift efter stk. 1.

Såfremt der imidlertid pålægges erhvervelsen afgift i henhold til stk. 1 i den medlemsstat, hvor forsendelsen eller transporten af goderne afsluttes, efter at der er pålagt den afgift i henhold til første afsnit, nedsættes beskatningsgrundlaget tilsvarende i den medlemsstat, som har tildelt det momsregistreringsnummer, hvorunder erhververen har foretaget denne erhvervelse.

[...]«

- 11 Sjette direktivs artikel 28c, punkt A, litra a), første afsnit, fastsætter:

»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«.

Tysk ret

- 12 § 6a i Umsatzsteuergesetz (lov om omsætningsafgift, herefter »UStG«) definerer en levering inden for Fællesskabet på følgende måde:

»1. En [i henhold til § 4, nr. 1), litra b)] levering inden for Fællesskabet foreligger, når en levering opfylder følgende betingelser:

- 1) Den erhvervsdrivende eller erhververen har forsendt eller transporteret genstanden for leveringen til det øvrige fællesskabsområde.
- 2) Erhververen er
 - a) en erhvervsdrivende, som har erhvervet genstanden for leveringen til sin virksomhed,
 - b) en juridisk person, som ikke er erhvervsdrivende eller ikke har erhvervet genstanden for leveringen til sin virksomhed, eller
 - c) i tilfælde af levering af et nyt køretøj tillige enhver anden erhverver.
- 3) Erhvervelsen af genstanden for leveringen for så vidt angår erhververen i en anden medlemsstat er omfattet af lovgivningen om omsætningsafgift.

[...]

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

- 13 § 17c, stk. 1, i Umsatzsteuer-Durchführungsverordnung (bekendtgørelse om gennemførelse af omsætningsafgift) pålægger leverandøren følgende forpligtelser:

»Ved leveringer inden for Fællesskabet [i henhold til UStG's § 6a, stk. 1 og 2] skal en erhvervsdrivende inden for denne bekendtgørelses anvendelsesområde bogføringsmæssigt kunne godtgøre, at betingelserne for afgiftsfritagelsen er opfyldt, herunder godtgøre erhververens momsregistreringsnummer. Det skal fremgå klart af bogføringen og være let at efterprøve, at disse betingelser er opfyldt.«

Twisten i hovedsagen og de præjudicielle spørgsmål

- 14 I november 1998 solgte et datterselskab af VSTR med hjemsted i Tyskland to stenknusemaskiner til Atlantic International Trading Co. (herefter »Atlantic«), der har hjemsted i De Forenede Stater. Atlantic havde et forretningssted i Portugal, men var ikke momsregistreret i nogen medlemsstat.
- 15 Atlantic blev af VSTR's datterselskab anmodet om at oplyse sit momsregistreringsnummer til sidstnævnte. Atlantic præciserede, at de pågældende goder var blevet videresolgt til en virksomhed med hjemsted i Finland, hvis momsregistreringsnummer blev meddelt VSTR's datterselskab, som kontrollerede rigtigheden heraf.
- 16 Et af Atlantic befuldmægtiget spedititionsfirma afhentede efterfølgende disse goder på VSTR's datterselskabs hjemsted med henblik på at transportere dem ad landvejen til Lübeck (Tyskland) og derefter transportere dem ad søvejen til Finland.
- 17 VSTR's datterselskab udstedte en faktura uden moms til Atlantic for levering af stenknusemaskinerne, hvorpå momsregistreringsnummeret for den finske virksomhed, som disse goder var blevet videresolgt til, var anført.
- 18 Finanzamt Plauen fandt imidlertid, at den mellem VSTR's datterselskab og Atlantic foretagne levering ikke kunne fritages for moms, med den begrundelse, at førstnævnte ikke havde oplyst Atlantics momsregistreringsnummer.
- 19 Sächsisches Finanzgericht, som fik sagen forelagt som første instans, gav ikke VSTR medhold i det annulationssøgsmål, som sidstnævnte havde anlagt til prøvelse af denne afgørelse fra Finanzamt Plauen.
- 20 VSTR har herefter indgivet en revisionsanke til Bundesfinanzhof under anbringende af, at den af Finanzamt Plauen påberåbte begrundelse for at give afslag på momsfritagelse er i strid med sjette direktiv. Finanzamt Plauen har derimod gjort gældende, at medlemsstaterne uden at tilsidesætte EU-retten kan gøre fritagelsen af en levering inden for Fællesskabet betinget af, at erhververen er i besiddelse af et momsregistreringsnummer i en medlemsstat.
- 21 Bundesfinanzhof har fastslået, at den i hovedsagen omhandlede transaktion har givet anledning til to successive leveringer, den første fra VSTR's datterselskab til Atlantic, den anden fra Atlantic til den finske virksomhed.
- 22 Bundesfinanzhof er af den opfattelse, at den første levering kan fritages for moms som levering inden for Fællesskabet, på betingelse af bl.a., at erhververens erhvervelse af goderne i overensstemmelse med UStG's § 6a, stk. 1, første punktum, nr. 3), faktisk er afgiftspligtig i Finland. Retten er af den opfattelse, at en sådan betingelse kan indebære, at erhververen faktisk er i besiddelse af et momsregistreringsnummer i bestemmelsesmedlemsstaten, således at myndighederne i sidstnævnte medlemsstat kan opkræve moms af transaktionen.
- 23 Bundesfinanzhof er af den opfattelse, at momsfritagelsen kan afslås i henhold til § 17c, stk. 1, første punktum, i Umsatzsteuer-Durchführungsverordnung, der pålægger leverandøren at fremsætte det bogføringsmæssige bevis for erhververens momsregistreringsnummer.
- 24 Bundesfinanzhof har nærmere anført, at selv om sjette direktivs artikel 28c, punkt A, litra a), første afsnit, ikke udtrykkeligt kræver, at erhververen opererer under et individuelt momsregistreringsnummer, for at en levering inden for Fællesskabet skal være fritaget for moms, kan et sådant krav ikke desto mindre følge af den i nævnte bestemmelse fastsatte betingelse, hvorefter denne erhverver skal være en »afgiftspligtig person [...], som handler i denne egenskab i en anden medlemsstat«. Bundesfinanzhof er i øvrigt i tvivl om, hvorvidt denne betingelse, henset til sjette

direktivs artikel 22, stk. 8, som affattet ved direktivets artikel 28h, og samme direktivs artikel 28c, punkt A, litra a), første afsnit, ikke tillader medlemsstaterne at pålægge leverandøren en sådan bevisregel, særligt når erhververen, der har hjemsted i et tredjeland, ligesom i hovedsagen ikke er registreret i nogen medlemsstat, og når leverandøren i øvrigt ikke har godtgjort, at erhververen har indgivet angivelse om erhvervelsen inden for Fællesskabet til skatte- og afgiftsmyndighederne.

25 Den forelæggende ret er endvidere i tvivl om, hvorvidt forpligtelsen til at angive momsregistreringsnummeret kan begrundes med det ved sjette direktiv indførte og det i Domstolens praksis fastslåede samspil mellem fritagelse for levering inden for Fællesskabet og afgiftspåleggelse af en erhvervelse inden for Fællesskabet.

26 Bundesfinanzhof har derfor besluttet at udsætte sagen og forelægge Domstolen følgende præjudicielle spørgsmål:

»1) Tillader [...] sjette direktiv [...], at medlemsstaterne lægger til grund, at der alene foreligger en afgiftsfri levering inden for Fællesskabet, når den afgiftspligtige via bogføringen kan godtgøre erhververens momsregistreringsnummer?

2) Er det relevant for besvarelsen af dette spørgsmål,

— om erhververen er en virksomhed med hjemsted i et tredjeland, der ganske vist har sendt genstanden for leveringen til en anden medlemsstat inden for rammerne af en kædetransaktion, men som ikke er momsregistreret i nogen medlemsstat, og

— om den afgiftspligtige person har godtgjort, at erhververen har afgivet en afgiftsangivelse om erhvervelsen inden for Fællesskabet?»

Om de præjudicielle spørgsmål

Indledende bemærkninger

27 Sjette direktivs artikel 28c, punkt A, litra a), første afsnit, der momsfritager levering af goder inden for Fællesskabet, indgår i den i direktivets afsnit XVIa foreskrevne momsovergangsordning for samhandelen mellem medlemsstaterne, hvis formål er at tildele afgiftsprovenuet til den medlemsstat, hvor det endelige forbrug af de leverede goder finder sted (jf. bl.a. dom af 7.12.2010, sag C-285/09, R, Sml. I, s. 12605, præmis 37).

28 Den ved denne overgangsordning indførte mekanisme består dels i, at afsendelsesmedlemsstaten fritager den levering, som skal forsendes eller transporteres inden for Fællesskabet, for afgift og indrømmer ret til fradrag for eller tilbagebetaling af den indgående moms, der er erlagt i denne medlemsstat, dels i, at modtagelsesmedlemsstaten beskatter erhvervelsen inden for Fællesskabet. Denne mekanisme sikrer således en klar afgrænsning af de berørte medlemsstaters skattemæssige suverænitet (jf. i denne retning bl.a. R-dommen, præmis 38), og den gør det muligt at undgå dobbeltbeskatning og derved at sikre den afgiftsmæssige neutralitet, som udgør et led i det fælles momssystem (jf. bl.a. domme af 27.9.2007, sag C-409/04, Teleos m.fl., Sml. I, s. 7797, præmis 25, og sag C-146/05, Collée, Sml. I, s. 7861, præmis 23).

29 Hvad angår betingelserne for, at en transaktion kan anses for levering inden for Fællesskabet som omhandlet i sjette direktivs artikel 28c, punkt A, litra a), første afsnit, fremgår det af retspraksis, at levering af goder – som af sælgeren eller af erhververen eller for disses regning forsendes eller transporteres til steder uden for en medlemsstats område, men inden for Fællesskabet, til en anden

afgiftspligtig person eller til en ikke-afgiftspligtig juridisk person, der handler i denne egenskab i en anden medlemsstat end den, hvor forsendelsen eller transporten af goderne påbegyndes – er omfattet af dette begreb og således fritaget for moms (jf. bl.a. R-dommen, præmis 40).

- 30 Ud over disse betingelser vedrørende status som afgiftspligtig person, overdragelse af retten til som ejer at råde over et gode og den fysiske flytning af goderne fra en medlemsstat til en anden, kan der således ikke kræves nogen andre betingelser opfyldt for at anse en transaktion for levering eller erhvervelse af goder inden for Fællesskabet (jf. dommen i sagen Teleos m.fl., præmis 70), idet det præciseres, at begrebet levering inden for Fællesskabet, ligesom begrebet erhvervelse inden for Fællesskabet, har en objektiv karakter og finder anvendelse uafhængigt af de pågældende transaktioners formål og resultater (jf. bl.a. dommen i sagen Teleos m.fl., præmis 38).
- 31 Selv om den forelæggende rets spørgsmål vedrører erhververens status som afgiftspligtig person, finder Domstolen det nødvendigt ligeledes at vejlede den forelæggende ret om betingelsen vedrørende transport. Idet tvisten i hovedsagen vedrører en transaktion, hvor de solgte goder har været genstand for to successive leveringer, men kun én transport inden for Fællesskabet, afhænger spørgsmålet om, hvorvidt den første levering, mellem et datterselskab af VSTR og Atlantic, kan kvalificeres som levering inden for Fællesskabet – der følgelig kan fritages for moms i henhold til sjette direktivs artikel 28c, punkt A, litra a), første afsnit – af, om denne transport, som antydnet i forelæggelsesafgåelsen, faktisk kan tilskrives denne første levering (jf. i denne retning dom af 6.4.2006, sag C-245/04, EMAG Handel Eder, Sml. I, s. 3227, præmis 45, og af 16.12.2010, sag C-430/09, Euro Tyre Holding, Sml. I, s. 13335, præmis 21).
- 32 Besvarelsen af dette spørgsmål afhænger af en samlet bedømmelse af alle de relevante særlige omstændigheder i det foreliggende tilfælde (jf. dommen i sagen Euro Tyre Holding, præmis 27), og navnlig af fastlæggelsen af det tidspunkt, hvor retten til som ejer at råde over godet er blevet overdraget til den endelige modtager (jf. dommen i sagen Euro Tyre Holding, præmis 31-35). I det tilfælde, hvor den anden overdragelse af retten til som ejer at råde over godet er sket, inden transporten inden for Fællesskabet fandt sted, kan denne nemlig ikke længere tilskrives den første levering til fordel for den første erhverver (jf. i denne retning dommen i sagen Euro Tyre Holding, præmis 33).
- 33 I hovedsagen udgør den af VSTR's datterselskab foretagne levering til Atlantic således ikke en levering inden for Fællesskabet, der er momsfritaget i medfør af sjette direktivs artikel 28c, punkt A, litra a), første afsnit, i det tilfælde, hvor den anden overdragelse af ejendomsretten til de pågældende goder, fra Atlantic til den finske virksomhed, skete, inden transporten inden for Fællesskabet af disse goder til Finland havde fundet sted.
- 34 Hvad angår de bedømmelseskriterier, som kan anvendes, har Domstolen allerede fastslået, at når den første erhverver, som har fået ret til som ejer at råde over godet i den medlemsstat, hvor den første levering fandt sted, tilkendegiver sin hensigt om at transportere dette gode til en anden medlemsstat og identificerer sig med sit momsregistreringsnummer, der er udstedt af sidstnævnte medlemsstat, skal transporten inden for Fællesskabet tilskrives den første levering på den betingelse, at retten til som ejer at råde over godet blev overført til den anden erhverver i bestemmelsesmedlemsstaten for transporten inden for Fællesskabet (jf. dommen i sagen Euro Tyre Holding, præmis 44 og 45).
- 35 Domstolen har imidlertid også fastslået, at dette ikke er tilfældet, hvis den leverandør, som udfører den første levering, efter overdragelsen til erhververen af retten til som ejer at råde over godet af denne erhverver er blevet gjort bekendt med den omstændighed, at godet vil blive videresolgt til en anden afgiftspligtig person, før den har forladt leveringsmedlemsstaten (dommen i sagen Euro Tyre Holding, præmis 36).

- 36 Det fremgår af forelæggelsesafgørelsen, at de faktiske omstændigheder i hovedsagen til dels svarer til sidstnævnte tilfælde, idet Atlantic, inden transporten af de pågældende goder til Finland, havde præciseret over for VSTR's datterselskab, at disse goder allerede var blevet videresolgt til en finsk virksomhed, hvis momsregistreringsnummer af Atlantic også blev meddelt nævnte datterselskab.
- 37 Disse omstændigheder er imidlertid ikke af en sådan art, at de i sig selv kan godtgøre, at overdragelsen til den finske virksomhed af retten til som ejer at råde over de pågældende goder skete inden deres transport til Finland, og det tilkommer den nationale ret at vurdere, om dette, henset til samtlige sagens omstændigheder, var tilfældet.
- 38 Det følger heraf, at begge de forelagte spørgsmål skal besvares, for så vidt som den i hovedsagen omhandlede levering kan udgøre en levering inden for Fællesskabet.

Om de to forelagte spørgsmål

- 39 Med sine to spørgsmål, som behandles samlet, ønsker den forelæggende ret nærmere bestemt oplyst, om sjette direktivs artikel 28c, punkt A, litra a), første afsnit, skal fortolkes således, at den ikke er til hinder for, at en medlemsstats skatte- og afgiftsmyndigheder gør momsfritagelsen for en levering inden for Fællesskabet betinget af, at leverandøren angiver erhververens momsregistreringsnummer. Den forelæggende ret anmoder Domstolen om at præcisere, om den omstændighed, at erhververen har hjemsted i et tredjeland, uden i øvrigt at være registreret i en medlemsstat, eller den omstændighed, at leverandøren beviser, at erhververen har angivet erhvervelsen inden for Fællesskabet, kan ændre ved svaret på disse spørgsmål.
- 40 Den i sjette direktivs artikel 28c, punkt A, litra a), første afsnit, anførte betingelse, hvorefter erhververen skal være en »afgiftspligtig person [...], som handler i denne egenskab i en anden medlemsstat«, indebærer ikke i sig selv, at erhververen opererer under et momsregistreringsnummer i forbindelse med den pågældende erhvervelse.
- 41 Den forelæggende rets spørgsmål skal derfor forstås således, at de vedrører de bevisregler, som kan pålægges leverandøren med henblik på at godtgøre, at betingelsen om, at erhververen har status som afgiftspligtig person, er opfyldt under den pågældende transaktion.
- 42 I denne henseende har Domstolen allerede fastslået, at i mangel på en bestemmelse herom i sjette direktiv – der i sin artikel 28c, punkt A, første sætningsled, alene fastsætter, at det tilkommer medlemsstaterne at fastsætte betingelserne for at fritage levering af goder inden for Fællesskabet – henhører spørgsmålet om de beviser, som afgiftspligtige personer skal fremlægge for at opnå momsfritagelse, under medlemsstaternes kompetence (jf. bl.a. Collée-dommen, præmis 24, og R-dommen, præmis 43).
- 43 Domstolen har ligeledes præciseret, at det påhviler leverandøren af goderne at føre bevis for, at betingelserne for, at sjette direktivs artikel 28c, punkt A, litra a), første afsnit, finder anvendelse, herunder de betingelser, som medlemsstaterne fastsætter for at sikre en korrekt og enkel anvendelse af fritagelserne og for at hindre enhver mulig form for svig, unddragelse eller misbrug, er opfyldt (jf. bl.a. R-dommen, præmis 46).
- 44 I henhold til sjette direktivs artikel 22, stk. 8, som affattet ved direktivets artikel 28h, er medlemsstaterne i øvrigt beføjede til at træffe foranstaltninger, der har til formål at sikre en korrekt opkrævning af afgiften og undgå svig, forudsat bl.a. at de ikke går ud over, hvad der er nødvendigt for at nå sådanne mål (jf. i denne retning Collée-dommen, præmis 26, og R-dommen, præmis 45). Disse foranstaltninger kan følgelig ikke anvendes på en sådan måde, at de anfægter princippet om momsens neutralitet, som er et grundlæggende princip i det fælles momssystem (jf. dommen i sagen Teleos m.fl., præmis 46, og Collée-dommen, præmis 26).

- 45 Den omstændighed, at retten til momsfrigtagelse af en levering inden for Fællesskabet i det væsentlige gøres betinget af overholdelsen af formelle krav uden hensyntagen til de materielle betingelser, og navnlig uden efterprøvelse af, om disse materielle betingelser er opfyldt, går således ud over, hvad der er nødvendigt for at sikre en korrekt opkrævning af afgiften (jf. Collée-dommen, præmis 29).
- 46 Det følger nemlig af princippet om afgiftsmæssig neutralitet, at der skal indrømmes momsfrigtagelse, hvis de materielle betingelser herfor er opfyldt, selv om de afgiftspligtige personer ikke har opfyldt visse formelle betingelser, og et modsat resultat kan kun antages, såfremt tilsidesættelsen af sådanne formelle betingelser har gjort det udelukket at fremlægge et sikkert bevis for, at de materielle betingelser er opfyldt (jf. Collée-dommen, præmis 31), forudsat dog at leverandøren af goderne ikke forsætligt har medvirket til afgiftssvig, der har bragt det fælles momssystemets hensigtsmæssige virkemåde i fare. I sidstnævnte tilfælde har Domstolen således fastslået, at princippet om afgiftsneutralitet ikke gyldigt kan påberåbes af denne person (jf. R-dommen, præmis 54).
- 47 Det følger af det foregående, at medlemsstaterne er beføjet til at pålægge leverandøren af goder, at denne fører bevis for, at erhververen er en afgiftspligtig person, som handler i denne egenskab i en anden medlemsstat end den, hvor forsendelsen eller transporten af de pågældende goder påbegyndes, forudsat at almindelige retsprincipper, og navnlig kravet om proportionalitet, overholdes.
- 48 Hvad angår spørgsmålet om, hvorvidt disse krav er opfyldt, når en medlemsstat, ligesom i hovedsagen, pålægger leverandøren at angive erhververens momsregistreringsnummer, kan det ikke bestrides, at dette registreringsnummer er snævert forbundet med egenskaben af afgiftspligtig person i den ved sjette direktiv indførte ordning. Sjette direktivs artikel 22, stk. 1, litra c), første og tredje led, som affattet ved direktivets artikel 28h, pålægger således medlemsstaterne at træffe de nødvendige foranstaltninger for, at man med et individuelt nummer kan identificere en afgiftspligtig person.
- 49 Dette bevis kan dog ikke i alle tilfælde alene afhænge af angivelsen af dette nummer, for så vidt som den i sjette direktivs artikel 4, stk. 1, fastsatte definition på en afgiftspligtig person udelukkende tager sigte på en person, der selvstændigt og uanset stedet udøver en af de i denne artikels stk. 2 nævnte former for økonomisk virksomhed uanset formålet med eller resultatet af den pågældende virksomhed, uden at denne egenskab gøres betinget af, at den pågældende person er i besiddelse af et momsregistreringsnummer. Det fremgår desuden af retspraksis, at en afgiftspligtig person handler i denne egenskab, når han foretager transaktioner som led i sin afgiftspligtige virksomhed (jf. i denne retning dom af 12.1.2006, forenede sager C-354/03, C-355/03 og C-484/03, Optigen m.fl., Sml. I, s. 483, præmis 42).
- 50 Det kan heller ikke udelukkes, at en leverandør af en eller anden grund ikke er i besiddelse af nævnte nummer, hvilket gælder så meget desto mere, som leverandørens overholdelse af denne forpligtelse afhænger af de oplysninger, han har modtaget fra erhververen.
- 51 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 (jf. dom af 6.9.2012, sag C-273/11, Mecsek-Gabona, præmis 60).
- 52 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 (jf. dommen i sagen Euro Tyre Holding, præmis 38), vil medlemsstaterne folgelig 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.

- 53 I denne henseende fremgår det af forelæggelsesafgørelsen, at Atlantic i hovedsagen blev anmodet af leverandøren om at oplyse sit momsregistreringsnummer, og at Atlantic, der ikke var i besiddelse af et sådant, angav den anden erhververs registreringsnummer til leverandøren. Hverken den ene eller den anden af disse intervenienter synes således at have handlet svigagtigt. Den i hovedsagen omhandlede levering vedrører i øvrigt goder, som i sagens natur synes at være bestemt til at blive anvendt som led i økonomisk virksomhed.
- 54 Den omstændighed, at erhververen, ligesom i hovedsagen, har hjemsted i et tredjeland, kan i princippet ikke føre til et andet svar. Hverken de ved sjette direktiv indførte overgangsbestemmelser om levering inden for Fællesskabet eller Domstolens praksis på området sonder således i forhold til erhververens hjemsted.
- 55 Hvad angår den omstændighed, at leverandøren havde fremlagt erhververens afgiftsangivelse om erhvervelsen inden for Fællesskabet, bemærkes som anført i denne doms præmis 30, at ud over betingelserne vedrørende status som afgiftspligtig person, overdragelse af retten til som ejer at råde over et gode og den fysiske flytning af goderne fra en medlemsstat til en anden, kan der ikke kræves nogen andre betingelser opfyldt for at anse en transaktion for levering eller erhvervelse af goder inden for Fællesskabet. For at en leverandør kan indrømmes fritagelse i henhold til sjette direktivs artikel 28c, punkt A, litra a), første afsnit, kan det således ikke pålægges ham at fremføre beviser for pålæggelsen af afgifter på erhvervelsen inden for Fællesskabet af de pågældende goder.
- 56 I øvrigt kan en sådan angivelse ikke anses for i sig selv at udgøre et afgørende bevis for erhververens status som afgiftspligtig person, og den kan højst udgøre et indicium (jf. analogt dommen i sagen Teleos m.fl., præmis 71, og dom af 27.9.2007, sag C-184/05, Twoh International, Sml. I, s. 7897, præmis 37).
- 57 Om leverandøren har indgivet denne angivelse, kan følgelig heller ikke føre til en ændret besvarelse af de af den forelæggende ret stillede spørgsmål.
- 58 Henset til de ovenstående betragtninger skal de to spørgsmål herefter besvares med, at sjette direktivs artikel 28c, punkt A, litra a), første afsnit, skal fortolkes således, at den ikke er til hinder for, at en medlemsstats skatte- og afgiftsmyndigheder gør momsfritagelsen for en levering inden for Fællesskabet betinget af, at leverandøren angiver erhververens momsregistreringsnummer, dog under den forudsætning, at afslaget på at indrømme denne fritagelse ikke alene begrundes med, at denne forpligtelse ikke er blevet opfyldt, når leverandøren – 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 registreringsnummer, og når 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.

Sagens omkostninger

- 59 Da sagens behandling i forhold til hovedsagens parter udgør et led i den sag, der verserer for den forelæggende ret, tilkommer det denne at træffe afgørelse om sagens omkostninger. Bortset fra nævnte parter kan de udgifter, som er afholdt i forbindelse med afgivelse af indlæg for Domstolen, ikke erstattes.

På grundlag af disse præmisser kender Domstolen (Fjerde Afdeling) for ret:

Artikel 28c, punkt A, litra a), første afsnit, 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 98/80/EF af 12. oktober 1998, skal fortolkes således, at den ikke er til hinder for, at en medlemsstats skatte- og afgiftsmyndigheder gør merværdiafgiftsfritagelsen for en levering inden for Fællesskabet betinget af, at leverandøren angiver erhververens merværdiafgiftsregistreringsnummer, dog under den forudsætning, at afslaget på at indrømme denne fritagelse ikke alene begrundes med, at denne forpligtelse ikke er blevet opfyldt, når leverandøren – 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 registreringsnummer, og når 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.

Underskrifter