

Mål C-409/04

The Queen, på begäran av:

Teleos plc m.fl.

mot

Commissioners of Customs & Excise

(begäran om förhandsavgörande från

High Court of Justice (England & Wales), Queen's Bench Division)

”Sjätte mervärdesskattedirektivet – Artiklarna 28a.3 första stycket och 28c A a första stycket – Förvärv inom gemenskapen – Leverans inom gemenskapen – Undantag från skatteplikt – Varor som skickats eller transporterats till en annan medlemsstat – Bevis – Nationella bestämmelser för förebyggande av skatteundandragande”

Sammanfattning av domen

1. *Bestämmelser om skatter och avgifter – Harmonisering av lagstiftning – Omsättningsskatt – Gemensamt system för mervärdesskatt – Övergångsbestämmelser för beskattning av handeln mellan medlemsstaterna*

(Rådets direktiv 77/388, artikel 28a.3 första stycket, och artikel 28c A a första stycket)

2. *Bestämmelser om skatter och avgifter – Harmonisering av lagstiftning – Omsättningsskatt – Gemensamt system för mervärdesskatt – Övergångsbestämmelser för beskattning av handeln mellan medlemsstaterna*

(Rådets direktiv 77/388, artikel 28c A a första stycket)

3. *Bestämmelser om skatter och avgifter – Harmonisering av lagstiftning – Omsättningsskatt – Gemensamt system för mervärdesskatt – Övergångsbestämmelser för beskattning av handeln mellan medlemsstaterna*

(Rådets direktiv 77/388 artikel 28c A a första stycket)

1. Artiklarna 28a.3 första stycket och 28c A a första stycket i sjätte direktivet 77/388 om harmonisering av medlemsstaternas lagstiftning rörande omsättningsskatter, i dess lydelse enligt rådets direktiv 2000/65, skall med avseende på termen ”skickats”, som förekommer i dessa båda bestämmelser, tolkas så, att förvärv inom gemenskapen av en vara och undantaget från skatteplikt för leveransen inom gemenskapen sker, respektive blir tillämpligt, bara om rätten att såsom ägare förfoga över varan har överförts på förvärvaren och tillhandahållaren visar att denna vara har skickats eller transporterats till en annan medlemsstat, och att varan, genom denna försändelse eller transport, fysiskt har lämnat territoriet i den medlemsstat varifrån leveransen sker.

Förutsättningen för en tillämpning av övergångsbestämmelserna i avdelning XVIa i sjätte direktivet är att en transaktion sker inom gemenskapen och, framför allt, att det sker en fysisk förflyttning av varor från en medlemsstat till en annan. Detta villkor avseende överskridande av gränser mellan

medlemsstaterna är nämligen ett grundläggande element i en transaktion inom gemenskapen som skiljer den från transaktioner som sker inom ett och samma land.

I likhet med andra begrepp som definierar skattepliktiga transaktioner enligt sjätte direktivet är dessutom begreppen leverans respektive förvärv inom gemenskapen av objektiv karaktär, och de är tillämpliga oberoende av målen med och resultaten av de aktuella transaktionerna. Klassificeringen som leverans eller förvärv inom gemenskapen måste alltså ske på objektiva grunder såsom att de berörda varorna har förflyttats fysiskt mellan medlemsstaterna.

(se punkterna 37, 38, 40 och 42 samt punkt 1 i domslutet)

2. Artikel 28c A a första stycket i sjätte direktivet 77/388, i dess lydelse enligt direktiv 2000/65, skall tolkas så, att den utgör hinder för de behöriga myndigheterna i den medlemsstat varifrån leveransen sker att ålägga en tillhandahållare som har agerat i god tro och som har förebringat bevisning som vid första anblick styrker hans rätt till undantag från skatteplikt för en leverans av varor inom gemenskapen, att vid en senare tidpunkt erlagga mervärdesskatt på dessa varor när sådan bevisning visar sig vara falsk, dock utan att det har visats att nämnda tillhandahållare deltog i skatteundandragandet, försåvitt denne har vidtagit alla erforderliga åtgärder som står i hans makt för att försäkra sig om att den leverans inom gemenskapen som han genomfört inte lett till någon delaktighet i ett sådant undandragande.

För det första skulle det strida mot rättssäkerhetsprincipen att en medlemsstat som har lagstiftat om villkoren för en tillämpning av undantag från skatteplikt för leveranser inom gemenskapen, bland annat genom att upprätta en förteckning över de handlingar som skall företas för de behöriga myndigheterna, och som i ett inledande skede har godtagit de handlingar som tillhandahållaren företett som bevis för en rätt till undantag från skatteplikt, senare kan ålägga denna tillhandahållare att betala mervärdesskatt för leveransen, om det visar sig att de berörda varorna i själva verket inte har lämnat territoriet i den medlemsstat varifrån leveransen skall ha skett, och detta på grund av ett undandragande från förvärvarens sida som tillhandahållaren varken kände till eller kunde ha känt till.

För det andra måste all fördelning av risken mellan tillhandahållaren och skattemyndigheten till följd av ett undandragande som begåtts av tredje man vara förenlig med proportionalitetsprincipen. Det inte säkert att ett system där hela ansvaret för erläggandet av mervärdesskatten läggs på tillhandahållaren, oberoende av om denne är inblandad eller ej i undandragandet, skyddar det harmoniserade mervärdesskattesystemet mot undandragande och missbruk från förvärvarens sida. Denne skulle om han vore undantagen från allt ansvar nämligen kunna föranledas att underlåta att skicka eller transportera varorna ut ur den medlemsstat från vilken leveransen skall ske, och att inte deklarerat dessa för mervärdesskatteändamål i de medlemsstater för vilka leveransen varit avsedd.

För det tredje gäller att om tillhandahållarna själva vore skyldiga att erlagga mervärdesskatten i efterhand skulle principen om skatteneutralitet inte iaktas eftersom de tillhandahållare som genomför transaktionerna inom landet aldrig påförs den utgående mervärdesskatten, givet att det rör sig om en indirekt konsumtionsskatt. De skattskyldiga som genomför en transaktion inom gemenskapen på de villkor som dem som gäller i målet vid den nationella domstolen skulle alltså befinna sig i en situation som är mindre förmånlig än den situation som råder för de skattskyldiga som genomför en transaktion inom landet.

Enligt den rättspraxis från domstolen som är analogt tillämplig, strider det för det fjärde inte mot gemenskapsrätten att kräva att tillhandahållaren vidtar alla åtgärder som rimligen kan krävas av honom för att han skall försäkra sig om att den transaktion som han företar inte leder till att han blir inblandad i ett skatteundandragande. Att tillhandahållaren har agerat i god tro, att han har vidtagit

varje rimlig åtgärd som står i hans makt och att det är uteslutet att han har deltagit i ett undandragande utgör alltså viktiga omständigheter för att avgöra om denne tillhandahållare kan åläggas att erlägga mervärdesskatten i efterhand. När tillhandahållaren väl har uppfyllt sina skyldigheter avseende bevisningen för att en leverans inom gemenskapen har skett, och förvärvaren inte har uppfyllt den avtalsenliga skyldigheten att skicka eller transportera varorna ut ur den medlemsstat varifrån leveransen sker, är det den sistnämnde som borde vara skyldig att erlägga mervärdesskatten i denna medlemsstat.

(se punkterna 50, 58, 60, 65–67 samt punkt 2 i domslutet)

3. Den omständigheten att förvärvaren, till skattemyndigheterna i destinationsmedlemsstaten, har gett in en sådan deklaration avseende förvärvet inom gemenskapen som den som är i fråga i målet vid den nationella domstolen kan utgöra ett kompletterande bevis när det gäller att visa att varorna faktiskt har lämnat territoriet i den medlemsstat varifrån leveransen sker, men det utgör inte något sådant avgörande bevis som krävs för att en leverans inom gemenskapen skall undantas från skatteplikt.

(se punkt 72 samt punkt 3 i domslutet)

DOMSTOLENS DOM (tredje avdelningen)

den 27 september 2007 (*)

”Sjätte mervärdesskattedirektivet – Artiklarna 28a.3 första stycket och 28c A a första stycket – Förvärv inom gemenskapen – Leverans inom gemenskapen – Undantag från skatteplikt – Varor som skickats eller transporterats till en annan medlemsstat – Bevis – Nationella bestämmelser för förebyggande av skatteundandragande”

I mål C-409/04,

angående en begäran om förhandsavgörande enligt artikel 234 EG, framställd av High Court of Justice (England & Wales), Queen’s Bench Division (Administrative Court) (Förenade kungariket) genom beslut av den 6 maj 2004, som inkom till domstolen den 24 september 2004, i målet

The Queen, på begäran av:

Teleos plc,

Unique Distribution Ltd,

Synectiv Ltd,

New Communications Ltd,

Quest Trading Company Ltd,

Phones International Ltd,

AGM Associates Ltd,

DVD Components Ltd,

Fonecomp Ltd,

Bulk GSM Ltd,

Libratech Ltd,

Rapid Marketing Services Ltd,

Earthshine Ltd,

Stardex (UK) Ltd

mot

Commissioners of Customs & Excise,

meddelar

DOMSTOLEN (tredje avdelningen)

sammansatt av avdelningsordföranden A. Rosas samt domarna A. Borg Barthet, J. Malenovský, U. Lõhmus (referent) och A. Ó Caoimh,

generaladvokat: J. Kokott,

justitiesekreterare: förste handläggaren L. Hewlett,

efter det skriftliga förfarandet och förhandlingen den 15 juni 2006,

med beaktande av de yttranden som avgetts av:

- Teleos plc, Unique Distribution Ltd, Synectiv Ltd, New Communications Ltd, Quest Trading Company Ltd, Phones International Ltd, AGM Associates Ltd, DVD Components Ltd, Fonecomp Ltd, Bulk GSM Ltd, Libratech Ltd, Rapid Marketing Services Ltd, Earthshine Ltd och Stardex (UK) Ltd, genom N. Pleming och M. Conlon samt genom E. Sharpston, QC, P. Hamilton, P. Moser och A. Young, barristers, samt genom D. Waelbroeck, avocat,
- Förenade kungarikets regering, genom C. Jackson, i egenskap av ombud, biträdd av R. Anderson och R. Haynes, barristers,
- Greklands regering, genom V. Kyriazopoulos, I. Bakopoulos och K. Georgiadis, samt genom M. Tassopoulou, samtliga i egenskap av ombud,
- Frankrikes regering, genom G. de Bergues och C. Jurgensen-Mercier, båda i egenskap av ombud,
- Irland, genom D. O'Hagan, i egenskap av ombud, biträdd av E. Fitzsimons, SC, och B. Conway, BL,

- Italiens regering, genom I.M. Braguglia, i egenskap av ombud, biträdd av G. De Bellis, avvocato dello Stato,
- Portugals regering, genom L. Fernandes och C. Lança, båda i egenskap av ombud,
- Europeiska gemenskapernas kommission, genom R. Lyal och A. Weimar, båda i egenskap av ombud,

och efter att den 11 januari 2007 ha hört generaladvokatens förslag till avgörande, följande

Dom

1 Begäran om förhandsavgörande avser tolkningen av artiklarna 28a.3 första stycket och 28c A a första stycket i rådets sjätte direktiv 77/388/EEG av den 17 maj 1977 om harmonisering av medlemsstaternas lagstiftning rörande omsättningsskatter – Gemensamt system för mervärdesskatt: enhetlig beräkningsgrund (EGT L 145, s. 1; svensk specialutgåva, område 9, volym 1, s. 28), i dess lydelse enligt rådets direktiv 2000/65/EG av den 17 oktober 2000 (EGT L 269, s. 44) (nedan kallat sjätte direktivet).

2 Begäran har framställts i ett mål mellan Teleos plc, Unique Distribution Ltd, Synectiv Ltd, New Communications Ltd, Quest Trading Company Ltd, Phones International Ltd, AGM Associates Ltd, DVD Components Ltd, Fonecomp Ltd, Bulk GSM Ltd, Libratech Ltd, Rapid Marketing Services Ltd, Earthshine Ltd och Stardex (UK) Ltd (nedan kallade Teleos m.fl.) och Commissioners of Customs & Excise (nedan kallat Commissioners), som är den behöriga myndigheten i Förenade kungariket i fråga om påförande och uppbörd av mervärdesskatt. Målet rör undantag från skatteplikt för leveranser inom gemenskapen.

Tillämpliga bestämmelser

Gemenskapslagstiftningen

3 Enligt artikel 2 i sjätte direktivet skall mervärdesskatt betalas för leverans av varor eller tillhandahållande av tjänster som sker mot vederlag inom landets territorium av en skattskyldig person i denna egenskap samt för införsel av varor.

4 Sjätte direktivet innehåller en avdelning XVIa, benämnd "Övergångsbestämmelser för beskattning av handeln mellan medlemsstaterna". Avdelningen infördes i sjätte direktivet genom rådets direktiv 91/680/EEG av den 16 december 1991 med tillägg till det gemensamma systemet för mervärdesskatt och med ändring av direktiv 77/388/EEG med sikte på avskaffandet av fiskala gränser (EGT L 376, s. 1; svensk specialutgåva, område 9, volym 2, s. 33), och innehåller artiklarna 28a–28p.

5 Enligt artikel 28a i sjätte direktivet gäller följande:

"1. Följande skall också beläggas med mervärdesskatt:

a) Förvärv inom gemenskapen av varor mot ersättning inom landets territorium av en skattskyldig person som agerar i denna egenskap eller av en icke skattskyldig juridisk person, om säljaren är en skattskyldig person som agerar i denna egenskap och som inte omfattas av undantag enligt artikel 24 eller av reglerna i artikel 8.1 a andra meningen eller i artikel 28b.B 1.

...

3. Med förvärv av varor inom gemenskapen avses förvärv av rätten att såsom ägare förfoga över materiell lös egendom som av säljaren eller för säljarens räkning har skickats eller transporterats till en annan medlemsstat än den från vilken varorna utgick till förvärvaren.

Då varor som förvärvats av en icke skattskyldig juridisk person skickas eller transporteras från ett tredje territorium och av denne införs i en annan medlemsstat än den dit varorna skickats eller transporterats, skall varorna anses ha skickats eller transporterats från importmedlemsstaten. Denna medlemsstat skall bevilja importören enligt definitionen i artikel 21.4 återbetalning av den mervärdesskatt som har erlagts i samband med varuinförseln, i den mån importören kan visa att hans förvärv var belagt med mervärdesskatt i den medlemsstat dit de skickats eller transporterats.

...

5. Följande skall behandlas som leverans av varor mot vederlag:

b) En skattskyldig persons överföring av varor från hans företag till en annan medlemsstat.

...”

6 I artikel 28b A i sjätte direktivet föreskrivs följande:

”1. Platsen för förvärv av varor inom gemenskapen skall anses vara den plats där varorna befinner sig vid den tidpunkt när transporten till den person som förvärvar dem slutar.

2. Utan att det påverkar tillämpningen av punkt 1, skall dock platsen för förvärv inom gemenskapen av varor som avses i artikel 28a.1 a anses ligga inom den medlemsstats territorium som utfärdade det registreringsnummer för mervärdesskatt under vilket den person som förvärvat varorna gjorde förvärvet, om inte den person som förvärvat varorna visar att detta förvärv har beskattats i enlighet med punkt 1.

...”

7 Artikel 28c A a första stycket i sjätte direktivet har följande avfattning:

”Utan att det påverkar tillämpningen av övriga gemenskapsbestämmelser och om inte annat följer av de villkor som medlemsstaterna skall fastställa för att säkerställa en korrekt och enkel tillämpning av de undantag som föreskrivs nedan och för att förhindra skatteflykt, skatteundandragande eller missbruk, skall medlemsstaterna undanta följande från skatteplikt:

a) Leverans av varor, såsom det definieras i artikel 5, som skickas eller transporteras av säljaren eller för dennes räkning eller av den som förvärvar varorna ut ur det territorium som avses i artikel 3 men inom gemenskapen, åt en annan skattskyldig person eller en icke skattskyldig juridisk person i denna egenskap i en annan medlemsstat än den varifrån försändelsen eller transporten av varorna avgår.”

8 Enligt artikel 28d första stycket i sjätte direktivet gäller följande:

”Skyldigheten att betala skatt inträder då varor förvärvas inom gemenskapen. Detta skall anses ske vid den tidpunkt då leverans av liknande varor anses ske inom landets territorium.”

9 I artikel 22 i sjätte direktivet, i dess lydelse enligt artikel 28h i samma direktiv, föreskrivs flera skyldigheter för de skattskyldiga angående bland annat räkenskaper, fakturering, deklaration samt

den förteckning som de är skyldiga att inge till skattemyndigheten. I punkt 8 i artikeln föreskrivs följande:

"Medlemsstaterna kan införa andra skyldigheter som de finner nödvändiga för en riktig uppbörd av skatten och för förebyggande av undandragande av skatt, med förbehåll för kravet på likabehandling av inhemska transaktioner och transaktioner som genomförs mellan medlemsstater av skattskyldiga personer och på villkor att dessa skyldigheter i handeln mellan medlemsstater inte leder till formaliteter i samband med gränspassage".

Den nationella lagstiftningen

10 Section 30.8 i 1994 års lag om mervärdesskatt (Value Added Tax Act 1994) (nedan kallad 1994 års lag) har följande avfattning:

"Tillämpning av nollskattesats på leverans av varor, eller av vissa bestämda varor, kan föreskrivas genom förordning i fall då:

- a) Commissioners är övertygade om att varorna har exporterats eller skall exporteras till en plats utanför medlemsstaterna, eller den aktuella leveransen innebär:
 - i) att varorna lämnar Förenade kungariket och
 - ii) förvärfvas i en annan medlemsstat av en person som är mervärdesskattskyldig för förvärvet enligt bestämmelserna i medlemsstatens lagstiftning ...
- b) under förutsättning att sådana andra omständigheter, om några, som anges i förordningen eller som Commissioners föreskriver, är uppfyllda."

11 I artikel 134 i 1995 års förordning om mervärdesskatt (Value Added Tax Regulations 1995) föreskrivs följande:

"När Commissioners är övertygade om

- a) att den leverans av varor som ombesörjs av en skattskyldig person innebär att varorna lämnar Förenade kungariket,
- b) att leveransen sker till en skattskyldig person i en annan medlemsstat,
- c) att varorna har överförts till en annan medlemsstat, och
- d) att dessa varor inte ingår bland dem som enligt den skattskyldiga personens val med tillämpning av section 50 A i [1994 års lag] skall vara mervärdesskattepliktiga med avseende på leveransens vinstmarginal,

skall leveransen, under förutsättning att den uppfyller de villkor som Commissioners har rätt att uppställa, beskattas med en nollskattesats."

12 Andra metoder för att undanta leveranser inom gemenskapen från skatteplikt anges i meddelandena nr 725 och 703 vilka, enligt beslutet om hänskjutandet, delvis har status av lag.

13 Meddelande nr 703 riktas till samtliga näringsidkare som är verksamma inom gemenskapshandeln, och däri föreskrivs bland annat följande:

"8.4 Villkor för tillämpning av nollskattesatsen på leveranser till andra medlemsstater

Om ni levererar varor till kunder som är registrerade som skattskyldiga för mervärdesskatt i en annan medlemsstat i [Europeiska unionen] kan era leveranser beskattas med en nollskattesats i Förenade kungariket, under förutsättning att:

- ni har erhållit och på era fakturor avseende mervärdesskattepliktig försäljning angivit det gemenskapliga registreringsnumret för mervärdesskatt, inbegripet er kunds landskod på två bokstäver,
- varorna har skickats eller transporterats ut ur Förenade kungariket till en annan medlemsstat i [unionen], och
- att ni inom en tidsfrist på tre månader räknat från leveransdatum erhåller och bevarar giltiga affärshandlingar som visar att varorna har lämnat Förenade kungariket.

...

Om er kund inom gemenskapen själv hämtar varorna eller vidtar åtgärder för att de skall hämtas och för att de skall lämna Förenade kungariket bör ni:

- försäkra er om det sätt på vilket varorna kommer att lämna Förenade kungariket och vilken bevisning om att varorna lämnat landet som kommer att tillställas er, och
- överväga huruvida ni bör begära att er kund ställer säkerhet med ett belopp motsvarande den mervärdesskatt som ni kommer att vara skyldig att betala om ni inte erhåller tillräckliga bevis för att varorna har lämnat Förenade kungariket. (Säkerheten kan återbetalas när ni har erhållit bevis för att varorna har lämnat Förenade kungariket.)"

Målet vid den nationella domstolen och tolkningsfrågorna

14 År 2002 sålde Teleos m.fl. mobiltelefoner till det spanska bolaget Total Telecom España SA/Ercosys Mobil SA (nedan kallat TT). Enligt försäljningsavtalen var destinationsorten för varorna normalt belägen i Frankrike och i vissa fall i Spanien. I nästan samtliga fall slöts avtalen i enlighet med en av de klausuler avseende internationell handel som införts av Internationella handelskammaren (dessa klausuler betecknas Incoterms 2000), det vill säga "från fabrik" ("ex works" eller EXW), vilket betyder att Teleos m.fl. endast hade att ställa varorna till TT:s förfogande i ett lager beläget i Förenade kungariket, medan TT hade ansvaret för att ombesörja den vidare transporten till den avtalade medlemsstaten. Lagret tillhörde Euro?Cellars Ltd som är ett tullupplags- och distributionsföretag.

15 För varje transaktion erhöll Teleos m.fl. några dagar efter försäljningen en stämplad och undertecknad CMR-fraktsedel (en leveransavi som upprättats på grundval av konventionen om fraktavtal vid internationell godsbefordran på väg, undertecknad i Genève den 19 maj 1956, i dess lydelse enligt protokollet av den 5 juli 1978) i original, med beskrivning av varorna och angivelse av leveransadress, chaufförens namn och fordonets registreringsnummer. En sådan leveransavi, som undertecknats av TT, ansågs intyga att mobiltelefonerna hade anlänt till den avtalade destinationsorten.

16 Commissioners godtog först dessa handlingar som bevis på att varorna hade förts ut ur Förenade kungariket, och nämnda leveranser undantogs därför från mervärdesskatteplikt genom att nollskattesatsen tillämpades. Teleos m.fl. fick därmed rätt till återbetalning av den ingående mervärdesskatten. Vid senare kontroller upptäckte Commissioners emellertid att de destinationsorter som angetts i CMR-fraktsedlarna i vissa fall var felaktiga, att de transportörer som angetts i dessa inte existerade eller att transportörerna inte utförde transporter av

mobiltelefoner, samt att registreringsnumren på de fordon som angetts avsåg obefintliga fordon eller fordon som inte var avsedda för transporter av sådana varor. Commissioners drog härav den slutsatsen att mobiltelefonerna aldrig hade lämnat Förenade kungariket och de krävde därför att mervärdesskatt skulle erläggas för dessa leveranser med ett belopp som uppgick till flera miljoner GBP. Commissioners godtog samtidigt att Teleos m.fl. inte på något sätt varit inblandat i skatteundandragandet.

17 Enligt beslutet om hänskjutande finns det bevis för att TT gav in skattedeklarationer till behöriga spanska myndigheter avseende förvärvet inom gemenskapen av mobiltelefoner. Detta bolag hade även deklarerat en senare leverans av dessa varor såsom en leverans inom gemenskapen som är undantagen från skatteplikt och begärt återbetalning av ingående mervärdesskatt.

18 Den hänskjutande domstolen anser det vara visat att Teleos m.fl. inte hade någon som helst anledning att betvivla vare sig de uppgifter som lämnats i CMR-fraktsedlarna eller äktheten av dessa uppgifter, att dessa bolag inte deltagit i något undandragande och att de inte kände till att mobiltelefonerna aldrig hade lämnat Förenade kungariket. Nämnda domstol har dessutom dragit den slutsatsen att efter det att Teleos m.fl. hade gjort seriösa och fördjupade efterforskningar i fråga om såväl TT som Euro-Cellars Ltd för att försäkra sig om köparens trovärdighet, fanns det för dessa bolag inget annat konkret sätt att fastställa att deklARATIONERNA i dessa fraktsedlar innehöll oriktigheter. Dessutom hade det med hänsyn till arten av den ifrågavarande handeln inte rimligen gått att få tag på kompletterande bevisning bortsett från nämnda CMR-fraktsedlar.

19 Teleos m.fl. överklagade Commissioners beslut att kräva betalning av mervärdesskatten till den hänskjutande domstolen och hävdade att det inte fanns något stöd för dessa beslut i sjätte direktivet.

20 High Court of Justice (England & Wales), Queen's Bench Division (Administrative Court), beslutade mot denna bakgrund att vilandeförklara målet och ställa följande tolkningsfrågor till domstolen:

"1) Skall termen 'skickas' i artikel 28a 3 (förvärv av varor inom gemenskapen) [i sjätte direktivet] under de relevanta omständigheterna [i målet vid den nationella domstolen] förstås så, att ett förvärv inom gemenskapen äger rum när:

a) rätten att såsom ägare förfoga över varorna övergår till förvärvaren och leverantören levererar genom att ställa varorna till förvärvarens (som är mervärdesskatteregistrerad i en annan medlemsstat) förfogande i enlighet med ett köpeavtal med ex works-villkor [fritt säljarens lager], enligt vilket förvärvaren, vid ett säkrat varumagasin i leverantörens medlemsstat, övertar ansvaret för att varorna flyttas till en annan medlemsstat än leveransmedlemsstaten, och det av avtalshandlingarna och andra handlingar framgår att avsikten är att varorna därefter skall transporteras till en destination i en annan medlemsstat, medan varorna ännu inte fysiskt har lämnat leveransmedlemsstatens territorium, eller

b) rätten att såsom ägare förfoga över varorna övergår till förvärvaren och varorna påbörjar, men inte nödvändigtvis avslutar, transporten till en annan medlemsstat (i synnerhet om varorna ännu inte fysiskt har lämnat leveransmedlemsstatens territorium), eller

c) rätten att såsom ägare förfoga över varorna har övergått till förvärvaren och varorna fysiskt har lämnat leveransmedlemsstatens territorium och påbörjat transporten till någon annan medlemsstat?

2) Skall artikel 28c A a [i sjätte direktivet] tolkas så, att leverans av varor undantas från

skatteplikt då:

– varorna levereras till en förvärvare som är mervärdesskatteregistrerad i en annan medlemsstat, och

– förvärvaren ingår avtal om att förvärva varorna på villkor att han, efter att han förvärvat rätten att såsom ägare förfoga över varorna i leverantörens medlemsstat, skall ansvara för att varorna transporteras från leverantörens medlemsstat till en annan medlemsstat och:

a) rätten att såsom ägare förfoga över varorna har övergått till förvärvaren och leverantören har levererat varorna genom att ställa dem till förvärvarens förfogande enligt ett köpeavtal med ex works-villkor, enligt vilket förvärvaren, vid ett säkrat varumagasin i leverantörens medlemsstat, övertar ansvaret för att varorna flyttas till en annan medlemsstat än leveransmedlemsstaten och det av avtalshandlingarna och andra handlingar framgår att avsikten är att varorna därefter skall transporteras vidare till en destination i en annan medlemsstat, men varorna fysiskt ännu inte har lämnat leveransmedlemsstatens territorium, eller

b) rätten att såsom ägare förfoga över varorna har övergått till förvärvaren och varorna har påbörjat, men inte nödvändigtvis avslutat, transporten till en annan medlemsstat (i synnerhet har varorna ännu inte fysiskt lämnat leveransmedlemsstatens territorium), eller

c) rätten att såsom ägare förfoga över varorna har övergått till förvärvaren och varorna har lämnat leveransmedlemsstaten och påbörjat transporten till en andra medlemsstat, eller

d) rätten att såsom ägare förfoga över varorna har övergått till förvärvaren och det också kan visas att varorna faktiskt anlänt till destinationsmedlemsstaten?

3) Under vilka förutsättningar (om några) kan de behöriga myndigheterna i leveransmedlemsstaten, under de relevanta omständigheterna [i målet vid den nationella domstolen], när en leverantör i god tro, efter framställan om återbetalning, för dessa myndigheter har lagt fram bevis som när de erhöles styrkte hans rätt att undanta varorna från skatteplikt enligt artikel 28c A a [i sjätte direktivet] och dessa myndigheter inledningsvis godtog den bevisningen till stöd för ett undantag, ändock senare kräva att leverantören redovisar mervärdesskatt för de varorna när ytterligare bevisning framkommer på grund av vilken antingen a) den tidigare bevisningens giltighet kan betvivlas eller b) det visas att den framlagda bevisningen var oriktig, men att leverantören inte kände till det eller var inblandad i det?

4) Påverkas svaret på fråga 3 av det förhållandet att förvärvaren till myndigheterna i destinationsmedlemsstaten, såsom förvärv inom gemenskapen, deklarerade de förvärv som är aktuella i förevarande mål, och förvärvaren redovisade ett belopp avseende skatt på förvärv och också yrkade avdrag med samma belopp såsom ingående skatt enligt artikel 17.2 d i sjätte direktivet?"

Prövning av tolkningsfrågorna

Inledande anmärkningar

21 Domstolen erinrar inledningsvis om att de frågor som den hänskjutande domstolen har ställt hänför sig till det sammanhang som avser de övergångsbestämmelser om mervärdesskatt som är tillämpliga på handel inom gemenskapen och som införts genom direktiv 91/680 för att undanröja de inre gränserna per den 1 januari 1993. Från detta datum avskaffas påförande av skatt på import och restitution av skatt vid export i handeln mellan medlemsstater slutgiltigt (andra och tredje skälen i nämnda direktiv).

22 Efter att ha konstaterat att villkoren inte var uppfyllda för ett genomförande av principen att tillhandahållna varor skall beskattas i sin ursprungsmedlemsstat utan att det inverkar på principen att skatt som påförs i konsumtionsledet bör tillfalla den medlemsstat där den slutliga förbrukningen sker, införde nämligen gemenskapslagstiftaren genom avdelning XVI i sjätte direktivet övergångsbestämmelser för beskattning av handel mellan medlemsstaterna, vilka grundades på fastställandet av en ny beskattningsutlösande händelse i form av förvärv av varor inom gemenskapen (sjunde–tionde skälen i direktiv 91/680).

23 Det skall i detta avseende konstateras att en leverans inom gemenskapen av en vara och ett förvärv inom gemenskapen av densamma i realiteten utgör en och samma ekonomiska transaktion, även om denna ger upphov till olika rättigheter och skyldigheter såväl för parterna i transaktionen som för skattemyndigheterna i de berörda medlemsstaterna.

24 Varje förvärv inom gemenskapen som beskattas i den medlemsstat dit varor skickats eller transporterats inom gemenskapen enligt artikel 28a.1 a) första stycket i sjätte direktivet leder till en leverans som med stöd av artikel 28c A a första stycket är undantagen från skatteplikt i den medlemsstat varifrån försändelsen eller transporten avgår (dom av den 6 april 2006 i mål C?245/04, EMAG Handel Eder, REG 2006, s. I?3227, punkt 29).

25 Av detta följer att undantaget från skatteplikt för en leverans inom gemenskapen som svarar mot ett förvärv inom gemenskapen gör det möjligt att undvika dubbelbeskattning och, följaktligen, ett åsidosättande av den i det gemensamma mervärdesskattesystemet inneboende principen om skatteneutralitet.

Den första och den andra frågan

26 Den hänskjutande domstolen har ställt sina två första frågor, vilka skall prövas tillsammans, för att få klarhet i huruvida artiklarna 28a.3 första stycket och 28c A a första stycket i sjätte direktivet, med avseende på termen ”skickats” som förekommer i dessa båda bestämmelser, skall tolkas så, att förvärv inom gemenskapen av en vara och undantaget från skatteplikt för leveransen inom gemenskapen sker, respektive blir tillämpligt, bara om rätten att såsom ägare förfoga över varan har överförts på förvärvaren och tillhandahållaren visar att denna vara har skickats eller transporterats till en annan medlemsstat, och att varan genom denna försändelse eller transport fysiskt har lämnat territoriet i den medlemsstat varifrån leveransen sker.

27 De villkor som måste vara uppfyllda för att en transaktion skall kunna klassificeras som ett förvärv inom gemenskapen och vara skattepliktig anges i artikel 28a i sjätte direktivet. Förutom de villkor som preciserar säljarens och förvärvarens egenskaper, vilka uppställs i punkt 1 a i denna artikel, innehåller punkt 3 första stycket i samma artikel bestämmelser om att förvärv inom gemenskapen måste uppfylla två villkor, nämligen för det första att rätten att såsom ägare förfoga över materiell lös egendom skall överföras på förvärvaren och, för det andra, att denna egendom skall skickas eller transporteras av säljaren eller för säljarens räkning till ”en annan medlemsstat än den från vilken varorna utgick till förvärvaren”.

28 Den transaktion som följer av förvärvet inom gemenskapen, det vill säga leveransen inom

gemenskapen, undantas från mervärdesskatteplikt om den uppfyller villkoren i artikel 28c A a i sjätte direktivet. Till skillnad från de villkor som uppställs för förvärv inom gemenskapen föreskrivs i denna bestämmelse att undantaget från skatteplikt för leveranser inom gemenskapen förutsätter att varorna har skickats eller transporterats "ut ur det territorium som avses i artikel 3 men inom gemenskapen", det vill säga att försändelsen eller transporten måste ske från en medlemsstat, som ingår i gemenskapens territorium och där det gemensamma mervärdesskattesystemet är i kraft, till en annan medlemsstat inom detta territorium.

29 Av de handlingar i målet som getts in till domstolen framgår att den hänskjutande domstolen anser det första villkoret avseende förvärvet inom gemenskapen, det vill säga överföringen av rätten att såsom ägare förfoga över egendomen, vara uppfyllt. Parterna i målet vid den nationella domstolen tvistar emellertid om det andra villkoret för ett sådant förvärv. De är bland annat oense om den tolkning som skall ges begreppet "försändelse" i artiklarna 28a.3 första stycket och 28c A a första stycket i sjätte direktivet.

30 Teleos m.fl. anser att termen "skickats" innebär att de berörda varorna skickas till en särskild destination eller mottagare. De stödjer sig på en lexikalisk tolkning av denna term och gör gällande att en jämförelse av samtliga språkversioner av termen visar att det ord som använts i respektive versioner lägger betoningen på det inledande skedet av försändelsens förlopp utan någon hänsyn till den fullbordade fysiska transporten av varorna ut ur tillhandahållarens medlemsstat.

31 Enligt Teleos m.fl. sker alltså en leverans inom gemenskapen av varor när tillhandahållaren ställer varorna till förvärvarens förfogande med tillämpning av klausulen "från fabrik", genom vilken förvärvaren åtar sig att transportera dem till en annan medlemsstat, och när det finns bevis för att parternas avsikt är att varorna därefter skall transporteras till en destinationsort belägen i en annan medlemsstat, även om dessa ännu inte fysiskt har lämnat territoriet i den medlemsstat varifrån leveransen sker.

32 De medlemsstater som har inkommit med yttranden till domstolen samt Europeiska gemenskapernas kommission har däremot gjort gällande att användningen av termen "skickats" innebär att varorna fysiskt skall ha lämnat territoriet i den medlemsstat varifrån leveransen sker eller att de skall ha anlänt till destinationsmedlemsstaten.

33 Det stämmer visserligen att en lexikalisk tolkning av uttrycket "skickats eller transporterats till en ... medlemsstat" i artikel 28a.3 första stycket i sjätte direktivet ger intryck av att tonvikten läggs på det inledande skedet av en försändelse eller transport, något som Teleos m.fl. har påpekat. Som flertalet av de medlemsstater som har inkommit med yttranden till domstolen har gjort gällande, antyder dock uttrycket "som skickas eller transporteras ... ut ur [medlemsstatens] territorium" i artikel 28c A a första stycket i samma direktiv, att varorna faktiskt skall ha lämnat den medlemsstat varifrån leveransen sker.

34 Med hänsyn till det nödvändiga samband som finns mellan leveransen och förvärvet inom gemenskapen skall de två i föregående punkt nämnda bestämmelserna under dessa förhållanden tolkas på ett sådant sätt att de får samma innebörd och räckvidd.

35 Om det finns flera möjliga lexikaliska tolkningar av ett begrepp måste man vid bestämningen av begreppets räckvidd se till det sammanhang inom vilket begreppet återfinns, därvid med beaktande av ändamålet med sjätte direktivet och systematiken i detsamma (se, för ett liknande resonemang, dom av den 26 juni 1990 i mål C-185/89, *Velker International Oil Company*, REG 1990, s. I-2561, punkterna 16 och 17, av den 5 juni 1997 i mål C-2/95, *SDC*, REG 1997, s. I-3017, punkt 22, och av den 19 april 2007 i mål C-455/05, *Velvet & Steel Immobilien*, REG 2007, s. I-0000, punkt 20).

36 Av ändamålet med övergångsbestämmelserna i avdelning XVIa i sjätte direktivet, nämligen att den skatt som påförs i konsumtionsledet bör tillfalla den medlemsstat där den slutliga förbrukningen av de levererade varorna sker (se domen i det ovannämnda målet EMAG Handel Eder, punkt 40), framgår att dessa bestämmelser infördes bland annat för att reglera varurörelserna inom gemenskapen.

37 Bestämmelserna, som ersatte systemet med import och export mellan medlemsstaterna på ovan i punkt 21 i förevarande dom angivna sätt, skiljer sig klart från det system som reglerar transaktioner som sker inom ett och samma land. Förutsättningen för en tillämpning av ett sådant system är att en transaktion sker inom gemenskapen och, framför allt, att det sker en fysisk förflyttning av varor från en medlemsstat till en annan. Detta villkor avseende överskridande av gränser mellan medlemsstaterna är nämligen ett grundläggande element i en transaktion inom gemenskapen som skiljer den från transaktioner som sker inom ett och samma land.

38 I likhet med andra begrepp som definierar skattepliktiga transaktioner enligt sjätte direktivet (se dom av den 12 januari 2006 i de förenade målen C-354/03, C-355/03 och C-484/03, Optigen m.fl., REG 2006, s. I-483, punkt 44, samt dom av den 6 juli 2006 i de förenade målen C-439/04 och C-440/04, Kittel och Recolta Recycling, REG 2006, s. I-6161, punkt 41) är dessutom begreppen leverans respektive förvärv inom gemenskapen av objektiv karaktär, och de är tillämpliga oberoende av målen med och resultaten av de aktuella transaktionerna.

39 I motsats till vad Teleos m.fl. har hävdad i fråga om att tillhandahållarens och förvärvarens avsikt att genomföra en transaktion inom gemenskapen räcker för att transaktionen skall klassificeras som en sådan, konstaterar domstolen att det av domstolens rättspraxis framgår att en skyldighet för skattemyndigheten att utreda den skattskyldiges avsikt strider mot ändamålen med det gemensamma systemet för mervärdesskatt att garantera rättssäkerheten och att underlätta de åtgärder som är förenade med tillämpningen av skatten genom att, utom i vissa undantagsfall, ta hänsyn till den aktuella transaktionens objektiva karaktär (se dom av den 6 april 1995 i mål C-4/94, BLP Group, REG 1995, s. I-983, punkt 24, och domarna i de ovannämnda målen Optigen m.fl., punkt 45, och Kittel och Recolta Recycling, punkt 42).

40 Klassificeringen som leverans eller förvärv inom gemenskapen måste alltså ske på objektiva grunder såsom att de berörda varorna har förflyttats fysiskt mellan medlemsstaterna.

41 Denna tolkning stöds även av det sammanhang inom vilket leveransen och förvärvet av varor inom gemenskapen sker. Redan av ordalydelsen i avdelning XVIa i sjätte direktivet framgår nämligen att övergångsbestämmelserna är tillämpliga på handeln mellan medlemsstaterna. För övrigt innehåller bestämmelserna om detta system flera uttryck som låter förstå att det åtminstone finns två medlemsstater inblandade i en transaktion som består av en leverans eller ett förvärv inom gemenskapen och att det måste föreligga en överföring av varor mellan dessa stater. Dessa särskilda uttryck, såsom "till en annan medlemsstat än den från vilken varorna utgick till förvärvaren", "i en annan medlemsstat än den dit varorna skickats eller transporterats" och "en skattskyldig persons överföring av varor från hans företag till en annan medlemsstat", förekommer bland annat i artikel 28a.3 och 28a.5 i sjätte direktivet.

42 Med hänsyn till ovan redovisade överväganden skall den första och den andra frågan som ställts besvaras med att artiklarna 28a.3 första stycket och 28c A a första stycket i sjätte direktivet, med avseende på termen "skickats" som förekommer i dessa båda bestämmelser, skall tolkas så, att förvärv inom gemenskapen av en vara och undantaget från skatteplikt för leveransen inom gemenskapen sker, respektive blir tillämpligt, bara om rätten att såsom ägare förfoga över varan har överförts på förvärvaren och tillhandahållaren visar att denna vara har skickats eller transporterats till en annan medlemsstat, och att varan genom denna försändelse eller transport

fysiskt har lämnat territoriet i den medlemsstat varifrån leveransen sker.

Den tredje frågan

43 Den hänskjutande domstolen har ställt sin tredje fråga för att få klarhet i huruvida artikel 28c A a första stycket i sjätte direktivet skall tolkas så, att den utgör hinder för att de behöriga myndigheterna i den medlemsstat varifrån leveransen sker ålägger en tillhandahållare, som har agerat i god tro och som har förebringat bevisning som vid första anblick styrker hans rätt till undantag från skatteplikt för en leverans inom gemenskapen av varor, att vid en senare tidpunkt erlagga mervärdesskatt på dessa varor när denna bevisning visar sig vara falsk, dock utan att det har visats att nämnda tillhandahållare har deltagit i skatteundandragandet.

44 Domstolen konstaterar inledningsvis att även om leveransen och förvärvet inom gemenskapen av varor är underkastade det objektiva villkoret att varorna fysiskt skall transporteras ut ur den medlemsstat varifrån leveransen sker, på sätt som framgår av svaret på de två första frågorna, innebär avskaffandet av kontrollerna vid gränserna mellan medlemsstaterna att det blir svårt för skattemyndigheterna att försäkra sig om att varorna fysiskt har lämnat nämnda medlemsstats territorium. Av denna anledning är det huvudsakligen på grundval av de bevis som de skattskyldiga förebringat och deklARATIONER som dessa givit in som skattemyndigheterna företar en sådan kontroll.

45 Som framgår av första ledet i meningen i artikel 28c A i sjätte direktivet ankommer det på medlemsstaterna att fastställa villkoren för tillämpningen av undantaget från skatteplikt för en leverans inom gemenskapen. Domstolen erinrar emellertid om att medlemsstaterna skall iaktta de allmänna rättsprinciperna, däribland rättssäkerhets- och proportionalitetsprinciperna, när de utövar sina befogenheter (se, för ett liknande resonemang, dom av den 18 december 1997 i de förenade målen C?286/94, C?340/95, C?401/95 och C?47/96, Molenheide m.fl., REG 1997, s. I?7281, punkt 48, och dom av den 11 maj 2006 i mål C?384/04, Federation of Technological Industries m.fl., REG 2006, s. I?4191, punkterna 29 och 30).

46 Vidare framgår det av domstolens rättspraxis angående uppbörd i efterhand av mervärdesskatt att de åtgärder som medlemsstaterna har rätt att vidta för att se till att uppbörden av skatten blir korrekt och att undandragande undviks inte kan användas så att de äventyrar neutraliteten i mervärdesskattehänseende (se, för ett liknande resonemang, dom av den 21 mars 2000 i de förenade målen C?110/98–C?147/98, Gabalfrisa m.fl., REG 2000, s. I?1577, punkt 52, av den 19 september 2000 i mål C?454/98, Schmeink & Cofreth och Strobel, REG 2000, s. I?6973, punkt 59, samt dom av den 21 februari 2006 i mål C?255/02, Halifax m.fl., REG 2006, s. I?1609, punkt 92).

47 Teleos m.fl. har gjort gällande att det faktum att skattemyndigheterna i en medlemsstat lägger hela bevisbördan och ansvaret för att erlagga mervärdesskatten på tillhandahållaren av en vara som sålts med tillämpning av systemet för leveranser inom gemenskapen, när det efter att förvärvet gjorts visar sig att förvärvaren har gjort sig skyldig till undandragande och att varorna faktiskt inte har lämnat territoriet i den medlemsstat varifrån leveransen skett, är oförenligt med principerna om rättssäkerhet, proportionalitet och skatteneutralitet. De har även hävdat att de åtgärder som skattemyndigheterna vidtagit mot dem inverkar på det sätt på vilket den inre marknaden fungerar samt hindrar den fria rörligheten för varor.

48 När det för det första gäller rättssäkerhetsprincipen erinrar domstolen om att denna gäller med särskild styrka när det rör sig om en lagstiftning som kan medföra ekonomiska bördor, detta för att de som berörs skall kunna veta exakt vilka skyldigheter de har enligt lagstiftningen (se dom av den 15 december 1987 i mål 326/85, Nederländerna mot kommissionen, REG 1987, s. 5091, punkt 24, samt domen i det ovannämnda målet Halifax m.fl., punkt 72). Härav följer, i likhet med

vad Teleos m.fl. och kommissionen har anfört, att de skattskyldiga måste kunna få veta vilka skattemässiga skyldigheter de har innan de avtalar om en transaktion.

49 I målet vid den nationella domstolen framgår det av såväl de handlingar i målet som ingetts till domstolen, som av de yttranden som inkommit till densamma, att det uppenbarligen inte finns något konkret bevis för att de berörda varorna har förflyttats ut ur territoriet i den medlemsstat varifrån leveransen skett, och inte heller för att det inte förekommit manipulation och undandragande. För att säkerställa en korrekt och enkel tillämpning av undantagen från skatteplikt krävs dock att de nationella myndigheterna fastställer villkoren för undantag från skatteplikt med avseende på leveranser som sker inom gemenskapen.

50 Det skulle alltså strida mot rättssäkerhetsprincipen att en medlemsstat som har lagstiftat om villkoren för en tillämpning av undantag från skatteplikt för leveranser inom gemenskapen, bland annat genom att upprätta en förteckning över de handlingar som skall företes för de behöriga myndigheterna, och som i ett inledande skede har godtagit de handlingar som tillhandahållaren företett som bevis för en rätt till undantag från skatteplikt, senare kan ålägga denna tillhandahållare att betala mervärdesskatt för leveransen, om det visar sig att de berörda varorna i själva verket inte har lämnat territoriet i den medlemsstat varifrån leveransen skall ha skett, och detta på grund av ett undandragande från förvärvarens sida som tillhandahållaren varken kände till eller kunde ha känt till.

51 Att ålägga den skattskyldige att tillhandahålla bevis för att varorna fysiskt har lämnat den medlemsstat varifrån leveransen skall ske garanterar dock inte att det sker en korrekt och enkel tillämpning av undantagen från skatteplikt. Tvärtom innebär ett sådant åliggande att den skattskyldige försätts i en situation av osäkerhet i fråga om möjligheten att tillämpa undantaget från skatteplikt på dennes leverans inom gemenskapen, och i fråga om behovet att inkludera mervärdesskatten i försäljningspriset.

52 För det andra erinrar domstolen om att den, i punkt 46 i domen i det ovannämnda målet Molenheide m.fl., i fråga om proportionalitetsprincipen slog fast att medlemsstaterna i överensstämmelse med denna princip också skall använda medel som, samtidigt som de gör det möjligt att effektivt uppnå de syften som eftersträvas med den nationella rätten, i minsta möjliga mån åsidosätter de ändamål och principer som uppställs genom gemenskapslagstiftningen i fråga.

53 Även om det är legitimt att de åtgärder som medlemsstaterna har vidtagit är ägnade att så effektivt som möjligt tillgodose statskassans intressen, får de inte gå utöver vad som krävs för att uppnå detta ändamål (se domarna i de ovannämnda målen Molenheide m.fl., punkt 47, och Federation of Technological Industries m.fl., punkt 30).

54 Förenade kungarikets regering och den italienska regeringen har i detta avseende gjort gällande att det på målet vid den nationella domstolen går att överföra den rättspraxis enligt vilken det faktum att en godtroende importör åläggs att betala tull för import av en vara, med avseende på vilken exportören har begått en tullöverträdelse som importören inte har varit delaktig i, utgör en beskattning som varken är oproportionerlig eller stridande mot de allmänna rättsprinciper som domstolen värnar (se dom av den 14 maj 1996 i de förenade målen C-153/94 och C-204/94, Faroe Seafood m.fl., REG 1996, s. I-2465, punkt 114, och av den 17 juli 1997 i mål C-97/95, Pascoal & Filhos, REG 1997, s. I-4209, punkt 61).

55 Denna argumentation kan inte godtas.

56 Som Teleos m.fl., kommissionen och generaladvokaten, i punkterna 78–82 i sitt förslag till avgörande, på goda grunder har gjort gällande utgör tulltaxering i samband med import från områden utanför Europeiska unionen och påförandet av mervärdesskatt på förvärv inom

gemenskapen inte några jämförbara transaktioner.

57 Genom det system som är tillämpligt på handel inom gemenskapen fastställs nämligen kompetensfördelningen med avseende på skatter inom den inre marknaden, och skattemyndigheterna får möjlighet att vända sig till såväl tillhandahållaren som förvärvaren för att erhålla betalning av mervärdesskatten, medan det inom gemenskapens tullsystem inte är möjligt att uppbära tullen annat än från importören. Av detta följer att i punkt 54 i förevarande dom nämnda rättspraxis inte är överförbar på det mål som den hänskjutande domstolen har att avgöra.

58 Syftet att förebygga undandragande av skatt rättfärdigar förvisso att höga krav ibland ställs när det gäller tillhandahållarnas skyldigheter. All fördelning av risken mellan tillhandahållaren och skattemyndigheten till följd av ett undandragande som begåtts av tredje man måste emellertid vara förenlig med proportionalitetsprincipen. I stället för att förebygga undandragande av skatt är det inte heller säkert att ett system där hela ansvaret för erläggandet av mervärdesskatten läggs på tillhandahållaren, oberoende av om denne är inblandad eller ej i undandragandet, skyddar det harmoniserade mervärdesskattesystemet mot undandragande och missbruk från förvärvarens sida. Denne skulle om han vore undantagen från allt ansvar nämligen kunna föränledas att underlåta att skicka eller transportera varorna ut ur den medlemsstat från vilken leveransen skall ske, och att inte deklarerat dessa för mervärdesskatteändamål i de medlemsstater för vilka leveransen varit avsedd.

59 Vad för det tredje beträffar principen om skatteneutralitet utgör denna ett hinder särskilt för att liknande, och således konkurrerande, tjänster behandlas olika i mervärdesskattehänseende (se dom av den 7 december 2006 i mål C-240/05, Eurodental, REG 2006, s. I-11479, punkt 46).

60 Om de tillhandahållare som är i fråga i målet vid den nationella domstolen själva vore skyldiga att i efterhand erlagga mervärdesskatten skulle nämnda princip inte iakttas, eftersom de tillhandahållare som genomför transaktionerna inom landet aldrig påförs den utgående mervärdesskatten givet att det rör sig om en indirekt konsumtionsskatt. De skattskyldiga som genomför en transaktion inom gemenskapen på de villkor som de som gäller i målet vid den nationella domstolen skulle alltså befinna sig i en situation som är mindre förmånlig än den situation som råder för de skattskyldiga som genomför en transaktion inom landet (se, för ett liknande resonemang, när det gäller rätten till avdrag, domen i det ovannämnda målet Eurodental, punkt 47).

61 När det för det fjärde gäller det av Teleos m.fl. anförda argumentet att de åtgärder som vidtagits av myndigheterna i Förenade kungariket hindrar den fria rörligheten för varor, konstaterar domstolen dels att det av dess egen rättspraxis framgår att bekämpandet av skatteundandragande, skatteflykt och missbruk är en målsättning som både erkänns och uppmuntras i sjätte direktivet (se dom av den 29 april 2004 i de förenade målen C-487/01 och C-7/02, Gemeente Leusden och Holin Groep, REG 2004, s. I-5337, punkt 76, och domen i det ovannämnda målet Kittel och Recolta Recycling, punkt 54), vilket under vissa förutsättningar kan rättfärdiga förekomsten av restriktioner för den fria rörligheten för varor.

62 Å andra sidan är det också viktigt att säkerställa att situationen för de ekonomiska aktörerna inte är mindre förmånlig än den situation som gällde före avskaffandet av gränskontrollerna mellan medlemsstaterna, något som kommissionen på goda grunder också har påpekat. Ett sådant resultat skulle nämligen strida mot målsättningen med den inre marknaden som är att underlätta handeln mellan dessa medlemsstater.

63 Då det inte längre är möjligt för de skattskyldiga att stödja sig på handlingar som utfärdats av tullmyndigheterna måste beviset för en leverans och ett förvärv inom gemenskapen tillhandahållas med andra medel. Även om det stämmer att systemet med handel inom

gemenskapen har blivit mera sårbart för undandragande gäller icke desto mindre att de villkor avseende bevisning som fastställts av medlemsstaterna inte får inkräkta på de grundläggande friheter som instiftats genom EG-fördraget, däribland den fria rörligheten för varor.

64 Det är i detta avseende också viktigt att erinra om att medlemsstaterna enligt ordalydelsen i artikel 22.8 i sjätte direktivet kan införa andra skyldigheter som de finner nödvändiga för att säkerställa en korrekt uppbörd av skatten och för att förebygga undandragande av skatt, utan att dessa skyldigheter får leda till formaliteter i samband med gränspassage i handeln mellan medlemsstater.

65 Enligt den rättspraxis från domstolen som är analogt tillämplig i målet vid den nationella domstolen, strider det för övrigt inte mot gemenskapsrätten att kräva att tillhandahållaren vidtar alla åtgärder som rimligen kan krävas av honom för att han skall försäkra sig om att den transaktion som han företar inte leder till att han blir inblandad i ett skatteundandragande (se, vad gäller undandragande i form av karusellhandel, domarna i de ovannämnda målen *Federation of Technological Industries m.fl.*, punkt 33, och *Kittel och Recolta Recycling*, punkt 51).

66 Att tillhandahållaren har agerat i god tro, att han har vidtagit varje rimlig åtgärd som står i hans makt och att det är uteslutet att han har deltagit i ett undandragande utgör alltså viktiga omständigheter för att avgöra om denne tillhandahållare kan åläggas att erlagga mervärdesskatten i efterhand.

67 Som kommissionen har påpekat gäller däremot att då tillhandahållaren väl har uppfyllt sina skyldigheter avseende bevisningen för att en leverans inom gemenskapen har skett, och förvärvaren inte har uppfyllt den avtalsenliga skyldigheten att skicka eller transportera varorna ut ur den medlemsstat varifrån leveransen sker, är det den sistnämnde som borde vara skyldig att erlagga mervärdesskatten i denna medlemsstat.

68 Den tredje frågan skall således besvaras med att artikel 28c A a första stycket i sjätte direktivet skall tolkas så, att den utgör hinder för de behöriga myndigheterna i den medlemsstat varifrån leveransen sker att ålägga en tillhandahållare som har agerat i god tro och som har förebringat bevisning som vid första anblick styrker hans rätt till undantag från skatteplikt för en leverans inom gemenskapen av varor, att vid en senare tidpunkt erlagga mervärdesskatt på dessa varor när sådan bevisning visar sig vara falsk, dock utan att det har visats att nämnda tillhandahållare deltog i skatteundandragandet, försåvitt denne har vidtagit alla erforderliga åtgärder som står i hans makt för att försäkra sig om att den leverans inom gemenskapen som han genomfört inte lett till någon delaktighet i ett sådant undandragande.

Den fjärde frågan

69 Den hänskjutande domstolen har ställt sin fjärde fråga för att få klarhet i huruvida den omständigheten att förvärvaren, till skattemyndigheterna i destinationsmedlemsstaten, har gett in en sådan deklaration avseende förvärvet inom gemenskapen som den som är i fråga i målet vid den nationella domstolen kan anses utgöra ett sådant avgörande bevis som krävs för att en leverans inom gemenskapen skall undantas från skatteplikt.

70 Med hänsyn till svaret på de två första frågorna gäller att förutom de villkor som uppställs beträffande de skattskyldigas egenskaper, överföringen av rätten att såsom ägare förfoga över en vara och den fysiska förflyttningen av varorna från en medlemsstat till en annan, kan det inte uppställas några ytterligare villkor för att klassificera en transaktion som en leverans eller ett förvärv inom gemenskapen av varor.

71 Inom ramen för övergångsbestämmelserna avseende förvärv och leveranser inom

gemenskapen krävs, för säkerställandet av en korrekt uppbörd av mervärdesskatt, att behöriga skattemyndigheter oberoende av varandra kontrollerar huruvida villkoren för ett förvärv inom gemenskapen samt för ett undantag från skatteplikt med avseende på den däremot svarande leveransen är uppfyllda. Även om köparen ger in en skattedeklaration avseende förvärvet inom gemenskapen och detta kan indikera att det faktiskt har skett en överföring av varorna ut ur den medlemsstat varifrån leveransen sker, har alltså en sådan deklaration inte något avgörande värde som bevis för att det skett en leverans inom gemenskapen som är undantagen från skatteplikt.

72 Av detta följer att den fjärde frågan som ställts skall besvaras så, att den omständigheten att förvärvaren till skattemyndigheterna i destinationsmedlemsstaten har gett in en sådan deklaration avseende förvärvet inom gemenskapen som den som är i fråga i målet vid den nationella domstolen, kan utgöra ett kompletterande bevis när det gäller att visa att varorna faktiskt har lämnat territoriet i den medlemsstat varifrån leveransen sker, men det utgör inte något sådant avgörande bevis som krävs för att en leverans inom gemenskapen skall undantas från skatteplikt.

Rättegångskostnader

73 Eftersom förfarandet i förhållande till parterna i målet vid den nationella domstolen utgör ett led i beredningen av samma mål, ankommer det på den nationella domstolen att besluta om rättegångskostnaderna. De kostnader för att avge yttrande till domstolen som andra än nämnda parter har haft är inte ersättningsgilla.

Mot denna bakgrund beslutar domstolen (tredje avdelningen) följande:

1) **Artiklarna 28a.3 första stycket och 28c A a första stycket i rådets sjätte direktiv 77/388/EEG av den 17 maj 1977 om harmonisering av medlemsstaternas lagstiftning rörande omsättningsskatter – Gemensamt system för mervärdesskatt: enhetlig beräkningsgrund, i dess lydelse enligt rådets direktiv 2000/65/EG av den 17 oktober 2000, skall med avseende på termen "skickats" som förekommer i dessa båda bestämmelser tolkas så, att förvärv inom gemenskapen av en vara och undantaget från skatteplikt för leveransen inom gemenskapen sker, respektive blir tillämpligt, bara om rätten att såsom ägare förfoga över varan har överförts på förvärvaren och tillhandahållaren visar att denna vara har skickats eller transporterats till en annan medlemsstat, och att varan genom denna försändelse eller transport fysiskt har lämnat territoriet i den medlemsstat varifrån leveransen sker.**

2) **Artikel 28c A a första stycket i sjätte direktivet 77/388, i dess lydelse enligt direktiv 2000/65 skall tolkas så, att den utgör hinder för de behöriga myndigheterna i den medlemsstat varifrån leveransen sker att ålägga en tillhandahållare som har agerat i god tro och som har förebringat bevisning som vid första anblick styrker hans rätt till undantag från skatteplikt för en leverans inom gemenskapen av varor, att vid en senare tidpunkt erlägga mervärdesskatt på dessa varor när sådan bevisning visar sig vara falsk, dock utan att det har visats att nämnda tillhandahållare deltog i skatteundandragandet, försåvitt denne har vidtagit alla erforderliga åtgärder som står i hans makt för att försäkra sig om att den leverans inom gemenskapen som han genomfört inte lett till någon delaktighet i ett sådant undandragande.**

3) Den omständigheten att förvärvaren, till skattemyndigheterna i destinationsmedlemsstaten, har gett in en sådan deklaration avseende förvärvet inom gemenskapen som den som är i fråga i målet vid den nationella domstolen kan utgöra ett kompletterande bevis när det gäller att visa att varorna faktiskt har lämnat territoriet i den medlemsstat varifrån leveransen sker, men det utgör inte något sådant avgörande bevis som krävs för att en leverans inom gemenskapen skall undantas från skatteplikt.

Underskrifter

* Rättegångsspråk: engelska.