

DOMSTOLENS DOM (fjärde avdelningen)

den 27 september 2012 (*)

”Beskattning – Mervärdesskatt – Leverans av varor – Beskattning av kedjetransaktioner – Beslut att inte medge undantag från skatteplikt när det inte finns något registreringsnummer för mervärdesskatt för förvärvaren”

I mål C-587/10,

angående en begäran om förhandsavgörande i enlighet med artikel 267 FEUF, framställd av Bundesfinanzhof (Tyskland) genom beslut av den 10 november 2010, som inkom till domstolen den 15 december 2010, i målet

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

mot

Finanzamt Plauen,

ytterligare deltagare i rättegången:

Bundesministerium der Finanzen,

meddelar

DOMSTOLEN (fjärde avdelningen)

sammansatt av avdelningsordföranden J.-C. Bonichot (referent) samt domarna A. Prechal, K. Schieman, L. Bay Larsen och C. Toader,

generaladvokat: P. Cruz Villalón,

justitiesekreterare: handläggaren A. Impellizzeri,

efter det skriftliga förfarandet och förhandlingen den 7 mars 2012,

med beaktande av de yttranden som avgetts av:

- Vogtländische Straßen-, Tief- und Rohrleitungsbau GmbH Rodewisch (VSTR), genom T. Küffner, S. Maunz och T. Streit, Rechtsanwälte,
- Tysklands regering, genom T. Henze och K. Petersen, båda i egenskap av ombud,
- Italiens regering, genom G. Palmieri, i egenskap av ombud, biträdd av P. Gentili, avvocato dello Stato,
- Europeiska kommissionen, genom W. Mölls och C. Soulay, båda i egenskap av ombud,

och efter att den 21 juni 2012 ha hört generaladvokatens förslag till avgörande,

följande

Dom

1 Begäran om förhandsavgörande avser tolkningen av 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 98/80/EG av den 12 oktober 1998 (EGT L 281, s. 31) (nedan kallat sjätte direktivet).

2 Begäran har framställts i ett mål mellan Vogtländische Straßen-, Tief- und Rohrleitungsbau GmbH Rodewisch (VSTR) (nedan kallat VSTR) och Finanzamt Plauen angående den senares beslut att inte medge undantag från mervärdesskatteplikt för en leverans av varor som utförts av ett av VSTR:s dotterbolag.

Tillämpliga bestämmelser

Unionsrätten

3 I artikel 4.1 i sjätte direktivet definieras begreppet skattskyldig person enligt följande:

”Med ’skattskyldig person’ avses varje person som självständigt någonstans bedriver någon form av ekonomisk verksamhet som anges i punkt 2, oberoende av syfte eller resultat.”

4 I artikel 22 i sjätte direktivet, i dess lydelse enligt artikel 28h i samma direktiv, föreskrivs flera skyldigheter för de skattskyldiga, enligt det inhemska systemet, angående bland annat räkenskaper, fakturering, deklaration samt den förteckning som de är skyldiga att inge till skattemyndigheten.

5 I artikel 22.1 c första och tredje strecksatserna i sjätte direktivet, i dess lydelse enligt artikel 28h i samma direktiv, anges följande:

”Medlemsstaterna skall vidta nödvändiga åtgärder för att med hjälp av ett registreringsnummer identifiera följande personer:

– Varje skattskyldig person, med undantag av dem som avses i artikel 28a.4, som inom landets territorium tillhandahåller varor eller tjänster som medför rätt till avdrag ...

...

– Varje skattskyldig person som inom landets territorium genomför varuförvärv inom gemenskapen för sin verksamhet som har samband med ekonomisk verksamhet enligt artikel 4.2 och som utförs utomlands.”

6 I artikel 22.3 a i sjätte direktivet, i dess lydelse enligt artikel 28h i samma direktiv, föreskrivs följande:

”Varje skattskyldig person skall utställa en faktura eller annan jämförlig handling beträffande varor och tjänster som han har tillhandahållit eller utfört åt någon annan skattskyldig person eller icke skattskyldig juridisk person. Varje skattskyldig person skall även utfärda en faktura ... beträffande varor som levererats på de villkor som fastställs i [artikel 28c A]. ...”

7 I artikel 22.3 b andra strecksatsen i sjätte direktivet, i dess lydelse enligt artikel 28h i samma direktiv, föreskrivs följande:

”Fakturan skall också innehålla följande:

...

– Vid sådana transaktioner som avses i [artikel 28c A a]: det nummer under vilket den skattskyldiga personen är registrerad inom landets territorium och det nummer under vilket den kund som förvärvar varorna är registrerad i en annan medlemsstat.

...”

8 I artikel 22.8 i sjätte direktivet, i dess lydelse enligt artikel 28h i samma direktiv, anges 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.”

9 Artikel 28a.1 a första och andra styckena och artikel 28a.3 första stycket i sjätte direktivet har följande lydelse:

”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.

Trots första stycket skall ett varuförvärv inom gemenskapen som sker på de villkor som fastställs i punkt 1 a av en skattskyldig person eller icke skattskyldig juridisk person inte vara föremål för mervärdesskatt.

[...]

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.

...”

10 I artikel 28b A i nämnda direktiv 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.

Om förvärvet har beskattats i enlighet med punkt 1 i den medlemsstat där försändelsen eller transporten av varorna anländer efter att ha beskattats i enlighet med första stycket, skall beskattningsunderlaget minskas i motsvarande mån i den medlemsstat som utfärdade det registreringsnummer för mervärdesskatt under vilket personen förvärvade varorna.

...”

11 I artikel 28c A a första stycket i sjätte direktivet föreskrivs följande:

”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 artiklarna 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.”

Tysk lagstiftning

12 I 6a § mervärdesskattelagen (Umsatzsteuergesetz) (nedan kallad UStG) definieras en gemenskapsintern leverans enligt följande:

”1. En leverans inom gemenskapen [4 § stycke 1 b] föreligger när

1) näringsidkaren eller förvärvaren har transporterat eller skickat föremålet för leveransen till en annan medlemsstat.

2) förvärvaren är

a) en näringsidkare som har förvärvat föremålet för leveransen för sin näringsverksamhet,

b) en juridisk person som inte är näringsidkare eller inte har förvärvat föremålet för leveransen för sin näringsverksamhet, eller

c) varje annan köpare när det rör sig om en leverans av ett nytillverkat fordon, och

3) förvärvet av föremålet för leveransen är hos förvärvaren i en annan medlemsstat underkastat lagstiftningen om omsättningsskatt.

...

3. Det åligger näringsidkaren att visa att villkoren i punkterna 1 och 2 är uppfyllda. ...”

13 I 17c § stycke 1 genomförandeförordningen om mervärdesskatt (Umsatzsteuer-Durchführungsverordnung) uppställs följande villkor för näringsidkaren:

"I samband med leveranser inom gemenskapen (6a § styckena 1 och 2 [UStG]) ska en näringsidkare som omfattas av förevarande bestämmelser genom sin bokföring visa att villkoren för undantag från skatteplikt är uppfyllda, och därvid ange förvärvarens registreringsnummer för mervärdesskatt. Av bokföringen ska det entydigt och enkelt framgå att villkoren är uppfyllda."

Målet vid den nationella domstolen och tolkningsfrågorna

14 I november 1998 sålde ett dotterbolag till VSTR, med säte i Tyskland, två stenkrossningsmaskiner till Atlantic International Trading Co. (nedan kallat Atlantic), med säte i Förenta staterna. Atlantic hade en filial i Portugal, men var inte registrerat för mervärdesskatt i någon medlemsstat.

15 VSTR:s dotterbolag uppmanade Atlantic att ange sitt registreringsnummer för mervärdesskatt. Atlantic svarade då att bolaget hade sålt maskinerna vidare till ett företag i Finland vars registreringsnummer för mervärdesskatt Atlantic angav för VSTR:s dotterbolag, som kontrollerade att detta var riktigt.

16 Maskinerna hade därefter hämtats från VSTR:s dotterbolag av ett transportföretag som anlits av Atlantic, för att slutligen transporteras landvägen till Lübeck (Tyskland) och därefter sjövägen till Finland.

17 VSTR:s dotterbolag utställde en faktura till Atlantic utan mervärdesskatt för leveransen av stenkrossmaskinerna. På fakturan angav dotterbolaget registreringsnumret för mervärdesskatt för det finländska företaget till vilket maskinerna hade sålts vidare.

18 Finanzamt Plauen ansåg dock att leveransen från VSTR:s dotterbolag till Atlantic inte kunde undantas från mervärdesskatt, eftersom dotterbolaget inte hade uppgett Atlantics registreringsnummer för mervärdesskatt.

19 Sächsisches Finanzgericht, som dömde i första instans, ogillade VSTR:s överklagande av Finanzamt Plaue's beslut.

20 VSTR har överklagat till Bundesfinanzhof och därvid gjort gällande att Finanzamt Plaue's motivering för att inte medge undantag från mervärdesskatteplikt strider mot sjätte direktivet. Finanzamt Plauen har däremot gjort gällande att medlemsstaterna, utan att åsidosätta unionsrätten, kan kräva att förvärvaren, som villkor för att undanta en gemenskapsintern leverans från mervärdesskatteplikt, har ett registreringsnummer för mervärdesskatt i en medlemsstat.

21 Bundesfinanzhof har konstaterat att den i det nationella målet aktuella transaktionen har gett upphov till två på varandra följande leveranser, den första från VSTR:s dotterbolag till Atlantic, och den andra från Atlantic till det finländska företaget.

22 Bundesfinanzhof anser att den första leveransen skulle kunna vara undantagen från mervärdesskatteplikt i egenskap av gemenskapsintern leverans, under förutsättning bland annat att förvärvarens förvärv av varorna, i enlighet med 6a § stycke 1 första meningen punkt 3 UStG, verkligen beskattas i Finland. Ett sådant villkor skulle kunna innebära ett krav på att förvärvaren verkligen har ett registreringsnummer för mervärdesskatt i destinationsmedlemsstaten, så att myndigheterna i denna stat kan påföra transaktionen mervärdesskatt.

23 Bundesfinanzhof anser också att undantaget från mervärdesskatteplikt skulle kunna nekas i

enlighet med 17c § stycke 1 första meningen i genomförandeförordningen om mervärdesskatt, enligt vilken leverantören genom bokföring måste visa att förvärvaren har ett mervärdesskatteregistreringsnummer.

24 Bundesfinanzhof har påpekat att artikel 28c A a första stycket i sjätte direktivet visserligen inte uttryckligen föreskriver ett krav på att förvärvaren har ett eget registreringsnummer för mervärdesskatt för att en gemenskapsintern leverans ska vara undantagen från mervärdesskatteplikt. Ett sådant krav skulle trots detta följa av rekvisitet i denna bestämmelse, att förvärvaren är en "skattskyldig person ... i denna egenskap i en annan medlemsstat". Bundesfinanzhof frågar sig dessutom om inte detta rekvisit, med hänsyn till artiklarna 22.8 i sjätte direktivet, i dess lydelse enligt artikel 28h i samma direktiv, och artikel 28c A a första stycket i detta direktiv, ändå ger medlemsstaterna rätt att kräva en sådan typ av bevisning av leverantören, särskilt när förvärvaren, såsom i det nationella målet, har säte i tredjeland och inte är registrerad i någon medlemsstat, och leverantören inte heller har visat att förvärvaren deklarerat det gemenskapsinterna förvärvet till skattemyndigheten.

25 Bundesfinanzhof frågar sig också om inte skyldigheten att ange registreringsnummer för mervärdesskatt även skulle kunna motiveras av den överensstämmelse som föreligger i sjätte direktivet och som bekräftas i domstolens praxis, mellan undantaget från beskattning av gemenskapsinterna leveranser och beskattningen av gemenskapsinterna förvärv.

26 Bundesfinanzhof beslutade följaktligen att vilandeförklara målet och att hänskjuta följande tolkningsfrågor till domstolen:

"1) Får medlemsstaterna enligt [sjätte direktivet] kräva att den skattskyldiga personen med hjälp av sin bokföring kan bevisa köparens registreringsnummer för mervärdesskatt för att det ska anses föreligga en gemenskapsintern leverans som är undantagen från mervärdesskatteplikt?

2) Har det för svaret på denna fråga betydelse

– huruvida köparen är ett företag med säte i ett tredjeland som visserligen inom ramen för en kedjetransaktion har skickat varan från en medlemsstat till en annan medlemsstat, men inte är registrerad för mervärdesskatt i någon medlemsstat, och

– huruvida den skattskyldiga personen har styrkt att köparen har deklarerat det gemenskapsinterna förvärvet?"

Prövning av tolkningsfrågorna

Inledande synpunkter

27 Artikel 28c A a första stycket i sjätte direktivet, enligt vilken gemenskapsinterna leveranser av varor är undantagna från skatteplikt, ingår bland övergångsbestämmelserna för beskattning av handeln mellan medlemsstaterna enligt avdelning XVIa i detta direktiv, vilka har till syfte att flytta över skatteintäkten till den medlemsstat där de levererade varorna slutkonsumeras (se, bland annat, dom av den 7 december 2010 i mål C-285/09, R, REU 2010, s. I-12605, punkt 37).

28 Den mekanism som inrättas genom dessa övergångsbestämmelser innefattar dels ett undantag från skatteplikt i den medlemsstat där den leverans som ger upphov till den gemenskapsinterna försändelsen eller transporten påbörjas, kompletterad med rätten till avdrag eller återbetalning av den ingående mervärdesskatt som har erlagts i nämnda medlemsstat, dels beskattning i destinationsmedlemsstaten av det gemenskapsinterna förvärvet. Mekanismen säkerställer därigenom en klar avgränsning av medlemsstaternas skattemässiga suveränitet (se,

för ett liknande resonemang, bland annat domen i det ovannämnda målet R, punkt 38) och gör det möjligt att förhindra dubbelbeskattning och, följaktligen, att säkerställa principen om skatteneutralitet, vilken ligger till grund för det gemensamma systemet för mervärdesskatt (se, bland annat, domarna av den 27 september 2007 i mål C-409/04, Teleos m.fl., REG 2007, s. I-7797, punkt 25, och i mål C-146/05, Collée, REG 2007, s. I-7861, punkt 23).

29 Vad gäller villkoren för när en transaktion kan kvalificeras som en gemenskapsintern leverans, i den mening som avses i artikel 28c A a första stycket i sjätte direktivet, framgår det av rättspraxis att detta begrepp omfattar leveranser av varor, som skickas eller transporteras – av säljaren eller av förvärvaren eller för deras räkning – ut ur en medlemsstat men inom unionen, 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, och att dessa leveranser följaktligen är undantagna från mervärdesskatteplikt (se, bland annat, domen i det ovannämnda målet R, punkt 40).

30 Förutom de villkor som uppställs beträffande dels egenskapen skattskyldig, dels överföringen av rätten att såsom ägare förfoga över en vara, dels även den fysiska förflyttningen av varorna från en medlemsstat till en annan, kan det således inte uppställas några ytterligare villkor för att kvalificera en transaktion som en gemenskapsintern leverans eller ett gemenskapsinternt förvärv av varor (se domen i det ovannämnda målet Teleos m.fl., punkt 70). Det ska emellertid påpekas att begreppen gemenskapsintern leverans och gemenskapsinternt förvärv är objektiva, och de är tillämpliga oberoende av målen med och resultaten av de aktuella transaktionerna (se, bland annat, domen i det ovannämnda målet Teleos m.fl., punkt 38).

31 Även om de hänskjutna frågorna avser förvärvarens egenskap av skattskyldig person anser EU-domstolen att det emellertid är nödvändigt att även ge den hänskjutande domstolen vägledning vad gäller villkoret avseende transport. Eftersom det nationella målet rör en transaktion där de sålda varorna varit föremål för två successiva leveranser, men där det enbart skett en gemenskapsintern transport, beror kvalificeringen av den första leveransen, från VSTR:s dotterbolag till Atlantic, såsom gemenskapsintern leverans som skulle kunna undantas från mervärdesskatteplikt enligt artikel 28c A a första stycket i sjätte direktivet, på frågan huruvida denna transport, i likhet med vad den hänskjutande domstolen har föreslagit i beslutet om hänskjutande, verkligen kan hänföras till denna första leverans (se, för ett liknande resonemang, dom av den 6 april 2006 i mål C-245/04, EMAG Handel Eder, REG 2006, s. I-3227, punkt 45, och av den 16 december 2010 i mål C-430/09, Euro Tyre Holding, REU 2010, s. I-13335, punkt 21).

32 Svaret på denna fråga beror på en helhetsbedömning av samtliga omständigheter i det enskilda fallet (se domen i det ovannämnda målet Euro Tyre Holding, punkt 27), och i synnerhet på fastställandet av tidpunkten då rätten att såsom ägare förfoga över varan överfördes på den slutlige förvärvaren (se domen i det ovannämnda målet Euro Tyre Holding, punkterna 31–35). För det fall att den andra övergången av rätten att såsom ägare förfoga över varan ägde rum före den gemenskapsinterna transporten, kan denna transport nämligen inte längre hänföras till den första leveransen till förmån för den första förvärvaren (se, för ett liknande resonemang, domen i det ovannämnda målet Euro Tyre Holding, punkt 33).

33 I målet vid den nationella domstolen skulle leveransen från VSTR:s dotterbolag till Atlantic således inte utgöra en gemenskapsintern leverans, undantagen från mervärdesskatteplikt i enlighet med artikel 28c A a första stycket i sjätte direktivet, om den andra överlåtelsen av äganderätten till de aktuella varorna, från Atlantic till det finländska företaget, ägde rum före den gemenskapsinterna transporten av varorna till Finland.

34 Vad gäller de omständigheter som skulle kunna tas i beaktande vid bedömningen har domstolen redan slagit fast att när den första förvärvaren dels har förvärvat rätten att såsom ägare

förfoga över varan i den medlemsstat där den första leveransen ägde rum, dels har gett uttryck för en avsikt att transportera varorna till en annan medlemsstat, dels även har uppvisat ett registreringsnummer för mervärdesskatt som har utfärdats av den sistnämnda medlemsstaten, ska den gemenskapsinterna transporten hänföras till den första leveransen, under förutsättning att rätten att såsom ägare förfoga över varan har överförts på den andra förvärvaren i destinationsmedlemsstaten för den gemenskapsinterna transporten (se domen i det ovannämnda målet Euro Tyre Holding, punkterna 44 och 45).

35 Domstolen har dessutom påpekat att så inte är fallet om den leverantör som genomför den första leveransen, efter det att rätten att såsom ägare förfoga över varan har överförts på förvärvaren, informerats av denna förvärvare om att varan ska säljas vidare till en annan skattskyldig person innan den lämnade leveransmedlemsstaten (domen i det ovannämnda målet Euro Tyre Holding, punkt 36.)

36 Det framgår av beslutet om hänskjutande att omständigheterna i det nationella målet till en del överensstämmer med detta senare typfall, eftersom Atlantic före transporten av de ifrågavarande varorna till Finland upplyste VSTR:s dotterbolag om att dessa redan sålts vidare till ett finländskt företag vars mervärdesskatteregistreringsnummer Atlantic angav för nämnda dotterbolag.

37 Dessa omständigheter är emellertid inte i sig tillräckliga för att visa att övergången, till det finländska företaget, av rätten att såsom ägare förfoga över de ifrågavarande varorna ägde rum innan varorna transporterades till Finland, och det ankommer därför på den nationella domstolen att med hänsyn till samtliga omständigheter i det aktuella målet avgöra huruvida så har skett eller inte.

38 Eftersom den i det nationella målet aktuella leveransen skulle kunna utgöra en gemenskapsintern leverans, finner domstolen att det finns anledning att besvara båda tolkningsfrågorna.

Tolkningsfrågorna

39 Den hänskjutande domstolen har ställt sina båda frågor, som ska prövas tillsammans, för att få klarhet i huruvida artikel 28c A a första stycket i sjätte direktivet ska tolkas så, att den inte utgör hinder mot att en medlemsstats skattemyndighet som villkor för undantag från mervärdesskatteplikt avseende en gemenskapsintern leverans kan kräva att leverantören uppger förvärvarens registreringsnummer för mervärdesskatt. Den hänskjutande domstolen har bett domstolen att precisera huruvida svaret på denna fråga kan påverkas av de omständigheterna att förvärvaren har säte i tredjeland, utan att vara registrerad i någon medlemsstat, och att leverantören har visat att förvärvaren har deklarerat det gemenskapsinterna förvärvet.

40 Rekvisitet i artikel 28c A a första stycket i sjätte direktivet, att förvärvaren ska vara en "skattskyldig person ... i denna egenskap i en annan medlemsstat", innebär inte i sig att förvärvaren har ett registreringsnummer för mervärdesskatt i samband med det aktuella förvärvet.

41 Den hänskjutande domstolens frågor ska alltså förstås på så sätt att de avser den bevisning som kan krävas av leverantören för att visa att rekvisitet avseende förvärvarens egenskap av skattskyldig är uppfyllt i den aktuella transaktionen.

42 I detta avseende har domstolen redan slagit fast att medlemsstaternas befogenhet, i avsaknad av en därtill hänförlig bestämmelse i sjätte direktivet – artikel 28c A första ledet i meningen föreskriver enbart att det ankommer på medlemsstaterna att fastställa villkoren för att undanta varuleveranser inom gemenskapen från skatteplikt –, också omfattar frågan om vilken

bevisning som kan krävas av de skattskyldiga personerna för att de ska omfattas av undantaget från mervärdesskatteplikt (se, bland annat, domarna i de ovannämnda målen Collée, punkt 24, och R, punkt 43).

43 Domstolen har också slagit fast att det ankommer på leverantören att visa att villkoren för att tillämpa artikel 28c A a första stycket i sjätte direktivet är uppfyllda, inbegripet de villkor som medlemsstaterna har fastställt för att säkerställa en korrekt och enkel tillämpning av undantagen och för att förhindra skatteflykt, skatteundandragande eller missbruk (se, bland annat, domen i det ovannämnda målet R, punkt 46).

44 I artikel 22.8 i sjätte direktivet, i dess lydelse enligt artikel 28h i samma direktiv, ges medlemsstaterna möjligheten att anta åtgärder för att uppnå en riktig uppbörd av skatten och förebygga undandragande av skatt, under förutsättning att dessa åtgärder inte går utöver vad som är nödvändigt för att uppnå sådana syften (se, för ett liknande resonemang, domarna i de ovannämnda målen Collée, punkt 26, och R, punkt 45). Dessa åtgärder får således inte användas på ett sätt som äventyrar mervärdesskattens neutralitet, vilken är en grundläggande princip i det gemensamma systemet för mervärdesskatt (se, för ett liknande resonemang, domarna i de ovannämnda målen Toleos m.fl., punkt 46, och Collée, punkt 26).

45 Den omständigheten att rätten till undantag från mervärdesskatteplikt för en gemenskapsintern leverans i huvudsak underkastas formella krav utan hänsyn till de materiella kraven och, i synnerhet, utan kontroll av huruvida sistnämnda krav har uppfyllts, går följaktligen utöver vad som är nödvändigt för att uppnå en korrekt uppbörd av skatten (se domen i det ovannämnda målet Collée, punkt 29).

46 Principen om skatteneutralitet kräver nämligen att undantaget från mervärdesskatteplikt ska beviljas när de materiella kraven är uppfyllda, även om de skattskyldiga underlåtit att uppfylla vissa formella krav. Enda avvikelsen härifrån skulle vara om åsidosättandet av sådana formella krav medförde att säker bevisning för att de materiella kraven har uppfyllts inte kunde företes (se domen i det ovannämnda målet Collée, punkt 31). Detta gäller dock inte om leverantören av varorna avsiktligt medverkat i det skatteundandragande som äventyrat det gemensamma mervärdesskattesystemets funktion. Domstolen har uttryckligen slagit fast att en sådan person i ett fall som det senare inte med framgång skulle kunna åberopa principen om skatteneutralitet (se domen i det ovannämnda målet R, punkt 54).

47 Av det ovanstående följer att medlemsstaterna får kräva att leverantören av varor visar att förvärvaren är en skattskyldig person i denna egenskap i en annan medlemsstat än den varifrån försändelsen eller transporten av de aktuella varorna avgår, under förutsättning att de allmänna rättsprinciperna, och i synnerhet kravet på proportionalitet, iakttas.

48 Vad gäller frågan om huruvida dessa krav har iakttagits när en medlemsstat, såsom i det nationella målet, kräver att leverantören anger förvärvarens registreringsnummer för mervärdesskatt, kan det inte bortses från att detta registreringsnummer är nära knutet till egenskapen av skattskyldig person i det system som inrättats i sjätte direktivet. I artikel 22.1 c första och tredje strecksatserna i sjätte direktivet, i dess lydelse enligt artikel 28h i samma direktiv, föreskrivs att medlemsstaterna ska vidta nödvändiga åtgärder för att med hjälp av ett registreringsnummer identifiera skattskyldiga personer.

49 Bevisningen härom kan dock inte alltid vara beroende av att detta nummer anges, eftersom artikel 4.1 i sjätte direktivet enbart definierar begreppet skattskyldig person som en person som självständigt någonstans bedriver någon form av ekonomisk verksamhet som anges i punkt 2 i denna artikel, oberoende av syfte eller resultat, utan att underkasta denna egenskap ett krav på att nämnda person innehar ett registreringsnummer för mervärdesskatt. Dessutom följer det av

rättspraxis att en skattskyldig person agerar i denna egenskap när han genomför transaktioner inom ramen för sin skattepliktiga verksamhet (se, för ett liknande resonemang, 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 42).

50 Det kan inte heller uteslutas att leverantören, av en eller annan anledning, inte innehar detta nummer. Huruvida leverantörerna uppfyller denna skyldighet beror dessutom på uppgifter som kommer från förvärvaren.

51 Även om registreringsnumret för mervärdesskatt bevisar den skattskyldiga personens status i mervärdesskattehänseende och underlättar skattekontrollen vid gemenskapsinterna transaktioner, rör det sig dock enbart om ett formellt krav som inte kan påverka rätten till undantag från mervärdesskatt i den mån som de materiella villkoren för en gemenskapsintern leverans är uppfyllda (se dom av den 6 september 2012 i mål C-273/11, Mecsek-Gabona Kft, punkt 60).

52 Även om det är berättigat att kräva att leverantören har agerat i god tro och att vederbörande har vidtagit de åtgärder som rimligen kan krävas för att säkerställa att den transaktion som leverantören utför inte leder till att vederbörande blir inblandad i skatteundandragande (se domen i det ovannämnda målet Euro Tyre Holding, punkt 38) går medlemsstaterna utöver vad som är nödvändigt för en korrekt uppbörd av skatten när de nekar undantag från mervärdesskatteplikt för en gemenskapsintern leverans enbart på grund av att leverantören inte har uppgett registreringsnumret för mervärdesskatt, och detta trots att vederbörande inte, efter att ha agerat i god tro och vidtagit de åtgärder som rimligen kan krävas, kan uppge detta nummer utan i stället har ingett andra uppgifter som på ett tillfredsställande sätt visar att förvärvaren i den förevarande transaktionen är en skattskyldig person i denna egenskap.

53 I detta avseende framgår det av beslutet om hänskjutande att leverantören i det nationella målet har frågat Atlantic efter detta bolags registreringsnummer för mervärdesskatt och att detta bolag, som inte hade något sådant nummer, uppgett registreringsnumret för förvärvare nummer två. Varken det ena eller det andra bolaget verkar alltså ha agerat i skatteundandragande syfte. Den leverans varom fråga är i det nationella målet avser dessutom varor som till sin natur är avsedda att användas i samband med ekonomisk verksamhet.

54 Den omständigheten att förvärvaren, såsom i det nationella målet, har säte i tredjeland, kan i princip inte motivera ett annat svar. Varken i övergångsbestämmelserna i sjätte direktivet avseende gemenskapsinterna leveranser eller i domstolens praxis på detta område görs nämligen någon skillnad utifrån den plats på vilken förvärvaren är etablerad.

55 Vad gäller den omständigheten att leverantören företett förvärvarens skattedeklaration rörande det gemenskapsinterna förvärvet finner domstolen, i likhet med vad den gjort i punkt 30 ovan i denna dom, att det förutom de villkor som uppställs beträffande dels egenskapen skattskyldig, dels överföringen av rätten att såsom ägare förfoga över en vara, dels även den fysiska förflyttningen av varorna från en medlemsstat till en annan, inte kan uppställas några ytterligare villkor för att kvalificera en transaktion som en leverans eller ett förvärv inom gemenskapen av varor. Det kan följaktligen inte krävas att leverantören, för att beviljas undantag enligt artikel 28c A a första stycket i sjätte direktivet, företer bevis för beskattningen av det gemenskapsinterna förvärvet av de ifrågavarande varorna.

56 En sådan deklaration kan inte heller i sig anses vara ett avgörande bevis för att förvärvaren agerar i egenskap av skattskyldig person, utan på sin höjd ett indicium för detta (se, analogt, domen i de ovannämnda förenade målen Teleos m.fl., punkt 71, och dom av den 27 september 2007 i mål C-184/05, Twoh International, REG 2007, s. I-7897, punkt 37).

57 Huruvida leverantören företett denna deklaration eller inte kan följaktligen inte heller påverka svaret på den hänskjutande domstolens frågor.

58 Av det ovan anförda följer att de båda frågorna ska besvaras enligt följande. Artikel 28c A a första stycket i sjätte direktivet ska tolkas så, att den inte utgör hinder för en medlemsstats skattemyndighet att som villkor för att en gemenskapsintern leverans ska vara undantagen från mervärdesskatteplikt kräva att leverantören uppger förvärvarens registreringsnummer för mervärdesskatt, under förutsättning att ett beslut att inte bevilja undantag inte enbart motiveras av att leverantören inte har iakttagit denna skyldighet, när denne inte kan uppge numret, trots att vederbörande agerat i god tro och vidtagit de åtgärder som rimligen kan krävas, och leverantören i stället har uppgett andra uppgifter som innebär att det är tillräckligt visat att förvärvaren i den aktuella transaktionen är en skattskyldig person som agerar i denna egenskap.

Rättegångskostnader

59 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 (fjärde avdelningen) följande:

Artikel 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 98/80/EG av den 12 oktober 1998, ska tolkas så, att den inte utgör hinder för en medlemsstats skattemyndighet att som villkor för att en gemenskapsintern leverans ska vara undantagen från mervärdesskatteplikt kräva att leverantören uppger förvärvarens registreringsnummer för mervärdesskatt, under förutsättning att ett beslut att inte bevilja undantag inte enbart motiveras av att leverantören inte har iakttagit denna skyldighet, när denne inte kan uppge numret, trots att vederbörande agerat i god tro och vidtagit de åtgärder som rimligen kan krävas, och leverantören i stället har uppgett andra uppgifter som innebär att det är tillräckligt visat att förvärvaren i den aktuella transaktionen är en skattskyldig person som agerar i denna egenskap.

Underskrifter

* Rättegångsspråk: tyska.