

Preliminär utgåva

DOMSTOLEN (nionde avdelningen)

den 9 februari 2017 (1)

”Begäran om förhandsavgörande – Mervärdesskatt – Direktiv 2006/112/EG – Artiklarna 131 och 138 – Villkor för att en gemenskapsintern leverans ska undantas från skatteplikt – Systemet för utbyte av information om mervärdesskatt (VIES) – Förvärvaren är inte registrerad – Undantag från skatteplikt nekas – Fråga huruvida detta är tillåtet”

I mål C-21/16,

angående en begäran om förhandsavgörande enligt artikel 267 FEUF, framställd av Tribunal Arbitral Tributário (Centro de Arbitragem Administrativa) (Skiljedomstolen för skatterättsliga tvister (Centrum för skiljedomar i förvaltningsrättsliga mål), Portugal) genom beslut av den 30 november 2015, som inkom till domstolen den 15 januari 2016, i målet

Euro Tyre BV – Sucursal em Portugal

mot

Autoridade Tributária e Aduaneira,

meddelar

DOMSTOLEN (nionde avdelningen)

sammansatt av avdelningsordföranden E. Juhász samt domarna K. Jürimäe (referent) och C. Lycourgos,

generaladvokat: P. Mengozzi,

justitiesekreterare: A. Calot Escobar,

efter det skriftliga förfarandet,

med beaktande av de yttranden som avgetts av:

- Portugals regering, genom L. Inez Fernandes, R. Campos Laires och M. Figueiredo, samtliga i egenskap av ombud,
- Polens regering, genom B. Majczyna, i egenskap av ombud,
- Europeiska kommissionen, genom L. Lozano Palacios och G. Braga da Cruz, båda i egenskap av ombud,

med hänsyn till beslutet, efter att ha hört generaladvokaten, att avgöra målet utan förslag till avgörande,

följande

Dom

1 Begäran om förhandsavgörande avser tolkningen av artiklarna 131 och 138.1 i rådets direktiv 2006/112/EG av den 28 november 2006 om ett gemensamt system för mervärdesskatt (EUT L 347, 2006, s. 1) (nedan kallat mervärdesskattedirektivet) och proportionalitetsprincipen.

2 Begäran har framställts i ett mål mellan Euro Tyre BV – Sucursal em Portugal (nedan kallat Euro Tyre) och Autoridade Tributária e Aduaneira (Tull- och skattemyndigheten, Portugal) angående denna myndighets beslut att inte undanta ett antal transaktioner, som av Euro Tyre betecknats som gemenskapsinterna förvärv av varor, från mervärdesskatteplikt.

Tillämpliga bestämmelser

Unionsrätt

Mervärdesskattedirektivet

3 Enligt artikel 9.1 i mervärdesskattedirektivet avses med beskattningsbar person den som, oavsett på vilken plats, självständigt bedriver en ekonomisk verksamhet, oberoende av dess syfte eller resultat. Ekonomisk verksamhet definieras i denna bestämmelse som varje verksamhet som bedrivs av en producent, en handlare eller en tjänsteleverantör, inbegripet gruvdrift och jordbruksverksamhet samt verksamheter inom fria och därmed likställda yrken. I samma bestämmelse anges särskilt att utnyttjande av materiella eller immateriella tillgångar i syfte att fortlöpande vinna intäkter därav ska betraktas som ekonomisk verksamhet.

4 Artikel 131 i direktivet har följande lydelse:

”Undantagen från skatteplikt i kapitlen 2–9 skall tillämpas utan att det påverkar tillämpningen av övriga gemenskapsbestämmelser och i enlighet med de villkor som medlemsstaterna fastställer för att säkerställa en korrekt och enkel tillämpning av dessa undantag och förhindra skatteundandragande, skatteflykt eller missbruk.”

5 I artikel 138.1 i nämnda direktiv föreskrivs följande:

”Medlemsstaterna skall tillämpa undantag från skatteplikt för leverans av varor som av säljaren eller förvärvaren eller för säljarens eller förvärvarens räkning försänds eller transporteras ut ur respektive medlemsstats territorium men inom gemenskapen, om leveransen görs till en annan beskattningsbar person eller en icke beskattningsbar juridisk person som agerar i denna egenskap i en annan medlemsstat än den från vilken försändelsen eller transporten av varorna avgår.”

6 I artikel 213.1 i nämnda direktiv föreskrivs följande:

”Varje beskattningsbar person skall uppge när hans ekonomiska verksamhet som beskattningsbar person inleds, förändras eller upphör.

Medlemsstaterna skall tillåta, och får kräva, att denna anmälan lämnas på elektronisk väg, i enlighet med de villkor som de själva fastställer.”

7 I artikel 214.1 i mervärdesskattedirektivet anges följande:

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

a) Varje beskattningsbar person, med undantag av dem som avses i artikel 9.2, som inom

medlemsstaternas respektive territorium utför sådana andra leveranser av varor eller tillhandahållanden av tjänster som medför rätt till avdrag, än leveranser av varor eller tillhandahållanden av tjänster för vilka mervärdesskatt skall betalas uteslutande av köparen eller mottagaren i enlighet med artiklarna 194–197 och artikel 199.

b) Varje beskattningsbar person eller icke beskattningsbar juridisk person som gör gemenskapsinterna förvärv av varor vilka är föremål för mervärdesskatt i enlighet med artikel 2.1 b, eller som har utnyttjat möjligheten i artikel 3.3 att välja att låta sina gemenskapsinterna förvärv bli föremål för mervärdesskatt.

...”

Förordningarna (EG) nr 1798/2003 och (EU) nr 904/2010

8 Artikel 27.1 i rådets förordning (EG) nr 1798/2003 av den 7 oktober 2003 om administrativt samarbete i fråga om mervärdesskatt och om upphävande av förordning (EEG) nr 218/92 (EUT L 264, 2003, s. 1) har följande lydelse:

”Varje medlemsstat skall upprätthålla en elektronisk databas med ett register över de personer som tilldelats registreringsnummer för mervärdesskatt i medlemsstaten.”

9 Förordning nr 1798/2003 upphävdes den 1 januari 2012 genom rådets förordning (EU) nr 904/2010 av den 7 oktober 2010 om administrativt samarbete och kampen mot mervärdesskattebedrägeri (EUT L 268, 2010, s. 1).

10 I artikel 17.1 i sistnämnda förordning föreskrivs följande:

”Varje medlemsstat ska i ett elektroniskt system lagra följande information:

a) Information som den inhämtar enligt avdelning XI kapitel 6 i [mervärdesskattedirektivet].

b) Uppgifter om identitet, verksamhet, rättslig form och adress avseende personer som tilldelats ett registreringsnummer för mervärdesskatt, som inhämtas enligt artikel 213 i [mervärdesskattedirektivet], samt datum för när detta nummer tilldelades.

...”

Portugisisk rätt

11 Regime do IVA das Transações Intracomunitárias (bestämmelser om mervärdesskatt vid gemenskapsinterna transaktioner) (nedan kallat RITI) införlivar bestämmelserna om gemenskapsinterna transaktioner i mervärdesskattedirektivet med portugisisk rätt.

12 Enligt artikel 14 a RITI är följande transaktioner undantagna från mervärdesskatteplikt:

”Leverans av varor, från en sådan beskattningsbar person som avses i artikel 2.1 a, vilka av säljaren eller förvärvaren eller för säljarens eller förvärvarens räkning försänds eller transporteras från portugisiskt territorium till en annan medlemsstat till en förvärvare som är en fysisk eller juridisk person som är registrerad för mervärdesskatt i en annan medlemsstat och som har använt sitt registreringsnummer för att genomföra förvärvet och i sistnämnda medlemsstat omfattas av reglerna om beskattning av gemenskapsinterna förvärv av varor.”

Målet vid den nationella domstolen och tolkningsfrågorna

13 Euro Tyre är en portugisisk filial till ett bolag bildat enligt nederländsk rätt, Euro Tyre BV.

Filialen bedriver import, export och försäljning av däck av olika märken till detaljister i Portugal och Spanien. På den spanska marknaden säljer filialen däck dels själv, dels genom en återförsäljare, nämligen Euro Tyre Distribución de Neumáticos SL.

14 Det nationella målet rör flera olika försäljningar av däck till Euro Tyre Distribución de Neumáticos SL under åren 2010–2012. Vid tidpunkten för dessa försäljningar var det sistnämnda företaget registrerat som beskattningsbar person för mervärdesskatt i Spanien. Däremot omfattades företaget ännu inte av bestämmelserna om beskattning av gemenskapsinterna förvärv i Spanien och var inte registrerat i systemet för utbyte av information om mervärdesskatt (nedan kallat VIES-systemet). Först den 19 mars 2013 erkände de spanska skattemyndigheterna företaget som gemenskapsintern aktör och registrerade det i detta system, med verkan från och med den 1 juli 2012.

15 Euro Tyre deklarerade nämnda försäljningar som gemenskapsinterna leveranser som var undantagna från skatteplikt enligt artikel 14 a RITI.

16 Efter en skatterevision avseende åren 2010–2012 fann Inspeção Tributária (skatteinspektionen, Portugal) emellertid att de villkor för undantag från skatteplikt som anges i artikel 14 a RITI inte var uppfyllda. Euro Tyre Distribución de Neumáticos var nämligen vid tidpunkten för de aktuella försäljningarna varken en registrerad aktör för genomförande av gemenskapsinterna transaktioner i Spanien eller registrerat i VIES-systemet.

17 Tull- och skattemyndigheten vidtog därefter rättelser av den mervärdesskatt som Euro Tyre skulle betala för åren 2010–2012 samt påförde företaget dröjsmålsränta.

18 Euro Tyre bestred att rättelse skulle ske. Efter att utan framgång ha begärt omprövning och överklagat i administrativ ordning, lämnade företaget in ett överklagande till den hänskjutande domstolen. Företaget gör i målet vid den hänskjutande domstolen gällande att det villkor som föreskrivs i artikel 14 a RITI, enligt vilket förvärvaren ska omfattas av bestämmelser om beskattning av gemenskapsinterna förvärv av varor och vara registrerad i VIES-systemet, är resultatet av ett felaktigt införlivande av mervärdesskattedirektivet. Detta villkor föreskrivs nämligen inte i artikel 138 i detta direktiv, utan är endast ett formkrav som ensidigt införts av Republiken Portugal.

19 Den hänskjutande domstolen undrar huruvida det undantag från skatteplikt som föreskrivs för gemenskapsinterna förvärv i artikel 138.1 i mervärdesskattedirektivet får villkoras av att en förvärvare, som har sitt säte i en annan medlemsstat än den från vilken försändelsen eller transporten av varorna avgår, är registrerad i den förstnämnda staten som en aktör som genomför gemenskapsinterna transaktioner och av att förvärvaren är registrerad i VIES-systemet.

20 Den hänskjutande domstolen har i detta sammanhang upplyst att Euro Tyre Distribución de Neumáticos från och med juni 2010 var registrerat för mervärdesskatt i Spanien för inhemska transaktioner, med ett registreringsnummer som angavs på alla fakturor avseende de aktuella försäljningarna och i de sammanställningar i vilka dessa ingick. Vid tiden för dessa försäljningar omfattades emellertid bolaget, som var en beskattningsbar person med avseende på mervärdesskatt, inte av några bestämmelser om beskattning av gemenskapsinterna förvärv och det var inte heller registrerat i VIES-systemet. Euro Tyre kände till dessa omständigheter, men förväntade sig att de spanska skattemyndigheterna skulle erkänna Euro Tyre Distribución de Neumáticos som gemenskapsintern aktör. Dessutom hade den portugisiska skattemyndigheten funnit att Euro Tyre inte i det aktuella fallet hade gjort sig skyldigt till skatteundandragande eller skatteflykt.

21 Mot denna bakgrund beslutade Tribunal Arbitral Tributário (Centro de Arbitragem

Administrativa) (Skiljedomstolen för skatterättsliga tvister (Centrum för skiljedomar i förvaltningsrättsliga mål), Portugal) att vilandeförklara målet och ställa följande frågor till domstolen:

”1) Ska artiklarna 131 och 138.1 i mervärdesskattedirektivet tolkas så, att de utgör hinder för att skattemyndigheten i en medlemsstat vägrar att bevilja en i denna medlemsstat etablerad säljare undantag från mervärdesskatteplikt för en gemenskapsintern leverans, på grund av att förvärvaren, som är etablerad i en annan medlemsstat, inte är registrerad i VIES-systemet och inte omfattas av reglerna om beskattning av gemenskapsinterna förvärv i den medlemsstaten, trots att förvärvaren vid tiden för transaktionerna innehade ett giltigt registreringsnummer för mervärdesskatt i den sistnämnda medlemsstaten och använde detta nummer i fakturorna för dessa transaktioner, när samtliga materiella rekvisit för att det ska vara fråga om ett gemenskapsinternt förvärv är uppfyllda, det vill säga när rätten att såsom ägare förfoga över varan har övergått på förvärvaren och leverantören kan styrka att varan verkligen har försänts eller transporterats till en annan medlemsstat och att varan till följd av denna försändelse eller transport fysiskt har lämnat medlemsstatens territorium för att levereras till en förvärvare som är en beskattningsbar person eller en juridisk person som agerar i denna egenskap i en annan medlemsstat än den från vilken varan försändes eller transporterades?”

2) Utgör proportionalitetsprincipen hinder för att tolka artikel 138.1 i mervärdesskattedirektivet så, att undantaget från skatteplikt inte är tillämpligt i en situation i vilken en i en medlemsstat etablerad säljare kände till att en i en annan medlemsstat etablerad förvärvare, som innehade ett giltigt registreringsnummer för mervärdesskatt i den sistnämnda medlemsstaten, inte var registrerad i VIES-systemet och inte heller omfattades av reglerna om beskattning av gemenskapsinterna förvärv av varor i den staten, men var övertygad om att förvärvaren skulle bli registrerad som gemenskapsintern aktör med retroaktiv verkan?”

Prövning av tolkningsfrågorna

22 Den hänskjutande domstolen har ställt sina frågor, vilka ska prövas gemensamt, för att få klarhet i huruvida artiklarna 131 och 138.1 i mervärdesskattedirektivet ska tolkas så, att de utgör hinder för att skattemyndigheten i en medlemsstat inte beviljar undantag från mervärdesskatteplikt för en gemenskapsintern leverans av det skälet att förvärvaren, som är etablerad i destinationsmedlemsstaten och har tilldelats ett registreringsnummer för mervärdesskatt som är giltigt för transaktioner i denna stat, vid tidpunkten för denna leverans varken var registrerad i VIES-systemet eller omfattades av några regler för beskattning av gemenskapsinterna förvärv. Nämnda domstol önskar även få klarhet i huruvida artikel 138.1 i mervärdesskattedirektivet, mot bakgrund av proportionalitetsprincipen, ska tolkas så, att den utgör hinder för ett sådant beslut att neka undantag från skatteplikt, när säljaren hade kännedom om de omständigheter som kännetecknade förvärvarens situation med avseende på tillämpningen av mervärdesskatt och denne var övertygad om att förvärvaren senare skulle bli registrerad som gemenskapsintern aktör med retroaktiv verkan.

23 Domstolen erinrar inledningsvis om att det i artikel 138.1 i mervärdesskattedirektivet föreskrivs att medlemsstaterna är skyldiga att tillämpa undantag från skatteplikt för leverans av varor som uppfyller de där uppräknade villkoren (dom av den 9 oktober 2014, Traum, C-492/13, EU:C:2014:2267, punkt 46).

24 Enligt denna bestämmelse ska medlemsstaterna tillämpa undantag från skatteplikt för leverans av varor som av säljaren eller förvärvaren eller för säljarens eller förvärvarens räkning försänds eller transporteras ut ur respektive medlemsstats territorium men inom Europeiska unionen, om leveransen görs till en annan beskattningsbar person eller en icke beskattningsbar juridisk person som agerar i denna egenskap i en annan medlemsstat än den från vilken försändelsen eller transporten av varorna avgår.

25 Enligt domstolens fasta praxis kan undantaget från skatteplikt för en gemenskapsintern leverans av en vara tillämpas först när rätten att såsom ägare förfoga över varan har övergått på förvärvaren och säljaren visar att denna vara har försänts eller transporterats till en annan medlemsstat, och varan genom denna försändelse eller transport fysiskt har lämnat territoriet i den medlemsstat varifrån leveransen sker (dom av den 6 september 2012, Mecsek-Gabona, C?273/11, EU:C:2012:547, punkt 31 och där angiven rättspraxis).

26 Vad gäller det nu aktuella fallet framgår det av beslutet om hänskjutande att de ställda frågorna grundas på antagandet att de materiella villkoren för en gemenskapsintern leverans i den mening som avses i artikel 138.1 i mervärdesskattedirektivet, vilka angetts i punkterna 24 och 25 ovan, är uppfyllda. Undantag från mervärdesskatteplikt har nekats av det enda skälet att förvärvaren inte vid tidpunkten för de aktuella försäljningarna var registrerad i Spanien som en aktör som genomför gemenskapsinterna transaktioner och inte var registrerad i VIES-systemet. Förvärvaren hade i denna medlemsstat tilldelats ett registreringsnummer för mervärdesskatt som var giltigt endast för genomförande av transaktioner inom nämnda stat och inte för genomförande av gemenskapsinterna transaktioner.

27 Enligt övergångsbestämmelserna om mervärdesskatt för handel inom unionen, syftar identifieringen av de beskattningsbara personerna med hjälp av individuella registreringsnummer till att göra det enklare att fastställa i vilken medlemsstat den slutliga förbrukningen av de levererade varorna kommer att äga rum (dom av den 6 september 2012, Mecsek-Gabona, C?273/11, EU:C:2012:547, punkt 57, och dom av den 14 mars 2013, Ablesio, C?527/11, EU:C:2013:168, punkt 19). Medlemsstaterna är enligt artikel 214.1 b i mervärdesskattedirektivet nämligen skyldiga att vidta de åtgärder som är nödvändiga för att varje beskattningsbar person, eller icke beskattningsbar juridisk person, som gör gemenskapsinterna förvärv ska kunna identifieras med hjälp av ett individuellt registreringsnummer.

28 Det står även klart att registreringen i VIES-systemet av de beskattningsbara personer som genomför gemenskapsinterna transaktioner har betydelse i detta sammanhang. Detta system syftar till att göra det möjligt för aktörerna att få bekräftat vad deras affärspartner har för registreringsnummer för mervärdesskatt och för de nationella skattemyndigheterna att kunna kontrollera de gemenskapsinterna transaktionerna och att upptäcka eventuella oegentligheter. Systemet svarar således mot det krav som föreskrivs i artikel 27 i förordning nr 1798/2003 och, sedan den 1 januari 2012, i artikel 17 i förordning nr 904/2010, avseende att medlemsstaterna ska förfoga över en elektronisk databas innehållande ett register över personer som de har tilldelat ett registreringsnummer för mervärdesskatt.

29 Varken i artikel 138.1 i mervärdesskattedirektivet eller i domstolens praxis anges emellertid att förvärvarens skyldighet att inneha ett registreringsnummer för mervärdesskatt ingår bland de materiella villkor som måste vara uppfyllda för att det ska vara fråga om en gemenskapsintern leverans, vilka är föremål för en uttömmande uppräknings (se, för ett liknande resonemang, dom av den 6 september 2012, Mecsek-Gabona, C?273/11, EU:C:2012:547, punkt 59). Än mindre ingår skyldigheten att registrera sig som aktör för genomförande av gemenskapsinterna transaktioner och att registrera sig i VIES-systemet bland dessa villkor.

30 I motsats till vad den portugisiska och den polska regeringen i huvudsak har gjort gällande i målet kan sådana skyldigheter inte heller härledas från villkoret att förvärvaren ska vara en beskattningsbar person som agerar i denna egenskap i en annan medlemsstat än den från vilken försändelsen eller transporten av varorna avgår (se, analogt, dom av den 27 september 2012, VSTR, C?587/10, EU:C:2012:592, punkt 40).

31 Definitionen av en beskattningsbar person i artikel 9.1 i mervärdesskattedirektivet avser nämligen endast personer som, oavsett på vilken plats, självständigt bedriver en ekonomisk verksamhet, oberoende av dess syfte eller resultat. Det uppställs därvid inte något krav på att nämnda person innehar ett registreringsnummer för mervärdesskatt (se, för ett liknande resonemang, dom av den 27 september 2012, VSTR, C?587/10, EU:C:2012:592, punkt 49 och där angiven rättspraxis) eller, i förekommande fall, ett särskilt registreringsnummer för genomförande av gemenskapsinterna förvärv, och inte heller något krav på att personen i fråga ska vara registrerad i VIES-systemet. Det följer dessutom av domstolens praxis att en beskattningsbar person agerar i denna egenskap när denne genomför transaktioner inom ramen för sin skattepliktiga verksamhet (se, för ett liknande resonemang, dom av den 27 september 2012, VSTR, C?587/10, EU:C:2012:592, punkt 49 och där angiven rättspraxis).

32 Varken förvärvarens erhållande av ett registreringsnummer för mervärdesskatt som är giltigt för genomförande av gemenskapsinterna transaktioner, eller dennes registrering i VIES-systemet utgör således ett materiellt villkor för att en gemenskapsintern leverans ska undantas från mervärdesskatteplikt. Det rör sig endast om formkrav, vilka inte kan påverka säljarens rätt att beviljas undantag från mervärdesskatteplikt när de materiella villkoren för en gemenskapsintern leverans är uppfyllda (se, analogt, dom av den 6 september 2012, Mecsek-Gabona, C?273/11, EU:C:2012:547, punkt 60, dom av den 27 september 2012, VSTR, C?587/10, EU:C:2012:592, punkt 51, och dom av den 20 oktober 2016, Plöckl, C?24/15, EU:C:2016:791, punkt 40).

33 Då det inte finns några konkreta bestämmelser i mervärdesskattedirektivet om vilka bevis de beskattningsbara personerna ska lägga fram för att kunna omfattas av undantaget från mervärdesskatteplikt, ankommer det på medlemsstaterna att i enlighet med artikel 131 i detta direktiv fastställa villkoren för att gemenskapsinterna förvärv ska undantas från skatteplikt, i syfte att säkerställa en korrekt och enkel tillämpning av dessa undantag och i syfte att förhindra skatteundandragande, skatteflykt och missbruk. Medlemsstaterna ska emellertid, vid utövandet av sina befogenheter, iaktta de allmänna rättsprinciper som utgör en del av unionens rättsordning (se dom av den 6 september 2012, Mecsek-Gabona, C?273/11, EU:C:2012:547, punkt 36 och där angiven rättspraxis, och dom av den 9 oktober 2014, Traum, C?492/13, EU:C:2014:2267, punkt 27).

34 Enligt domstolens praxis går en nationell bestämmelse, genom vilken rätten till undantag från skatteplikt i väsentlig utsträckning villkoras av att vissa formkrav är uppfyllda utan hänsyn till de materiella kraven och, i synnerhet utan kontroll av huruvida dessa uppfyllts, utöver vad som är nödvändigt för en korrekt uppbörd av skatten. Transaktionerna ska nämligen beskattas med beaktande av deras objektiva kännetecken (dom av den 20 oktober 2016, Plöckl, C?24/15, EU:C:2016:791, punkt 37 och där angiven rättspraxis).

35 Vad gäller de objektiva kännetecknen för en gemenskapsintern leverans, följer det emellertid av punkterna 23–25 ovan att en leverans av varor som uppfyller kraven i artikel 138.1 i mervärdesskattedirektivet ska undantas från mervärdesskatteplikt (se, för ett liknande resonemang, dom av den 20 oktober 2016, Plöckl, C?24/15, EU:C:2016:791, punkt 38 och där angiven rättspraxis).

36 Enligt principen om skatteneutralitet krävs således att undantag från mervärdesskatt beviljas

när de materiella kraven är uppfyllda, även om de beskattningsbara personerna har underlåtit att uppfylla vissa formkrav (dom av den 20 oktober 2016, Plöckl, C-24/15, EU:C:2016:791, punkt 39).

37 Myndigheterna i en medlemsstat får följaktligen inte vägra att undanta ett gemenskapsinternt förvärv från mervärdesskatteplikt endast på grund av att förvärvaren varken är registrerad i VIES-systemet eller omfattas av regler för beskattning av gemenskapsinterna förvärv.

38 Enligt domstolens praxis finns det två typfall då åsidosättande av ett formkrav kan medföra att rätten till undantag från mervärdesskatteplikt går förlorad (se, för ett liknande resonemang, dom av den 20 oktober 2016, Plöckl, C-24/15, EU:C:2016:791, punkt 43).

39 För det första kan principen om skatteneutralitet inte åberopas, till stöd för ett undantag från skatteplikt, av en beskattningsbar person som uppsåtligen har medverkat till ett skatteundandragande och äventyrat det gemensamma mervärdesskattesystemets funktion (se dom av den 20 oktober 2016, Plöckl, C-24/15, EU:C:2016:791, punkt 44 och där angiven rättspraxis).

40 Enligt domstolens praxis strider det inte mot unionsrätten att kräva att en aktör agerar i god tro och vidtar de åtgärder som rimligen kan krävas för att säkerställa att den transaktion som denne utför inte leder till att vederbörande blir inblandad i ett skatteundandragande (dom av den 6 september 2012, Mecsek-Gabona, C-273/11, EU:C:2012:547, punkt 48 och där angiven rättspraxis). För det fall säljaren kände till eller borde ha känt till att transaktionen som denne utförde ingick i ett skatteundandragande från förvärvarens sida och säljaren inte vidtog alla åtgärder som rimligen kunde krävas av denne för att undvika att bli inblandad i detta skatteundandragande, ska säljaren nekas undantag från skatteplikt (dom av den 6 september 2012, Mecsek-Gabona, C-273/11, EU:C:2012:547, punkt 54).

41 Vad gäller det nu aktuella fallet kan konstateras att den enda omständigheten, som tagits upp av den hänskjutande domstolen, att säljaren kände till att förvärvaren, vid tidpunkten för transaktionerna, inte var registrerad i VIES-systemet och inte heller omfattades av regler om beskattning av gemenskapsinterna förvärv av varor, men var övertygad om att förvärvaren skulle bli registrerad som gemenskapsintern aktör med retroaktiv verkan, inte medför att den nationella skattemyndigheten kan vägra att undanta transaktionerna från mervärdesskatteplikt. Av uppgifterna i den akt som den hänskjutande domstolen har översänt, vilka redovisats i punkt 20 ovan, framgår nämligen att Euro Tyre inte har gjort sig skyldigt till vare sig skatteundandragande eller skatteflykt.

42 För det andra kan åsidosättandet av ett formkrav leda till att undantag från skatteplikt nekas, om detta åsidosättande skulle förhindra att säker bevisning för att de materiella villkoren har uppfyllts läggs fram (se dom av den 20 oktober 2016, Plöckl, C-24/15, EU:C:2016:791, punkt 46 och där angiven rättspraxis).

43 I förevarande fall grundas de ställda frågorna, såsom framgår av punkt 26 ovan, på antagandet att de materiella villkoren för en gemenskapsintern leverans i den mening som avses i artikel 138.1 i mervärdesskattedirektivet var uppfyllda. Därtill kommer att det inte finns några uppgifter i den akt som översänts till domstolen som tyder på att åsidosättandet av det formkrav som är aktuellt i det nationella målet har förhindrat fastställandet av att så var fallet. Det ankommer emellertid på den hänskjutande domstolen att göra de kontroller som är nödvändiga i detta avseende.

44 Mot bakgrund av vad som anförts ovan ska de ställda frågorna besvaras enligt följande: Artiklarna 131 och 138.1 i mervärdesskattedirektivet ska tolkas så, att de utgör hinder för att skattemyndigheten i en medlemsstat inte beviljar undantag från mervärdesskatteplikt för en

gemenskapsintern leverans av det enda skälet att förvärvaren, som är etablerad i destinationsmedlemsstaten och har ett registreringsnummer för mervärdesskatt som är giltigt för transaktioner i denna stat, vid tidpunkten för denna leverans varken var registrerad i VIES-systemet eller omfattades av några regler för beskattning av gemenskapsinterna förvärv, trots att det inte finns något konkret indicium för att det föreligger ett skatteundandragande och att det har fastställts att de materiella villkoren för undantag från skatteplikt är uppfyllda. I ett sådant fall utgör artikel 138.1 i mervärdesskattedirektivet, tolkad mot bakgrund av proportionalitetsprincipen, hinder för ett sådant beslut att neka undantag från skatteplikt, när säljaren hade kännedom om de omständigheter som kännetecknade förvärvarens situation med avseende på tillämpningen av mervärdesskatt och denne var övertygad om att förvärvaren senare skulle bli registrerad som gemenskapsintern aktör med retroaktiv verkan.

Rättegångskostnader

45 Eftersom förfarandet i förhållande till parterna i det nationella målet utgör ett led i beredningen av samma mål, ankommer det på den hänskjutande 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 (nionde avdelningen) följande:

Artiklarna 131 och 138.1 i rådets direktiv 2006/112/EG av den 28 november 2006 om ett gemensamt system för mervärdesskatt ska tolkas så, att de utgör hinder för att skattemyndigheten i en medlemsstat inte beviljar undantag från mervärdesskatteplikt för en gemenskapsintern leverans av det enda skälet att förvärvaren, som är etablerad i destinationsmedlemsstaten och har ett registreringsnummer för mervärdesskatt som är giltigt för transaktioner i denna stat, vid tidpunkten för denna leverans varken var registrerad i systemet för utbyte av information om mervärdesskatt eller omfattades av några regler för beskattning av gemenskapsinterna förvärv, trots att det inte finns något konkret indicium för att det föreligger ett skatteundandragande och att det har fastställts att de materiella villkoren för undantag från skatteplikt är uppfyllda. I ett sådant fall utgör artikel 138.1 i mervärdesskattedirektivet, tolkad mot bakgrund av proportionalitetsprincipen, hinder för ett sådant beslut att neka undantag från skatteplikt, när säljaren hade kännedom om de omständigheter som kännetecknade förvärvarens situation med avseende på tillämpningen av mervärdesskatt och denne var övertygad om att förvärvaren senare skulle bli registrerad som gemenskapsintern aktör med retroaktiv verkan.

Underskrifter

1 Rättegångsspråk: portugisiska.