

61994C0217

Förslag till avgörande av generaladvokat Elmer föredraget den 2 maj 1996. - Eismann Alto Adige Srl mot Ufficio IVA di Bolzano. - Begäran om förhandsavgörande: Commissione tributaria di primo grado di Bolzano - Italien. - Mervärdesskatt - Tolkningen av artikel 22.8 i sjätte direktivet 77/388/EEG i dess lydelse enligt direktiv 91/680/EEG - Likabehandling av inhemska transaktioner och transaktioner som genomförs mellan medlemsstater av skattskyldiga personer. - Mål C-217/94.

Rättsfallssamling 1996 s. I-05287

Generaladvokatens förslag till avgörande

Inledning

1 Commissione tributaria di primo grado di Bolzano, Italien, har i detta mål begärt att domstolen inom ramen för ett förhandsavgörande skall uttala sig om huruvida artikel 22.8 i rådets sjätte mervärdesskattedirektiv(1) (nedan kallat direktivet) är till hinder för en nationell lagstiftning i vilken det föreskrivs att varor för transport inom en medlemsstat skall åtföljas av ett särskilt dokument.

De relevanta nationella rättsreglerna

2 Artiklarna 1 stycke 1-3 och 2 i presidentdekret nr 627 av den 6 oktober 1978 (nedan kallat dekretet) lyder således:

"Artikel 1

Varor under transport skall under transporten åtföljas av transporthandlingar ..., som avsändaren har upprättat före transportens början ...

Dokumentet skall dateras, ha ett löpnummer och alltid innehålla följande uppgifter: a) ... b) ... c) ... d) ... e) ...

Dokumentet skall upprättas i tre exemplar och förses med transportörens eller dennes representants kvittens när varorna avhämtas. Ett exemplar skall behållas av avsändaren, de två andra skall medtas av transportören vilken, efter att ha fått adressatens underskrift, skall behålla det ena och ge det andra till den egentliga adressaten tillsammans med de varor som har transporterats.

Artikel 2

Det dokument som föreskrivs i artikel 1, avseende varor som kommer in i tullområdet, ersätts av en slutlig införseldeklaration eller av ett annat tulldokument som åtföljer själva varorna eller av ett exemplar av fakturan som skall vara underskriven av anmälaren och undertecknad av

tullmyndigheten i samband med att varorna första gången fördes in i landet.

Varor för export skall åtföljas av en exportdeklaration eller av ett exemplar av fakturan, eller, i brist på annat, av de transporthandlingar som avses i artikel 1. I sistnämnda fall skall transportören till avsändaren återlämna ett exemplar av dokumentet som skall vara underskrivet av anmälaren och undertecknat av tullmyndigheten vid utförseln från tullområdet."

I Finansministeriets cirkulär nr 2/58001 av den 5 januari 1993 anges följande:

"Efter öppnandet av gemenskapens inre gränser gäller skyldigheten att upprätta de transporthandlingar för transporterade varor som avses i dekret nr 627 av den 6 oktober 1978 endast för inhemska transporter, för vilka utgångspunkten och destinationsorten befinner sig inom statens område, och för transporter till tredje land."

Bakgrund

3 Eismann Alto Adige Srl (nedan kallat bolaget) är hemmahörande i Bolzano och bedriver verksamhet som består i hemförsäljning av frysta matvaror och liknande produkter. Bolaget använder sig av försäljare som åker hem till privata konsumenter för att ta emot beställningar och leverera varor som beställts, antingen direkt eller senare, beroende på varulagrets beskaffenhet.

4 År 1993 konstaterade Guardia di Finanzas tjänstemän under en vägkontroll och senare på bolagets kontor att de ovannämnda bestämmelserna om transporthandlingar i den italienska skattelagstiftningen hade överträtts i ett betydande antal fall år 1992 och 1993. Förvaltningen påförde därför den 18 oktober 1993 bolaget böter på belopp mellan 89 124 000 LIT och 267 372 000 LIT.

5 Bolaget har med anledning av detta vid Commissione tributaria di primo grado di Bolzano begärt att bötesbeslutet skall upphävas och därvid gjort gällande att bestämmelserna om transporthandlingar strider mot artikel 22.8 i direktivet i dess lydelse enligt rådets direktiv 91/680/EEG (nedan kallat ändringsdirektivet).

De relevanta gemenskapsrättsliga reglerna

6 Ändringsdirektivet har antagits i syfte att genomföra den inre marknaden från och med den 1 januari 1993.

7 Artikel 7a(2) i fördraget lyder således:

"Gemenskapen skall besluta om åtgärder i syfte att gradvis upprätta den inre marknaden under tiden fram till och med den 31 december 1992 i enlighet med bestämmelserna i denna artikel och i artiklarna ... 99 ... och utan att det påverkar tillämpningen av övriga bestämmelser i detta fördrag.

Den inre marknaden skall omfatta ett område utan inre gränser, där fri rörlighet för varor, personer, tjänster och kapital säkerställs i enlighet med bestämmelserna i detta fördrag."

8 Artikel 99 i fördraget lyder således:

"Rådet skall enhälligt på förslag av kommissionen och efter att ha hört Europaparlamentet och ekonomiska och sociala kommittén anta bestämmelser om harmonisering av lagstiftningen om omsättningsskatter, punktskatter och andra indirekta skatter eller avgifter, i mån en sådan harmonisering är nödvändig för att säkerställa att den inre marknaden upprättas och fungerar inom den tid som anges i artikel 7a."

9 I ändringsdirektivet, som har antagits med stöd av artikel 99 i fördraget, anges bland annat följande överväganden i ingressen (2, 3, 7, 8, 9 och 12):

"Genomförandet av den inre marknaden kräver att alla fiskala gränser mellan medlemsstaterna undanröjs och att för den sakens skull påförande av skatt på import och restitution av skatt vid export i handeln mellan medlemsstater slutgiltigt avskaffas.

Alla fiskala kontroller vid inre gränser kommer att vara slutgiltigt avskaffade från och med den 1 januari 1993 för alla transaktioner mellan medlemsstater.

...

För att uppnå det mål som avses i artikel 4 i rådets första direktiv av den 11 april 1967,(3) senast ändrat genom rådets sjätte direktiv 77/388/EEG, måste beskattningen av handel mellan medlemsstater bygga på principen att tillhandahållna varor och tjänster beskattas i sin ursprungsmedlemsstat utan att detta, vad beträffar gemenskapshandel mellan skattskyldiga personer, påverkar principen att skatt som påförs i konsumtionsledet bör tillfalla den medlemsstat där den slutliga förbrukningen sker.

Utformningen av det slutgiltiga system som kommer att uppfylla syftena med det gemensamma systemet för mervärdesskatt på varor och tjänster som tillhandahålls mellan medlemsstater kräver dock betingelser som inte kan åstadkommas helt och hållet före den 31 december 1992.

Åtgärder bör därför vidtas för en övergångsfas, som börjar den 1 januari 1993 och varar en begränsad tid, under vilken bestämmelser införs som underlättar övergången till det slutliga system för beskattning av handel mellan medlemsstater som fortfarande är målet på medellång sikt.

...

Den nödvändiga strävan att minska administrativa och statistiska formaliteter för i synnerhet små och medelstora företag måste förenas med genomförandet av verk samma kontrollåtgärder och hänsyn till behovet att, av såväl ekonomiska som skattemässiga skäl, upprätthålla kvaliteten på gemenskapens statistiska instrument."

10 Genom artikel 1.22 i ändringsdirektivet infördes följande avdelning XVIa samt artikel 28a-28m i direktivet:

"AVDELNING XVIa

ÖVERGÅNGSBESTÄMMELSER FÖR BESKATTNING AV HANDELN MELLAN
MEDLEMSSTATERNA

...

Artikel 28h

Skyldigheter för personer som är ansvariga för betalning

Artikel 22 skall ersättas med följande:

'Artikel 22

Skyldigheter enligt det interna systemet

...

8. 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.

...'

..."

Tolkningsfrågan

11 Genom beslut av den 12 juli 1994 har Commissione tributaria di primo grado di Bolzano fört vidare följande fråga till domstolen:

"Strider det mot den likabehandlingsprincip som framgår av den nya lydelsen av artikel 22.8 i det sjätte direktivet EEG av den 17 maj 1977 att bestämmelserna i presidentdekret nr 627 från och med den 1 januari 1993 i Italien endast tillämpas för inhemska transaktioner och inte för transaktioner som genomförs mellan medlemsstater?"

Huruvida talan kan upptas till sakprövning

12 Den italienska regeringen har yrkat att begäran skall avvisas, eftersom begäran om förhandsavgörande är uppenbart irrelevant för avgörandet av det nationella målet, där problemet är om den affärsverksamhet som den skattskyldige har utövat i förhållande till dekretet skall betraktas som så kallad detaljistförsäljning eller så kallad transportförsäljning. Enligt artikel 3 i dekretet skall transporthandlingar upprättas för transport av varor som levereras genom transportförsäljning. Bolaget har emellertid gjort gällande vid den nationella domstolen att det är fråga om detaljistförsäljning för vilka det enligt artikel 4 i dekretet inte skall utfärdas transporthandlingar.

13 Kommissionen har anfört att det är den nationella domstolen som skall bedöma om det är nödvändigt att begära ett förhandsavgörande för att avgöra målet vid den nationella domstolen.

14 Det skall påpekas att det enligt det samarbetsförfarande som föreskrivs i artikel 177 i fördraget är de nationella domstolarna som skall avgöra om det är nödvändigt att begära ett förhandsavgörande för att kunna meddela dom i målet vid den nationella domstolen. I mål 83/78, Pigs Marketing Board, fastslog domstolen således:

"Avseende kompetensfördelningen mellan de nationella domstolarna och domstolen inom ramen för artikel 177 i fördraget, är det den nationella domstolen - vilken är ensam om att ha direkta kunskaper om omständigheterna i målet och de argument som har gjorts gällande av parterna och vilken har ansvaret för det juridiska beslut som skall fattas - som är bäst lämpad att med full kännedom om målet bedöma relevansen av de rättsfrågor som har uppkommit i den tvist som är anhängig vid den nationella domstolen och nödvändigheten av att begära förhandsavgörande för att kunna meddela dom".(4)

I mål C-387/93, Banchemo(5), uttalade domstolen:

"Enligt en fast rättspraxis ankommer det således uteslutande på de nationella domstolarna, som handlägger målen och ansvarar för det slutgiltiga avgörandet, att med hänsyn till omständigheterna i det enskilda fallet bedöma såväl om ett förhandsavgörande är nödvändigt för att döma i saken som om de frågor som förs vidare till domstolen är av betydelse (se särskilt dom

av den 2 juni 1994, AC-ATEL Electronics Vertriebs, C-30/93, Rec. s. I-2305, punkt 18)."

15 Den hänskjutande domstolen har i beslutet om hänskjutande inte tagit ställning till om det är dekretets regler avseende transportförsäljning eller detaljistförsäljning som är tillämpliga i förevarande fall. Det skall den nationella domstolen i ett givet fall ta ställning till när den dömer i målet. Den nationella domstolen har emellertid ansett det relevant, för att kunna avgöra målet, att av domstolen begära ett förhandsavgörande avseende förhållandet mellan de italienska reglerna om transporthandlingar och artikel 22.8 i direktivet. Enligt domstolens fasta rättspraxis får domstolen inte vägra att besvara en fråga som ställts som inte synes uppenbart irrelevant i det mål som är anhängigt vid den nationella domstolen.

Prövning i sak

16 Den fråga som har ställts har emellertid formulerats på ett sådant sätt att domstolen anmodas ta ställning till om italiensk rätt är förenlig med gemenskapsrätten. Det följer av en fast rättspraxis att domstolen inom ramen för ett förhandsavgörande inte kan ta ställning till huruvida en nationell åtgärd är förenlig med gemenskapsrätten. Ett sådant beslut kan endast fattas av den nationella domstolen. Domstolen kan dock hjälpa den nationella domstolen med tolkningen av gemenskapsrätten för att möjliggöra för den nationella domstolen att bedöma om de nationella reglerna är förenliga med gemenskapsrätten.(6) Den fråga som har ställts måste således formuleras om.

17 Det som den hänskjutande domstolen i realiteten vill ha klarhet i är om kravet på likabehandling i artikel 22.8 i direktivet skall tolkas på så sätt att det är till hinder för nationella regler, i vilka det föreskrivs krav på transporthandlingar för inhemska transaktioner i den aktuella medlemsstaten, när motsvarande krav inte föreskrivs för transaktioner som genomförs mellan medlemsstater.

18 Det skall påpekas att den fråga som har ställts enbart avser att få klarhet i om kravet på likabehandling i artikel 22.8 är till hinder för sådana nationella lagregler. Den fråga som har ställs avser således inte tolkningen av den del av artikel 22.8 som innehåller ett förbud mot formaliteter i samband med gränspassage.

Kommissionen anser att detta förbud överträds om det krävs transporthandlingar för transporter som utgör ett led i en transaktion som genomförs mellan medlemsstater. Det avgörande i detta sammanhang är inte om den konkreta transporten sker mellan platser i flera medlemsstater, eftersom exempelvis även en transport som i sig enbart sker mellan platser i en medlemsstat kan utgöra en del av en samlad varutransport från en medlemsstat till en annan. Så kan exempelvis vara fallet när en vara, som skickas av en säljare i Köpenhamn till en köpare i Rom, först transporteras av en chaufför till Genova och där, efter magasinering, omlastas till en annan lastbil som transporterar den vidare till Rom.

I detta hänseende skall jag begränsa mig till att påpeka att, som frågan har utformats av den nationella domstolen, det inte finns anledning för domstolen att ta ställning till det närmare innehållet i förbudet mot formaliteter i samband med gränspassage och således inte heller till om huruvida kontroll (verifikation) som inte sker vid själva gränsen utan inne i landet kan strida mot detta förbud.

Förfarandet vid domstolen

19 Bolaget har bland annat anfört att skyldigheten att upprätta transporthandlingar för transporter inom Italien strider mot det krav på likabehandling av inhemska transaktioner och transaktioner som genomförs mellan medlemsstaterna som föreskrivs i artikel 22.8 i direktivet. Denna bestämmelse är ovillkorlig och tillräckligt precis för att kunna ha direkt effekt, vilket innebär att enskilda kan åberopa likabehandlingskravet gentemot den aktuella medlemsstaten vid nationell domstol.

20 Den italienska regeringen, med stöd av den portugisiska regeringen, har bland annat anfört att principen om likabehandling i artikel 22.8 i direktivet skall förstås på så sätt att transaktioner som genomförs mellan medlemsstater inte får underkastas strängare formaliteter än inhemska transaktioner. Ändringsdirektivet hade till syfte att säkerställa att kontrollen av transaktioner som genomförs mellan medlemsstaterna inte försvagas i samband med avskaffandet av de fiskala gränserna. Den portugisiska regeringen har särskilt betonat att det genom ändringsdirektivet infördes övergångsbestämmelser enligt vilka det under perioden skall vidtas åtgärder som kan underlätta övergången till ett slutligt skattesystem vid handeln mellan medlemsstaterna. Reglerna för inhemska transaktioner ändras eller förenklas dock inte genom ändringsdirektivet. Artikel 22.8 kan således inte antas medföra ett krav på att inhemska transaktioner inte får underkastas andra eller strängare formaliteter än transaktioner som genomförs mellan medlemsstaterna.

21 Kommissionen har betonat att någon fullständig harmonisering på mervärdesskatteområdet ännu inte har skett och att den avdelning XVIa som genom ändringsdirektivet infördes i direktivet endast innehåller övergångsbestämmelser som i allt väsentligt tar sikte på att reglera transaktioner som genomförs mellan medlemsstaterna. Syftet med ändringsdirektivet var att avskaffa de fiskala gränserna, och detta gjorde det nödvändigt att införa verksamma kontrollåtgärder och bibehålla kvaliteten på gemenskapens statistiska instrument (se övervägandena i ingressen till direktivet).

22 I den mån det inte har skett en harmonisering, åligger det fortfarande medlemsstaterna att säkerställa skatteuppbörd och skattekontroll, och det är detta som kommer till uttryck i huvudregeln i artikel 22.8, enligt vilken medlemsstaterna kan införa andra skyldigheter som de finner nödvändiga för en riktig uppbörd av skatten och för att förebygga undandragande av skatt. Av uttrycket "andra skyldigheter" framgår att det härmed avses sådana uppbörds- och kontrollformaliteter som inte redan regleras i de extremt detaljerade reglerna i artikel 22.1-7. I dessa föreskrivs till viss del uttryckligen formaliteter för transaktioner som genomförs mellan medlemsstaterna vilka inte föreskrivs för inhemska transaktioner i en medlemsstat.

23 Om möjligheten att föreskriva andra skyldigheter genom artikel 22.8 begränsas av skyldigheten till likabehandling av inhemska transaktioner och transaktioner som genomförs mellan medlemsstaterna, skall denna begränsning tolkas mot bakgrund av det allmänna syftet med ändringsdirektivet, det vill säga att det är förbjudet att föreskriva andra eller strängare formaliteter för transaktioner som genomförs mellan medlemsstaterna än för inhemska transaktioner i den aktuella medlemsstaten. Exempelvis är det enligt artikel 22.8 tillåtet att en medlemsstat föreskriver att en skattskyldig skall ställa bankgaranti för sin betalning av mervärdesskatten, och likabehandlingskravet innebär då att medlemsstaten inte kan kräva att bankgarantin skall vara större för transaktioner som genomförs mellan medlemsstater än för inhemska transaktioner.

24 Däremot utgör regeln enligt kommissionens uppfattning inte något hinder för att det ställs andra eller strängare krav för inhemska transaktioner än för transaktioner som genomförs mellan medlemsstaterna. Att så kallad omvänd diskriminering inte är förbjuden enligt direktivet skall ses mot bakgrund av att det i praxis har godtagits att fördraget inte utgör något hinder för omvänd diskriminering på det fiskala området genom att inhemska varor påförs högre skatt än varor från andra medlemsstater. Omvänd diskriminering är i än högre grad tillåtet beträffande medlemsstaternas utformning av formella regler avseende uppbörd av skatt, i den mån det inte har skett en harmonisering.

25 Regler om transporthandlingar som endast gäller för inhemska transaktioner i en medlemsstat är mot denna bakgrund enligt kommissionens uppfattning tillåtna enligt artikel 22.8 i direktivet.

Ställningstagande

26 Som betonats av kommissionen har domstolen i sin rättspraxis fastslagit att fördraget inte utgör något hinder för en medlemsstat att påföra inhemska varor högre skatt än importerade varor. I mål 86/78, Peureux(7), uttalade domstolen således i punkterna 32 och 33 följande:

"Även om det enligt artikel 95 är förbjudet för medlemsstaterna att för varor från andra medlemsstater påföra skatter eller avgifter som är högre än de skatter eller avgifter som påförs för inhemska varor, är det enligt denna artikel inte förbjudet att påföra högre skatter eller avgifter för inhemska varor än för importerade varor.

Denna olikhet beror inte på artikel 95 utan på särdrag i de nationella lagstiftningarna när dessa inte har harmoniserats inom områden som är att hänföra till medlemsstaternas behörighet."

Domstolen drog slutsatsen:

"Varken ... eller artikel 95 i EEG-fördraget är till hinder för att en medlemsstat för en inhemsk produkt - i detta fall olika sorter av brännvin - påför interna skatter eller avgifter som är högre än de skatter eller avgifter som påförs för en liknande produkt importerad från andra medlemsstater, oavsett om den inhemska produkten är underkastad ett handelsmonopol."

27 Denna rättspraxis inom skatteområdet motsvarar rättspraxis på flera andra områden. Således har domstolen fastslagit att ett system i vilket det gäller olika villkor för olika varor men som inte utgör ett hinder mot import eller avsättning av importerade eller återimporterade varor inte omfattas av förbudet i artikel 30 i fördraget. I samband med det allmänna diskrimineringsförbudet har domstolen vidare fastslagit "att ett system enligt vilket inhemskt framställda varor missgynnas i förhållande till importerade varor eller enligt vilket detaljhandlare som säljer inhemskt framställda varor missgynnas i förhållande till detaljhandlare som säljer importerade varor, vilket en medlemsstat har infört inom en sektor som varken omfattas av gemenskapsrättsliga bestämmelser eller är föremål för harmonisering av de nationella lagstiftningarna, inte omfattas av gemenskapsrättens tillämpningsområde" (se domen i målet Cognet(8), i synnerhet punkterna 10 och 11, och domen i målet Mathot(9)).

28 Denna rättspraxis avseende de allmänna bestämmelserna i fördraget skall som påpekats av kommissionen som utgångspunkt även gälla beträffande medlemsstaternas möjlighet att i uppbörds- och kontrollsyfte föreskriva formaliteter för inhemska transaktioner som inte föreskrivs för transaktioner som genomförs mellan medlemsstaterna. Detta är dock endast en utgångspunkt, eftersom syftet med regler om harmonisering - i förevarande fall avseende mervärdesskatt - kan tänkas vara att införa en uttömmande reglering av vilka formaliteter medlemsstaterna kan föreskriva, även för inhemska transaktioner i den aktuella medlemsstaten. Det skall därför undersökas om direktivet, i dess lydelse enligt ändringsdirektivet, är avsett att införa en sådan uttömmande harmonisering även med avseende på inhemska transaktioner i medlemsstaterna,

vilket innebär att medlemsstaterna i enlighet med den ovan angivna utgångspunkten inte kan föreskriva formalitetskrav avseende uppbörd och kontroll för inhemska transaktioner när motsvarande krav inte föreskrivs för transaktioner som genomförs mellan medlemsstaterna.

29 Det framgår enligt min mening tydligt av det första ledet i artikel 22.8 i direktivet att avsikten inte har varit att införa en uttömmande gemenskapsrättslig reglering av vilka formella krav som kan ställas avseende uppbörd och kontroll av mervärdesskatt. I bestämmelsen föreskrivs nämligen att medlemsstaterna kan införa "andra skyldigheter som de finner nödvändiga för en riktig uppbörd av skatten och för förebyggande av undandragande av skatt". Medlemsstaterna har således som utgångspunkt behållit sin behörighet i denna fråga.

30 När medlemsstaternas rätt att föreskriva sådana regler sedan begränsas i det andra ledet, eftersom en förutsättning är att inhemska transaktioner och transaktioner som genomförs mellan medlemsstaterna behandlas lika, ligger det enligt min uppfattning närmast till hands att förstå denna formulering som en lagtekniskt motiverad upprepning av det allmänna förbudet mot diskriminering i fördraget. Detta förbud utgör som ovan anförts inte något hinder för att inhemska varor påförs högre skatter än importerade varor och av detta kan man dra slutsatsen att det i än mindre grad utgör något hinder för att för inhemska transaktioner föreskriva iakttagande av formaliteter som inte föreskrivs sådana transaktioner som genomförs mellan medlemsstaterna.

31 Man måste nämligen föreställa sig hur artikel 22.8 hade sett ut om det andra ledet inte hade tagits med. Då hade bestämmelsen endast innehållit den begränsningen av medlemsstaternas rätt att införa "andra skyldigheter" att dessa skyldigheter inte leder till formaliteter i samband med gränspassage i handeln mellan medlemsstater. Då det är fråga om ett i vart fall delvis harmoniserat område, skulle det kunna uppkomma tvivel om huruvida det allmänna diskrimineringsförbudet även gällde de "andra skyldigheter" som omtalas i bestämmelsen. Tvivlet skulle även förstärkas av den omständigheten att det i artikel 22.1-7 föreskrivs detaljerade regler och man skulle då kunna ledas till att tro att även punkt 8 var uttömmande. Det är en allmän erfarenhet att ju mer man reglerar ett område, desto större blir möjligheten att göra ett motsatsslut. Att det andra ledet i artikel 22.8 togs med är därför enligt min mening välmotiverat av lagtekniska skäl för att klargöra att det allmänna diskrimineringsförbudet gäller vid sidan av förbudet mot formaliteter i samband med gränspassage.

32 Det kan förvisso göras gällande att uttrycket "likabehandling av inhemska transaktioner och transaktioner som genomförs mellan medlemsstaterna" används i det andra ledet i bestämmelsen, och att detta är en indikation på att syftet inte enbart har varit att transaktioner som genomförs mellan medlemsstaterna skall behandlas på samma sätt som inhemska transaktioner, utan även att inhemska transaktioner skall behandlas på samma sätt som transaktioner som genomförs mellan medlemsstaterna. Till stöd för en sådan tolkning kan man tillika peka på att mervärdesskatten skall verka neutralt på varor och tjänster, oavsett om de är inhemska eller kommer från andra medlemsstater.

33 Emellertid vill jag betona att det andra ledet i artikel 22.8 i direktivet utgör ett undantag från huvudregeln i det första ledet och därför enligt domstolens fasta rättspraxis skall tolkas restriktivt.

34 En sådan tolkning är vidare den mest logiska såväl med avseende på bestämmelsens placering i direktivets avdelning XVIa om övergångsbestämmelser för beskattning "av handeln mellan medlemsstaterna" som med avseende på syftet med bestämmelsen. Med ändringsdirektivet, genom vilket bestämmelsen fick sin nuvarande utformning, har det inte genomförts någon fullständig harmonisering av medlemsstaternas lagstiftning rörande mervärdesskatt. Det är fråga om övergångsbestämmelser på vägen mot utformningen av det slutgiltiga system som kommer att uppfylla syftena med det gemensamma systemet för mervärdesskatt på varor och tjänster som tillhandahålls mellan medlemsstater (se åttonde övervägandet i ändringsdirektivet). Huvudsyftet med ändringsdirektivet var, som framgår av det första, det andra och det tredje övervägandet, att genomföra den inre marknaden, att undanröja de

fiskala gränserna mellan medlemsstaterna, att avskaffa påförande av skatt på import och restitution av skatt vid export och att avskaffa fiskala kontroller vid inre gränser för alla transaktioner mellan medlemsstater. Detta överensstämmer för övrigt med innehållet i den lagliga grunden för direktivet, nämligen artikel 99 jämförd med artikel 7a.

35 Jag vill också framhäva det tolfte övervägandet av vilket det framgår att syftet med bland annat artikel 22.8 har varit att minskningen av administrativa formaliteter för företagen skulle förenas med genomförandet av verksamma kontrollåtgärder. Artikel 22.8 är i detta sammanhang ett uttryck för att det är medlemsstaterna som, så länge någon fullständig harmonisering på mervärdesskatteområdet ännu inte har skett, är bäst lämpade att bestämma vilka kontrollåtgärder som är nödvändiga för transaktioner inom den aktuella medlemsstaten och att säkerställa medlemsstaternas väsentliga fiskala och ekonomiska intressen av en riktig uppbörd av skatten för att förebygga undandragande av skatt.

36 Sammanfattningsvis anser jag mot bakgrund av detta att den ställda frågan skall besvaras så, att kravet på likabehandling i artikel 22.8 i direktivet skall tolkas på så sätt att det inte utgör något hinder för förekomsten av nationella regler, i vilka det krävs transporthandlingar för inhemska transaktioner i den aktuella medlemsstaten trots att motsvarande krav inte finns för transaktioner som genomförs mellan medlemsstater.

Förslag till avgörande

37 Mot denna bakgrund föreslår jag att domstolen skall besvara den fråga som ställts av Commissione tributaria di primo grado di Bolzano på följande sätt:

Kravet på likabehandling i artikel 22.8 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 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 avskaffande av fiskala gränser, skall tolkas på så sätt att det inte utgör något hinder för förekomsten av nationella regler enligt vilka det krävs transporthandlingar för inhemska transaktioner i den aktuella medlemsstaten, trots att motsvarande inte krävs för transaktioner som genomförs mellan medlemsstater.

(1) - Rådets direktiv 77/388/EEG av den 17 maj 1977 om harmonisering av medlemsstaternas lagstiftning rörande omsättningsskatter - Gemensamt system för mervärdesskatt: enhetlig beräkningsgrund (EGT nr L 145 s. 1), i dess lydelse enligt 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 nr L 376, s. 1).

(2) - Vid den i målet relevanta tidpunkten var det fråga om artikel 8a, men efter ikraftträdandet den 1 november 1993 av fördraget om Europeiska unionen har bestämmelsen beteckningen 7a.

(3) - Denna fotnot avser enbart den danska versionen.

(4) - Dom av den 29 november 1978 (83/78, Rec. s. 2347, punkt 25).

(5) - Dom av den 14 december 1995 (C-387/93, REG s. I-4663, punkt 15).

(6) - Se senast dom av den 30 november 1995, Gebhard (C-55/94, REG s. I-4165).

(7) - Dom av den 13 mars 1979 (86/78, Rec. s. 897).

(8) - Dom av den 23 oktober 1986 (355/85, Rec. s. 3231).

(9) - Dom av den 18 februari 1987 (98/86, Rec. s. 809).