

FÖRSLAG TILL AVGÖRANDE AV GENERALADVOKAT

JULIANE KOKOTT

föredraget den 11 januari 2007¹(1)

Mål C-146/05

Albert Collée

mot

Finanzamt Limburg an der Lahn

(begäran om förhandsavgörande från Bundesfinanzhof (Tyskland))

”Sjätte mervärdesskattedirektivet – Artikel 28c A a – Gemenskapsintern leverans – Undantag – Krav på bevisning”

I – Inledning

1. Förevarande begäran om förhandsavgörande avser tolkningen av sjätte mervärdesskattedirektivet⁽²⁾ avseende den bevisbörda som utgör grund för beviljandet av undantag från skatt vid gemenskapsinterna leveranser. Frågorna har ett nära samband med de frågor som uppkommit i målen C-409/04 (Teleos m.fl.) och C-184/05 (Twoh International), i vilka jag i dag också avger mina förslag till avgörande.

2. I målet vid Bundesfinanzhof föreligger en tvist mellan Albert Collée i egenskap av efterträdare till Collée KG (nedan kallad klaganden) och Finanzamt Limburg an der Lahn (nedan kallad motparten) avseende huruvida en gemenskapsintern leverans skall anses vara undantagen från skatteplikt. Det är visserligen ostridigt mellan parterna att denna leverans har ägt rum, men klaganden har likväl inte bokfört leveransen i rätt tid enligt nationella bestämmelser, trots att han haft kännedom om att en gemenskapsintern leverans ägt rum.

II – Tillämpliga bestämmelser

A – Gemenskapsrättsliga bestämmelser

3. Genom rådets direktiv 91/680/EEG av den 16 december 1991 med tillägg till det gemensamma systemet för mervärdesskatt och med ändring av direktiv 77/388/EEG med sikte på avskaffandet av fiskala gränser⁽³⁾, infördes en avdelning XVIa i sjätte direktivet (övergångsbestämmelser för beskattning av handeln mellan medlemsstaterna (artikel 28a–28m)). Dessa bestämmelser är fortfarande tillämpliga, eftersom det ännu inte skett någon slutgiltig reglering av beskattningen av företagens handel mellan medlemsstaterna.

4. Enligt artikel 28c A i sjätte direktivet är leveranser mellan två medlemsstater undantagna

från skatteplikt. Bestämmelsen har i relevanta delar följande lydelse:

"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 och 28a.5 a, 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.

..."

5. I artikel 22 i sjätte direktivet regleras den skattskyldiges formella förpliktelser, och i den lydelse som är tillämplig i förevarande mål(4) föreskrivs bland annat följande:

"2. a) Varje skattskyldig person skall föra tillräckligt detaljerade räkenskaper för att mervärdesskatt skall kunna tillämpas och kontrolleras av skattemyndigheten.

...

3. a) 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 eller annan jämförlig handling beträffande sådan leverans av varor som avses i artikel 28b.B 1 och beträffande varor som levererats på de villkor som fastställs i artikel 28c.A. Den skattskyldige skall behålla ett exemplar av varje handling som utfärdats.

...

4. a) Varje skattskyldig person skall inge en deklaration inom en av medlemsstaterna fastställd tidsperiod. ...

b) Deklarationen skall innehålla alla uppgifter som behövs för att beräkna den skatt som skall tas ut och de avdrag som skall göras, däribland i förekommande fall och i den mån det anses nödvändigt för att fastställa beräkningsgrunden det sammanlagda värdet av de transaktioner som hänför sig till ifrågavarande skatt och avdrag samt värdet av skattefria transaktioner.

c) Deklarationen skall också innehålla:

– dels det sammanlagda värdet, exklusive mervärdesskatt, av de varuleveranser som avses i artikel 28c.A för vilka skatt skall tas ut under perioden.

– ...

6. ...

b) Varje skattskyldig person som har registrerats för mervärdesskatt skall också lämna en sammanfattande redogörelse över de mervärdesskatteregistrerade kunder till vilka han har levererat varor under de förutsättningar som anges i artikel 28c A a och d. ...

7. ...

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.”

B – Nationell rätt

6. Av de transaktioner som omfattas av 1 § stycke 1 punkt 1 i den tyska mervärdesskattelagen (Umsatzsteuergesetz, nedan kallad UStG) skall enligt 4 § punkt 1b UStG de gemenskapsinterna leveranser som avses i 6a § UStG undantas från skatteplikt.

7. I 6a § UStG stycke 1 definieras gemenskapsinterna leveranser. 6a § stycke 3 UStG innehåller följande bevisbörderegeln:

”Företagaren skall visa att förutsättningarna i 6a § styckena 1 och 2 UStG är uppfyllda. Bundesministerium der Finanzen kan med samtycke från Bundesrat genom förordning föreskriva hur företagaren skall visa detta.”

8. Umsatzsteuer-Durchführungsverordnung (genomförandeförordning om mervärdesskatt, nedan kallad UStDV) utgör en sådan förordning som avses i 6a § stycke 3 andra meningen UStG. I 17a § i denna förordning konkretiseras kravet på att gemenskapsinterna leveranser vid transport eller försändning skall bevisas genom verifikationer:

”1. Vid gemenskapsinterna leveranser (6a § stycke 1 i lagen) måste en näringsidkare som är verksam inom förordningens giltighetsområde genom verifikationer visa att han eller köparen har transporterat eller sänt föremålet för leveransen till en annan medlemsstat. Detta måste framgå klart av verifikationerna och vara lätt att kontrollera.

2. I de fall som näringsidkaren eller köparen transporterar föremålet för leveransen till en annan medlemsstat, skall näringsidkaren bevisa detta:

1. genom en kopia av räkningen (14 och 14a §§ i lagen),
2. genom en enligt branschen sedvanlig verifikation av vilken ursprungsorten framgår, särskilt en följesedel,
3. genom en mottagningsbekaftelse från köparen eller någon som handlar på dennes uppdrag, samt
4. i de fall som varan transporteras av köparen, genom en utfästelse från köparen eller någon som handlar på dennes uppdrag att transportera föremålet för leveransen till en annan medlemsstat.”

9. Därutöver föreskrivs i 17c § UStDV följande avseende bokföringsskyldigheten vid en gemenskapsintern leverans:

"1. Vid gemenskapsinterna leveranser (6a § styckena 1 och 2 i lagen) måste en näringsidkare som är verksam inom förordningens giltighetsområde genom sin bokföring bevisa såväl att förutsättningarna för att köparen är undantagen från skattskyldigheten är uppfyllda som köparens mervärdesskattenummer. Detta måste framgå klart av bokföringen och vara lätt att kontrollera.

2. Näringsidkaren skall regelbundet dokumentera följande:

1. köparens namn och adress,
2. namn och adress på de personer som agerar för köparens räkning vid en leverans som sker inom detaljhandeln eller på ett för detaljhandeln karaktäristiskt sätt,
3. köparens bransch eller yrke,
4. den i branschen sedvanliga beteckningen på varan och mängden därav eller art och omfattning av en annan förpliktelse på grund av ett entreprenadavtal som skall likställas med en leverans,
5. datumet för leveransen eller för en annan förpliktelse på grund av ett entreprenadavtal som skall likställas med en leverans,
6. den överenskomna ersättningen eller vid beskattning av uppburen köpeskillning den uppburna köpeskillningen och dagen för köpeskillningens erläggande,
7. art och omfattning av en bearbetning eller förädling före transport eller försändelse till en annan medlemsstat inom gemenskapen (6a § stycke 1 andra meningen i lagen),
8. transport eller försändelse till en annan medlemsstat inom gemenskapen,
9. destinationsorten i en annan medlemsstat inom gemenskapen,
- ...

III – Bakgrund och tolkningsfrågorna

10. Collée KG var år 1994 det avseende mervärdesskatt skattskyldiga bolaget ("Organträger") i en skatterättslig konstruktion i vilken ingick ett bolag med säte i Tyskland (nedan kallat bolaget) som handlade med personbilar. Bolaget sålde bilar i egenskap av återförsäljare för aktiebolaget A (nedan kallat A AB). Bolaget hade i detta sammanhang endast rätt till provision från A AB på försäljningen till köpare i det närliggande området.

11. Våren 1994 slöt bolaget ett skriftligt avtal med en belgisk bilhandlare, B, om försäljning av 20 demonstrationsbilar till ett pris om sammanlagt 1 018 200 DEM. B överförde köpeskillningen netto till bolaget och hämtade bilarna efter att pengarna hade kommit in på kontot.

12. För att komma i åtnjutande av provisionen från A AB kopplade bolaget in personbilshandlaren S, som hade sitt säte i det närliggande området i Tyskland. S förklarade sig beredd att mot ersättning köpa demonstrationsbilarna *pro forma* och därefter sälja dem till B. I detta syfte överlät S räkningsformulär *in blanco* till bolaget, som använde dessa för att ställa ut räkningar till B i S namn avseende leveransen av demonstrationsbilarna. S yrkade sedan i sina skattedeklarationer för juli, augusti och september år 1994 avdrag för ingående mervärdesskatt för den mervärdesskatt på 152 730 DEM som bolaget hade angett på fakturan.

13. Efter en särskild utredning som gjordes i oktober 1994 vägrades emellertid S avdrag för

den ingående mervärdesskatten med motiveringen att S endast hade kopplats in i egenskap av "bulvan". När klaganden, som hade bokfört transaktionen som skattepliktig omsättning i landet, fick kännedom om detta, lät klaganden den 25 november 1994 respektive transaktion gå tillbaka och bokförde ersättningen hädanefter på kontot för "skattefria gemenskapsinterna leveranser". Klaganden tog därefter hänsyn till denna procedur i sin mervärdesskattedeklaration för november år 1994.

14. Genom omprövningsbeslut av den 12 februari 1998 avseende mervärdesskatten för år 1994 höjde Finanzamt klagandens skattepliktiga omsättning med 1 018 200 DEM. Klaganden vägrades undantag från skatteplikten för leveransen av personbilar till B, eftersom den erforderliga dokumentationen inte hade upprättats löpande och omedelbart i anslutning till respektive transaktion.

15. Invändningen mot och överklagandet av beslutet ogillades. Klaganden yrkade inom ramen för sin revisionstalan att omprövningsbeslutet från år 1998 skulle ändras så, att omsättning till ett belopp av 1 018 200 DEM skulle undantas från skatteplikt. Till stöd för detta anförde klaganden i huvudsak att även om det inte hos S förelåg några fakturor från bolaget till B när undersökningen inleddes, framgick det ändå klart ur bolagets bokföring och bolagets kontohändelser att det skett en gemenskapsintern leverans till B.

16. Bundesfinanzhof har således hänskjutit följande frågor till EG-domstolen för förhandsavgörande:

"1. Kan skattemyndigheten vägra undantag från mervärdesskatteplikt för en gemenskapsintern leverans som tveklöst har ägt rum endast med den motiveringen att den skattskyldige inte enligt gällande bestämmelser har bokfört denna i rätt tid?

2. Är det för besvarandet av frågan avgörande huruvida den skattskyldige till en början medvetet dolt den omständigheten att en gemenskapsintern leverans ägt rum?"

IV – Rättslig bedömning

17. Den hänskjutande domstolen har ställt den första frågan för att få klarhet i huruvida det för att vägra undantag från skatteplikt vid en gemenskapsintern leverans är tillräckligt att en skattskyldig person inte har uppfyllt ett visst formellt krav – i detta fall bokföring i rätt tid. Den hänskjutande domstolen har preciserat frågan genom sin andra fråga, huruvida ytterligare materiella omständigheter – nämligen att den skattskyldige medvetet har dolt den omständigheten att en gemenskapsintern leverans ägt rum – i enskilda fall skall beaktas inom ramen för ett beslut om beviljande eller vägran av undantag från skatteplikt. Den andra frågan utgör sålunda en konkretisering av den första frågan och har ett nära samband med den. De båda frågorna från Bundesfinanzhof skall därför prövas gemensamt.

18. Bundesfinanzhof vill till att börja med få klarhet i huruvida sjätte direktivet utgör hinder mot den nationella skatteförvaltningens praxis, enligt vilken den omständigheten att en gemenskapsintern leverans – som ostridigt har ägt rum – bokförs för sent är tillräcklig för att vägra undantag från skatteplikt.

19. Principen att gemenskapsinterna leveranser skall vara undantagna från mervärdesskatt återfinns i artikel 28c A a i sjätte direktivet. Undantaget för gemenskapsinterna leveranser bygger på tanken att, medan övergångsbestämmelserna för den gemenskapsrättsliga regleringen av mervärdesskatten fortfarande är i kraft, mervärdesskatten i egenskap av konsumtionsskatt även fortsättningsvis skall uppbäras i den medlemsstat där den slutliga konsumtionen sker (destinationslandsprincipen). För att undvika en dubbelbeskattning skall därför en

gemenskapsintern leverans, som motsvaras av ett skattepliktigt gemenskapsinternt förvärv, undantas från beskattning i ursprungslandet.(5)

20. Sjätte direktivet innehåller dock inga specifika riktlinjer avseende hur den skattskyldige skall bevisa att en gemenskapsintern leverans ägt rum.(6) Artikel 22 innehåller endast vissa allmänna riktlinjer avseende de skattskyldigas räkenskaper samt utformningen av fakturor och deklarationer. I övrigt överläts det enligt artikel 22.8 åt medlemsstaterna att "införa andra skyldigheter som de finner nödvändiga för en riktig uppbörd av skatten och för förebyggande av undandragande av skatt".

21. Vidare skall medlemsstaterna enligt artikel 28c A undanta gemenskapsinterna leveranser av varor från skatteplikt "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".

22. I artiklarna 28c A och 22.8 anges sålunda endast målsättningar medan det överläts åt medlemsstaterna att närmare utforma kraven på den formella bevisbördan avseende de omständigheter varigenom ett undantag från skatteplikt är berättigat.

23. Till grund för detta ligger tanken att sjätte direktivet inte är avsett att medföra en fullständig harmonisering av medlemsstaternas mervärdesskattesystem. Direktivet har snarare "till syfte att införa en enhetlig beräkningsgrund som är ämnad att säkerställa neutraliteten i systemet".(7) Som domstolen redan har konstaterat i sin dom i målet BP Soupergaz, åtnjuter medlemsstaterna "ett betydande handlingsutrymme vid genomförandet av vissa bestämmelser i sjätte direktivet".(8) Generaladvokaten Fennelly har i detta hänseende bland annat i sina förslag till avgörande i målen Molenheide och Schmeink & Cofreth angett att "ansvaret för att sköta hela mervärdesskattesystemet [på det hela taget är] överlämnat till medlemsstater[na]".(9)

24. När medlemsstaterna vidtar åtgärder för att genomföra bestämmelserna i mervärdesskattesystemet är de, förutom av de mål som anges i artiklarna 28c A och 22.8 i sjätte direktivet, även bundna av proportionalitetsprincipen. Domstolen betonade nyligen i sin dom i målet Halifax att "de åtgärder som medlemsstaterna kan vidta med stöd av artikel 22.8 i sjätte direktivet, i syfte att uppnå en riktig uppbörd av skatten och förebygga skattebedrägeri, inte får gå utöver vad som är nödvändigt för att uppnå sådana syften".(10)

25. Av den ovannämnda domen framgår vidare att medlemsstaternas åtgärder "inte [får] tillämpas på ett sådant sätt att de äventyrar mervärdesskattens neutralitet, som är en grundläggande princip i det gemensamma system för mervärdesskatt som har inrättats genom gemenskapslagstiftningen på området".(11) Neutraliteten hotas om det skulle uppstå en dubbelbeskattning av leveransen, eftersom det skulle innebära att ett undantag från beskattningen på grund av en gemenskapsintern leverans vägrades och det gemenskapsinterna förvärvet skulle bli föremål för beskattning även i destinationslandet.(12)

26. Den konkreta tillämpningen av proportionalitetsprincipen ankommer på den nationella domstolen, som har att pröva om de nationella åtgärderna är förenliga med gemenskapsrätten. Domstolen kan dock tillhandahålla den nationella domstolen alla upplysningar om hur gemenskapsrätten skall tolkas som kan göra det möjligt för den senare att bedöma förenlighetsfrågan i en tvist som är anhängig vid den nationella domstolen.(13)

27. I de nationella bestämmelserna i 17a och 17c §§ UStDV föreskrivs att det av verifikationerna och bokföringen skall "framgå klart ... och vara lätt att kontrollera" att förutsättningarna för en gemenskapsintern leverans föreligger. Enligt Bundesfinanzhofs praxis avseende bestämmelserna i 13 § första stycket andra meningen UStDV, i vilken kraven på

bevisning av att det skett en leverans till ett tredjeland regleras, och som innehåller en formulering som motsvarar den i 17a och 17c §§ UStDV, skall detta krav tolkas så att dokumentationen skall ske "löpande och omedelbart efter att den ifrågavarande transaktionen genomförts".

28. I förevarande mål har klaganden till att börja med bokfört leveranserna som genomfördes i juli, augusti och september år 1994 som skattepliktiga leveranser inom landet. I november år 1994, det vill säga ungefär två månader efter att den sista leveransen ägt rum, ändrades bokföringen så att leveranserna bokfördes som skattefria gemenskapsinterna leveranser. Detta var även vad som angavs i mervärdesskattedeklarationen för november år 1994. Med hänvisning till att den dokumentation som krävs för undantag från skatteplikten inte skett löpande och omedelbart, vägrade Finanzamt undantag från skatteplikten, trots att det klart framgick att en gemenskapsintern leverans ägt rum.

29. I detta avseende anser den tyska regeringen att kraven i den nationella lagstiftningen, på bevisning genom verifikationer och bokföring, inte strider mot proportionalitetsprincipen. Kravet på bevisning innebär inte ett systematiskt ifrågasättande av rätten till undantag från skatteplikten vid gemenskapsinterna leveranser. Kravet att leveransen skall bevisas genom bokföring enligt 17a § UStDV och följande paragrafer har ett syfte som uttryckligen anges i artikel 28c A i sjätte direktivet, nämligen att skapa en tillförlitlig och enkel beskattning, respektive att förhindra skattemissbruk. Enligt den tyska regeringen är 17a–17c §§ UStDV nödvändiga för att uppnå detta syfte, särskilt för att förhindra så kallade "karusellbedrägerier avseende mervärdesskatt". Därvid är det utan betydelse huruvida leveransen tveklöst är gemenskapsintern eller inte.

30. I detta hänseende skall det först erinras om att det i förevarande mål inte handlar om tolkningen av de föreskrivna riktlinjerna med avseende på föreskrifterna i 17a–17c §§ UStDV. Det är här snarare fråga om den rättspraxis och förvaltningspraxis som uppstått i samband med komplettering av dessa föreskrifter och enligt vilken en gemenskapsintern leverans måste bevisas "löpande och omedelbart" i bokföringen.

31. Som framgår av artiklarna 22.8 och 28c A i sjätte direktivet är det tillåtet för medlemsstaterna att i syfte att säkerställa riktig debitering och uppbörd av skatt, och förebygga skattebedrägerier, kräva snar bevisning.⁽¹⁴⁾ Medlemsstaterna får nämligen föreskriva ett rimligt skydd mot hot mot deras skatteinkomster, varvid det även står dem fritt att införa formella krav, inklusive särskilda förpliktelser avseende tidsfrister, för att motverka skattebedrägerier eller karusellbedrägerier.

32. Om det därvid också är möjligt att föreskriva konkreta frister för bevisning genom verifikationer och bokföring, i syfte att å ena sidan säkerställa uppbörden av skatt och å andra sidan garantera rättssäkerhet, är i föreliggande fall ovisst.

33. För det första innehåller de ifrågavarande nationella bestämmelserna ingen konkret tidsfrist. I 17a och 17c §§ UStDV slås endast fast att förutsättningen för ett undantag skall framgå klart av verifikationer respektive bokföringen och vara lätt att kontrollera. Även den rättspraxis från Bundesfinanzhof som syftat till att komplettera dessa begrepp, och enligt vilken den nämnda formuleringen skall tolkas som en tidsrelaterad förpliktelse och enligt vilken den nödvändiga dokumentationen skall ske "löpande och omedelbart efter att den ifrågavarande transaktionen genomförts", är oklar och kräver ytterligare tolkning.

34. Detta är i sig redan problematiskt med hänsyn till den i gemenskapsrätten erkända rättssäkerhetsprincipen som medlemsstaterna enligt domstolens praxis måste iaktta vid genomförandet av direktiv.⁽¹⁵⁾ Domstolen betonade dessutom i domen i målet Halifax att kravet på rättssäkerhet gäller särskilt i fråga om lagstiftning som kan vara ekonomiskt betungande.⁽¹⁶⁾

35. För det andra måste det även enligt konkreta fristbestämmelser i princip vara möjligt att beakta en i bokföringen i efterhand genomförd omklassificering av en leverans till en gemenskapsintern sådan, eftersom sådana rättelser i enskilda fall kan bero på omständigheter som ligger utanför den skattskyldiges kontroll. Sådana omklassificeringar måste inte heller nödvändigtvis innebära att uppbärandet av skatt förhindras eller hotas. Särskilt vid korta tidsfrister skulle det genom undantagsbestämmelser, möjligheter till undanröjande eller motsvarande bestämmelser kunna garanteras att en gemenskapsintern leverans som faktiskt har ägt rum, när bokföringen har ändrats i efterhand, i undantagsfall också erkänns som en sådan leverans.

36. Utan motsvarande undantag i lagstiftningen vore rätten till undantag från skatteplikten, som enligt sjätte direktivet skall medges vid gemenskapsinterna leveranser, alltför inskränkt för att principen om skatteneutralitet skulle kunna beaktas. Även i ett fall då en leverans för sent har klassificerats som en gemenskapsintern sådan gäller generaladvokaten Fennellys konstaterande, avseende möjligheten till rättelse av den mervärdesskatt som oberättigat har angetts på fakturor för transaktioner som aldrig har ägt rum, enligt vilket det "[likväl] [skulle] strida mot principen om skatteneutralitet om det inte fanns några bestämmelser om rättelse i nationell rätt." (17)

37. Så länge motsvarande konkreta tidsfrister och möjligheter till rättelse i efterhand inte är reglerade i lag, måste det vid en tillämpning av 17a och 17c §§ UStDV följaktligen i varje enskilt fall prövas om förbudet mot en rättelse i efterhand av en klassificering av en leverans är proportionerlig.

38. Därvid skall det till att börja med klargöras, vilket kommissionen med rätta anför, om en gemenskapsintern leverans ägt rum eller inte. Enligt sjätte direktivet skall en gemenskapsintern leverans i princip undantas från skatt medan övriga leveranser i princip är skattepliktiga. I domen i målet *Transport Service NV* har domstolen i enlighet med detta slagit fast att "[det] ankommer på den nationella domstolen att fastställa om den leverans som är i fråga i målet vid den nationella domstolen uppfyller dessa villkor. Om så är fallet skall ingen mervärdesskatt betalas för nämnda leverans." (18) Detta principiella uttalande, som även utgör en riktlinje, kan inte åsidosättas av medlemsstaterna genom formella krav. Tvärtom är det endast möjligt för medlemsstaterna att avvika från detta om det är nödvändigt för att uppnå de mål som anges i de relevanta gemenskapsrättsliga bestämmelserna. Den tyska regeringens argument, att det – om det inte har bokförts i rätt tid – är irrelevant huruvida det förekommit en gemenskapsintern leverans eller inte, kan således inte godtas.

39. Om det visar sig att en gemenskapsintern leverans faktiskt ägt rum, är det ändå möjligt att vägra undantag från skatteplikt om de nationella formföreskrifterna har åsidosatts, i den mån dessa uppfyller målen i direktivet, nämligen att förhindra skatteflykt och att säkerställa ett noggrant uppbärande av skatt, särskilt en korrekt och enkel tillämpning av undantagen. Därjämte får de formella kraven inte gå utöver vad som är nödvändigt för att uppnå dessa mål.

40. Det skall därför i det enskilda fallet prövas huruvida den fördröjning i företeendet av omständigheter som bevisar förekomsten av en gemenskapsintern leverans påverkar effektiviteten i uppbärandet av skatt eller om fördröjningen kan härledas ur manipulationer som på något vis kan leda till att uppbörden av skatten hotas. För att uppnå de mål som uttryckligen slagits fast i artiklarna 28c A och 22.8 i sjätte direktivet är det däremot inte nödvändigt att systematiskt vägra undantag från skatt i de fall där bokföringen skett för sent.

41. Om det går att fastställa att en gemenskapsintern leverans utan tvivel ägt rum, även om den föreskrivna bokföringen skett för sent, skall principen i sjätte direktivet, att gemenskapsinterna leveranser är undantagna från beskattning, beaktas och leveransen undantas från beskattning. För att undantag från beskattningen skall kunna vägras, krävs det – förutom ett åsidosättande av

de formella krav som ställts i rättspraxis och i skattemyndighetens praxis – alltid en ytterligare grund som motsvarar föreskrifterna i sjätte direktivet, som i synnerhet skulle kunna föreligga när genomförandet av en korrekt taxering eller uppbärandet av en korrekt skatt har omöjliggjorts eller försvårats väsentligt på grund av att bokföringen skett för sent.

42. Av detta följer samtidigt svaret på den andra frågan, genom vilken den nationella domstolen vill veta om det för besvarandet av frågan är avgörande huruvida den skattskyldige till en början medvetet dolt den omständigheten att en gemenskapsintern leverans ägt rum.

43. Som en konsekvens av ovanstående resonemang gäller även här att det i enlighet med bestämmelserna i sjätte direktivet avseende undantag från beskattning vid gemenskapsinterna leveranser i allt väsentligt beror på av vilken orsak dokumentationen sker för sent och vilka konsekvenser denna försening får för ett korrekt uppbärande av skatten. Det ankommer på den hänskjutande domstolen att kontrollera och bedöma detta i varje enskilt fall. Endast den omständigheten att den skattskyldige till en början formellt ville koppla in en mellanhand inom landet, så att det inte skulle uppkomma en gemenskapsintern leverans omedelbart utan först i samband med den anslutande vidareleveransen, är inte ensamt avgörande.

44. Detta bekräftas av vad domstolen slagit fast i domen i målet *Schmeink & Cofreth* om rättelse av felaktig fakturering av mervärdesskatt. I domen angav domstolen följande: "Då den som har utställt fakturan i god tid fullständigt har undanröjt risken för skattebortfall, kräver principen om mervärdesskattens neutralitet att den mervärdesskatt som har fakturerats felaktigt skall kunna rättas, utan att medlemsstaterna som villkor för en sådan rättelse kan kräva att den som utställde denna faktura handlat i god tro i efterhand." Om det står fast att "fakturautställaren i god tid fullständigt har undanröjt risken för skattebortfall är kravet att vederbörande skall visa sin goda tro inte nödvändigt för att garantera uppbörden av mervärdesskatt och förhindra skattebedrägeri".(19)

45. Detta resonemang går att tillämpa även avseende en behandling i efterhand av leverans såsom en gemenskapsintern leverans och motsvarande ändringar i bokföringen. Om godkännandet av en leverans som en gemenskapsintern leverans skulle påverkas av huruvida den skattskyldige medvetet omintetgjort en motsvarande klassificering, så skulle denne i förekommande fall inte beviljas undantag från beskattning ens om beteendet inte hade hotat uppbärandet av skatt. Att vägra undantag från beskattning skulle då bli ett sanktionsinstrument mot det ursprungliga döljandet av den gemenskapsinterna leveransen, vilket skulle gå utöver det legitima syftet med formkraven.

46. Som redan har utvecklats är det den nationella domstolen som skall bedöma varje enskilt fall med beaktande av dessa krav med hänsyn till samtliga relevanta omständigheter. Den skall därvid enligt vad som sagts ovan särskilt pröva huruvida den omständigheten att bokföringen skett för sent leder till att uppbärandet av skatt hotas.

47. Omständigheten att en omprövning av ett förfarande i allmänhet visar sig vara svårare ju längre tillbaka i tiden det har ägt rum kan härvid tillmätas betydelse. Ju kortare de föreskrivna tidsfristerna är, desto viktigare är det däremot att rättelser i efterhand kan beaktas. Inom ramen för prövningen i det enskilda fallet kan dessutom hänsyn tas till i vilken utsträckning den skattskyldige själv är ansvarig för den försenade bokföringen.

48. Det föreliggande målet är speciellt såtillvida att den planerade konstruktionen med en bulvan inte uppkommit i samband med skatteflykt, utan för att få rätt till provision.(20) Till skillnad från den sedvanliga konstellationen är det i detta fall inte en fråga om en förespeglad gemenskapsintern leverans vilken i själva verket inte har ägt rum,(21) utan – i skattemässigt hänseende – om döljandet av en sådan. Omständigheten att koppla in en bulvan skulle, om man betraktar förfarandet i dess helhet, nämligen inte ha påverkat det uppburna skattebeloppet. Den

gemenskapsinterna leveransen skulle endast ha stälpts över från bolaget till S, som sedan i sin tur hade kunnat dra av mervärdesskatten och bli beviljad ett undantag från skatteplikten på grund av en gemenskapsintern leverans.

49. Beträffande ett eventuellt ansvar för den skattskyldige att för sent ha företett dokumentationen skall det därutöver prövas i vilken utsträckning klaganden har varit medveten om att skattemyndigheten skulle bedöma inblandningen av S som en skentransaktion eller betrakta S som en bulvan. Endast den omständigheten att S inte själv levererade föremålet för leveransen till B och att klaganden själv har utfärdat fakturorna i S namn, utesluter nämligen inte att en sådan "oäkta" konstruktion kan bedömas som en transaktion som är undantagen från skatt. Enligt domstolens rättspraxis skall en bedömning av frågan huruvida en transaktion skall undantas från skatteplikten endast göras på objektiva kriterier. Däremot är varken den skattskyldiges avsikt eller syftet med leveransen av betydelse för den skatterättsliga definitionen av en leverans.(22)

50. Följaktligen skall den första frågan besvaras så, att sjätte direktivet utgör hinder mot den nationella skattemyndighetens praxis enligt vilken undantag från mervärdesskatteplikt för en gemenskapsintern leverans som tveklöst har ägt rum vägras endast på grund av att den skattskyldige inte enligt gällande bestämmelser har bokfört denna löpande och omedelbart efter det att den ifrågavarande transaktionen genomförts.

51. Därvid är det inte ensamt utslagsgivande huruvida den skattskyldige, genom att koppla in en bulvan i hemlandet, ville skjuta upp den gemenskapsinterna leveransen till en senare transaktion, varvid skattemyndigheten inte erkände inkopplandet av en bulvan som en skentransaktion (den andra frågan). Om en medlemsstat inte har någon lagstadgad frist för när bevisningen av en transaktion skall företes, skall ett beslut om undantag från skatteplikt vid en gemenskapsintern leverans i stället fattas med hänsyn till samtliga relevanta omständigheter i det enskilda fallet. Härvid ankommer det i synnerhet på huruvida den skattskyldige är ansvarig för att bevisningen företetts för sent liksom på huruvida den omständigheten att bokföringen skett för sent kan leda till att uppbärandet av skatt hotas.

V – Förslag till avgörande

52. Mot bakgrund av det ovan anförda föreslår jag att domstolen besvarar frågorna från den hänskjutande domstolen på följande sätt:

1. Rådets sjätte direktiv 77/388/EEG av den 17 maj 1977 om harmonisering av medlemsstaternas lagstiftning rörande omsättningsskatter – Gemensamt system för mervärdesskatt: enhetlig beräkningsgrund utgör hinder mot den nationella skattemyndighetens praxis, enligt vilken undantag från mervärdesskatteplikt för en gemenskapsintern leverans som tveklöst har ägt rum vägras endast på grund av att den skattskyldige inte enligt gällande bestämmelser har bokfört denna löpande och omedelbart efter det att den ifrågavarande transaktionen genomförts.

2. Om en medlemsstat inte har någon lagstadgad frist för när bevisningen av en transaktion skall företes, skall ett beslut om undantag från skatteplikt vid en gemenskapsintern leverans i stället fattas med hänsyn till samtliga relevanta omständigheter i det enskilda fallet. Härvid ankommer det i synnerhet på huruvida den skattskyldige är ansvarig för att bevisningen företetts för sent liksom på huruvida den omständigheten att bokföringen skett för sent kan leda till att uppbärandet av skatt hotas.

1 – Originalspråk: tyska.

2– 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), nedan kallat sjätte direktivet.

3 – EGT L 376, s. 1; svensk specialutgåva, område 9, volym 2, s. 33.

4 – Se artikel 28h – som infördes genom direktiv 91/680 – i dess ändrade lydelse enligt rådets direktiv 92/111/EEG av den 14 december 1992 om ändring av direktiv 77/388/EEG och införande av förenklande åtgärder för mervärdesskatt (EGT L 384, s. 47 och följande sidor; svensk specialutgåva, område 9, volym 2, s. 119).

5 – Domstolens dom av den 6 april 2006 i mål C-254/04, EMAG Handel Eder (REG 2006, s. I-3227), punkt 29, och punkterna 24–25 i mitt förslag till avgörande av den 10 november 2005 i samma mål. Se även mitt förslag till avgörande från i dag i mål C-409/04, Teleos m.fl. (REG 2006, s. I-0000), punkt 29.

6 – Se i detta avseende även domstolens beslut av den 3 mars 2004 i mål C-395/02, Transport Service (REG 2004, s. I-1991), punkterna 27–28, och dom av den 21 februari 2006 i mål C-255/02, Halifax m.fl. (REG 2006, s. I-1609), punkterna 90–91.

7 – Se domstolens dom av den 18 december 1997 i de förenade målen C-286/94, C-340/95, C-401/95 och C-47/96, Molenheide m.fl. (REG 1997, s. I-7281), punkt 42.

8 – Se domstolens dom av den 6 juli 1995 i mål C-62/93, BP Soupergaz (REG 1995, s. I-1883), punkt 34.

9 – Se förslag till avgörande av den 20 mars 1997 i de förenade målen Molenheide m.fl. (ovan fotnot 7), punkt 41, och förslag till avgörande av den 13 april 2000 i mål C-454/98, Schmeink & Cofreth (REG 2000, s. I-6973), punkt 18.

10 – Se domen i målet Halifax m.fl. (ovan fotnot 6), punkt 92. Se, för ett liknande resonemang, i fråga om avdragsrätt även domstolens dom av den 21 mars 2000 i de förenade målen C-110/98–C-147/98, Gabalfrisa m.fl. (REG 2000, s. I-1577), punkt 52, domen i målet Molenheide m.fl. (ovan fotnot 7), punkt 48, och, i fråga om artikel 21.3 i sjätte direktivet, domstolens dom av den 11 maj 2006 i mål C-384/04, Federation of Technological Industries m.fl. (REG 2006, s. I-4191), punkt 29.

11 – Se domen i målet Halifax m.fl. (ovan fotnot 6), punkt 92.

12 – Se domen i målet EMAG Handel Eder (ovan fotnot 5), punkt 29, och punkterna 24–25 i mitt förslag till avgörande i det målet.

13 – Se bland annat domstolens dom av den 30 november 1995 i mål C-55/94, Gebhard (REG 1995, s. I-4165), punkt 19, och domen i målet Molenheide (ovan fotnot 7), punkt 49.

14 – Se domen i målet Gabalfrisa m.fl. (ovan fotnot 10), punkt 52.

15 – Se domen i målet Federation of Technological Industries (ovan fotnot 10), punkt 29.

16 – Se domen i målet Halifax m.fl. (ovan fotnot 10), punkt 72.

17 – Se förslaget till avgörande i målet Schmeink & Cofreth (ovan fotnot 9), punkt 18.

18 – Se beslutet i målet Transport Service (ovan fotnot 6), punkt 19.

19 – Se dom av den 19 september 2000 i mål C-454/98, Schmeink & Cofreth (REG 2000, s. I-6973), punkterna 58 och 60.

20 – Det hade nog inte funnits någon rätt till denna provision enligt återförsäljaravtalet, varvid det förvisso inte är klart i vilken utsträckning de motsvarande avtalsbestämmelserna vid den dåvarande tidpunkten var tillåtna enligt konkurrensrätten.

21 – Se, för en liknande konstellation, förslaget till avgörande i målet Teleos m.fl. (ovan fotnot 5).

22 – Se domen i målet Halifax m.fl. (ovan fotnot 10), punkterna 56–60, domstolens dom av den 12 januari 2006 i de förenade målen C-354/03, C-355/03 och C-484/03, Optigen (REG 2006, s. I-483), punkterna 44–45, och av den 6 juli 2006 i de förenade målen C-439/04 och C-440/04, Kittel och Recolta Recycling (REG 2006, s. I-0000), punkt 41.