

FÖRSLAG TILL AVGÖRANDE AV GENERALADVOKAT

PEDRO CRUZ VILLALÓN

föredraget den 29 juni 2010 1(1)

Mål C-285/09

Brottmål

mot

R.

(begäran om förhandsavgörande från Bundesgerichtshof (Tyskland))

”Sjätte mervärdesskattedirektivet – Artikel 28c A. a – Leverans inom gemenskapen – Nekat undantag från skatteplikt – Bedrägeri”

I – Inledning

1. Bundesgerichtshof (Förbundsrepubliken Tysklands högsta domstol) har i förevarande mål hänskjutit en tolkningsfråga till domstolen avseende sjätte mervärdesskattedirektivet(2) beträffande undantag från skatteplikt för leveranser inom gemenskapen.
2. Frågan avser närmare bestämt huruvida den medlemsstat från vilken varorna härrör kan anse att den skattskyldige säljaren – som har hemvist i denna ursprungsstat och som, trots att denne de facto har genomfört en leverans inom gemenskapen, har dolt vissa uppgifter om transaktionen och därigenom underlättat för köparen med hemvist i destinationsmedlemsstaten att undandra sig skatten – inte ska undantas från skatteplikt.
3. Frågan har uppkommit inom ramen för ett brottmålsförfarande mot R. Utgången i förfarandet är enligt Bundesgerichtshof, som är den domstol som prövar målet (i egenskap av kassationsdomstol), avhängig av hur transaktionen mot bakgrund av sjätte direktivet ska klassificeras i skattemässigt hänseende. Detta förslag till avgörande kommer emellertid att fokusera på den skattemässiga klassificeringen, och frågan om eventuella sanktioner kommer inte att beröras.

4. Det existerar redan en rikhaltig rättspraxis avseende bekämpningen av skatteundandragande och missbruk, vilka båda företeelser är vanligt förekommande i ett så komplext system som mervärdesskattesystemet. EU-domstolen har dock vid utarbetandet av denna praxis även vinnlagt sig om att förena målet att bekämpa skatteundandragande med iakttagandet av de grundläggande principerna inom mervärdesskatterätten, och formulerat adekvata svar som anpassats till varje enskilt fall.

5. När det gäller förevarande mål ska det dock redan nu sägas att det svar som i förstone kan tyckas betingat av det sunda förnuftet (att neka en ondtroende skattskyldig person en skattefördel) inte har något stöd, om principerna bakom mervärdesskattens funktion skärskådas. Detta kan med föregripande av mitt förslag till avgörande sammanfattas med att den sanktion som onekligen är önskvärd måste åläggas med andra medel som är mer proportionerliga och åtminstone bättre avpassade för det system som reglerar och ger innehåll åt mervärdesskatten.

II – Tillämpliga bestämmelser

A – Gemenskapsrätten

6. Genom rådets direktiv 91/680/EEG(3) infördes en ny avdelning i sjätte direktivet, XVIa – "Övergångsbestämmelser för beskattning av handeln mellan medlemsstaterna", varigenom den skattepliktiga transaktionen "förvärv inom gemenskapen" samt undantag från skatteplikt för "leveranser inom gemenskapen" infördes.

7. Avdelningen inleds med artikel 28a, och i punkt 1 a i denna artikel föreskrivs att mervärdesskatt ska påföras "förvärv inom gemenskapen av varor mot ersättning inom landets territorium av en skattskyldig person som agerar i denna egenskap eller av en icke skattskyldig juridisk person, om säljaren är en skattskyldig person som agerar i denna egenskap och som inte omfattas av undantag enligt artikel 24 eller av reglerna i artikel 8.1 a andra meningen eller i artikel 28b.B 1".

8. I artikel 28c.A anges att leveranser inom gemenskapen är undantagna från skatteplikt enligt följande:

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

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

B – Tysk rätt

1. Straffrätt

9. Enligt 370 § stycke 1 punkt 1 i Abgabenordnung (allmän lag om skatter och avgifter) (nedan kallad AO)(4), gäller straffrättsligt ansvar för den som till skattemyndigheterna lämnar oriktiga eller ofullständiga uppgifter som har betydelse för beskattningen och som, därmed, minskar sin skatt eller som därigenom för egen eller för andras räkning utverkar otillbörliga skattefördelar. Vederbörande kan för sådana gärningar dömas till fängelse i högst fem år eller böter.

10. Enligt Bundesgerichtshof utgör denna bestämmelse i AO ett blankettstraffbud som inte anger brottets innehåll utan måste kompletteras med bestämmelser i den materiella skatterätten, där det specificeras vilka omständigheter som är skattemässigt relevanta och vilka rekvisit som gäller för att skattskyldighet ska inträda. Bundesgerichtshof anser därför att "skattskyldighet är en förutsättning för att ett skatteundandragande ska vara straffbart".

2. Skatterätt

11. Enligt 1 § stycke 1 punkt 1 i Umsatzsteuergesetz (lag om mervärdesskatt)(5) (nedan kallad UStG), råder skatteplikt för leverans av varor eller tillhandahållande av tjänster som sker mot vederlag inom landets territorium av en skattskyldig person.

12. Genom 4 § stycke 1 b UStG införlivas emellertid med tysk rätt det uttryckliga undantaget från skatteplikt i artikel 28c.A a i sjätte direktivet, där det föreskrivs att de transaktioner som avses i 1 § stycke 1 punkt 1 UStG undantas från skatteplikt om de avser leveranser inom gemenskapen.

13. 6 § stycke 1 UStG innehåller en uppräkningslista av de rekvisit som ska vara uppfyllda för att en leverans ska anses ha skett inom gemenskapen och skattefrihet ska anses föreligga. Det krävs bland annat att näringsidkaren eller kunden har transporterat eller skickat föremålet för leveransen till det övriga gemenskapsområdet (nummer 1), och att kundens förvärv av föremålet för leveransen omfattas av mervärdesskattelagstiftningen i en annan medlemsstat (nummer 3).

14. Enligt 6a § stycke 3 UStG åligger det näringsidkaren att visa att förutsättningarna i styckena 1 och 2 i samma paragraf är uppfyllda.

15. Dessa beviskrav regleras mer detaljerat i 17a och 17 c §§ i Umsatzsteuer-Durchführungsverordnung (den tyska förordningen om genomförande av omsättningsskatt) (nedan kallad UStDV).(6) I 17a § UStDV uppställs ett krav på skriftlig bevisning i form av att näringsidkaren medelst lämplig underlag ska styrka att föremålet för leveransen har transporterats eller skickats till unionens övriga territorium. I 17c § UStDV preciseras vilka bokföringsmässiga skyldigheter som åvilar näringsidkaren vid leveranser inom gemenskapen, varvid det anges att villkoren för undantag från skatteplikt enligt 6a § UStG måste vara uppfyllda, det vill säga att namn, adress och köparens registreringsnummer för mervärdesskatt ska framgå av räkenskaperna.

16. I 18a § stycke 1 UStG uppställs en skyldighet – för den inhemska näringsidkare som har genomfört från skatteplikt undantagna leveranser inom gemenskapen – att till Bundeszentralamt für Steuern (den federala skattemyndigheten) ge in en redogörelse med uppgift om bland annat förvärvarens registreringsnummer för mervärdesskatt. Enligt 18b § första stycket UStG gäller vidare att näringsidkaren ska uppge beskattningsunderlaget för sina leveranser inom gemenskapen för den skattemyndighet som är behörig för näringsidkarens företag.

III – Målet vid den nationella domstolen och tolkningsfrågan

17. Den tilltalade, R., är portugisisk medborgare och var verkställande direktör för ett tyskt bolag som bedrev handel med högkvalitativa bilar. Enligt de omständigheter som styrkts sålde R.

från år 2001 mer än 500 fordon per år,(7) och kunderna var till största delen bilhandelsföretag med hemvist i Portugal.

18. Från år 2002 manipulerade den tilltalade sin bokföring i flera avseenden för att dölja identiteten på de verkliga köparna av fordonen och därigenom underlätta för dessa företag att undgå att betala mervärdesskatt i Portugal. På detta sätt kunde R. dessutom sälja bilarna för ett pris som han annars inte skulle ha kunnat ta ut, vilket ledde till betydande vinster.

19. Manipulationen bestod konkret i utställande av osanna fakturor med fingerade namn på köparna, vilka angavs som mottagare av leveranserna. I fakturorna angavs alltid den påstådda köparens firmanamn, registreringsnummer för mervärdesskatt, beteckningen på fordonet (som i själva verket levererats till en annan köpare), försäljningspriset och uppgiften "från skatteplikt undantagen leverans inom gemenskapen enligt 6a § UStG". På detta sätt gavs intrycket att den fiktiva köparen skulle betala mervärdesskatten i Portugal för detta förvärv inom gemenskapen.

20. Dessa påhittade (eller "fiktiva") köpare utgjordes av verkliga företag med hemvist i Portugal. I vissa fall var dessa införstådda med att deras firmanamn användes för nyssnämnda ändamål, medan de i andra fall saknade kännedom om detta.

21. De verkliga köparna av de aktuella fordonen sålde i sin tur dessa till privata slutkunder i Portugal, varvid de undanhöll för skattemyndigheterna i det landet att det skett ett tidigare förvärv inom gemenskapen. De lyckade uppenbarligen på detta sätt undgå att betala mervärdesskatt på förvärvet inom gemenskapen. Dessutom doldes de verkliga affärsrelationerna genom ytterligare åtgärder: i den mån slutkunden redan var känd vid tidpunkten för leveransen lät den tilltalade utfärda alla registreringshandlingar för fordonet i slutkundens namn, varpå ytterligare en osann faktura med denna slutkund som adressat och med det (irrelevanta) tillägget "vinstmarginalbeskattning enligt 25a UStG" utställdes.

22. År 2002 sålde och levererade R:s företag på detta sätt 407 fordon till ett värde av 7 720 391 euro, och år 2003 såldes och levererades 720 fordon till ett värde av 11 169 460 euro. Samtliga dessa transaktioner deklarerades i Tyskland som leveranser inom gemenskapen, vilka därmed undantogs från skatteplikt i korresponderande årliga mervärdesskattedeklaration. I de redogörelser som den tilltalade var skyldig att ge in till Bundeszentralamt für Steuern, angav han de i de osanna fakturorna uppgivna fiktiva köparna som avtalspart, för att undvika att de verkliga köparna identifierades i Portugal med hjälp av systemet för utbyte av information om mervärdesskatt.

23. Efter att ett straffrättsligt förfarande inletts mot den tilltalade häktades han. I dom av den 17 september 2008 dömde Landgericht Mannheim (den regionala domstolen i Mannheim) R. till ett gemensamt fängelsestraff på tre år för två brott avseende skatteundandragande. Landgericht fann att de förtäckta leveranserna till Portugal inte utgör några leveranser inom gemenskapen i den mening som avses i artikel 28c och att de därmed inte ska undantas från mervärdesskatteplikt. Den enligt Landgericht bevisade manipulationen av handlingar och räkenskaper har lett till ett bortfall av skatteintäkter i Portugal, vilket snedvrider konkurrensen inom gemenskapen. Detta utgör ett medvetet missbruk av gemenskapslagstiftningen som rättfärdigar att undantag från skatteplikt nekas i Tyskland. Genom att på detta sätt brista i sin skyldighet att debitera mervärdesskatt för nämnda leveranser, att redovisa skatten till de tyska skattemyndigheterna, och att ange skatten i de årliga skattedeklarationerna hade R. gjort sig skyldig till ett brott i form av skatteundandragande.

24. R. har överklagat denna dom till Bundesgerichtshof och anför att Landgerichts klassificeringar av transaktionerna är felaktiga, eftersom fordonen verkligen har levererats till förvärvande företag i Portugal och det därmed rör sig om leveranser inom gemenskapen som är

undantagna från skatteplikt. R. anser att undanhållandet av uppgifter i syfte att undvika beskattning av förvärv i Portugal saknar betydelse för den skattemässiga klassificeringen i Tyskland av nämnda leverans, och att uppbörden av skatten i Tyskland aldrig äventyrades eftersom det var Portugal som i egenskap av varornas destinationsland hade rätt att ta ut mervärdesskatten.

25. Första avdelningen för brottmål vid Bundesgerichtshof, som är den avdelning som har att pröva överklagandet, har genom sin tolkningsfråga klargjort att utgången i målet beror på tolkningen av artikel 28c.A a i sjätte direktivet. Enligt nämnda rotel ska denna bestämmelse tolkas så, att "de skattefördelar som normalt sett är kopplade till en viss transaktion inte ska beviljas dem som deltar i en eller flera transaktioner i skatteundandragande syfte, när den skattskyldige känner till och är delaktig i missbruket eller bedrägeriet". Detta framgår enligt roteln dels av det gemenskapsrättsliga förbudet mot missbruk som också är tillämpligt på mervärdesskatt, dels av en teleologisk tolkning av nämnda artikel i sjätte direktivet.

26. Bundesgerichtshof anser i detta avseende att EU-domstolen redan har utvecklat en praxis som är tillräckligt klar, varför den i två liknande mål har funnit att det inte är aktuellt med något undantag från skatteplikt beträffande föregivna leveranser inom gemenskapen, eftersom den tyska näringsidkaren har samarbetat, i maskopi med den utländska köparen, i syfte att underlätta skatteundandragandet, och Bundesgerichtshof därmed funnit att denne näringsidkare gjort sig skyldig till ett brott.(8)

27. Härvid måste dock beaktas att Finanzgericht Baden-Württemberg (skattedomstolen i Baden-Württemberg) (nedan kallad Finanzgericht) parallellt, i det skatteförfarande som pågår mot R. med avseende på samma omständigheter, har uttryckt viss tvekan beträffande Bundesgerichtshofs ståndpunkt att något undantag från skatteplikt inte är aktuellt.(9) Enligt Finanzgericht aktualiseras inte här det gemenskapsrättsliga förbudet mot missbruk, eftersom de ifrågavarande transaktionerna förklaras av andra syften än uppnåendet av rena skattefördelar och de mervärdesskatterättsliga neutralitets- och territorialitetsprinciperna talar emot Bundesgerichtshofs uppfattning. Bundesfinanzhof delar för sin del denna tvekan, vilket framgår av dess beslut av den 29 juli 2009 avseende en ansökan om inhibition.(10)

28. Det är med hänsyn till Bundesgerichtshofs och skattedomstolarnas skilda uppfattningar, och till att klassificeringen av den tilltalades beteende som brottsligt beror på om undantag från mervärdesskatteplikt ska medges eller ej,(11) som Bundesgerichtshof har ansett det vara nödvändigt att hänskjuta följande tolkningsfråga till EU-domstolen:

"Ska artikel 28c.A a i sjätte direktivet tolkas så, att undantag från mervärdesskatteplikt inte ska medges för en varuleverans enligt nämnda bestämmelse, som visserligen har ägt rum men där objektiva omständigheter visar att den skattskyldige säljaren:

a) visste att han genom leveransen tog del i en omsättning av varor som sker i skatteundandragande syfte, eller

b) har vidtagit åtgärder för att dölja den egentlige köparens identitet i syfte att möjliggöra för denne eller tredje man att undandra skatt?"

IV – Förfarandet vid domstolen

29. Begäran om förhandsavgörande inkom till domstolens kansli den 24 juli 2009.

30. Skriftliga yttranden har ingetts av R. och Generalbundesanwalt, samt av kommissionen och den tyska och den grekiska regeringen liksom av Irland.

31. Förhandling i målet hölls den 5 maj 2010, vid vilken företrädarna för R, Generalbundesanwalt beim Bundesgerichtshof, kommissionen och Tysklands regering, Irland och Greklands regering närvarade för att yttra sig muntligen.

V – Inledande anmärkningar

32. Bundesgerichtshof har ställt sin tolkningsfråga inom ramen för ett brottmålsförfarande avseende skatteundandragande, i syfte att få klarhet i huruvida undantag från mervärdesskatteplikt enligt artikel 28c.A a i sjätte direktivet ska nekas, när det de facto har skett en leverans inom gemenskapen, men säljaren har bedrivit viss verksamhet som kan anses utgöra ett klart fall av bedrägeri. Enligt själva lydelsen av frågan avses särskilt det fallet att den skattskyldige "visste att han genom leveransen tog del i en omsättning av varor som sker i skatteundandragande syfte" (a), eller "har vidtagit åtgärder för att dölja den egentlige köparens identitet i syfte att möjliggöra för denne eller tredje man att undandra skatt" (b).

33. Utgången i målet vid den nationella domstolen är utan tvivel avhängig tolkningen av denna bestämmelse. R:s handlande (han hade manipulerat sina räkenskaper och gett in osanna handlingar och deklARATIONER till de tyska skattemyndigheterna) kan nämligen bara klassificeras som ett brott om det dessförinnan har konstaterats att det saknas grund för att medge undantag från skatteplikt.(12) I annat fall gäller enligt nationell rätt att R:s osanna deklARATIONER endast utgör överträdelser som föranleder böter med upp till 5 000 euro (26a § andra stycket UStG).

34. Som Bundesgerichtshof har angett i sin begäran om förhandsavgörande anser den att domstolens rättspraxis är klar, och talar emot ett undantag från skatteplikt, men att det samtidigt ska påpekas att Finanzgericht Baden-Württemberg (och även Bundesfinanzhof) har kommit till motsatt slutsats i ett parallellt skatteförfarande mot R. Å andra sidan bör det hållas i minnet att Bundesverfassungsgericht har skjutit upp verkställigheten av ett straff som Bundesgerichtshof utdömt i ett liknande mål, varvid den påpekade att det inte a priori kan uteslutas att artikel 103.2 i grundlagen (den straffrättsliga legalitetsprincipen) träffs förnär.

VI – Påståendet att tolkningsfrågan inte kan tas upp till sakprövning

35. R har mot bakgrund av det ovan anförda i sin skriftliga inlägga hävdatt att tolkningsfrågan är av "hypotetisk natur", eftersom målet vid den nationella domstolen är av straffrättslig karaktär. R. anser inte att han kan bestraffas för sitt handlande med mindre än att de gränser för tolkningen av straffbestämmelserna som uppställs i tysk konstitutionell rätt, och i synnerhet den straffrättsliga legalitetsprincipen, överträds. Enligt R. gäller dessutom att skyldigheten att tolka den nationella straffrättsliga bestämmelsen i enlighet med direktivet inte kan leda till att straff döms ut i förfarandet vid den nationella domstolen, och detta inte ens om domstolen skulle godta den tolkning som Bundesgerichtshof föreslagit.

36. Oavsett svaret på Bundesgerichtshofs tolkningsfråga, kan det visserligen inte uteslutas att den straffrättsliga legalitetsprincipen i förevarande fall kan utgöra ett hinder för att R., inom ramen för den nationella lagstiftningen, ådöms ett straff. Denna eventualitet innebär dock inte att den fråga som ställts endast av denna anledning är helt hypotetisk.

37. Den ska nämligen beaktas – och detta torde vara tillräckligt för ändamålen i förevarande fall – att de tyska domstolarna, med sin större kännedom om den nationella rätten, redan har prövat denna aspekt, utan att se sig nödgade att be EU-domstolen ta konkret ställning i frågan.

38. R. har även, i sin skriftliga inlägga, åberopat den gemenskapsrättsliga aspekten på den straffrättsliga legalitetsprincipen och därvid gjort gällande att, enligt domstolens fasta praxis, ett direktiv inte kan ha direkt effekt om det är till nackdel för den enskilde, och detta gäller särskilt på det straffrättsliga området.(13)

39. I nämnda domar anges nämligen att ett direktiv inte i sig och utan hänsyn till en medlemsstats nationella lagstiftning, som antagits för dess genomförande, kan ligga till grund för straffrättsligt ansvar eller en skärpning av det straffrättsliga ansvaret för dem som bryter mot dess bestämmelser.(14)

40. Till skillnad mot vad som nu är fallet hade domstolen i de flesta av de nämnda domarna att göra med ett obefintligt eller ofullständigt införlivande av de ifrågavarande direktiven, vilket medförde att ett visst handlande var olagligt ur gemenskapsrättslig synvinkel men att det inte kunde beivras med stöd av gällande nationell rätt. I andra mål, såsom målet Berlusconi, gällde frågan huruvida ett direktiv kan innebära en skyldighet att upphäva eller åsidosätta gällande nationell lagstiftning som strider mot direktivet – till nackdel för en enskild person vilken i det aktuella fallet dömts till strängare straff enligt tidigare nationell lagstiftning. Den faktiska och rättsliga kontexten i förevarande fall skiljer sig klart från de tidigare målen. Den hänskjutande domstolen i det nu aktuella fallet önskar nämligen inte få klarhet i huruvida sanktionsbestämmelserna i ett direktiv är tillämpliga, utan huruvida det är möjligt att fylla ut ett blankettstraffbud med bestämmelser i ett skatterättsligt direktiv.

41. Dessa överväganden går dock utanför ramarna för tolkningsfrågan, vilken enligt sin ordalydelse uteslutande rör en bestämmelse i sjätte direktivet och inte dess straffrättsliga påföljder eller dess eventuella direkta effekt till nackdel för den skattskyldige.

42. Inte heller detta perspektiv kan dock leda till att tolkningsfrågan inte tas upp till sakprövning, då den svårigen kan betecknas som rent "hypotetisk", "irrelevant" eller "uppenbart betydelselös" för utgången i målet vid den nationella domstolen.(15)

VII – Prövning av tolkningsfrågan

43. Även på ett rent skattemässigt plan domineras prövningen av den här aktuella tolkningsfrågan av förekomsten av ett bedrägeri(16), eftersom det handlar om att fastställa huruvida det fordras god tro för åtnjutande av undantag från skattskyldighet för en leverans inom gemenskapen.

44. Två omständigheter talar i princip för att denna fråga ska besvaras nekande:

– För det första är samtliga rekvisit som enligt ordalydelsen i sjätte direktivet krävs för att en leverans inom gemenskapen ska undantas från skatteplikt uppfyllda (A).

– För det andra förutsätter ett nekande av undantag från skatteplikt att varornas ursprungsstat (Tyskland) tar ut en mervärdesskatt som den i princip inte har rätt till, och en sådan lösning skulle kunna innebära ett åsidosättande av de territorialitets- och neutralitetsprinciper som styr skatten (B).

45. Dessa två principer är dock inte absoluta. Jag kommer därför att som nästa steg i min bedömning undersöka huruvida det mot bakgrund av rättspraxis är möjligt att göra undantag från

dess principer på sätt som förordats av Bundesgerichtshof (C), och slutligen huruvida denna lösning är förenlig med proportionalitetsprincipen (D).

A – *Direktivets rekvisit för leverans inom gemenskapen är uppfyllda*

46. Enligt rättspraxis fordras i artikel 28c.A a i sjätte direktivet endast att tre förutsättningar är uppfyllda för att en transaktion ska klassificeras som en från mervärdesskatteplikt undantagen varuleverans inom gemenskapen,(17) nämligen en överföring av rätten att såsom ägare förfoga över en vara, en fysisk förflyttning av varorna från en medlemsstat till en annan, samt att förvärvet görs av en skattskyldig person (som också kan vara en icke skattskyldig juridisk person "i denna egenskap i en annan medlemsstat än den varifrån försändelsen eller transporten av varorna avgår").

47. Bundesgerichtshof har utan vidare diskussion utgått från en leverans som uppfyller samtliga dessa rekvisit men samtidigt frågat huruvida säljarens kännedom om, eller deltagande i, åtgärder i syfte att undandra mervärdesskatt i destinationslandet har någon relevans för undantaget från skatteplikt enligt sjätte direktivet. Vad som ytterst avses är ett ställningstagande till huruvida ännu ett, implicit och rent subjektivt, rekvisit avseende säljarens goda tro kan utläsas av direktivets ordalydelse, innebärande att den aktuella försäljningen ska beskattas i Tyskland.

48. Några av dem som intervenerat i målet har hävdats att det finns ett sådant rekvisit, och de har därvid utgått från en teleologisk tolkning av direktivet, som utan tvekan har bekämpning av skatteundandragande som ett av sina mål. En ändamålsenlig tolkning av detta slag som tillför andra krav än dem som uttryckligen anges i direktivet är dock förenad med diverse svårigheter.

49. För det första medger artikel 28c.A i sjätte direktivet att medlemsstaterna fastställer ytterligare villkor för att "förhindra skatteflykt, skatteundandragande eller missbruk". Även om det inte råder något tvivel om att "medlemsstaterna åtnjuter ett betydande handlingsutrymme vid genomförandet av vissa bestämmelser i sjätte direktivet", (18) synes artikel 28c ta sikte på villkor som fastställts i lag. Tyskland har dock uppenbarligen inte utnyttjat denna möjlighet i alla delar, vilket kan leda till problem på grund av en lucka i dess egen skattelagstiftning.(19) Hursomhelst har det i rättspraxis preciserats att detta slags åtgärder måste vara proportionerliga och att de inte får äventyra principen om mervärdesskattens neutralitet.(20)

50. Det centrala övervägandet baseras dock på den objektiva karaktär som präglar den reglering som är tillämplig på transaktioner inom gemenskapen och som intogs år 1991 som avdelning XVIa i sjätte direktivet. Denna reglering (vilken som bekant var av övergångskaraktär) infördes medvetet som en provisorisk lösning i en situation där olika skattesatser gällde i olika medlemsstater, vilket gjorde det meningslöst att utsträcka det för interna varuleveranser gällande logiska systemet med beskattning på ursprungsorten till att även omfatta handeln inom gemenskapen.(21)

51. Övergångsregleringen infördes därmed med den grundläggande målsättningen att bibehålla fördelningen av beskattningsrätten mellan medlemsstaterna (det vill säga för att mervärdesskatten även fortsättningsvis skulle tas ut av den medlemsstat där slutkonsumtionen äger rum).(22) För detta ändamål infördes två nya kategorier: dels den skattepliktiga transaktionen "förvärv inom gemenskapen", som innebär att beskattning ska ske på destinationsorten, dels ett undantag från skatteplikt för "leveranser inom gemenskapen", som är avsett att undvika dubbelbeskattning och därmed förhindra en överträdelse av den skattemässiga neutralitetsprincip som följer av det gemensamma systemet för mervärdesskatt.(23)

52. Undantaget från skatteplikt för leveranser inom gemenskapen tycks därmed vara av utpräglad *sui generis*-karaktär, i motsats till de övriga undantag som föreskrivs i sjätte direktivet

(artikel 13 A och B), vilka bygger på subjektiva grunder eller på vissa verksamheters art. Undantaget från skatteplikt i artikel 28c.A följer en helt annan logik än de tidigare undantagen, nämligen säkerställandet av att mervärdesskattesystemet fungerar som det ska på gemenskapsnivå. I detta syfte sker en mer eller mindre konstlad uppdelning av beskattningskedjan i två delar, så att varorna beskattas på destinationsorten.(24)

53. Domstolen har, då detta är den enda möjliga metoden, betonat den objektiva karaktären av dessa bestämmelser om leveranser och förvärv inom gemenskapen, vilka "är tillämpliga oberoende av målen med och resultaten av de aktuella transaktionerna".(25) Ett annat synsätt skulle omedelbart omintetgöra uppnåendet av målsättningarna med övergångssystemet och medföra ett åsidosättande av de för detta system vägledande neutralitets- och territorialitetsprinciperna liksom av rättssäkerhetsprincipen.(26)

54. Undantaget föreskrivs när allt kommer omkring av objektiva skäl (iakttagande av en neutral beskattning och fördelningen av beskattningsrätten mellan medlemsstaterna), och bedömningen av undantaget ska i princip också vara objektiv, även om detta såsom i förevarande fall leder till att de som gör sig skyldiga till större eller mindre lagöverträdelse gynnas.

55. Att i förevarande fall, där de tre rekvisiten – i artikel 28c.A a i sjätte direktivet (överföring av rätten att såsom ägare förfoga över en vara, en fysisk förflyttning av varorna från en medlemsstat till en annan, samt att förvärvet görs av en skattskyldig person) – för undantag från skatteplikt är uppfyllda, neka ett sådant undantag skulle vara oproportionerligt, eftersom det skulle innebära att en väsentlig del av systemet elimineras, vilket skulle äventyra uppnåendet av målen med systemet.

56. Detta objektiva synsätt bör vägleda domstolen vid prövningen av Bundesgerichtshofs tolkningsfråga, och jag kommer för egen del att i slutet av detta förslag till avgörande utforma mitt svar på tolkningsfrågan på grundval av nämnda synsätt. Jag vill också redan nu påpeka att detta svar kommer att överensstämma med den tolkning som enligt min mening ska göras av domstolens praxis beträffande inverkan av ond tro och rättsmissbruk.

B – Bedömningen att undantag från skatteplikt inte ska medges i förevarande fall leder till ett åsidosättande av territorialitetsprincipen och principen om en neutral mervärdesbeskattning

57. Slutsatsen att undantag från skatteplikt för en faktiskt utförd leverans inom gemenskapen(27) inte ska medges när det föreligger ond tro skulle även kunna strida mot några av mervärdesskattesystemets grundläggande principer.

1. Åsidosättande av neutralitetsprincipen

58. Mervärdesskatten är utformad som en konsumtionsskatt och ska därför betalas av slutkonsumenten. Enligt neutralitetsprincipen ska den mervärdesskatt som näringsidkaren ska betala eller har betalat inom ramen för sin ekonomiska verksamhet inte till någon del belasta denne, "oavsett de syften och resultat som eftersträvas med den aktuella verksamheten". Detta resultat uppnås – då detta är den grundläggande idén – genom systemet med avdrag för ingående mervärdesskatt, som för näringsidkaren omvandlar mervärdesskatten till något som objektivt sett inte skiljer sig mycket från en bokföringspost.(28)

59. Följden av det ovan sagda är att neutralitetsprincipen utgör hinder "för att liknande, och således konkurrerande, tjänster behandlas olika i mervärdesskattehanseende".(29)

60. Den tyska regeringen har invänt mot en tillämpning av neutralitetsprincipen i förevarande fall, eftersom ett medgivande av undantaget från skatteplikt skulle kunna snedvrida

konkurrensen.(30) Den har i det avseende åberopat den nyligen avkunnade domen i målet NCC Construction Danmark A/S, i vilken domstolen bekräftade att neutralitetsprincipen inte hindrar vissa nationella åtgärder som är avsedda att säkerställa att konkurrensen inte snedvrids på den inre marknaden.(31) Denna dom innebär emellertid långt ifrån något allmänt undantag från neutralitetsprincipen, och den avsåg ett fall som inte alls liknar det som nu är föremål för prövning.(32) Enligt min mening var inte domstolens syfte med denna dom att ge medlemsstaterna något carte blanche att göra undantag från mervärdesskattesystemet, med skyddandet av den fria konkurrensen som enda argument.

61. Av om möjligt än mindre betydelse är argumentet att undantag från neutralitetsprincipen ska göras enbart av det skälet att det förekommit oegentligheter i samband med transaktionen. Enligt fast rättspraxis är det enligt nämnda princip inte möjligt att allmänt göra åtskillnad mellan olagliga och lagliga transaktioner.(33) Nämnda omständighet saknar således betydelse för hur transaktionen ska betraktas i skattemässigt hänseende, om den innebär att neutralitetsprincipen åsidosätts.

62. Enligt min uppfattning skulle neutralitetsprincipen oundvikligen kränkas om den aktuella leveransen inte undantas från skatteplikt och R. anses skyldig att betala mervärdesskatt på försäljningspriset till de tyska skattemyndigheterna (som om det skett en transaktion inom landet). R. skulle nämligen, till skillnad från en leverantör vars försäljning sker inom landet, per definition inte kunna övervältra denna skatt på kunden, som redan är skattskyldig i varornas destinationsland, och han skulle därmed på konstlad väg anses som slutkonsument.

63. Om R. skulle nekas detta undantag från skatteplikt och de portugisiska skattemyndigheterna samtidigt skulle uppbära den skatt som tillkommer dem, blir konsekvensen av detta dessutom en dubbelbeskattning som också den skulle strida mot neutralitetsprincipen.

64. Bundesgerichtshof har i sin tolkningsfråga angett att denna dubbelbeskattning kan undvikas, om de tyska myndigheterna återbetalar den mervärdesskatt som R. debiterats, när det visar sig att transaktionen redan har beskattats i Portugal. Såvitt jag kan se går det emellertid inte att med denna (i 227 § AO föreskrivna) återbetalningsmekanism undvika dubbelbeskattning, utan endast att åtgärda verkningarna av densamma om sådan dubbelbeskattning skulle ske. Mekanismen tycks alltså inte vara tillräcklig för att säkerställa principen om en neutral beskattning.(34)

65. Bundesgerichtshof har vidare hänvisat till domen i målet Transport Service(35), där det i punkt 31 slås fast att det inte strider mot neutralitetsprincipen att en medlemsstat i efterhand kräver mervärdesskatt av en skattskyldig som vid faktureringen *felaktigt* har undantagit en leverans av varor från skatteplikt. Det saknar härvid betydelse huruvida den mervärdesskatt som har utgått på den senare försäljningen av de ifrågavarande varorna till slutkonsumenten har betalats till statskassan. I detta fall genomfördes inte någon leverans inom gemenskapen utan det var endast fråga om att åtgärda en situation på vilken undantaget från skatteplikt hade tillämpats *orättmätigt*. Neutralitetsprincipen äventyrades alltså inte på något sätt.

2. Åsidosättande av territorialitetsprincipen

66. Tydligare är enligt min mening åsidosättandet av territorialitetsprincipen.

67. Enligt denna princip tillkommer rätten att ta ut mervärdesskatt, oavsett belopp, den medlemsstat där föremålet slutkonsumeras. Med denna regel åstadkoms en strikt uppdelning av mervärdesskatteintäkterna vid transaktioner inom gemenskapen och en klar avgränsning av de berörda medlemsstaternas respektive beskattningsrätt.(36)

68. Om varornas ursprungsland (Tyskland) skulle välja att inte tillämpa undantaget från skatteplikt för R:s del skulle detta innebära att Tyskland tar ut mervärdesskatten trots att någon skattefordran mot R. inte föreligger. Enligt logiken i övergångsbestämmelserna tillkommer nämligen beskattningsrätten helt och hållet det land där föremålet konsumeras (Portugal). Detta skulle innebära ett allvarligt åsidosättande av territorialitetsprincipen. Den oomstridda uppdelningen av beskattningsrätten mellan medlemsstaterna utgör enligt min mening ett överordnat mål från vilket, proportionellt sett, undantag med hänvisning till de i sig legitima målen att beivra rättsstridigt handlande och bekämpa skatteundandragande inte får göras, om dessa mål utan svårighet kan uppnås med sådan lagstiftning som staterna alltid är behöriga att införa.

69. Det ska i detta hänseende påpekas att gemenskapslagstiftaren själv, och rättspraxis, har infört några regler som återspeglar en viss vilja att underlätta den praktiska tillämpningen av denna kompetensfördelning.

70. För det första föreskrivs i artikel 21 i förordning (EG) nr 1777/2005 (37) att "[d]en medlemsstat dit en försändelse eller transport av varor anländer och där ett gemenskapsinternt förvärv av varor enligt artikel 28a i direktiv 77/388/EEG äger rum skall utöva sin beskattningsrätt oavsett vilken mervärdesskattebehandling som tillämpats på transaktionen i den medlemsstat varifrån varorna skickats eller transporterats".

71. För det andra har det i domen i målet Teleos(38) slagits fast att "[i]nom ramen för övergångsbestämmelserna avseende förvärv och leveranser inom gemenskapen krävs, för säkerställandet av en korrekt uppbörd av mervärdesskatt, att behöriga skattemyndigheter oberoende av varandra kontrollerar huruvida villkoren för ett förvärv inom gemenskapen samt för ett undantag från skatteplikt med avseende på den däremot svarande leveransen är uppfyllda".

72. Trots att det i rättspraxis har konstaterats att "en leverans inom gemenskapen av en vara och ett förvärv inom gemenskapen av densamma i realiteten utgör en och samma ekonomiska transaktion"(39), fördelas således rätten att beskatta denna transaktion mellan olika medlemsstater vilka var för sig ansvarar för att utöva sina respektive behörigheter.(40)

73. Det ovan beskrivna är enligt min mening endast en ytterligare konsekvens av övergångsbestämmelsernas nämnda objektiva karaktär. Vad som avses är att var och en av de berörda medlemsstaterna ska pröva kännetecknen för ifrågavarande transaktioner, i syfte att avgöra om de ska undantas från skatteplikt eller tvärtom beskattas, dock utan att inkräkta på andra staters behörighet.

74. Samordningen, och därmed också skyddet mot bedrägeri sker just genom de mekanismer för administrativt samarbete och utbyte av upplysningar som regleras i förordning (EG) nr 1798/2003.(41) Detta samarbete utgör möjligtvis ett effektivare verktyg och inte minst en bättre avpassad lösning för bekämpandet av skatteundandragande i samband med transaktioner inom gemenskapen, än den som framgår av tolkningsfrågan. Som kommissionen helt korrekt har anfört i sin skriftliga inlägga skulle dessa mekanismer lämnas åt sitt öde om det land varifrån varan avgår gavs behörighet att ta ut mervärdesskatten utan hänsyn till den i sjätte mervärdesskattedirektivet föreskrivna fördelningen av beskattningsrätten.

75. Jag anser att domen av den 22 april 2010 i målet X(42), vilken vid upprepade tillfällen åberopades under den muntliga förhandlingen, endast stärker betydelsen av denna territorialitetsprincip. Enligt nämnda dom kan inte de förvärv inom gemenskapen som beskattats i den medlemsstat som har tilldelat registreringsnumret för mervärdesskatt (ett fall som enligt artikel 28b.A stycke 2 punkt 1 i sjätte direktivet uppkommer om inte den person som förvärvat varorna visar att detta förvärv har beskattats på den plats där varorna befinner sig vid den tidpunkt när

transporten av varorna slutar) ge någon rätt till avdrag för ingående skatt i den mening som avses i artikel 17 i sjätte direktivet. Enligt domstolen skulle ett medgivande av avdragsrätt i dessa fall "riskera att skada den ändamålsenliga verkan av artikel 28b.A 2 andra och tredje styckena i sjätte direktivet, eftersom den skattskyldiga personen, som åtnjuter avdragsrätt i registreringsmedlemsstaten, inte längre skulle ha någon anledning att betala skatten för det aktuella förvärvet inom gemenskapen i den medlemsstat där transporten slutar. En sådan lösning skulle i slutändan kunna äventyra tillämpningen av grundregeln att platsen för skattskyldigheten ska anses vara belägen i den medlemsstat där transporten slutar, det vill säga den medlemsstat där varorna slutkonsumeras, vilket är syftet med övergångsbestämmelserna." (43) Enligt min mening understryker detta avgörande än en gång vikten av att iakttä fördelningen av beskattningsrätten när det gäller mervärdesskatt.

C – Skatteundandragandets eventuella konsekvenser

76. Det ovan anförda kan dock inte innebära att neutralitets- och territorialitetsprinciperna är absoluta. Resonemanget ska alltså fortfarande kompletteras med en prövning av huruvida de konkreta omständigheterna i målet även kan medföra att det ska göras ett undantag från tillämpningen av de skatterättsliga neutralitets- och territorialitetsprinciperna.

77. Olika grupper av domar är av betydelse i detta hänseende. Domstolen har för det första utvecklat en rikhaltig praxis när det gäller rättsmissbruk och samtidigt tagit ställning till vilka följder ett skatteundandragande kan få för systemet med avdrag för ingående mervärdesskatt. För det andra har det i rättspraxis, via en rad mål rörande leveranser inom gemenskapen, godtagits att en strikt tillämpning av neutralitetsprincipen bara aktualiseras när den berörda personen handlar i god tro eller helt har undanröjt risken för bortfall av skatteintäkter.

78. En översiktlig genomgång av den första gruppen av domar skulle kunna leda till den förhastade slutsatsen att varornas ursprungsland (i det här fallet Tyskland) kan förfoga fritt över undantaget från skatteplikt och neka den som agerat i ond tro ett sådant undantag.

79. Denna slutsats måste emellertid föregås av en särskilt noggrann prövning av den mest relevanta rättspraxisen avseende leveranser inom gemenskapen, där den ömtåliga balansen mellan å ena sidan mekanismen för bekämpning av skatteundandragande och, å andra sidan, neutralitets- och territorialitetsprinciperna kommer bäst till uttryck.

80. Jag kommer i det följande att pröva de kriterier som anges i samtliga dessa domar och huruvida dessa är tillämpliga i förevarande mål, varvid jag kommer att ägna särskild uppmärksamhet åt domen i målet Collée.

1. Rättspraxis avseende missbruk och skatteundandragande

81. Domstolen har vid upprepade tillfällen och allmänt slagit fast att bekämpandet av eventuell skatteflykt, skatteundandragande eller missbruk är ett mål som erkänns och främjas i sjätte direktivet liksom även att enskilda inte får missbruka eller åberopa gemenskapsrätten i bedrägligt syfte. (44)

82. Vad för det första gäller rättsmissbruk finns redan i dag i rättspraxis konkreta kriterier för att avgöra när sådant missbruk föreligger och, ännu viktigare, för att bedöma vilka påföljder detta ska leda till. (45) Vad gäller mervärdesskatteområdet slogs särskilt i domen i det ovannämnda målet Halifax fast att konstaterandet av förhandenvaron av ett rättsmissbruk fordrar:

– att de ifrågavarande transaktionerna, trots att villkoren i relevanta bestämmelser formellt sett har uppfyllts, får till följd att en skattefördel uppnås som strider mot dessa bestämmelsers syfte,

och

– att det huvudsakliga syftet med dessa transaktioner är att uppnå en skattefördel.

83. För R:s del tycks det emellertid stå klart att det aldrig varit så att "villkoren i relevanta bestämmelser formellt sett har uppfyllts", eftersom leveransen verkligen har ägt rum.

84. Det är också högst tveksamt om det "huvudsakliga syftet" med dessa transaktioner var att uppnå en skattefördel, och detta även vid en vid tolkning, det vill säga uppnående av en skattefördel för sin egen eller för någon annans del (i förevarande fall de i Portugal verksamma kunderna). R:s försäljning utgjorde lönsamma transaktioner och inte några fiktiva sådana, företagna uteslutande i syfte att uppnå skattefördelar.

85. Det verkliga målet för R. var säkerligen konkurrensfientligt, då det kan antas att döljandet av destinatärernas identitet gav R. möjlighet att ta ut ett högre och samtidigt fördelaktigare pris för dem än det pris som tillämpades för "skattelojala" konkurrenter (för att använda Bundesgerichtshofs terminologi). Denna omständighet räcker dock inte för att klassificera R:s transaktioner som missbruk i den mening som avses i domstolens praxis, vilken synes förutsätta att det är fråga om ett genomgående konstlat upplägg.

86. I linje härmed slog domstolen, i domen i det ovannämnda målet Halifax, fast att "de transaktioner som ingår i ett missbruksförfarande skall omdefinieras för att upprätta de förhållanden som skulle ha förelegat om de transaktioner som ligger till grund för förfarandemissbruket inte hade förelegat".(46) Även om R. hade uppgett identiteten på de verkliga, och inte de falska, köparna för de tyska skattemyndigheterna, skulle det fortfarande vara fråga om en leverans inom gemenskapen som därmed undantas från skatteplikt. Bedrägeriet i form av en oriktig uppgift har i förevarande fall inte något orsakssamband med den uppnådda skattefördelen (med förbehåll för frågan om R. skulle ha haft något större intresse av transaktionen om inga uppgifter undanhållits).

87. Mot bakgrund av det ovan anförda finner jag att R:s handlande inte utgör något rättsmissbruk i den mening som avses i det ovannämnda målet Halifax.

88. Även om R:s handlande inte kan anses utgöra missbruk i den mening som avses i rättspraxis, kan det med hänsyn till de omständigheter som styrkts i målet svårligen förnekas att detta handlande utgör bedrägeri. Frågan är emellertid om ett nekat undantag från skatteplikt är den mest lämpade och proportionerliga sanktionsformen. Inte heller här ger dock rättspraxis några tillräckliga argument för att inte medge undantaget.

89. Det finns visserligen flera domar i vilka det godtagits att skattefördelar nekas när det förekommit bedrägeri.(47) Åtskilliga av dessa domar har åberopats vid upprepade tillfällen i förevarande förfarande, men dessa avser till största delen fall där frågan uteslutande gällde rätten till avdrag för ingående mervärdesskatt, och inte undantag från skatteplikt för leveranser inom gemenskapen, där territorialitetsprincipen spelar en roll. Det går alltså inte att automatiskt tillämpa kriterierna i dessa domar analogt.

2. Rättspraxis avseende ond tro vid leveranser inom gemenskapen

90. Eftersom rättspraxis angående missbruk och ond tro vid transaktioner inom gemenskapen alltså kan avfärdas i förevarande mål, kan, enligt min mening, endast den rättspraxis som avser leveranser inom gemenskapen ge viss ledning här.

91. Två domar på senare tid, den i det ovannämnda målet Teleos och den i målet Collée,(48)

rör erkännandet av undantag från skatteplikt för leveranser inom gemenskapen i förhållande till ett eventuellt handlande i ond tro från leverantörens sida.

92. I domen i målet Teleos utgick domstolen från en situation där det inte förkom någon leverans inom gemenskapen (varorna hade inte lämnat det land varifrån de skickades), men där leverantören vid den aktuella tidpunkten lade fram bevisning som kunde läggas till grund för ett undantag från skatteplikt. I detta fall slog domstolen fast att så länge som tillhandahållaren visar att hon eller han har handlat i god tro kan skattemyndigheten inte i efterhand ålägga vederbörande att betala skatten.

93. Enligt denna dom gäller att även om ingen leverans inom gemenskapen i den mening som avses i sjätte direktivet har ägt rum, kan inte tillhandahållaren i efterhand krävas på en mervärdesskatt som inte tagits ut till följd av att undantag från skatteplikt medgetts orättmätigt, om denne har handlat i god tro.(49) Motsatt gäller då att om det inte skett någon leverans men tillhandahållaren har handlat i ond tro, ska mervärdesskatten krävas åter från denne. Inte i något av fallen har den berörda personen någon rätt till undantag från skatteplikt, men om den skattskyldige varit i god tro gäller enligt domstolen att den berörda medlemsstaten är skyldig att avstå från att ta ut den mervärdesskatt som tillkommer denna stat (i sista hand ska den med hänsyn till denna goda tro avstå från att åtgärda situationen).

94. Det följer dock inte obetingat av ordalydelsen i domen i det ovannämnda målet Teleos att redan den omständigheten att det föreligger ond tro räcker för att, oavsett omständigheterna (framför allt när det, som här, har skett en leverans inom gemenskapen), slå fast att leverantören inte ska medges något undantag från skatteplikt och att den medlemsstat i vilken varorna har sitt ursprung får ta ut mervärdesskatt som inte tillkommer denna stat, något som den tyska regeringen har hävdat. Det är således tveksamt hurvida domen är tillämplig i förevarande mål.

95. Denna slutsats bekräftas genom domen i det ovannämnda målet Collée, som avsåg ett fall där det verkligen skett en leverans inom gemenskapen, även om detta doldes redan från början av andra skäl än skatteskal. De omständigheter som låg till grund för den domen är visserligen inte identiska med omständigheterna i förevarande mål, men de är trots allt de som ligger närmast. I båda fallen har det skett en leverans och ett däremot svarande förvärv inom gemenskapen. I domen i det ovannämnda målet Collée hade dock säljaren valt att dölja att leveransen skett inom gemenskapen (och därmed offrat rätten till undantag från skatteplikt), för att därigenom inte äventyra en provision som säljaren skulle gå miste om för det fall försäljningen skedde utanför det territorium som tilldelats denne i avtal.(50) I förevarande fall gäller däremot att R. har dolt den verkliga identiteten på leveransens mottagare, men inte leveransen i sig.

96. Av särskilt intresse är punkt 35 och följande punkter i domen i det ovannämnda målet Collée, där domstolen argumenterade i två steg.

97. Den utgick inledningsvis från domarna i målen Genius Holding (51) och Schmeink & Cofreth, (52) och villkorade i punkt 35 i domen i det ovannämnda målet Collée möjligheten att åtgärda den orättmätigt fakturerade mervärdesskatten med att tillhandahållaren "i god tid fullständigt har undanröjt risken för bortfall av skatteintäkter". Om så har skett fordrar neutralitetsprincipen att undantag från skatteplikt medges, och resultatet är därmed inte avhängigt av hurvida tillhandahållaren har handlat i god eller ond tro.(53)

98. Samma princip förefaller vara tillämplig på R:s fall, även om de tyska myndigheternas "åtgärdande" enligt dem här består i att inte medge undantag från skatteplikt som redan ansetts gälla för en transaktion som alltid har uppgetts för vad den är: en leverans inom gemenskapen. Svårigheten i målet vid den nationella domstolen är att avgöra om denna risk för bortfall av skatteintäkter ska föreligga för den medlemsstat som uppger att den avser att vidta "åtgärder",

eller om det räcker att den föreligger för mervärdesskattesystemet i allmänhet.

99. Generalbundeswalt har i sin skriftliga inlägga anfört att eftersom bekämpningen av skatteundandragande utgör ett av ändamålen med sjätte direktivet, kan rättspraxis bara avse risken för uppbörden av skatten inom hela gemenskapsterritoriet. Irland företräder samma ståndpunkt och har uttryckligen hänvisat till punkt 36 i domen i det ovannämnda målet Collée, där det talas om "bortfall av skatteintäkter eller [äventyrande av] påförandet av skatt". Denna skrivning skulle nämligen kunna leda till uppfattningen att det saknar betydelse vilken medlemsstat som har rätt till skatten.

100. I artikel 34 i nämnda dom anges dock klart att svaret på frågan huruvida undantaget från mervärdesskatteplikt kan villkoras av att den skattskyldige är i god tro "beror på huruvida det föreligger en risk för bortfall av skatteintäkter för den berörda medlemsstaten".(54) Vidare gäller enligt punkt 37 att "det inte ska anses som ett bortfall av skatteintäkter när mervärdesskatt inte påförs en leverans inom gemenskapen som till en början felaktigt klassificerats som en leverans inom [landet] I enlighet med den skatterättsliga territorialitetsprincipen tillfaller dessa skatteintäkter den medlemsstat där tjänsten slutligen förbrukas."

101. Enligt min mening är analogin med R:s fall uppenbar. Lydelsen av domen är mycket klar på denna punkt och det förefaller svårt att i likhet med Generalbundesanwalt hävda att vad som anges i domen inte kan tillämpas på förevarande fall enbart på grund av att destinatären i domen i det ovannämnda målet Collée redan från början hade betalat mervärdesskatt.

102. Även om det är korrekt att bortfall av skatteintäkter till men för en medlemsstat borde engagera hela gemenskapen,(55) tror jag att domstolen i de citerade delarna av domen i det ovannämnda målet Collée avsåg att ge tillämpningen av territorialitetsprincipen ett klart företräde, också i de fall där det föreligger ond tro. Det handlar om en logisk lösning; i sådana fall som R:s är ett nekat undantag från skatteplikt en helt olämplig sanktion i skattemässigt hänseende, eftersom Tyskland inte har några skatteanspråk. Tanken i rättspraxis med att införa "bortfall av skatteintäkter" som kriterium för bedömningen av vilka verkningar ond tro för med sig, är att återvinna balansen med avseende på den berörda skatteförvaltningens ekonomiska situation, och att återställa den situation som skulle ha gällt om det inte förekommit något skatteundandragande eller missbruk.(56)

103. Argumentationen i domen i det ovannämnda målet Collée var inte uttömd med detta. I påföljande punkter uppmanades den nationella domstolen i klara ordalag att pröva huruvida det skett ett missbruk eller ett skatteundandragande, med uttrycklig hänvisning till domen i det ovannämnda målet Kittel och Recolta Recycling(57), samt till domen i det ovannämnda målet Halifax när det gäller rättsmissbruk.(58) Som jag redovisat ovan kan dock inte R:s handlande klassificeras som missbruk enligt rättspraxis, och trots att det består i skatteundandragande uppfylls inte de erforderliga rekvisiten för att neka undantag från skatteplikt för den genomförda leveransen inom gemenskapen.

D – *Ett nekat undantag från skatteplikt är en oproportionerlig lösning*

104. Avslutningsvis slog domstolen i sin dom i det ovannämnda målet Collée fast att "gemenskapsrätten inte hindrar medlemsstaterna att under vissa förutsättningar betrakta undanhållandet av en transaktion som ägt rum inom gemenskapen som ett försök till skatteundandragande och att i ett sådant fall tillämpa de böter eller andra ekonomiska påföljder som föreskrivs i deras interna rättsordningar", vilka hursomhelst ska stå i proportion till hur allvarligt missbruket är.(59)

105. Med denna precisering tar rättspraxis enligt min mening sikte på en möjlig tillämpning av olika

sanktionsalternativ vilka är mer proportionerliga än ett nekande av undantag från skatteplikt, vilket skulle ändra hela systemet för fördelningen av beskattningsrätten när det gäller mervärdesskatt.

106. Medlemsstaterna kan med stöd av denna rättspraxis och artikel 28c.A i sjätte direktivet utan tvivel lagstifta om sanktioner (såväl administrativa som straffrättsliga sådana) för denna typ av handlande.⁽⁶⁰⁾ Det finns inte heller något som hindrar att eventuella böter eller sanktionsavgifter till sitt belopp överensstämmer med det tillämpade undantaget från skatteplikt (detta vore tvärtom både proportionerligt och rimligt). I så fall kommer emellertid den medlemsstat i vilken varorna har sitt ursprung att uppbära detta belopp med utövande av sin behörighet att utdöma sanktioner, vilken helt logiskt bara kommer i fråga när det finns uttryckligt lagstöd härför, något som inte tycks vara fallet för de tyska myndigheterna i förevarande mål.

107. En sådan normbestämmelse, kompletterad med de administrativa samarbetsmekanismer som föreskrivs i förordning (EG) nr 1798/2003 vilka det redan hänvisats till, utgör ett proportionellare svar – som samtidigt bättre överensstämmer med skattens inre logik – på risken för skatteundandragande vilken, såsom Generalbundesanwalt har anfört, så att säga är inneboende i de system i vilka olika nationella skatteförvaltningar deltar.

108. Jag finner sammanfattningsvis, trots relevansen av sådana argument som behovet av att tillse att mervärdesskattesystemet i sin helhet fungerar på avsett sätt och att konkurrensfientligt handlande inte gynnas, att bedömningen av huruvida undantag från skatteplikt inte ska medges – som ska ske helt utan hänsyn till dess eventuella återverkningar på inkluderandet i ett brott – utgör ett oproportionerligt svar eftersom det finns andra medel som tillåter att dessa mål uppnås utan större förfång för neutralitets- och territorialitetsprinciperna.

VIII – Förslag till avgörande

109. Jag föreslår att domstolen ska besvara Bundesgerichtshofs tolkningsfråga enligt följande:

Artikel 28c.A a i sjätte direktivet ska tolkas så, att det inte ska göras något avsteg från undantaget från mervärdesskatteplikt för en varuleverans i den mening som avses i nämnda bestämmelse, i de fall varuleveransen faktiskt har ägt rum, och detta oaktat att det föreligger objektiva omständigheter som visar att den skattskyldige säljaren:

- a) visste att han genom leveransen tog del i en omsättning av varor som sker i skatteundandragande syfte, eller
- b) har vidtagit åtgärder för att dölja den egentlige köparens identitet, i syfte att möjliggöra för denne eller tredje man att undandra skatt.

1 – Originalspråk: spanska.

2– Rådet 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 – Rådets direktiv 91/680/EEG av den 16 december 1991 med tillägg till det gemensamma systemet för mervärdesskatt och med ändring av direktiv 77/388/EEG med sikte på avskaffandet av fiskala gränser (EGT L 376, s. 1; svensk specialutgåva, område 9, volym 2, s. 33).

4 – BGB1. 1976 I, s. 613 och 1977 I, s. 269.

5 – BGB1. 1993 I, s. 565.

6 – BGB1. 1999 I, s. 1308.

7 – R:s advokat bekräftade under förhandlingen att det rörde sig om andrahandsfordon. Om det varit fråga om "nya transportmedel" skulle artikel 28c A b i sjätte direktivet ha varit tillämplig.

8 – Härmed avses två avgöranden av den 20 november 2008 (mål nr 1 StR 354/08) och av den 19 februari 2009 (mål nr 1 StR 633/08). Det första av dessa två avgöranden har överklagats hos Bundesverfassungsgericht (den federala konstitutionsdomstolen) som i beslut av den 23 juli 2009 (mål nr 2 BvR 542/09) har skjutit upp verkställandet av det utdömda fängelsestraffets till dess att målet avgörs slutligt, med det påpekandet att det inte a priori kan uteslutas att artikel 103.2 i grundlagen (den straffrättsliga legalitetsprincipen) har åsidosatts i det aktuella fallet.

9 – Beslut av den 11 mars 2009; mål 1 V 4305/08.

10 – Mål XI B 24/09, DstR 2009, s. 1693.

11 – Om transaktionen utgör en från skatteplikt undantagen leverans inom gemenskapen utgör inte de osanna deklarationerna avseende förvärven straffbelagda gärningar utan endast administrativa överträdelser som föranleder böter med upp till 5 000 euro (26a § andra stycket UStG).

12 – Enligt Bundesgerichtshofs uppgifter tar varken brottet (370 § AO) eller den tyska mervärdesskattelagen (4 § och 6a § UStG)) uttryckligen sikte på ett sådant bedrägeri som det som är i fråga i det aktuella målet, och de innehåller inte heller några bestämmelser om de straff- eller skatterättsliga påföljder som ett sådant bedrägeri för med sig. I 370 § AO medges inte att R:s manipulationer eller undanhållande av uppgifter klassificeras som brott om den aktuella transaktionen var undantagen från skatteplikt, och ordalydelsen i UStG räcker i ett fall som det förevarande inte till för att undantag från skatteplikt ska kunna nekas.

13 – Domstolen nämner i detta hänseende dom av den 8 oktober 1987 i mål 80/86, Kolpinghuis Nijmegen (REG 1987, s. 3969; svensk specialutgåva, volym 9, s. 213), punkt 13, av den 12 december 1996 i de förenade målen C-74/95 och C-129/95, X (REG 1996, s. I-6609), punkt 24, och av den 3 maj 2005 i de förenade målen C-387/02, C-391/02 och C-403/02, Berlusconi (REG 2005, s. I-3565), punkt 73 och följande punkter.

14 – Se, för ett liknande resonemang, dom av den 11 juni 1987 i mål 14/86, Pretore di Salò (REG 1987, s. 2545; svensk specialutgåva, volym 9, s. 111), punkt 20, av den 26 september 1996 i mål C-168/95, Arcaro (REG 1996, s. I-4705), punkt 37, och av den 7 januari 2004 i mål C-60/02, X (REG 2004, s. I-651), punkt 61.

15 – Se bland annat dom av den 21 juni 2001 i mål C-206/99, SONAE (REG 2001, s. I-4679), punkterna 45–47, av den 13 juni 2002 i de förenade målen C-430/99 och C-431/99, Sea-Land Service och Nedlloyd Lijnen (REG 2002, s. I-5235), punkterna 47 och 48, och av den 30 mars 2004 i mål C-147/02, Alabaster (REG 2004, s. I-3101), punkt 55. Det ska också påpekas att det enligt fast rättspraxis uteslutande ankommer på den nationella domstol vid vilken tvisten anhängiggjorts och som har ansvaret för det rättsliga avgörandet att, mot bakgrund av omständigheterna i målet, bedöma såväl om ett förhandsavgörande är nödvändigt för att döma i saken som relevansen av de frågor som ställs till domstolen (se särskilt dom av den 5 oktober 1977 i mål 5/77, Tedeschi mot Denkavit (REG 1977, s. 1555), punkterna 17–19, av den 25 februari 2003 i mål C-326/00, IKA (REG 2003, s. I-1703), punkt 27, av den 12 april 2005 i mål

C-145/03, Keller (REG 2005, s. I-2529), punkt 33, av den 22 juni 2006 i mål C-419/04, Conseil général de la Vienne (REG 2006, s. I-5645), punkt 19, och av den 16 juli 2009 i mål C-537/07, Gómez-Limón (REG 2009, s. I-0000), punkt 24.

16 – Jag vill här precisera att jag inte har för avsikt att göra någon egentlig rättslig bedömning av omständigheterna i målet, då detta ankommer på den nationella domstolen. Jag ämnar endast göra en bedömning av situationen och besvara frågan sådan den ställts, varvid jag kommer att utgå från de omständigheter som beskrivits i begäran om förhandsavgörande, utan att ta ställning till om frågan är korrekt.

17 – Dom av den 27 september 2007 i mål C-409/04, Teleos (REG 2007, s. I-7797), punkt 70.

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

19 – Generalbundesanwalt och Irland föreslog under förhandlingen att 6a § stycke 1 UStG och 17 § UStDV ska anses utgöra åtgärder för att bekämpa skatteundandragande och skatteflykt beträffande mervärdesskatt, och att de skulle räcka för att neka undantag från skatteplikt i det aktuella fallet. Det ankommer naturligtvis inte på EU-domstolen att tolka nationella bestämmelser som dessa, men om denna tolkning vore korrekt skulle tolkningsfrågan inte ha ställts på det sätt som här skett. Bundesgerichtshof har inte frågat huruvida en föreskrift av detta slag är förenlig med sjätte direktivet, utan huruvida det av denna föreskrift direkt kan utläsas att undantag från skatteplikt ska nekas vid fall av ond tro.

20 – Dom av den 21 februari 2006 i mål C-255/02, Halifax (REG 2006, s. I-1609), punkt 92. Se på denna punkt även dom av den 10 juli 2008 i mål C-25/07, Sosnowska (REG 2008, s. I-5129), punkt 23.

21 – Beskattningen på ursprungsorten skulle ha gynnat de medlemsstater i vilka ett större antal leveranser inom gemenskapen har sitt ursprung, och mervärdesskatten skulle ha förlorat sin karaktär av konsumtionsskatt. Sådana förskjutningar skulle kunna åtgärdas genom ett system med automatisk kompensation mellan medlemsstaterna. Det faktum att en sådan mekanism i praktiken blir komplicerad (vilket ger utrymme för penningöverföringar mellan staterna) och att det åtminstone på kort sikt blir svårt att åstadkomma enhetligare skattesatser ledde dock till att gemenskapslagstiftaren införde nämnda övergångsreglering vilken ursprungligen skulle gälla till utgången av år 1996, men som fortfarande är i kraft och temporärt även har tagits in i det nya mervärdesskattedirektivet (rådets direktiv 2006/112/EG av den 28 november 2006 om ett gemensamt system för mervärdesskatt (EUT L 347, s. 1)).

22 – Se på denna punkt generaladvokaten Kokotts förslag till avgörande av den 11 januari 2007 i målet Teleos (ovan fotnot 17).

23 – Domen i målet Teleos (ovan fotnot 17), punkt 25.

24 – Det är just särprägel på detta "undantag" som genom att utgöra kontrast till undantagen i artikel 13 i sjätte direktivet föranleder tvivel huruvida det ska förstås som ett "undantag" och därmed tolkas strikt, till skillnad mot vad några av intervenienterna har hävdad.

25 – Domen i målet Teleos (ovan fotnot 17), punkterna 38 och 40. Denna objektiva karaktär tillskrivs även andra begrepp som definierar de skattepliktiga transaktionerna enligt sjätte direktivet (dom av den 12 januari 2006 i de förenade målen C-354/03, C-355/03 och C-484/03, Optigen m.fl., REG 2006, s. I-483, punkt 44, 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-6161, punkt 41).

26 – I rättspraxis har i detta avseende klargjorts att "en skyldighet för skattemyndigheten att utreda den skattskyldiges avsikt strider mot ändamålen med det gemensamma systemet för mervärdesskatt att garantera rättssäkerheten och att underlätta de åtgärder som är förenade med tillämpningen av skatten genom att, utom i vissa undantagsfall, ta hänsyn till den aktuella transaktionens objektiva karaktär" (dom av den 6 april 1995 i mål C-4/94, BLP Group, REG 1995, s. I-983, punkt 24, och domarna i målen Optigen m.fl. (ovan fotnot 25), punkt 45, Kittel och Recolta Recycling (ovan fotnot 25), punkt 42, och Teleos (ovan fotnot 17), punkt 39).

27 – Eller vägran att anse att en leverans har skett inom gemenskapen när de objektiva förutsättningarna härför är uppfyllda.

28 – Dom av den 14 februari 1985 i mål 268/83, Rompelmann (REG 1985, s. 655; svensk specialutgåva, volym 8, s. 83), punkt 19, av den 15 januari 1998 i mål C-37/95, Ghent Coal Terminal (REG 1998, s. I-1), punkt 15, av den 21 februari 2006 i mål C-223/03, University of Huddersfield (REG 2006, s. I-1751), punkt 47, och av den 13 mars 2008 i mål C-437/06, Securenta (REG 2008, s. I-1597), punkt 25.

29 – Dom av den 7 december 2006 i mål C-240/05, Eurodental (REG 2006, s. I-11479), punkt 46, och domen i målet Teleos (ovan fotnot 17), punkt 59.

30 – Enligt den tyska regeringen kom R. "i ett förmånligare läge än en godtroende leverantör som helt enkelt inte kunde visa att han vidtagit alla de mått och steg som krävs för den erforderliga bevisningen, och vars leverans anses skattepliktig". Även Bundesgerichtshof har hävdad att det inte finns något konkurrensförhållande "mellan hederliga företag och företag som är ohederliga i skattehänseende och undviker skatt genom systematiska manipulationer för att dölja uppgifter".

31 – Dom av den 29 oktober 2009 i mål C-174/08, NCC Construction Danmark A/S (REG 2009, s. I-0000), punkterna 46 och 47.

32 – Målet rörde ett byggföretag som betalade mervärdesskatt på byggtjänster vilka utfördes för egen räkning (interna leveranser). EU-domstolen fann i nämnda dom att neutralitetsprincipen inte kunde hindra att nämnda företag drog av hela den mervärdesskatt som belöpte på allmänna kostnader för att tillhandahålla dessa tjänster, när omsättningen från försäljning av byggnader som uppförts på det sättet är undantagen från mervärdesskatteplikt.

33 – Domar av den 5 juli 1988 i mål 269/86, Mol (REG 1988, s. 3627), punkt 18, och i mål 289/86, Happy Family (REG 1988, s. 3655; svensk specialutgåva, volym 9, s. 515), punkt 20, dom av den 2 augusti 1993 i mål C-111/92, Lange (REG 1993, s. I-4677), punkt 16. Enligt denna rättspraxis utesluts leveranser av sådana produkter som narkotika, vilka har särskilda egenskaper, såtillvida som de till sin natur omfattas av ett totalt försäljningsförbud i samtliga medlemsstater, med undantag för en strängt övervakad försäljning för medicinskt eller vetenskapligt bruk. Detta undantag är naturligtvis inte tillämpligt i förevarande fall.

34 – Här är det kanske lämpligt att göra ett undantag från den rent skattemässiga bedömningen av målet och, för ett ögonblick, uppmärksamma dess straffrättsliga konsekvenser, vilka i viss mån utgör en paradox. Om nämligen en brottmålsdom meddelas mot R, såsom den hänskjutande domstolen har föreslagit, på grundval av att undantag från skatteplikt har nekats, måste man fråga sig vilka följder en senare återbetalning av motsvarande belopp får för domen.

35 – Beslut av den 3 mars 2004 i mål C-395/02, Transport Service (REG 2004, s. I-1991).

36 – Dom av den 6 april 2006 i mål C-245/04, EMAG Handel Eder (REG 2006, s. I-6227),

punkt 40. Se även generaladvokaten Kokotts förslag till avgörande av den 10 november 2005 i detta mål, punkterna 23 och 24, liksom generaladvokaten Ruiz-Jarabos förslag till avgörande i målet Lipjes (dom av den 27 maj 2004 i mål C-68/03, REG 2004, s. I-5879), punkt 25.

37 – Rådets förordning (EG) nr 1777/2005 av den 17 oktober 2005 om fastställande av tillämpningsföreskrifter för direktiv 77/388/EEG rörande det gemensamma systemet för mervärdesskatt (EUT L 288, s. 1).

38 – Dom av den 27 september 2007 i mål C-409/04, Teleos (REG 2007, s. I-7797), punkt 71.

39 – Domen i målet Teleos (ovan fotnot 38), punkt 23.

40 – Punkt 31 i generaladvokaten Kokotts förslag till avgörande i målet Teleos (ovan fotnot 17) framstår för mig som särskilt talande i detta avseende när det där sägs att "[g]enom det gemenskapsinterna förvärvet flyttas beskattningsrätten från ursprungsstaten till destinationsstaten", med den i fotnot gjorda preciseringen att "[n]är myndigheterna i ursprungsstaten prövar huruvida villkoren för undantag från skatteplikt för leverans inom gemenskapen är uppfyllda är de dock inte bundna av det som myndigheterna i destinationsstaten fastställer beträffande gemenskapsinternt förvärv".

41 – 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, s. 1).

42 – Dom av den 22 april 2010 i de förenade målen C-536/08 och C-539/08, X (REU 2010, s. I-0000).

43 – Domen i målet X (ovan fotnot 42), punkt 44.

44 – Dom av den 12 maj 1998 i mål C-367/96, Kefalas m.fl. (REG 1998, s. I-2843), punkt 20, av den 23 mars 2000 i mål C-373/97, Diamantis (REG 2000, s. I-1705), punkt 33, av den 29 april 2004 i de förenade målen C-487/01 och C-7/02, Geemete Leusden och Holin Groep (REG 2004, s. I-5337), punkt 7, av den 2 mars 2005 i mål C-32/03, Fini H (REG 2005, s. I-1599), punkt 32, och domen i målet Kittel och Recolta Recycling (ovan fotnot 25), punkt 54.

45 – Efter en lång utveckling i rättspraxis intar läran om rättsmissbruk numera en framträdande position i unionsrätten, och det har i några mål även övervägts om den skulle erkännas som en allmän princip. Denna tes har exempelvis framförts av generaladvokaten Poiares Maduro i punkt 64 i dennes förslag till avgörande av den 7 april 2005 i målet Halifax (ovan fotnot 20) liksom, om än inte lika klart, av generaladvokaten La Pergola i punkt 20 i dennes förslag till avgörande i mål C-212/97, Centros (dom meddelad den 9 mars 1999). När det gäller doktrin, se De la Feria, R., "Prohibition of abuse of (community) law: the creation of a new general principle of EC law through tax", *Common Market Law Review*, 45, 2008, s. 395.

46 – Domen i målet Halifax (ovan fotnot 20), punkt 94.

47 – Domen i målet Rompelman (ovan fotnot 28), punkt 24, dom av den 29 februari 1996 i mål C-110/94, INZO (REG 1996, s. I-857), punkt 24, av den 21 mars 2000 i de förenade målen C-110/98–C-147/98, Gabalfrisa m.fl. (REG 2000, s. I-1577), samt domarna i målen Fini H (ovan fotnot 44), punkt 34, och Kittel och Recolta Recycling (ovan fotnot 25), punkt 55. Det räcker att den berörda personen kände till att han eller hon "deltog i en transaktion som utgjorde ett mervärdesskattebedrägeri". I så fall ska den skattskyldige "anses som medgärningsman i bedrägeriet i enlighet med sjätte direktivet".

- 48 – Dom av den 27 september 2007 i mål C-146/05, Collée (REG 2007, s. I-7861).
- 49 – Domen i målet Teleos (ovan fotnot 17), punkt 2 i domslutet.
- 50 – Domen i målet Collée (ovan fotnot 48), punkterna 13 och 39.
- 51 – Dom av den 13 december 1989 i mål C-342/87, Genius Holding (REG 1989, s. 4227).
- 52 – Dom av den 19 september 2000 i mål C-454/98, Schmeink & Cofreth (REG 2000, s. I-6973).
- 53 – Se, för ett liknande resonemang, dom av den 6 november 2003 i de förenade målen C-78/02 och C-80/02, Karageorgou m.fl. (REG 2003, s. I-13295), punkt 50.
- 54 – Min kursivering.
- 55 – Som Irland träffande har påpekat.
- 56 – Vilket framgår av domen i målet Halifax (ovan fotnot 20), punkt 94.
- 57 – Ovan fotnot 25.
- 58 – Domen i målet Collée (ovan fotnot 48), punkterna 38 och 39.
- 59 – Domen i målet Collée (ovan fotnot 48), punkt 40. Se, för ett liknande resonemang, domen i målet Schmeink och Cofreth (ovan fotnot 52), punkt 62.
- 60 – I förevarande mål förekommer faktiskt i den tyska lagstiftningen en möjlighet att ålägga en administrativ sanktion.