DOMSTOLENS DOM (stora avdelningen)

den 7 december 2010*

I mål C-285/09,

angående en begäran om förhandsavgörande enligt artikel 234 EG, framställd av Bundesgerichtshof (Tyskland) genom beslut av den 7 juli 2009, som inkom till domstolen den 24 juli 2009, i brottmålet mot

R.,

ytterligare deltagare i rättegången:

Generalbundesanwalt beim Bundesgerichtshof,

Finanzamt Karlsruhe-Durlach,

meddelar

* Rättegångsspråk: tyska.

DOMSTOLEN (stora avdelningen)

sammansatt av ordföranden V. Skouris, avdelningsordförandena A. Tizzano, J.N. Cunha Rodrigues, K. Lenaerts, J.-C. Bonichot och A. Arabadjiev samt domarna E. Juhász, G. Arestis, U. Lõhmus (referent), T. von Danwitz och C. Toader,

generaladvokat: P. Cruz Villalón,
justitiesekreterare: handläggaren K. Malacek,

efter det skriftliga förfarandet och förhandlingen den 5 maj 2010,

med beaktande av de yttranden som avgetts av:

— R., genom A. Parsch, D. Sauer, F. Kreilein, C. Prinz och K.-F. Zapf, Rechtsanwälte,

— Generalbundesanwalt beim Bundesgerichtshof, genom M. Harms och K. Lohse, båda i egenskap av ombud,

— Tysklands regering, genom M. Lumma och C. Blaschke, båda i egenskap av ombud,

— Irland, genom D. O'Hagan, i egenskap av ombud, biträdd av B. Doherty, barrister,

— Greklands regering, genom G. Kanellopoulos, Z. Chatzipavlou och V. Karra, samtliga i egenskap av ombud,

— Europeiska kommissionen, genom D. Triantafyllou, i egenskap av ombud,

och efter att den 29 juni 2010 ha hört generaladvokatens förslag till avgörande,

följande

Dom

1 Begäran om förhandsavgörande avser tolkningen av artikel 28c A. a i rådets sjätte direktiv 77/388/EEG av den 17 maj 1977 om harmonisering av medlemsstaternas lagstiftning rörande omsättningsskatter – Gemensamt system för mervärdesskatt: enhetlig beräkningsgrund (EGT L 145, s. 1; svensk specialutgåva, område 9, volym 1, s. 28), i dess lydelse enligt rådets direktiv 2000/65/EG av den 17 oktober 2000 (EGT L 269, s. 44) (nedan kallat sjätte direktivet).

2 Begäran har framställts i ett mål om åtal mot R för skattebrott i form av undandragande av mervärdesskatt.

Tillämpliga bestämmelser

Sjätte direktivet

3 Enligt artikel 2 i sjätte direktivet ska mervärdesskatt betalas för leverans av varor eller tillhandahållande av tjänster som sker mot vederlag inom landets territorium av en skattskyldig person i denna egenskap samt för införsel av varor.

4 Sjätte direktivet innehåller en avdelning XVIa, som har rubriken ”Övergångsbestämmelser för beskattning av handeln mellan medlemsstaterna”. Avdelningen infördes i sjätte direktivet 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 (EGT L 376, s. 1; svensk specialutgåva, område 9, volym 2, s. 33), och innehåller artiklarna 28a–28n.

5 Enligt artikel 28a.1 a första stycket i sjätte direktivet gäller följande:

”1. Följande skall också beläggas med mervärdesskatt:

a) Förvärv inom gemenskapen av varor mot ersättning inom landets territorium av en skattskyldig person som agerar i denna egenskap eller av en icke skattskyldig juridisk person, om säljaren är en skattskyldig person som agerar i denna egenskap och som inte omfattas av undantag enligt artikel 24 eller av reglerna i artikel 8.1 a andra meningen eller i artikel 28b.B 1.”

6 Rätten till undantag från skatteplikt för gemenskapsinterna varuleveranser regleras i artikel 28c A. a första stycket i sjätte direktivet som har 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 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.”

Den nationella lagstiftningen

7 I 370 § stycke 1 i 1977 års lag om skatter och avgifter (Abgabenordnung 1977, BGBl. 1976 I, s. 613, och 1977 I, s. 269), föreskrivs följande:

”1) Till fängelse i högst fem år eller böter ska den dömas som

1. till skattemyndigheterna … lämnar oriktiga eller ofullständiga uppgifter som har betydelse för beskattningen,

…

och som därigenom minskar sin skatt eller för egen eller för andras räkning utverkar otillbörliga skattefördelar.”

8 Enligt den nationella domstolen utgör 370 § i lagen om skatter och avgifter ett blankettstraffbud, eftersom det inte i denna bestämmelse anges innehållet i den brottsliga handlingen. Bestämmelsen 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. Att skattskyldighet har inträtt är således en förutsättning för att ett skatteundandragande ska vara straffbart.

9 Enligt 1 § stycke 1 punkt 1 i 1999 års lag om mervärdesskatt (Umsatzsteuergesetz 1999, BGBl. 1999 I, s. 1270) (nedan kallad UStG) ska i princip tysk mervärdesskatt betalas för leverans av varor eller tillhandahållande av tjänster som sker mot vederlag inom landets territorium av en skattskyldig person.

10 Enligt 4 § punkt 1 b UStG, genom vilken artikel 28c A. a i sjätte direktivet införlivas med tysk rätt, undantas gemenskapsinterna leveranser som avser sådana transaktioner som anges i 1 § stycke 1 punkt 1 UStG från skatteplikt.

11 I 6a § stycke 1 UStG föreskrivs följande:

”En gemenskapsintern leverans [4 § punkt 1 b] föreligger när följande villkor är uppfyllda:

1. Näringsidkaren eller förvärvaren har transporterat eller skickat föremålet för leveransen till en annan medlemsstat,

2. förvärvaren är

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

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

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

och

3. förvärvet av föremålet för leveransen omfattas för förvärvaren i en annan medlemsstat av lagstiftningen om skatt på omsättningen.

...”

12 Enligt 6a § stycke 3 UStG åligger det näringsidkaren att visa att villkoren i styckena 1 och 2 i samma paragraf är uppfyllda. Med tillåtelse från Bundesrat får federala finansministeriet, genom förordning, fastställa vilket slags bevisning näringsidkaren ska lägga fram.

13 Enligt 18a § stycke 1 UStG ska den inhemska näringsidkare som har genomfört från skatteplikt undantagna gemenskapsinterna leveranser ge in en anmälan till Bundeszentralamt für Steuern (den federala skattemyndigheten), med uppgift om bland annat förvärvarens registreringsnummer för mervärdesskatt. Denna anmälan ligger till grund för övervakningen av varuhandeln inom gemenskapen med hjälp av ett dataregister ur vilket uppgifterna vid behov överförs till nationella myndigheter inom ramen för systemet för utbyte av information om mervärdesskatt.

14 Enligt 18b § UStG ska näringsidkaren uppge beskattningsunderlaget för sina gemenskapsinterna leveranser för skattemyndigheten. Enligt 10 § stycke 1 andra meningen UStG utgörs beskattningsunderlaget för gemenskapsinterna leveranser i regel av det nettobelopp som kunden betalar näringsidkaren. Genom den anmälan som avses i 18b § meddelar näringsidkaren skattemyndigheten att de utförda leveranserna är undantagna från skatteplikt enligt 4 § punkt 1b och 6a § UStG, och således behöver näringsidkaren inte betala någon mervärdesskatt för dessa leveranser.

15 De beviskrav som gäller för en näringsidkare som utför en gemenskapsintern leverans regleras utförligare i 1999 års förordning med tillämpningsföreskrifter för mervärdesskatt (Umsatzsteuer-Durchführungsverordnung 1999, BGBl. 1999 I, s. 1308) (nedan kallad UStDV).

16 Enligt 17a § UStDV ska näringsidkaren, medelst lämpligt underlag, styrka att föremålet för leveransen har transporterats eller skickats till en annan del av unionens territorium (skriftlig bevisning). Vidare ska näringsidkaren enligt 17c § UStDV styrka att villkoren för undantag från skatteplikt är uppfyllda samt förvärarens registreringsnummer för mervärdesskatt. Detta ska ske med hjälp av näringsidkarens bokföring (bokföringsmässig bevisning).

Målet vid den nationella domstolen och tolkningsfrågan

17 R. är portugisisk medborgare och var verkställande direktör för ett tyskt bolag som bedrev handel med lyxbilar. Det framgår av begäran om förhandsavgörande att R. sedan år 2001 sålde mer än 500 fordon per år. Köparna var till största delen bilhandlare i Portugal.

18 Från år 2002 vidtog R. en rad åtgärder för att dölja identiteten på de verkliga köparna av fordonen och, därigenom, underlätta för bilhandlare som var etablerade i Republiken Portugal att begå mervärdesskattebedrägeri i denna medlemsstat. På detta sätt kunde R. sälja bilarna till ett fördelaktigare pris, vilket gav honom större vinster.

19 Dessa åtgärder bestod i utställande av falska fakturor med fingerade namn på de köpare som angavs som mottagare av leveranserna. I fakturorna angavs alltid den påstådda köparens firma, registreringsnummer för mervärdesskatt, beteckningen på fordonet (som i själva verket levererats till en annan köpare), inköpspriset och uppgiften ”gemenskapsintern leverans som är undantagen från skatteplikt enligt 6a § UStG”. På detta sätt gavs intrycket att mervärdesskatten skulle betalas i Portugal. Dessa fiktiva köpare utgjordes av verkliga företag med hemvist i Portugal. I vissa fall var de införstådda med att deras firma användes, medan de i andra fall saknade kännedom om detta.

20 De verkliga köparna sålde fordonen till privata slutkunder i Portugal, utan att anmäla det föregående gemenskapsinterna förvärvet till de portugisiska skattemyndigheterna och utan att betala den mervärdesskatt som belöpte på detta förvärv. De verkliga affärsrelationerna doldes vidare genom ytterligare åtgärder. Om slutkunden

redan var känd vid tidpunkten för leveransen lät R. utfärda CMR-fraktsedeln i dennes namn. Han utfärdade därefter en ny fiktiv faktura med angivelse av slutkunden som mottagare och den medvetet oriktiga uppgiften ”vinstmarginalbeskattning enligt 25a UStG”, vilken är tillämplig på begagnade fordon.

21 På detta sätt sålde och levererade det företag som R. ledde, under åren 2002 och 2003, mer än 1 100 fordon till ett belopp av omkring 19 miljoner euro. I sina skattedeklarationer för dessa år uppgav R. dessa transaktioner som från skatteplikt undantagna gemenskapsinterna leveranser. I de ”sammanfattande” anmälningar som R. ingav till Bundeszentralamt für Steuern betecknades de fiktiva köparna som avtalsparter för att undvika att de verkliga köparna identifierades i Portugal med hjälp av unionens system för utbyte av information om mervärdesskatt.

22 Åtgärder vidtogs för att lagföra R. och han häktades den 30 januari 2008. I dom av den 17 september 2008 dömde Landgericht Mannheim (regional domstol i Mannheim) R. till fängelse i sammanlagt tre år för skattebrott i två fall. Landgericht Mannheim fann att R. hade undandragit mervärdesskatt med ett belopp på mer än en miljon euro år 2002 och med ett belopp på mer än en och en halv miljon euro år 2003. Enligt den domstolen är de förtäckta leveranserna till Portugal inte några gemenskapsinterna leveranser i den mening som avses i artikel 28c A. a första stycket i sjätte direktivet. Det uppsåtliga missbruket av de unionsrättsliga bestämmelserna motiverar nämligen att undantag från skatteplikt inte ska medges i Tyskland. Genom att på detta sätt brista i sina skyldigheter att debitera tysk mervärdesskatt för dessa leveranser, att inbetala skatten till skattemyndigheterna och att ange skatten i de årliga deklarationerna, hade R. gjort sig skyldig till skattebrott.

23 R. överklagade denna dom till Bundesgerichtshof (Tysklands högsta allmänna domstol). Enligt R. har Landgericht Mannheim gjort en felaktig kvalificering av de aktuella transaktionerna, eftersom fordonen verkligen har levererats till näringsidkare i

Portugal och det därmed rör sig om gemenskapsinterna leveranser som är undantagna från skatteplikt. Mervärdesskatteintäkterna i Tyskland äventyrades aldrig, eftersom det var i destinationsmedlemsstaten, Republiken Portugal, som mervärdesskatten skulle betalas. Det saknar betydelse att mervärdesskatten inte betalades i den sistnämnda staten.

24 I begäran om förhandsavgörande angav Bundesgerichtshof att den anser att 28c A. a i sjätte direktivet ska 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 personen känner till och är delaktig i missbruket eller bedrägeriet. Detta följer dels av det unionsrättsliga förbudet mot missbruk som är tillämpligt på mervärdesskatt, dels av systematiken i och innebörden av denna bestämmelse samt av målet med sjätte direktivet.

25 Bundesgerichtshof har påpekat att den, på grund av att rättspraxis från Europeiska unionens domstol är tillräckligt klar, aldrig har hyst tvivel angående tolkningen av sjätte direktivet, och att den redan i två liknande mål har slagit fast att undantag från skatteplikt inte ska medges.

26 Det framgår emellertid av handlingarna att Finanzgericht Baden-Württemberg (skattedomstolen i delstaten Baden-Württemberg), i ett parallellt skattemål avseende R. som rörde samma omständigheter, i ett beslut av den 11 mars 2009, framförde invändningar angående Bundesgerichtshofs ståndpunkt i frågan huruvida undantag från skatteplikt ska medges och förordnade om att de beskattningsbeslut rörande mervärdesskatt som ställts till R. inte skulle verkställas. Enligt Finanzgericht Baden-Württemberg är det gemenskapsrättsliga förbudet mot missbruk inte tillämpligt, eftersom de aktuella transaktionerna motiveras av andra faktorer än strävan efter att

uppnå skattefördelar. Dessutom strider Bundesgerichtshofs uppfattning mot de mervärdesskatterättsliga neutralitets- och territorialitetsprinciperna.

27 Med hänsyn till de tyska domstolarnas olika bedömningar anser Bundesgerichtshof att ett förhandsavgörande är nödvändigt, eftersom R. skulle kunna undgå straffrättsligt ansvar om de aktuella transaktionerna betraktades som gemenskapsinterna leveranser som omfattas av undantaget från skatteplikt enligt artikel 28c A. a första stycket i sjätte direktivet. I så fall skulle inte en tysk näringsidkares delaktighet i ett skattebedrägeri i Portugal kunna beivras med stöd av tysk skattebrottslag, då det saknas ömsesidighet i fråga om lagföring. De oriktiga deklarationerna rörande förvärvaren utgör i så fall inte brott utan endast administrativa förseelser som kan ge upp till 5 000 euro i straffavgift.

28 Mot denna bakgrund beslutade Bundesgerichtshof att vilandeförklara målet och ställa följande fråga till 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 deltog i en transaktion som syftar till att mervärdesskatt ska undandras,

b) har vidtagit åtgärder för att dölja den egentlige förvärvarens identitet i syfte att möjliggöra för denne eller tredje man att undandra mervärdesskatt?”

Prövning av tolkningsfrågan

Upptagande till sakprövning

29 R. har gjort gällande att begäran om förhandsavgörande inte kan tas upp till sakprövning och detta av två skäl. För det första har den nationella domstolen redogjort för de faktiska omständigheterna på ett felaktigt sätt på grund av att den angav att de begagnade bilarna hade sålts till ”fiktiva företag”, så kallade *missing traders*, medan det i själva verket rörde sig om verkliga leveranser till verkliga näringsidkare. Dessa leveranser utgjorde vinstgivande transaktioner som genomförts på marknadsvillkor. Tolkningsfrågan ska avvisas, eftersom den inte har något samband med de faktiska omständigheterna eller föremålet för tvisten och inte heller fyller något objektivt behov när det gäller utgången av densamma.

30 För det andra anser R. att tolkningsfrågan är hypotetisk på grund av att ett direktiv inte kan ha direkt effekt på straffrättens område. Han har i detta avseende hänvisat till dom av den 8 oktober 1987 i mål 80/86, Kolpinghuis Nijmegem (REG 1987, s. 3969; svensk specialutgåva, volym 9, s. 213), av den 12 december 1996 i de förenade målen C-74/95 och C-129/95, X (REG 1996, s. I-6609), punkt 23, och av den 3 maj 2005 i de förenade målen C-387/02, C-391/02 och C-403/02, Berlusconi m.fl. (REG 2005, s. I-3565), punkt 73 och följande punkter. Den tolkning av sjätte direktivet som den nationella domstolen har förespråkat kan enligt R. inte utläsas av gällande relevanta bestämmelser i tysk rätt. Tysk författningsrätt, särskilt den straffrättsliga legalitetsprincipen, ställer upp gränser för en tolkning i överensstämmelse med sjätte direktivet om en sådan tolkning skulle leda till en fällande dom i det nationella brottmålet.

31 Enligt artikel 267 FEUF ankommer det uteslutande på den nationella domstolen, vid vilken tvisten anhängiggjorts och vilken har ansvaret för det rättsliga avgörandet, att mot bakgrund av de särskilda omständigheterna i målet bedöma såväl om ett

förhandsavgörande är nödvändigt för att döma i saken som relevansen av de frågor som ställs till domstolen. Domstolen är följaktligen i princip skyldig att meddela ett förhandsavgörande när de frågor som ställts avser tolkningen och/eller giltigheten av unionsrätten (se, för ett liknande resonemang, dom av den 15 december 1995 i mål C-415/93, Bosman, REG 1995, s. I-4921, punkt 59, av den 19 september 2000 i mål C-454/98, Schmeink & Cofreth och Strobel, REG 2000, s. I-6973, punkt 37, och av den 26 oktober 2010 i mål C-97/09, Schmelz, REU 2010, s. I-10465, punkt 28).

32 Domstolen kan således bara avvisa en begäran om förhandsavgörande från en nationell domstol då det är uppenbart att den begärda tolkningen av unionsrätten inte har något samband med de verkliga omständigheterna eller föremålet för tvisten vid den nationella domstolen, då frågorna är hypotetiska eller domstolen inte förfogar över de uppgifter om de faktiska och rättsliga omständigheterna som är nödvändiga för att kunna besvara frågorna på ett ändamålsenligt sätt (se dom av den 5 december 2006 i de förenade målen C-94/04 och C-202/04, Cipolla m.fl., REG 2006, s. I-11421, punkt 25, av den 18 mars 2010 i de förenade målen C-317/08–C-320/08, Alassini m.fl., REU 2010, s. I-2213, punkt 26, och domen i det ovannämnda målet Schmelz, punkt 29).

33 Detta är emellertid inte fallet i förevarande mål. Den nationella domstolen har angett för EU-domstolen de faktiska och rättsliga omständigheter som har ett uppenbart samband med föremålet för den nationella tvisten samt skälen till att den ansåg en tolkning av artikel 28c A. a nödvändig för att kunna döma i saken.

34 Begäran om förhandsavgörande ska därför prövas i sak.

Prövning i sak

35 Den nationella domstolen har ställt frågan för att få klarhet i huruvida artikel 28c A. a i sjätte direktivet ska tolkas så, att det inte ska medges undantag från mervärdesskatteplikt för en gemenskapsintern leverans av varor under sådana förhållanden som dem som är för handen i det nu aktuella nationella målet, där en vara verkligen har levererats till en annan medlemsstat, men där leverantören vid leveransen har dolt den egentlige förvärvarens identitet för att denne ska kunna undgå att betala den mervärdesskatt som belöper på motsvarande gemenskapsinterna förvärv.

36 För att besvara denna fråga ska det inledningsvis erinras om att kampen mot skatteflykt, skatteundandragande och missbruk är ett mål som både erkänns och uppmuntras i sjätte direktivet (se, bland annat, dom av den 29 april 2004 i de förenade målen C-487/01 och C-7/02, Gemeente Leusden och Holin Groep, REG 2004, s. I-5337, punkt 76, och av den 21 februari 2006 i mål C-255/02, Halifax m.fl., REG 2006, s. I-1609, punkt 71).

37 Gemenskapinterna leveranser av varor är undantagna från skatteplikt enligt artikel 28c A. a första stycket i sjätte direktivet. Denna bestämmelse ingår bland övergångsbestämmelserna för beskattning av handeln mellan medlemsstaterna enligt avdelning XVIa i detta direktiv, vilka har till syfte att flytta över skatteintäkten till den medlemsstat där de levererade varorna slutkonsumeras (se domar av den 27 september 2007 i mål C-409/04, Teleos m.fl., REG 2007, s. I-7797, punkt 36, i mål C-146/05, Collée, REG 2007, s. I-7861, punkt 22, och i mål C-184/05, Twoh International, REG 2007, s. I-7897, punkt 22, samt dom av den 22 april 2010 i de förenade målen C-536/08 och C-539/08, X och fiscale eenheid Facet-Facet Trading, REU 2010, s. I-3581, punkt 30).

38 Den mekanism som inrättas genom dessa övergångsbestämmelser innefattar dels ett undantag från skatteplikt i den medlemsstat där den leverans som ger upphov till den gemenskapsinterna sändningen eller transporten påbörjas, kompletterad med rätten till avdrag eller återbetalning av den ingående mervärdesskatt som har erlagts i denna

medlemsstat, dels beskattning i destinationsmedlemsstaten av det gemenskapsinterna förvärvet. Denna mekanism säkerställer därigenom en klar avgränsning av medlemsstaternas skattemässiga suveränitet (se, för ett liknande resonemang, dom av den 6 april 2006 i mål C-245/04, EMAG Handel Eder, REG 2006, s. I-3227, punkterna 30 och 40).

39 I likhet med andra begrepp som definierar skattepliktiga transaktioner enligt sjätte direktivet (se, bland annat, 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 dom 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) är dessutom begreppen gemenskapsintern leverans respektive gemenskapsinternt förvärv av objektiv karaktär, och de är tillämpliga oberoende av målen med och resultaten av de aktuella transaktionerna (domen i det ovannämnda målet Teleos m.fl., punkt 38).

40 Vad särskilt gäller gemenskapsinterna leveranser följer det av artikel 28c A. a första stycket i sjätte direktivet att leveranser av varor, som skickas eller transporteras – av säljaren eller för dennes räkning eller av den som förvärvar varorna – ut ur en medlemsstat 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, är undantagna från skatteplikt i enlighet med de villkor som medlemsstaterna ska fastställa för att säkerställa en korrekt och enkel tillämpning av de undantag som föreskrivs nedan och för att förhindra skatteflykt, skatteundandragande eller missbruk.

41 Domstolen har tolkat denna bestämmelse så, att undantaget från skatteplikt för en gemenskapsintern leverans blir tillämpligt först när rätten att såsom ägare förfoga över varan har överförts på förvärvaren och leverantören visar att denna vara har skickats eller transporterats till en annan medlemsstat, och varan genom denna sändning eller transport fysiskt har lämnat territoriet i den medlemsstat varifrån leveransen sker (se domarna i de ovannämnda målen Teleos m.fl., punkt 42, och Twoh International, punkt 23).

42 Domstolen har också konstaterat att det, sedan kontrollerna vid gränserna mellan medlemsstaterna avskaffades, är svårt för skattemyndigheterna att kontrollera huruvida varorna fysiskt har lämnat nämnda medlemsstats territorium. Av denna anledning är det huvudsakligen på grundval av de bevis som de skattskyldiga personerna lagt fram och deklarationer som dessa givit in som skattemyndigheterna företar en sådan kontroll (domarna i de ovannämnda målen Teleos m.fl., punkt 44, och Twoh International, punkt 24).

43 Det föreskrivs emellertid inte konkret i sjätte direktivet vilka bevis de skattskyldiga personerna ska lägga fram för att kunna omfattas av undantaget från mervärdesskatteplikt, och denna fråga omfattas, såsom framgår av första ledet i artikel 28c A. i sjätte direktivet, av medlemsstaternas befogenhet (se domen i det ovannämnda målet Collée, punkt 24).

44 I enlighet med denna bestämmelse ankommer det således på medlemsstaterna att fastställa villkoren för att gemenskapsinterna leveranser ska undantas från skatteplikt, i syfte att säkerställa en korrekt och enkel tillämpning av dessa undantag och i syfte att förhindra skatteflykt, skatteundandragande eller missbruk.

45 Medlemsstaterna ska emellertid, vid utövandet av sina befogenheter, iaktta de allmänna rättsprinciper som utgör en del av unionens rättsordning, bland annat rättssäkerhetsprincipen, proportionalitetsprincipen och principen om skydd för berättigade förväntningar (se, för ett liknande resonemang, 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 48, av den 11 maj 2006 i mål C-384/04, Federation of Technological Industries m.fl., REG 2006, s. I-4191, punkterna 29 och 30, och av den 21 februari 2008 i mål C-271/06, Netto Supermarkt, REG 2008, s. I-771, punkt 18). Vad särskilt gäller proportionalitetsprincipen har domstolen slagit fast att den innebär att de åtgärder som medlemsstaterna sålunda har möjlighet att anta inte får gå utöver vad som är nödvändigt för att uppnå målen att säkerställa en riktig uppbörd av skatten och förebygga skatteundandragande (se, bland annat, dom av den

29 juli 2010 i mål C-188/09, Profaktor Kulesza, Frankowski, Jóźwiak, Orłowski, REU 2010, s. I-7639, punkt 26).

46 Det följer vidare av domstolens praxis att för att leverantören av varorna ska beviljas undantag enligt artikel 28c A. a första stycket i sjätte direktivet ska vederbörande bevisa att villkoren för att tillämpa denna bestämmelse är uppfyllda, inbegripet de villkor som medlemsstaterna har fastställt för att säkerställa en korrekt och enkel tillämpning av undantagen och för att förhindra skatteflykt, skatteundandragande eller missbruk (se, för ett liknande resonemang, domen i det ovannämnda målet Twoh International, punkt 26).

47 Det framgår av beslutet om hänskjutande att omständigheterna i det nationella målet under vilka R. gjorde gällande sin rätt till undantag från mervärdesskatteplikt var sådana att de levererade varorna faktiskt hade lämnat Tysklands territorium, men att R. medvetet hade lämnat materiellt oriktiga uppgifter i de fakturor och deklarationer som han ingett till skattemyndigheten som bevis för att det rörde sig om gemenskapsinterna transaktioner. Enligt den nationella domstolen hade nämligen R. i dessa fakturor dolt de verkliga köparnas identitet för att de skulle kunna undgå att betala den mervärdesskatt som belöpte på det gemenskapsinterna förvärv som gjorts i Portugal.

48 Ingivande av oriktiga fakturor eller oriktiga deklarationer, och all annan förvanskning av bevis kan utgöra hinder för en riktig uppbörd av skatten och kan följaktligen äventyra det gemensamma mervärdeskattesystemets funktion. Sådana ageranden är särskilt allvarliga när de sker inom ramen för övergångsordningen för beskattning av gemenskapsinterna transaktioner, vilken enligt vad som angetts ovan i punkt 42 bygger på bevis som de skattskyldiga personerna lägger fram.

49 Unionsrätten hindrar således inte medlemsstaterna från att anse att upprättandet av oriktiga fakturor utgör skatteundandragande och att i ett sådant fall besluta att undantag från skatteplikt inte ska medges (se, för ett liknande resonemang, domen i det ovannämnda målet Schmeink & Cofreth och Strobel, punkt 62, och beslut av den 3 mars 2004 i mål C-395/02, Transport Service, REG 2004, s. I-1991, punkt 30).

50 Det förhållandet att undantag från skatteplikt inte medges vid underlåtenhet att iaktta en skyldighet enligt nationell rätt – i förevarande fall skyldigheten att ange namnet på den förvärvare som är mottagare av leveransen inom gemenskapen – har nämligen en avskräckande verkan som syftar till att säkerställa att nämnda skyldighet iakttas och till att förhindra skatteflykt och skatteundandragande (se analogt domen i det ovannämnda målet Profaktor Kulesza, Frankowski, Jóźwiak, Orłowski, punkt 28).

51 Av detta följer att den medlemsstat varifrån den gemenskapsinterna leveransen har avgått, under sådana omständigheter som dem som är i fråga i målet vid den nationella domstolen, kan neka att tillämpa undantaget från skatteplikt med stöd av de befogenheter som tillkommer medlemsstaten enligt första ledet i artikel 28c A. i sjätte direktivet, och i syfte att säkerställa en korrekt och enkel tillämpning av undantagen och för att förhindra skatteflykt, skatteundandragande eller missbruk.

52 I vissa särskilda fall när det finns allvarliga skäl att anta att det gemenskapsinterna förvärv som har samband med den aktuella leveransen kommer att undgå mervärdesskatt i destinationsmedlemsstaten – och detta trots ömsesidigt bistånd och administrativt samarbete mellan skattemyndigheterna i de berörda medlemsstaterna – är emellertid den medlemsstat varifrån leveransen har avgått i princip skyldig att neka leverantören av varorna undantag från skatteplikt och kräva att denne betalar skatten i efterhand för att förhindra att den aktuella transaktionen helt undgår beskattning. Enligt den grundläggande principen i det gemensamma systemet för mervärdesskatt, ska denna skatt nämligen utgå vid alla transaktioner i tillverknings- och distributionsleden och avdrag ska medges för mervärdesskatt som direkt kan hänföras till de olika kostnadskomponenterna (se, bland annat, beslutet i det ovannämnda målet

Transport Service, punkterna 20 och 21, samt domen i de ovannämnda förenade målen Optigen m.fl., punkt 54, och domen i det ovannämnda målet Collée, punkt 22).

53 Proportionalitetsprincipen utgör inte hinder för att en leverantör som medverkar till skatteundandragandet är skyldig att i efterhand betala mervärdesskatt avseende den gemenskapsinterna leverans som denne har utfört, såvitt leverantörens medverkan till skatteundandragandet är en avgörande faktor som ska beaktas vid bedömningen av huruvida en nationell åtgärd är proportionerlig.

54 Principerna om skatteneutralitet, rättssäkerhet eller skyddet för berättigade förväntningar påverkar inte den slutsats som angetts ovan i punkt 51. En skattskyldig person som uppsåtligen har medverkat till ett skatteundandragande och äventyrat det gemensamma mervärdesskattesystemets funktion kan nämligen inte med framgång åberopa dessa principer.

55 Mot bakgrund av det ovan anförda ska frågan besvaras enligt följande. Under sådana omständigheter som dem som är i fråga i målet vid den nationella domstolen, där det verkligen har skett en gemenskapsintern varuleverans, men där leverantören vid leveransen har dolt den egentlige förvärvarens identitet för att förvärvaren ska kunna undgå att betala mervärdesskatt, får den medlemsstat varifrån den gemenskapsinterna leveransen har avgått, med stöd av de befogenheter som tillkommer den enligt första ledet i artikel 28c A. i sjätte direktivet, neka att bevilja undantag från skatteplikt för denna transaktion.

Rättegångskostnader

56 Eftersom förfarandet i förhållande till parterna i målet vid den nationella domstolen utgör ett led i beredningen av samma mål, ankommer det på den nationella domstolen att besluta om rättegångskostnaderna. De kostnader för att avge yttrande till domstolen som andra än nämnda parter har haft är inte ersättningsgilla.

Mot denna bakgrund beslutar domstolen (stora avdelningen) följande:

Under sådana omständigheter som dem som är i fråga i målet vid den nationella domstolen, där det verkligen har skett en gemenskapsintern varuleverans, men där leverantören vid leveransen har dolt den egentlige förvärvarens identitet för att förvärvaren ska kunna undgå att betala mervärdesskatt, får den medlemsstat varifrån den gemenskapsinterna leveransen har avgått, med stöd av de befogenheter som tillkommer den enligt första ledet i artikel 28c A. i rådets sjätte direktiv 77/388/EEG av den 17 maj 1977 om harmonisering av medlemsstaternas lagstiftning rörande omsättningsskatter – Gemensamt system för mervärdesskatt: enhetlig beräkningsgrund, i dess lydelse enligt rådets direktiv 2000/65/EG av den 17 oktober 2000, neka att bevilja undantag från skatteplikt för denna transaktion.

Underskrifter