Rättsfallssamlingen

DOMSTOLENS DOM (fjärde avdelningen)

den 20 oktober 2016 *

”Begäran om förhandsavgörande — Beskattning — Mervärdesskatt — Sjätte direktivet — Artikel 28c A a och d — Överföring av varor inom Europeiska unionen — Rätt till undantag — Åsidosättande av en skyldighet att ange ett registreringsnummer för mervärdesskatt som tilldelats av destinationsmedlemsstaten — Inga konkreta indicier som tyder på ett skatteundandragande — Undantag nekas — Tillåtlighet”

I mål C-24/15,

angående en begäran om förhandsavgörande enligt artikel 267 FEUF, framställd av Finanzgericht München (Skattedomstolen i München, Tyskland) genom beslut av den 4 december 2014, som inkom till domstolen den 21 januari 2015, i målet

Josef Plöckl

mot

Finanzamt Schrobenhausen,

meddelar

DOMSTOLEN (fjärde avdelningen)

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

generaladvokat: H. Saugmandsgaard Øe,

justitiesekreterare: handläggaren K. Malacek,

efter det skriftliga förfarandet och förhandlingen den 20 januari 2016,

med beaktande av de yttranden som avgetts av:

— Finanzamt Schrobenhausen, genom K. Ostermeier, H. Marhofer-Ferlan och D. Scherer,

— Tysklands regering, genom T. Henze, i egenskap av ombud,

— Greklands regering, genom K. Nasopoulou och S. Lekkou, båda i egenskap av ombud,

— Portugals regering, genom L. Inez Fernandes, A. Cunha och R. Campos Laires, samtliga i egenskap av ombud,

* Rättegångsspråk: tyska.

— Europeiska kommissionen, genom M. Wasmeier och M. Owsiany-Hornung, båda i egenskap av ombud,

och efter att den 6 april 2016 ha hört generaladvokatens förslag till avgörande,

följande

Dom

1 Begäran om förhandsavgörande avser tolkningen av artikel 22.8 i rådets sjätte direktiv 77/388/EEG av den 17 maj 1977 om harmonisering av medlemsstaternas lagstiftning rörande omsättningsskatter – Gemensamt system för mervärdesskatt: enhetlig beräkningsgrund (EGT L 145, 1977, s. 1; svensk specialutgåva, område 9, volym 19, s. 28), i dess lydelse enligt rådets direktiv 2005/92/EG av den 12 december 2005 (EUT L 345, 2005, s. 19) (nedan kallat sjätte direktivet), i dess lydelse enligt artikel 28h i sjätte direktivet, samt av artikel 28c A a första stycket och d i sjätte direktivet.

2 Begäran har framställts i ett mål mellan Josef Plöckl och Finanzamt Schrobenhausen (Skattemyndigheten i Schrobenhausen, Tyskland) (nedan kallad skattemyndigheten) rörande myndighetens beslut att inte medge undantag från mervärdesskatt för överföring av ett fordon tillhörande hans företag från Tyskland till Spanien år 2006.

Tillämpliga bestämmelser

Unionsrätt

3 Enligt artikel 2 led 1 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.

4 Enligt artikel 4.1 i sjätte direktivet avses med skattskyldig person varje person som självständigt någonstans bedriver någon form av ekonomisk verksamhet som anges i artikel 4.2 i samma direktiv, oberoende av syfte eller resultat.

5 I artikel 5.1 i sjätte direktivet definieras begreppet ”leverans av varor” som överföring av rätten att såsom ägare förfoga över egendom.

6 I artikel 22.8 i sjätte direktivet, i dess lydelse enligt artikel 28h i samma direktiv, anges följande:

”Medlemsstaterna kan införa andra skyldigheter som de finner nödvändiga för en riktig uppbörd av skatten och för förebyggande av undandragande av skatt, med förbehåll för kravet på likabehandling av inhemska transaktioner och transaktioner som genomförs mellan medlemsstater av skattskyldiga personer och på villkor att dessa skyldigheter i handeln mellan medlemsstater inte leder till formaliteter i samband med gränspassage.

…”

7 I artikel 28a.5 i sjätte direktivet föreskrivs följande:

”Följande skall betraktas som leverans av varor mot vederlag:

b) En skattskyldig persons överföring av varor från hans företag till en annan medlemsstat.

Följande skall anses ha överförts till en annan medlemsstat: lös egendom som för hans företags räkning har skickats eller transporterats av den skattskyldiga personen eller för dennes räkning ut ur det territorium som definieras i artikel 3 men inom gemenskapen, såvida det inte gäller någon av följande transaktioner:

…”

8 Artikel 28c A a första stycket och d i sjätte direktivet 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 [eller för dennes räkning] 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.

…

d) Leverans av varor i den mening som avses i artikel 28a.5 b som skulle omfattas av de skattelättnader som fastställs ovan om de hade gjorts för en annan skattskyldig persons räkning.”

Tysk rätt

9 I 3 § punkt 1a Umsatzsteuergesetz (mervärdesskattelagen), i dess lydelse vid tidpunkten för omständigheterna i målet (nedan kallad UStG), stadgas följande:

”Överföring av varor som ingår i en rörelses tillgångar från landets territorium till en annan medlemsstat som görs av en näringsidkare i syfte att denne ska kunna förfoga över varorna, med undantag för enbart tillfällig användning, även om näringsidkaren importerat varorna till landets territorium, ska likställas med leverans av varor mot vederlag. Näringsidkaren anses i dessa fall vara leverantör.”

10 Enligt 4 § stycke 1b UStG är gemenskapsinterna leveranser undantagna från mervärdesskatteplikt.

11 I 6a § UStG definieras en gemenskapsintern leverans bland annat enligt följande:

”…

2. Som gemenskapsinterna leveranser anses även sådan överföring av varor som likställs med leverans av varor (3 § stycke 1a [UStG]).

3. Det åligger näringsidkaren att visa att villkoren i styckena 1 och 2 är uppfyllda. …”

12 I 17c § punkterna 1 och 3 Umsatzsteuer-Durchführungsverordnung (tillämpningsförordning för mervärdesskatt), i dess lydelse vid tidpunkten för omständigheterna i målet, stadgas följande:

”1. Vid leveranser inom gemenskapen (6a § styckena 1 och 2 [UStG]) ska en näringsidkare som omfattas av denna förordning genom sin bokföring visa att villkoren för undantag från skatteplikt är uppfyllda, och därvid ange förvärvarens registreringsnummer för mervärdesskatt. Av bokföringen ska det klart framgå att villkoren är uppfyllda, och detta ska vara lätt att kontrollera.

…

3. Vid överföringar som likställs med leveranser (6a § stycke 2 UStG) ska näringsidkaren ange följande:

…

2) adressen och registreringsnumret för mervärdesskatt för den del av företaget som är belägen i en annan medlemsstat,

…”

Målet vid den nationella domstolen och tolkningsfrågan

13 Josef Plöckl, som är egenföretagare, förvärvade år 2006 ett fordon till sitt företag. Den 20 oktober 2006 skickade han detta fordon till en återförsäljare etablerad i Spanien i syfte att sälja bilen i Spanien. Detta intygades genom en CMR-fraktsedel (en fraktsedel som upprättats med stöd av konventionen om fraktavtalet vid internationell godsbefordran på väg, som undertecknades i Genève den 19 maj 1956, i dess lydelse enligt protokollet av den 5 juli 1978). Den 11 juli 2007 såldes fordonet till ett företag etablerat i Spanien.

14 Josef Plöckl deklarerade ingen omsättning avseende denna transaktion för år 2006. För år 2007 deklarerade han en gemenskapsintern leverans, undantagen från mervärdesskatteplikt, till nämnda företag.

15 I samband med en kontroll gjorde skattemyndigheten bedömningen att förutsättningarna för en gemenskapsintern leverans inte förelåg och att det var fråga om en leverans som skulle beskattas i Tyskland för år 2007. Den meddelade följaktligen ett ändringsbeslut avseende mervärdesskatten beträffande år 2007.

16 I det förfarande som därefter inleddes vid Finanzgericht München (Skattedomstolen i München) konstaterade den domstolen att fordonet år 2007 redan befann sig i Spanien, vilket fick skattemyndigheten att upphäva ändringsbeslutet.

17 Till följd av upphävandet ändrade skattemyndigheten den beräknade mervärdesskatten för år 2006, med hänsyn till att överföringen av fordonet till Spanien år 2006 omfattades av mervärdesskatt och inte var undantagen skatteplikt, eftersom Josef Plöckl inte hade angett det registreringsnummer för mervärdesskatt som hans företag tilldelats i Spanien och därmed inte hade lagt fram den bokföringsmässiga bevisning som krävdes för att överföringen skulle undantas från skatteplikt.

18 Josef Plöckl överklagade beslutet till den hänskjutande domstolen. Denna anser dels att det inte föreligger någon gemenskapsintern leverans, eftersom det inte finns en tillräcklig tidsmässig och materiell koppling mellan att fordonet sändes till Spanien och att han sålde det i det landet, dels att den gemenskapsinterna överföring som skedde år 2006 omfattas av mervärdesskatt enligt 3 § punkt 1a UStG.

19 Den hänskjutande domstolen frågar sig dock om den överföringen ska undantas från mervärdesskatt. Den har framhållit att även om Josef Plöckl inte vidtog alla rimliga åtgärder för att ange ett registreringsnummer för mervärdesskatt som tilldelats av destinationsmedlemsstaten, finns det inga konkreta indicier som tyder på ett skatteundandragande, och skattemyndigheten utesluter också detta. Enligt den hänskjutande domstolen bokförde Josef Plöckl helt enkelt överföringen och den senare försäljningen som en gemenskapsintern leverans på grund av en rättsvillfarelse. Han lämnade inte några oriktiga uppgifter till skattemyndigheten.

20 Den hänskjutande domstolen har hänvisat till punkt 58 i domen av den 27 september 2012, VSTR (C-587/10, EU:C:2012:592), av vilken framgår att ett villkor för att en gemenskapsintern leverans ska vara undantagen från mervärdesskatteplikt kan vara att leverantören uppger förvärvarens registreringsnummer för mervärdesskatt, med förbehåll för att undantag inte kan nekas enbart på grund av att leverantören inte har iakttagit denna skyldighet, när denne inte kan uppge numret, trots att vederbörande agerat i god tro och vidtagit de åtgärder som rimligen kan krävas, och leverantören i stället har uppgett andra uppgifter som visar att förvärvaren är en skattskyldig person som agerar i denna egenskap i den aktuella transaktionen.

21 Enligt den hänskjutande domstolen är EU-domstolens resonemang i den domen även tillämpligt på en gemenskapsintern överföring, såsom den i fråga i det aktuella målet, och man kan av detta dra slutsatsen att undantag från mervärdesskatt i detta fall kan nekas av den anledningen att Josef Plöckl inte vidtagit alla rimliga åtgärder för att ange ett registreringsnummer för mervärdesskatt som tilldelats av destinationsmedlemsstaten.

22 Den hänskjutande domstolen har dock påpekat att EU-domstolen, i punkt 52 i ovannämnda dom, slog fast att det är berättigat att kräva att leverantören har agerat i god tro och har vidtagit de åtgärder som rimligen kan krävas för att säkerställa att den transaktion som denne utför inte leder till att vederbörande blir inblandad i skatteundandragande. Den hänskjutande domstolen anser därför att kravet på den skattskyldige att vidta rimliga åtgärder endast gäller när det föreligger konkreta indicier som tyder på ett skatteundandragande.

23 I avsaknad av konkreta indicier som tyder på ett skatteundandragande anser den hänskjutande domstolen att undantag från mervärdesskatt inte kan nekas när de materiella villkoren för undantag är uppfyllda, såsom är fallet i det aktuella målet. Att ange ett registreringsnummer för mervärdesskatt är inte ett sådant villkor. Under sådana omständigheter skulle det strida mot principen om skatteneutralitet och proportionalitetsprincipen att neka undantag.

24 Finanzgericht München (Skattedomstolen i München) beslutade därför att vilandeförklara målet och ställa följande fråga till domstolen:

”Medger artikel 22.8 i sjätte direktivet, i dess lydelse enligt artikel 28h i samma direktiv, och artikel 28c A a första stycket och d i direktivet att medlemsstaterna nekar undantag från mervärdesskatt för en gemenskapsintern leverans (här, en gemenskapsintern överföring) när leverantören visserligen inte har vidtagit de åtgärder som rimligen kan krävas av denne för att uppfylla formkraven avseende registreringsnummer för mervärdesskatt, men det inte finns några konkreta indicier som tyder på ett skatteundandragande, varan har transporterats till en annan medlemsstat och även de övriga villkoren för undantag är uppfyllda?”

Prövning av tolkningsfrågan

25 Den hänskjutande domstolen har ställt frågan för att få klarhet i huruvida artikel 22.8 i sjätte direktivet, i dess lydelse enligt artikel 28h i samma direktiv, och artikel 28c A a första stycket och d i direktivet ska tolkas så, att de hindrar att skattemyndigheterna i ursprungsmedlemsstaten nekar undantag från mervärdesskatteplikt för en gemenskapsintern överföring med motiveringen att den skattskyldiga

personen inte har angett det registreringsnummer för mervärdesskatt som tilldelats av destinationsmedlemsstaten, när det inte finns några konkreta indicier som tyder på ett skatteundandragande, varan har transporterats till en annan medlemsstat och även de övriga villkoren för undantag från skatteplikt är uppfyllda.

26 Enligt artikel 28a.5 b första stycket i sjätte direktivet ska en skattskyldig persons överföring av varor från dennes företag till en annan medlemsstat än den där företaget är etablerat betraktas som leverans av varor mot vederlag. En sådan överföring utgör således, enligt artiklarna 2 punkt 1 och 5.1 i sjätte direktivet en mervärdesskattepliktig transaktion.

27 De villkor som måste vara uppfyllda för att en transaktion ska kunna kvalificeras som en gemenskapsintern överföring i den mening som avses i artikel 28a.5 b i sjätte direktivet anges i andra stycket i den bestämmelsen. Där preciseras vad som ska anses ha överförts till en annan medlemsstat, nämligen lös egendom som för företagets räkning har skickats eller transporterats av den skattskyldiga personen eller för dennes räkning ut ur det territorium som definieras i artikel 3 men inom gemenskapen, såvida det inte gäller någon av de transaktioner som räknas upp i det stycket.

28 Det framgår av artikel 28c A d i sjätte direktivet att en sådan gemenskapsintern överföring ska vara undantagen från mervärdesskatt i ursprungsmedlemsstaten om den skulle ha omfattats av undantagen i artikel 28c A a–c i sjätte direktivet för det fall den hade gjorts för en annan skattskyldig persons räkning.

29 Av detta följer att vad gäller undantag från mervärdesskatt ska en sådan gemenskapsintern överföring som avses i artikel 28a.5 b i sjätte direktivet likställas med en gemenskapsintern leverans som är undantagen från mervärdesskatt enligt artikel 28c A a första stycket i samma direktiv. Vad gäller villkoren för undantag för en sådan gemenskapsintern överföring framgår dessa av sistnämnda bestämmelse. Överföringen behöver inte ha gjorts för en annan skattskyldig persons räkning. De berörda varorna ska således skickas eller transporteras av den skattskyldiga personen eller för dennes räkning ut ur det territorium som avses i artikel 3 i direktivet men inom unionen, åt denna skattskyldiga person eller en icke skattskyldig juridisk person i denna egenskap i en annan medlemsstat än den varifrån försändelsen eller transporten av varorna avgår.

30 Som generaladvokaten påpekat i punkterna 59–61 i sitt förslag till avgörande, ska även de materiella villkoren för en gemenskapsintern överföring, vilka framgår av artikel 28a.5 b andra stycket i sjätte direktivet och räknas upp i punkt 27 ovan, vara uppfyllda för att en sådan överföring ska vara undantagen från mervärdesskatt.

31 Det behöver dock preciseras att den omständigheten att en vara överförs för den skattskyldiges företags räkning, som preciseras i den bestämmelsen, innebär att överföringen görs åt den skattskyldiga personen ”i denna egenskap” i den mening som avses i artikel 28c A a första stycket i sjätte direktivet. Det följer av fast rättspraxis att en skattskyldig person agerar i denna egenskap när denne genomför transaktioner inom ramen för sin skattepliktiga verksamhet (se, för ett liknande resonemang, dom av den 27 september 2012, VSTR, C-587/10, EU:C:2012:592, punkt 49, och dom av den 8 november 2012, Profitube, C-165/11, EU:C:2012:692, punkt 52).

32 Enligt den hänskjutande domstolen ska transaktionen i fråga betraktas som en gemenskapsintern överföring i den mening som avses i artikel 28a.5 b i sjätte direktivet. Den har påpekat att det fordon som Josef Plöckl förvärvade användes i hans företag i Tyskland och sedermera skickades till Spanien, där det fortsatte att användas av Josef Plöckl för yrkesmässiga ändamål.

33 Av detta följer, som även framgår av lydelsen av frågan från den hänskjutande domstolen, att villkoren för undantag från mervärdesskatt för överföringen i fråga var uppfyllda. Skattemyndigheten nekade dock undantag med motiveringen att Josef Plöckl inte hade lämnat någon uppgift om det

registreringsnummer för mervärdesskatt som han tilldelats av Konungariket Spanien, såsom krävs enligt artikel 17c.3 i tillämpningsförordningen för mervärdesskatt, i dess lydelse vid tiden för de faktiska omständigheterna i målet.

34 Europeiska kommissionen har i sitt skriftliga yttrande anfört att detta krav på att ange det registreringsnummer för mervärdesskatt som tilldelats av destinationsmedlemsstaten vad gäller gemenskapsinterna överföringar syftar till att det ska visas att den skattskyldige överfört varan till den medlemsstaten ”för hans företags räkning”, vilket som framgår av punkterna 30 och 31 ovan, är ett villkor för undantag från mervärdesskatt för en sådan överföring. Skattemyndigheten och den tyska regeringen bekräftade vid förhandlingen detta syfte. Förevarande tolkningsfråga rör således vilken bevisning som får krävas och under vilka omständigheter ett sådant krav får göras gällande, för att det ska anses visat att detta villkor för undantag är uppfyllt.

35 I detta avseende har domstolen redan slagit fast att medlemsstaternas befogenhet, i avsaknad av någon bestämmelse därom i sjätte direktivet – artikel 28c A första ledet i meningen föreskriver nämligen enbart att det ankommer på medlemsstaterna att fastställa villkoren för att undanta varuleveranser inom gemenskapen från skatteplikt –, också omfattar frågan om vilken bevisning som kan krävas av de skattskyldiga personerna för att de ska omfattas av undantaget från mervärdesskatteplikt (dom av den 27 september 2012, VSTR, C-587/10, EU:C:2012:592, punkt 42 och där angiven rättspraxis). Detta gäller även gemenskapsinterna överföringar, som avses i punkt d i den bestämmelsen.

36 Enligt artikel 22.8 i sjätte direktivet i dess lydelse enligt artikel 28h i samma direktiv kan medlemsstaterna vidta åtgärder i syfte att uppnå en riktig uppbörd av skatten och för förebyggande av undandragande av skatt, men får inte gå utöver vad som är nödvändigt för att uppnå sådana syften. Dessa åtgärder får således inte användas på ett sätt som äventyrar mervärdesskattens neutralitet, vilket är en grundläggande princip i det gemensamma systemet för mervärdesskatt (dom av den 27 september 2012, VSTR, C-587/10, EU:C:2012:592, punkt 44 och där angiven rättspraxis).

37 En sådan nationell åtgärd, genom vilken rätten till undantag från skatteplikt för en leverans inom gemenskapen i huvudsak underkastas formkrav utan hänsyn till de materiella kraven och, i synnerhet utan kontroll av huruvida dessa uppfyllts, går utöver vad som är nödvändigt för en korrekt uppbörd av skatten. Transaktionerna ska nämligen beskattas med beaktande av deras objektiva kännetecken (se, för ett liknande resonemang, dom av den 27 september 2007, Collée, C-146/05, EU:C:2007:549, punkterna 29 och 30).

38 Vad gäller de objektiva kännetecknen för en gemenskapsintern överföring, framgår det av punkt 30 ovan att om en leverans av varor uppfyller kraven i artikel 28a.5 b andra stycket i sjätte direktivet, är den leveransen undantagen från mervärdesskatt (se, analogt, dom av den 27 september 2007, Collée, C-146/05, EU:C:2007:549, punkt 30).

39 Principen om skatteneutralitet fordrar således att undantag från mervärdesskatt beviljas när de materiella kraven är uppfyllda, även om de skattskyldiga underlåtit att uppfylla vissa formkrav (se, analogt, dom av den 27 september 2007, Collée, C-146/05, EU:C:2007:549, punkt 31).

40 Domstolen har, beträffande gemenskapsinterna leveranser, slagit fast att en skyldighet att ange registreringsnumret för mervärdesskatt för förvärvaren av en vara enbart utgör ett formkrav med avseende på rätten till undantag från mervärdesskatt (se, för ett liknande resonemang, dom av den 27 september 2012, VSTR, C-587/10, EU:C:2012:592, punkt 51).

41 Detsamma gäller en skyldighet att inom ramen för en gemenskapsintern överföring ange den skattskyldiges registreringsnummer för mervärdesskatt som tilldelats av destinationsmedlemsstaten. Även om tillhandahållandet av ett sådant nummer är bevis för att en sådan överföring gjorts för den skattskyldiges företags räkning och följaktligen, som framgår av punkt 31 ovan, för att den skattskyldige handlat i denna egenskap i den medlemsstaten, kan beviset för detta inte i samtliga fall

uteslutande vara beroende av att detta registreringsnummer anges. Artikel 4.1 i sjätte direktivet, som definierar begreppet skattskyldig person, uppställer inte något krav på att personen i fråga måste ha ett registreringsnummer för mervärdesskatt (se, för ett liknande resonemang, dom av den 27 september 2012, VSTR, C-587/10, EU:C:2012:592, punkt 49). Att det numret anges är således inte ett materiellt villkor för att undantag från mervärdesskatt för en gemenskapsintern överföring ska kunna beviljas.

42 Av vad som anförts följer att myndigheterna i en medlemsstat i princip inte kan neka undantag från mervärdesskatt för en gemenskapsintern överföring enbart av det skälet att den skattskyldige inte har angett det registreringsnummer för mervärdesskatt som destinationsmedlemsstaten tilldelat honom.

43 Som generaladvokaten har påpekat i punkt 81 i sitt förslag till avgörande, har domstolen emellertid erkänt två typfall då åsidosättande av ett formkrav kan medföra att rätten till undantag från mervärdesskatt går förlorad.

44 För det första kan principen om skatteneutralitet inte åberopas av en skattskyldig person som uppsåtligen har medverkat till ett skatteundandragande och äventyrat det gemensamma mervärdesskattesystemets funktion (se, för ett liknande resonemang, dom av den 7 december 2010, R., C-285/09, EU:C:2010:742, punkt 54, och dom av den 27 september 2012, VSTR, C-587/10, EU:C.2012:592, punkt 46).

45 Den hänskjutande domstolen har dock konstaterat att det inte finns några konkreta indicier som tyder på ett skatteundandragande i det aktuella målet och att skattemyndigheten också har uteslutit detta. Detta undantagsfall från regeln att undantag från mervärdesskatt ska beviljas även om ett formkrav inte har uppfyllts, förutsatt att de materiella villkoren är uppfyllda, är således inte aktuellt här.

46 För det andra kan åsidosättande av ett formkrav leda till att undantag från mervärdesskatt nekas om ett sådant åsidosättande skulle hindra att säker bevisning för att de materiella kraven har uppfyllts läggs fram (se, för ett liknande resonemang, dom av den 27 september 2007, Collée, C-146/05, EU:C:2007:549, punkt 31, och dom av den 27 september 2012, VSTR, C-587/10, EU:C:2012:592, punkt 46).

47 Det framgår dock av själva villkoret för att neka undantaget från mervärdesskatt att om skattemyndigheten förfogar över de uppgifter som behövs för att fastställa att de materiella kraven är uppfyllda, kan den inte uppställa ytterligare villkor för den skattskyldiges rätt till detta undantag, vilka kan leda till att denna rätt går om intet (se, analogt, dom av den 11 december 2014, Idexx Laboratories Italia, C-590/13, EU:C:2014:2429, punkt 40 och där angiven rättspraxis).

48 Som angetts i punkterna 30 och 31 ovan, motsvarar de materiella villkoren enligt artikel 28a.5 b i sjätte direktivet för en gemenskapsintern överföring väsentligen de materiella villkoren för undantag från mervärdesskatt för en sådan överföring, vilka räknas upp i artikel 28c A a i det direktivet.

49 Eftersom den hänskjutande domstolen, såsom framgår av punkt 32 ovan, har konstaterat att transaktionen i fråga ska betraktas som en gemenskapsintern överföring i den mening som avses i artikel 28a.5 b i sjätte direktivet, fastän Josef Plöckl inte angav något registreringsnummer för mervärdesskatt som tilldelats av destinationsmedlemsstaten, ska skattemyndigheten följaktligen anses ha förfogat över tillräckliga uppgifter för att även kunna slå fast att villkoren för undantag för den överföringen var uppfyllda.

50 Ingen av de två situationer där domstolen har erkänt att en myndighet kan neka undantag från mervärdesskatt till följd av att ett formkrav har åsidosatts tycks således vara tillämplig under sådana omständigheter som i det nationella målet.

51 Den hänskjutande domstolen har dock hänvisat till punkt 58 i domen av den 27 september 2012, VSTR (C-587/10, EU:C:2012:592), där EU-domstolen slog fast att artikel 28c A a första stycket i sjätte direktivet inte hindrar att en medlemsstats skattemyndighet, som villkor för att en gemenskapsintern leverans ska vara undantagen från mervärdesskatteplikt, kräver att leverantören uppger förvärvarens registreringsnummer för mervärdesskatt, med förbehåll för att undantag inte kan nekas enbart på grund av att leverantören har åsidosatt denna skyldighet, när denne inte kan uppge numret trots att vederbörande agerat i god tro och vidtagit de åtgärder som rimligen kan krävas, och leverantören i stället har lämnat andra uppgifter som tillräckligt visar att förvärvaren är en skattskyldig person som agerar i denna egenskap i den aktuella transaktionen. Den hänskjutande domstolen frågar sig om det av detta följer att undantag från mervärdesskatt kan nekas en skattskyldig som, inom ramen för en gemenskapsintern överföring, inte har vidtagit alla de åtgärder som rimligen kan krävas för att till myndigheterna uppge ett registreringsnummer för mervärdesskatt som tilldelats av destinationsmedlemsstaten.

52 I domen av den 27 september 2012, VSTR (C-587/10, EU:C:2012:592), hade domstolen inte för avsikt att införa en sådan allmän regel.

53 I punkt 46 i den domen bekräftade domstolen nämligen uttryckligen den rättspraxis enligt vilken, med undantag för de två typfallen som nämns i punkterna 44 och 46 ovan, principen om skatteneutralitet fordrar att undantag för mervärdesskatt beviljas om de materiella kraven är uppfyllda, även om den skattskyldige har åsidosatt vissa formkrav.

54 Som generaladvokaten påpekat i punkt 111 i sitt förslag till avgörande, framgår det bland annat av punkt 52 i domen av den 27 september 2012, VSTR (C-587/10, EU:C:2012:592), att konstaterandet att en skattskyldig, trots att denne agerat i god tro och vidtagit de åtgärder som rimligen kan krävas, inte kunnat ange registreringsnumret för mervärdesskatt till förvärvaren, avser en situation där frågan är huruvida den skattskyldige deltagit i skatteundandragande. Domstolen fann att det kunde uteslutas att den skattskyldige deltagit i skatteundandragande, med tanke på att denne, efter att ha agerat i god tro och vidtagit de åtgärder som rimligen kan krävas, inte kunde uppge förvärvarens registreringsnummer för mervärdesskatt.

55 Av detta följer att under sådana omständigheter som i det nationella målet, där den skattskyldiges deltagande i skatteundandragande i alla händelser har uteslutits, kan undantag från mervärdesskatt inte nekas av den anledningen att den skattskyldige inte har vidtagit alla de åtgärder som rimligen kan krävas för att uppfylla ett formkrav, nämligen att ange det registreringsnummer för mervärdesskatt som tilldelats av destinationsmedlemsstaten, till vilken den gemenskapsinterna överföringen skett.

56 Skattemyndigheten och den tyska regeringen har inför domstolen emellertid understrukit den centrala betydelsen av registreringsnummer för mervärdesskatt som ett kontrollverktyg i ett masshanteringssystem med ett betydande antal gemenskapsinterna transaktioner.

57 Det övervägandet kan dock varken förvandla ett formkrav till ett materiellt krav inom det gemensamma systemet för mervärdesskatt eller motivera att ett undantag nekas därför att ett formkrav som ålagts genom nationell lagstiftning för införlivande av sjätte direktivet har åsidosatts.

58 Även om medlemsstaterna med stöd av artikel 22.8 i sjätte direktivet, i dess lydelse enligt artikel 28h i samma direktiv, får vidta åtgärder för att säkerställa riktig uppbörd av mervärdesskatt och förebygga skatteundandragande, skulle ett sådant beslut att neka undantag gå utöver vad som är nödvändigt för att uppnå dessa syften. För en sådan överträdelse av nationell rätt kan nämligen föreskrivas sanktioner i form av böter som står i proportion till överträdelsens svårighetsgrad (se, analogt, dom av den 9 juli 2015, Salomie och Oltean, C-183/14, EU:C:2015:454, punkterna 62 och 63, och dom av den 15 september 2016, Barlis 06 – Investimentos Imobiliários e Turísticos, C-516/14, EU:C:2016:690, punkterna 47 och 48).

59 Av vad som anförts följer att den hänskjutna frågan ska besvaras enligt följande. Artikel 22.8 i sjätte direktivet, i dess lydelse enligt artikel 28h i samma direktiv, liksom artikel 28c A a första stycket och d i detta direktiv ska tolkas så, att de hindrar att skattemyndigheterna i ursprungsmedlemsstaten nekar undantag från mervärdesskatt för en gemenskapsintern överföring med motiveringen att den skattskyldige inte har angett det registreringsnummer för mervärdesskatt som tilldelats av destinationsmedlemsstaten, när det inte finns några konkreta indicier som tyder på ett skatteundandragande, varan har transporterats till en annan medlemsstat och även de övriga villkoren för undantag är uppfyllda.

Rättegångskostnader

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

Mot denna bakgrund beslutar domstolen (fjärde avdelningen) följande:

Artikel 22.8 i rådets sjätte direktiv 77/388/EEG av den 17 maj 1977 om harmonisering av medlemsstaternas lagstiftning rörande omsättningsskatter – Gemensamt system för mervärdesskatt: enhetlig beräkningsgrund, i dess lydelse enligt rådets direktiv 2005/92/EG av den 12 december 2005, i dess lydelse enligt artikel 28h i samma direktiv, liksom artikel 28c A a första stycket och d i detta direktiv ska tolkas så, att de hindrar att skattemyndigheterna i ursprungsmedlemsstaten nekar undantag från mervärdesskatt för en gemenskapsintern överföring med motiveringen att den skattskyldige inte har angett det registreringsnummer för mervärdesskatt som tilldelats av destinationsmedlemsstaten, när det inte finns några konkreta indicier som tyder på ett skatteundandragande, varan har transporterats till en annan medlemsstat och även de övriga villkoren för undantag är uppfyllda.

Underskrifter