DOMSTOLENS DOM (tredje avdelningen)
den 27 september 2007 *

I mål C-146/05,

angående en begäran om förhandsavgörande enligt artikel 234 EG, framställd av Bundesfinanzhof (Tyskland) genom beslut av den 10 februari 2005, som inkom till domstolen den 1 april 2005, i målet

Albert Collée, i egenskap av efterträdare till Collée KG,

mot

Finanzamt Limburg an der Lahn,

meddelar

DOMSTOLEN (tredje avdelningen)

sammansatt av avdelningsordföranden A. Rosas samt domarna A. Borg Barthet, J. Malenovský, U. Lõhmus (referent) och A. Ó Caoimh,

* Rättegångsspråk: tyska.

generaladvokat: J. Kokott,

justitiesekreterare: förste handläggaren L. Hewlett,

efter det skriftliga förfarandet och förhandlingen den 15 juni 2006,

med beaktande av de yttranden som avgetts av:

— Albert Collée, i egenskap av efterträdare till Collée KG, genom M. Preisinger, Steuerberater,

— Tysklands regering, genom M. Lumma, F. Huschens och C. Schulze-Bahr, samtliga i egenskap av ombud,

— Italiens regering, genom I.M. Braguglia, i egenskap av ombud, biträdd av M. Massella Ducci Teri, avvocato dello Stato,

— Europeiska gemenskapernas kommission, genom D. Triantafyllou, i egenskap av ombud,

och efter att den 11 januari 2007 ha hört generaladvokatens förslag till avgörande,

följande

Dom

1 Begäran om förhandsavgörande avser tolkningen av artikel 28c A a första stycket 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 91/680/EEG av den 16 december 1991 (EGT L 376, s. 1; svensk specialutgåva, område 9, volym 2, s. 33) (nedan kallat sjätte direktivet).

2 Begäran har framställts i ett mål mellan Albert Collée, i egenskap av efterträdare till Collée KG (nedan kallad Collée), och Finanzamt Limburg an der Lahn (nedan kallad Finanzamt) angående den senares beslut att inte medge undantag från skatteplikt för mervärdesskatt med avseende på en leverans inom gemenskapen som företogs under räkenskapsåret 1994.

Tillämpliga bestämmelser

De gemenskapsrättsliga bestämmelserna

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

4 Sjätte direktivet innehåller en avdelning XVIa, med rubriken "Övergångsbestämmelser för beskattning av handeln mellan medlemsstaterna", vilken infördes genom rådets direktiv 91/680.

5 Rätten till undantag från skatteplikt för leveranser inom gemenskapen av varor 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 artiklarna 5 och 28a.5 a, som skickas eller transporteras av säljaren eller för dennes räkning eller av den som förvärvar varorna ut ur det territorium som avses i artikel 3 men inom gemenskapen, åt en annan skattskyldig person eller en icke skattskyldig juridisk person i denna egenskap i en annan medlemsstat än den varifrån försändelsen eller transporten av varorna avgår.

..."

6 I artikel 22 i sjätte direktivet, i dess lydelse enligt artikel 28h i samma direktiv, regleras den mervärdesskattskyldiges formella skyldigheter. Bestämmelsen har följande lydelse:

"...

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

...

3. a) Varje skattskyldig person skall utställa en faktura eller annan jämförlig handling beträffande varor och tjänster som han har tillhandahållit eller utfört åt någon annan skattskyldig person eller icke skattskyldig juridisk person. Varje skattskyldig person skall även utfärda en faktura eller annan jämförlig handling beträffande sådan leverans av varor som avses i artikel 28b.B 1 och beträffande varor som levererats på de villkor som fastställs i artikel 28c.A. Den skattskyldige skall behålla ett exemplar av varje handling som utfärdats.

...

4. a) Varje skattskyldig person skall inge en deklaration inom en av medlemsstaterna fastställd tidsperiod. Denna får inte vara längre än två månader efter utgången av varje beskattningsperiod. Beskattningsperioden skall av medlemsstaterna bestämmas till en månad, två månader eller tre månader. Medlemsstaterna kan dock fastställa andra perioder, så länge dessa inte överskrider ett år.

b) Deklarationen skall innehålla alla uppgifter som behövs för att beräkna den skatt som skall tas ut och de avdrag som skall göras, däribland i

förekommande fall och i den mån det anses nödvändigt för att fastställa beräkningsgrunden det sammanlagda värdet av de transaktioner som hänför sig till ifrågavarande skatt och avdrag samt värdet av skattefria transaktioner.

...

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

De nationella bestämmelserna

7 Enligt 4 § punkt 1b i 1993 års mervärdesskattelag (Umsatzsteuergesetz 1993, BGBl. 1993 I, s. 565) (nedan kallad UStG) skall de leveranser inom gemenskapen som omfattas av de transaktioner som avses i 1 § stycke 1 punkt 1 UStG undantas från skatteplikt.

8 Enligt 6a § UStG förutsätter en leverans inom gemenskapen bland annat att näringsidkaren eller kunden transporterat eller skickat föremålet för leveransen till en annan medlemsstat.

9 Enligt 6a § stycke 3 UStG åligger det näringsidkaren att visa att förutsättningarna i stycke 1 i samma paragraf är uppfyllda. Bundesministerium der Finanzen kan med samtycke från Bundesrat genom förordning föreskriva hur näringsidkaren skall bevisa transporten eller försändelsen av de varor som är föremål för en leverans inom gemenskapen.

10 I detta avseende föreskrivs följande i 17a § stycke 1 i 1993 års genomförandeförordning om mervärdesskatt (Umsatzsteuer-Durchführungsverordnung 1993, BGBl. 1993 I, s. 601) (nedan kallad UStDV): Vid näringsidkarens leveranser inom gemenskapen som omfattas av förordningens giltighetsområde måste denne genom verifikationer visa att han eller kunden har transporterat eller sänt föremålet för leveransen till en annan medlemsstat.

11 Enligt 17c § stycke 1 i UStDV åligger det dessutom näringsidkaren att genom sin bokföring bevisa att förutsättningarna för undantag från skatteplikt är uppfyllda. Enligt denna bestämmelse måste särskilt förutsättningarna "entydigt och enkelt kunna kontrolleras i bokföringen".

Målet vid den nationella domstolen och tolkningsfrågorna

12 Collée var moderbolag till ett bolag med begränsat ansvar bildat enligt tysk rätt (nedan kallat sökandebolaget) som sålde bilar i egenskap av auktoriserad återförsäljare för aktiebolaget A (nedan kallat A-AG). Våren 1994 slöt sökandebolaget ett avtal om försäljning av 20 demonstrationsbilar med en belgisk bilhandlare, B, som överförde köpeskillingen netto till sökandebolagets konto och som efter det att pengarna hade kommit in på kontot hämtade bilarna vid sökandebolagets säte med hjälp av en egen transportör.

13 Sökandebolaget, som på grund av en territoriell ensamrätt endast kunde komma i åtnjutande av provisionen från A-AG för försäljning till kunder som var etablerade i närområdet, anlitade en personbilshandlare, närmare bestämt S, som skulle agera mellanhand. Mot ersättning köpte denne senare demonstrationsbilarna och sålde dem vidare för formens skull. Sökandebolaget fakturerade sedan S för denna fiktiva försäljning och fakturerade därvid mervärdesskatt. S överlämnade tomma fakturor till sökandebolaget vilka sedan användes i S' namn i samband med leverans av bilar till B. I sina skattedeklarationer för perioden juli–september 1994 yrkade sedan S avdrag för den ingående mervärdesskatt som denne fakturerats av sökandebolaget.

14 Efter det att Finanzamt i oktober 1994 hade gjort en särskild kontroll nekades S avdrag för den ingående mervärdesskatten på fakturorna, eftersom Finanzamt kunnat konstatera att försäljningen mellan sökandebolaget och S var fiktiv och att S endast anlitats för formens skull.

15 Efter att ha fått kännedom om denna kontroll, underrättade Collée S om att det inte längre fanns något föremål för fakturorna för månaderna juli–september 1994, och lät den 25 november 1994 respektive transaktion gå tillbaka och bokförde intäkterna från detta på kontot för "från skatteplikt undantagna leveranser inom gemenskapen", samtidigt som transaktionen fördes över i den preliminära skattedeklarationen avseende mervärdesskatt för november månad år 1994.

16 Genom ett ändrat beskattningsbeslut av den 12 februari 1998 avseende mervärdesskatt för år 1994 höjde Finanzamt sökandebolagets skattepliktiga omsättning till ett belopp motsvarande priset för försäljningen av de personbilar som levererats till B. Finanzamt nekade emellertid sökandebolaget undantag från skatteplikt i samband med denna leverans, eftersom den erforderliga dokumentationen inte hade upprättats löpande och omedelbart i anslutning till den ifrågavarande transaktionen.

17 Eftersom Collées begäran om omprövning av beskattningsbeslutet avvisats och Finanzgericht hade ogillat den talan som han sedan väckte mot detta omprövningsbeslut, väckte Collée revisionstalan vid Bundesfinanzhof. Till stöd för sitt överklagande åberopade han räkenskapsbevis avseende försäljningsavtalet, överföringen av beloppet för försäljningen och B:s kontoutdrag. Dessa handlingar kompletterades sedan med fakturor som utfärdats av sökandebolaget till B. Collée, som själv var övertygad om att dessa affärshandlingar räckte för att bevisa att en leverans inom gemenskapen ägt rum, begärde att beskattningsbeslutet skulle ändras så, att leveransen av demonstrationsbilar i början av år 1994 var att anse som undantagen från skatteplikt.

18 Den hänskjutande domstolen har anfört att det av dess rättspraxis avseende de krav som ställs på bevisningen om att det skett en leverans till ett tredje land — en praxis som enligt nämnda domstol även är tillämplig i det mål som nu är anhängigt vid denna domstol — framgår att de styrkande handlingarna ingår som en del i den bevisning som bokföringen utgör och att den dokumentation som krävs för denna bevisning skall göras löpande och omedelbart i anslutning till den ifrågavarande transaktionen. Då den nationella domstolen konstaterat att detta sista villkor inte uppfyllts i förevarande mål, har den ifrågasatt hur den mot bakgrund av gemenskapsrätten skall komma till rätta med motsättningen mellan skyldigheten att bevisa leveransen inom gemenskapen, å ena sidan, och proportionalitetsprincipen, å andra sidan.

19 Då Bundesfinanzhof anser sig behöva en tolkning av sjätte direktivet för att kunna avgöra det mål som är anhängigt vid den, har den beslutat att vilandeförklara målet och att hänskjuta följande tolkningsfrågor till domstolen för förhandsavgörande:

"1) Kan skattemyndigheten neka undantag från mervärdesskatteplikt för en leverans inom gemenskapen som tveklöst har ägt rum, av det enda skälet att den skattskyldige inte enligt gällande bestämmelser företett bevis ur bokföring för denna i rätt tid?

2) Är det för besvarandet av frågan avgörande huruvida den skattskyldige till en början medvetet undanhållit den omständigheten att en leverans inom gemenskapen ägt rum?"

Tolkningsfrågorna

20 Den hänskjutande domstolen har ställt sina frågor, som skall behandlas tillsammans, för att få klarhet i huruvida artikel 28c A a första stycket i sjätte direktivet skall tolkas så, att en medlemsstats skattemyndighet inte kan neka undantag från mervärdesskatteplikt avseende en leverans inom gemenskapen, som faktiskt har ägt rum, av det enda skälet att bevis för en sådan leverans inte har företetts i rätt tid. Den nationella domstolen ställer sig likaledes frågande till huruvida det i detta avseende är relevant att den skattskyldiga personen till en början och med vetskap om situationen har undanhållit förekomsten av en leverans inom gemenskapen.

21 Domstolen erinrar inledningsvis om att skyldigheten för medlemsstaterna att undanta leveranser inom gemenskapen från skatteplikt föreskrivs i artikel 28c A a första stycket i sjätte direktivet. Det framgår av denna bestämmelse att medlemsstaterna från skatteplikt skall undanta leverans av varor som skickas eller transporteras av säljaren eller för dennes räkning eller av den som förvärvar varorna ut ur en medlemsstats territorium 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.

22 Som avsteg från den grundläggande principen i det gemensamma mervärdesskattesystemet, enligt vilken mervärdesskatt skall utgå vid alla transaktioner i tillverknings- och distributionsleden (se, bland annat, dom av den 6 juli 1995 i mål C-62/93, BP Soupergaz, REG 1995, s. I-1883, punkt 16, 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 54, och av den 6 juli 2006 i de förenade målen C-439/04 och C-440/04, Kittel och Ricolta Recycling, REG 2006, s. I-6161, punkt 49), grundas nämnda undantag på de övergångsbestämmelser avseende mervärdesskatt som är tillämpliga på handeln inom gemenskapen, inom ramen för vilka beskattningen av handel mellan medlemsstaterna vilar på principen att skatt som påförs i konsumtionsledet bör tillfalla den medlemsstat där den slutliga förbrukningen sker (se dom av den 27 september 2007 i mål C-184/05, Twoh International, REG 2007, s. I-7897, punkt 22).

23 Undantag från skatteplikt för en leverans inom gemenskapen i den medlemsstat varifrån den gemenskapsinterna transporten eller försändelsen av varorna avgår, som motsvaras av ett förvärv inom gemenskapen som beskattas i den medlemsstat till vilken nämnda försändelse eller transport anländer, gör det möjligt att undvika dubbelbeskattning och, följaktligen, ett åsidosättande av den i det gemensamma mervärdesskattesystemet inneboende principen om skatteneutralitet se, för ett liknande resonemang, dom av den 27 september 2007 i mål C-409/04, Teleos m.fl., REG 2007, s. I-7797, punkterna 24 och 25).

24 När det gäller den bevisning som de skattskyldiga har att förebringa för att beviljas undantag från mervärdesskatteplikt konstaterar domstolen att de inte finns några bestämmelser i sjätte direktivet som direkt avser denna fråga. I direktivet föreskrivs endast, i artikel 28c A första ledet i meningen, att det ankommer på medlemsstaterna att fastställa villkoren för att undanta varuleveranser inom gemenskapen från skatteplikt (se domen i det ovannämnda målet Twoh International, punkt 25).

25 Artikel 22 i sjätte direktivet innehåller visserligen vissa formella skyldigheter för den skattskyldige vad gäller räkenskaper, fakturering, deklaration och den förteckning som skall lämnas in till skattemyndigheten. I artikel 22.8 ges emellertid medlemsstaterna en möjlighet att införa andra skyldigheter som de finner nödvändiga för en riktig uppbörd av skatten och för förebyggande av undandragande av skatt.

26 Det framgår av fast rättspraxis att de åtgärder som medlemsstaterna kan vidta med stöd av artikel 22.8 i sjätte direktivet, i syfte att uppnå en riktig uppbörd av skatten och förebygga undandragande av skatt, inte får gå utöver vad som är nödvändigt för att uppnå sådana syften (se dom av den 21 mars 2000 i de förenade målen C-110/98–C-147/98, Gabalfrisa m.fl., REG 2000, s. I-1577, punkt 52, och beslut av den 3 mars 2004 i mål C-395/02, Transport Service, REG 2004, s. I-1991, punkt 29). Dessa åtgärder får således inte tillämpas på ett sådant sätt att de äventyrar mervärdesskattens neutralitet, som är en grundläggande princip i det gemensamma system för mervärdesskatt som har inrättats genom gemenskapslagstiftningen på området (se dom av den 19 september 2000 i mål C-454/98, Schmeink & Cofreth och Strobel, REG 2000, s. I-6973, punkt 59, och av den 21 februari 2006 i mål C-255/02, Halifax m.fl., REG 2006, s. I-1609, punkt 92).

27 Den tyska regeringen har anfört att kraven på att bevis skall företes genom handlingar i bokföringen är förenliga med proportionalitetsprincipen, eftersom detta inte innebär att rätten till undantag från mervärdesskatteplikt för leveranser inom gemenskapen systematiskt ifrågasätts. För det första är dessa krav ägnade att uppnå det uttryckliga ändamålet i artikel 28c A a första stycket i sjätte direktivet, nämligen att säkerställa ett korrekt och enkelt påförande av skatt och för att förhindra skatteflykt, skatteundandragande eller missbruk, och de är dessutom nödvändiga för att förhindra sådana undandragande av skatt som betecknas som karusellhandel.

28 I detta avseende skall det påpekas att beslutet att inte bevilja undantag från skatteplikt i målet vid den nationella domstolen inte, i enlighet med beslutet om hänskjutande, har fattats till följd av det krav som uppställs i den tyska lagstiftningen, enligt vilket den skattskyldige är skyldig att förete bevis för leveransen inom gemenskapen genom styrkande handlingar och handlingar i bokföringen. I själva verket följer beslutet att inte bevilja undantag från skatteplikten av Bundesfinanzhofs rättspraxis enligt vilken den erforderliga dokumentationen för bevisningen skall upprättas löpande och omedelbart i anslutning till den ifrågavarande transaktionen. Detta krav har inte uppfyllts i det ifrågavarande fallet samtidigt som det är klart konstaterat att leveransen inom gemenskapen har ägt rum, vilket för övrigt Finanzamt också medgett.

29 Vad i första hand gäller frågan huruvida skattemyndigheten kan neka undantag från mervärdesskatteplikt för en leverans inom gemenskapen av det enda skälet att beviset ur bokföringen för denna leverans lämnats in för sent, konstaterar domstolen att en nationell åtgärd, genom vilken rätten till undantag från skatteplikt för en leverans inom gemenskapen i huvudsak underkastas formella krav 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.

30 Transaktionerna skall nämligen beskattas med beaktande av deras objektiva kännetecken (se, bland annat, domarna i de ovannämnda målen Optigen m.fl., punkt 44, och Kittel och Recolta Recycling, punkt 41). Vad gäller bestämningen av huruvida en leverans har ägt rum inom gemenskapen, framgår det av domstolens rättspraxis att om en leverans uppfyller kraven i artikel 28c A a första stycket i sjätte direktivet, skall ingen mervärdesskatt betalas för nämnda leverans (beslutet i det ovannämnda målet Transport Service, punkterna 18 och 19).

31 Eftersom det av beslutet om hänskjutande framgår att en leverans inom gemenskapen tveklöst har ägt rum, skall således undantaget från mervärdesskatteplikt i målet vid den nationella domstolen mot bakgrund av principen om skatteneutralitet, och såsom Europeiska gemenskapernas kommission med rätta har anfört, beviljas när de materiella kraven är uppfyllda, även om de skattskyldiga underlåtit att uppfylla vissa formella krav. Enda avvikelsen härifrån vore om åsidosättandet av sådana formella krav skulle medföra att säker bevisning för att de materiella kraven har uppfyllts inte skulle kunna företes. Detta verkar emellertid inte vara fallet i målet vid den nationella domstolen.

32 Det skall dessutom påpekas att kravet på att den skriftliga dokumentation som krävs skall överlämnas omedelbart i anslutning till transaktionen, utan att det emellertid har satts ut en tidsfrist för detta ändamål, kan strida mot rättssäkerhetsprincipen som utgör en del av gemenskapens rättsordning och som skall iakttas av gemenskapsinstitutionerna vid utövandet av de befogenheter som de har tillerkänts

genom gemenskapsdirektiven (se dom av den 11 maj 2006 i mål C-384/04, Federation of Technological Industries m.fl., REG 2006, s. I-4191, punkt 29).

33 Det skall nämligen, såsom generaladvokaten med rätta har påpekat i punkt 35 i sitt förslag till avgörande, vara möjligt att i skattskyldiga personers bokföring beakta en omklassificering av en leverans inom gemenskapen, som gjorts efter att denna leverans ägt rum. Sådana rättelser skulle i förekommande fall kunna visa sig nödvändiga till följd av omständigheter som uppkommit utanför den skattskyldiges kontroll. Den gemenskapsinterna karaktären av en leverans skall således beaktas när en rättelse i bokföringen har utförts i efterhand, om de objektiva krav som ligger till grund för de begrepp genom vilka denna transaktion definieras är uppfyllda.

34 Vad i andra hand gäller frågan huruvida det för svaret till den hänskjutande domstolen är relevant att den skattskyldige till en början undanhållit den omständigheten att en leverans inom gemenskapen ägt rum, och således huruvida undantaget från mervärdesskatteplikt kan göras beroende av den skattskyldiges goda tro, konstaterar domstolen att svaret på denna fråga beror på huruvida det föreligger en risk för bortfall av skatteintäkter för den berörda medlemsstaten.

35 Domstolen har nämligen i sin dom av den 13 december 1989 i mål C-342/87, Genius Holding (REG 1989, s. 4227), punkt 18, slagit fast att det för att säkerställa mervärdesskattens neutralitet ankommer på medlemsstaterna att i sina interna rättsordningar föreskriva en möjlighet till rättelse av skatt som fakturerats felaktigt, under förutsättning att fakturautställaren visar att han var i god tro. Domstolen har emellertid i punkterna 60 och 63 i domen i det ovannämnda målet Schmeink & Cofreth och Strobel slagit fast att när fakturautställaren i god tid fullständigt har undanröjt risken för bortfall av skatteintäkter, kräver principen om mervärdesskattens neutralitet att den mervärdesskatt som har fakturerats felaktigt skall kunna rättas, utan att en sådan rättelse kan göras beroende av att den som utställde denna faktura handlade i god tro (se dom av den 6 november 2003 i de förenade målen C-78/02–C-80/02, Karageorgou m.fl., REG 2003, s. I-13295, punkt 50). Samma regler är dessutom tillämpliga när bokföringen har rättats i syfte att erhålla ett undantag från skatteplikt för en leverans inom gemenskapen.

36 Det ankommer således på den nationella domstolen att, med beaktande av samtliga relevanta omständigheter i det mål som är anhängigt vid den, bedöma huruvida det för sent företedda beviset ur bokföringen har kunnat medföra bortfall av skatteintäkter eller äventyra påförandet av skatt.

37 Det skall i detta sammanhang konstateras att det inte skall anses som ett bortfall av skatteintäkter när mervärdesskatt inte påförs en leverans inom gemenskapen som till en början felaktigt klassificerats som en leverans inom det land i vilket mervärdesskatten i princip påförs. I enlighet med den skatterättsliga territorialitetsprincipen tillfaller dessa skatteintäkter den medlemsstat där tjänsten slutligen förbrukas.

38 Det ankommer dessutom på den nationella domstolen att kontrollera huruvida undanhållandet av en transaktion inom gemenskapen och den således för sent utförda rättelsen i de därtill knutna bokföringsunderlagen, inte kan anses som ett undandragande av mervärdesskatt. Enligt fast rättspraxis får enskilda inte missbruka eller åberopa gemenskapsrätten i syfte att begå bedrägerier eller missbruk (se, bland annat, domen i det ovannämnda målet Kittel och Recolta Recycling, punkt 54). På samma sätt kan tillämpningen av gemenskapsbestämmelser inte utsträckas till att omfatta transaktioner som genomförs i syfte att genom missbruk erhålla förmåner som föreskrivs i gemenskapslagstiftningen (se, för ett liknande resonemang, domen i det ovannämnda målet Halifax m.fl., punkt 69).

39 I en sådan situation som den som är i fråga i målet vid den nationella domstolen skall användandet av en mellanhand i syfte att erhålla en avtalsmässig provision varken likställas med en transaktion förenad med skatteundandragande eller med ett missbruk av gemenskapsbestämmelser, om det kan konstateras att en sådan transaktion inte har utförts i syfte att erhålla en otillbörlig skatteförmån.

40 Slutligen skall det understrykas 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 (se, för ett liknande resonemang, domen i det ovannämnda målet Schmeink & Cofreth och Strobel, punkt 62). Som kommissionen med rätta har gjort gällande skall sådana påföljder alltid stå i proportion till missbrukets allvar.

41 Svaret på de ställda frågorna är således att artikel 28c A a första stycket i sjätte direktivet skall tolkas så, att skattemyndigheten i en medlemsstat inte kan neka undantag från mervärdesskatteplikt avseende en leverans inom gemenskapen, som faktiskt har ägt rum, av det enda skälet att bevis för en sådan leverans inte har företetts i rätt tid.

42 I samband med bedömningen av rätten till undantag från mervärdesskatteplikt avseende en sådan leverans skall den hänskjutande domstolen beakta den omständigheten att den skattskyldige, till en början och med full vetskap om situationen, undanhållit förekomsten av en leverans inom gemenskapen, bara om det finns en risk för att skatteintäkter faller bort och om den skattskyldige inte helt har undanröjt denna risk.

Rättegångskostnaderna

43 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 (tredje avdelningen) följande:

Artikel 28c A a första stycket i rådets sjätte direktiv 77/388/EEG av den 17 maj 1977 om harmonisering av medlemsstaternas lagstiftning rörande omsättningsskatter — Gemensamt system för mervärdesskatt: enhetlig beräkningsgrund, i dess lydelse enligt rådets direktiv 91/680/EEG av den 16 december 1991, skall tolkas så, att skattemyndigheten i en medlemsstat inte kan neka undantag från mervärdesskatteplikt avseende en leverans inom gemenskapen, som faktiskt har ägt rum, av det enda skälet att bevis för en sådan leverans inte har företetts i rätt tid.

I samband med bedömningen av rätten till undantag från mervärdesskatteplikt avseende en sådan leverans, skall den hänskjutande domstolen beakta den omständigheten att den skattskyldige, till en början och med full vetskap om situationen, undanhållit förekomsten av en leverans inom gemenskapen, bara om det finns en risk för att skatteintäkter faller bort och om den skattskyldige inte helt har undanröjt denna risk.

Underskrifter