DOMSTOLENS DOM (tredje avdelningen)
den 27 september 2007 *

I mål C-184/05,

angående en begäran om förhandsavgörande enligt artikel 234 EG, framställd av Hoge Raad der Nederlanden (Nederländerna) genom beslut av den 22 april 2005, som inkom till domstolen den 25 april 2005, i målet

Twoh International BV

mot

Staatssecretaris van Financiën,

meddelar

DOMSTOLEN (tredje avdelningen)

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

* Rättegångsspråk: nederländska.

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:

— Twoh International BV, genom J.H. Sassen, advocaat,

— Nederländernas regering, genom H.G. Sevenster och M. de Mol samt genom P. van Ginneken, samtliga i egenskap av ombud,

— Frankrikes regering, genom G. de Bergues och C. Jurgensen-Mercier, båda i egenskap av ombud,

— Irland, genom D. O'Hagan, i egenskap av ombud, biträdd av E. Fitzsimons, SC, och B. Conway, BL,

— Italiens regering, genom I.M. Braguglia, i egenskap av ombud, biträdd av G. De Bellis, avvocato dello Stato,

— Polens regering, genom T. Nowakowski, i egenskap av ombud,

— Portugals regering, genom L. Fernandes och C. Lança, båda i egenskap av ombud,

— Europeiska gemenskapernas kommission, genom R. Lyal och A. Weimar, båda 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/CEE 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 95/7/EG av den 10 april 1995 (EGT L 102, s. 18) (nedan kallat sjätte direktivet), jämförd med rådets direktiv 77/799/EEG av den 19 december 1977 om ömsesidigt bistånd av medlemsstaternas behöriga myndigheter på direktbeskattningens område (EGT L 336, s. 15; svensk specialutgåva, område 9, volym 1, s. 64), i dess lydelse enligt rådets direktiv 92/12/EEG av den 25 februari 1992 (EGT L 76, s. 1; svensk specialutgåva, område 9, volym 2, s. 57) (nedan kallat direktivet om ömsesidigt

bistånd, och med rådets förordning (EEG) nr 218/92 av den 27 januari 1992 om administrativt samarbete inom området för indirekt beskattning (mervärdesskatt) (EGT L 24, s. 1; svensk specialutgåva, område 9, volym 2, s. 52) (nedan kallad förordningen om administrativt samarbete).

2 Begäran har framställts i ett mål mellan Twoh International BV (nedan kallat Twoh) och Staatssecretaris van Financiën (statssekreteraren vid finansministeriet) angående ett omprövningsbeslut avseende mervärdesskatt som bolaget påförts för år 1996 till följd av leverans av varor inom gemenskapen.

Tillämpliga bestämmelser

Gemenskapslagstiftningen

Sjätte direktivet

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 i denna egenskap.

4 I artikel 28c A a första stycket i sjätte direktivet föreskrivs 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 artik[el] 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."

Direktivet om ömsesidigt bistånd

5 I artikel 1.1 i direktivet om ömsesidigt bistånd föreskrivs följande:

"I överensstämmelse med detta direktiv skall medlemsstatens behöriga myndigheter utbyta alla uppgifter som kan göra det möjligt för dem att genomföra en korrekt bestämning av skatter på inkomst och kapital och alla uppgifter som avser bestämning av följande indirekta skatter

— mervärdesskatt,

...”

6 I artikel 2.1 i direktivet om ömsesidigt bistånd föreskrivs följande:

”Den behöriga myndigheten i en medlemsstat får anmoda den behöriga myndigheten i en annan medlemsstat att i ett särskilt fall överlämna de uppgifter som avses i artikel 1.1. Den tillfrågade medlemsstatens behöriga myndighet behöver inte tillmötesgå anmodan om det förefaller som om den behöriga myndigheten i den medlemsstat som inkommer med begäran inte har uttömt sina egna normala informationskällor, som den under rådande omständigheter skulle ha kunnat använda för att erhålla de begärda uppgifterna utan fara för att riskera uppnåendet av det eftersträvade resultatet.”

Förordningen om administrativt samarbete

7 Enligt artikel 4.3 i förordningen om administrativt samarbete gäller följande:

”På grundval av de uppgifter som insamlats i enlighet med punkt 1 och uteslutande för att bekämpa skattefusk skall den behöriga myndigheten i en medlemsstat, närhelst den så finner nödvändigt för att kontrollera förvärv av varor inom gemenskapen, omgående och utan dröjsmål införskaffa eller få direkt tillgång till följande information:

— Registreringsnummer för mervärdesskatt för alla personer som har utfört tillhandahållanden som åsyftas i andra strecksatsen i punkt 2.

— Det sammanlagda värdet av alla sådana tillhandahållanden från varje sådan person till varje person med ett sådant registreringsnummer för mervärdesskatt som åsyftas i första strecksatsen i punkt 2. Beloppen skall uttryckas i den uppgiftslämnande medlemsstatens valuta och hänföra sig till kalenderkvartal."

8 Artikel 5 i förordningen om administrativt samarbete har följande avfattning:

"1. Då den information som lämnats enligt artikel 4 är otillräcklig, får en medlemsstats behöriga myndighet när som helst och i särskilda fall begära ytterligare information. Den tillfrågade myndigheten skall lämna informationen så snart som möjligt och i varje fall inte senare än tre månader efter att begäran mottagits.

2 Under de omständigheter som anges i punkt 1 skall den tillfrågade myndigheten förse den ansökande myndigheten med åtminstone fakturanummer, datum och belopp som identifierar enskilda transaktioner mellan personer i de berörda medlemsstaterna."

9 I artikel 6.4 i förordningen om administrativt samarbete stadgas följande:

"Den behöriga myndigheten i varje medlemsstat skall se till att personer som berörs av tillhandahållanden av varor eller tjänster inom gemenskapen har möjlighet att få bekräftelse på giltigheten av registreringsnumret för mervärdesskatt för varje angiven person."

10 Villkoren för informationsutbytet anges i avdelning III i förordningen om administrativt samarbete, vars artikel 7.1 första stycket har följande lydelse:

"En tillfrågad myndighet i en medlemsstat skall förse en ansökande myndighet i en annan medlemsstat med sådan information som anges i artikel 5.2, under förutsättning att:

— antalet och arten av förfrågningar som görs av den ansökande myndigheten inom en viss tidsrymd inte lägger en oproportionerlig administrativ börda på den tillfrågade myndigheten,

— den ansökande myndigheten har uttömt de vanliga informationskällor som den kan använda för att skaffa de begärda uppgifterna, utan att riskera att det önskade resultatet inte uppnås,

— den ansökande myndigheten begär hjälp endast om den skulle kunna bistå en ansökande myndighet från en annan medlemsstat på liknande sätt."

Den nationella lagstiftningen

11 Enligt artikel 9.2 b i 1968 års lag om omsättningsskatt (Wet op de omzetbelasting 1968), av den 28 juni 1968 (*Staatsblad*. 1968, nr 329), i den lydelse som är tillämplig

i målet vid den nationella domstolen (nedan kallad 1968 års lag), är skatten på tillhandahållanden av varor och tjänster som avses i bilaga II till nämnda lag noll, om de villkor som uppställs genom allmänna förvaltningsåtgärder iakttas.

12 I rubrik 6 a i nämnda tabell II föreskrivs att nollskattesatsen skall tillämpas på "varor som transporteras till en annan medlemsstat när varorna i denna andra medlemsstat påförs en skatt på förvärv inom gemenskapen av desamma".

13 Artikel 12.1 i förordning om genomförande av 1968 års lag (Uitvoeringsbesluit omzetbelasting 1968) innehåller följande bestämmelse:

"Rätten att tillämpa nollskattesatsen på tillhandahållanden som avses i tabell II i [1968] års lag gäller endast om det framgår av styrkande handlingar att denna skattesats är tillämplig."

14 Artikel 4.3 i statssekreterarens vid finansministeriet förordning om beskattning av leveranser inom gemenskapen (Besluit van de Staatssecretaris van Financiën), av den 20 juni 1995, innehåller följande bestämmelser:

"Om varor levereras till en kund i utlandet 'från fabrik' eller 'från lager' (avhämtning), räcker det inte med en fraktsedel eller leverantörens eget underlag avseende transporten för att visa att det rör sig om en leverans inom gemenskapen.

Man kan dock föreställa sig omständigheter under vilka leverantören också i en sådan situation kan utgå ifrån att den utländska köparen kommer att transportera varorna till en annan medlemsstat. Förutom de handlingar som ingår i bokföringen måste det vara fråga om en regelbundet återkommande köpare, såvida inte leverantören vet att leveranser inom gemenskapen till köparen i fråga har lett till problem, och köparen skall dessutom ha avgett en sådan förklaring som anges nedan.

Denna skriftliga förklaring, som skall undertecknas av den som tar emot de levererade varorna, skall åtminstone innehålla köparens namn och, för det fall köparen inte själv tar emot varorna, namnet på den som tar emot varorna å köparens vägnar, registreringsnumret på det fordon med vilket varorna kommer att transporteras, numret på den faktura där de levererade varorna specificeras, platsen dit avhämtaren skall transportera varorna samt en försäkran om att köparen är beredd att på begäran lämna närmare information till skattemyndigheten beträffande destinationen för varorna. En mall för en sådan förklaring bifogas förordningen.

I fall av avhämtning där det inte rör sig om en regelbundet återkommande köpare och varorna betalas kontant, samtidigt som leverantören inte heller i övrigt förfogar över handlingar som visar att det rör sig om en leverans inom gemenskapen, det vill säga fall där det förutom en faktura som är ställd till en utländsk köpare (med angivande av köparens utländska registreringsnummer för mervärdesskatt) inte föreligger några handlingar som visar att det rör sig om en leverans inom gemenskapen, skall leverantören inte utan vidare kunna rättfärdiga en tillämpning av nollskattesatsen. Under dessa omständigheter kan leverantören undvika risken för uppbörd i efterhand genom att meddela köparen att det ankommer på denne att erlägga nederländsk mervärdesskatt. När köparen för över varorna till en annan medlemsstat blir han tvungen att deklarera dessa för den nederländska skattemyndigheten. I deklarationen kommer han att kunna göra avdrag för den nederländska mervärdesskatten."

Målet vid den nationella domstolen och tolkningsfrågan

15 Under år 1996 tillhandahöll Twoh, som är ett bolag med hemvist i Nederländerna, datorkomponenter till företag hemmahörande i Italien. I försäljningsavtalen kom parterna överens om att leveranserna skulle ske enligt handelsklausulen "från fabrik" ("ex works" eller EXW), som ingår bland de internationella handelsklausuler (de klausuler som betecknas Incoterms 2000) som Internationella handelskammaren

fastställt. Användningen av denna klausul innebar att Twoh endast var skyldigt att ställa varorna till köparnas förfogande i en lagerbyggnad belägen i Nederländerna, medan köparna hade ansvaret för transporten till Italien.

16 Twoh erhöll inte från sina italienska kunder någon sådan deklaration avseende dessa leveranser som krävs enligt den nederländska skattelagstiftningen och som är avsedd för fastställandet av att leveranserna sker inom gemenskapen, så att de kan undantas från mervärdesskatteplikt i Nederländerna. Twoh ansåg dock hela tiden att de leveranser som det utfört utgjorde leveranser inom gemenskapen på vilka nollskattesatsen för mervärdesskatt skulle tillämpas, och ställde följaktligen ut fakturor utan mervärdesskatt varför någon sådan heller inte erlades av Twoh för nämnda leveranser.

17 Efter en revision fann den nederländska skattemyndigheten att det inte hade visats att varorna hade transporterats eller skickats till en annan medlemsstat varför det var fel att utelämna mervärdesskatten vid faktureringen. Nämnda skattemyndighet meddelade därför i omprövningsbeslut att Twoh hade att erlägga mervärdesskatt för perioden den 1 januari 1996 till den 31 december samma år med ett belopp på 1 466 629 NLG såsom mervärdesskatt att betala, ökat med 100 procent av samma belopp.

18 Twoh begärde omprövning av omprövningsbeslutet avseende mervärdesskatt. Inom ramen för detta förfarande yrkade Twoh uttryckligen att den nederländska skattemyndigheten skulle inhämta de uppgifter som krävdes för att visa för den behöriga italienska myndigheten att nämnda leveranser skett inom gemenskapen i enlighet med vad som föreskrivs i direktivet om ömsesidigt bistånd och enligt förordningen om administrativt samarbete. Nämnda skattemyndighet beslutade att inte bifalla yrkandet samt att låta det tidigare omprövningsbeslutet avseende mervärdesskatten kvarstå oförändrat.

19 Twoh överklagade detta omprövningsbeslut till Gerechtshof te Arnhem som, till följd av viss bevisning som sökanden gett in avseende de ifrågavarande leveranserna upphävde beslutet i fråga om tre leveranser och sänkte beloppet för den mervärdesskatt som skulle betalas enligt omprövningsbeslutet. Nämnda domstol fann emellertid att den nederländska skattemyndigheten inte behövde anmoda den behöriga italienska domstolen att omgående företa en utredning i destinationsmedlemsstaten för att kontrollera huruvida de ifrågavarande varorna verkligen hade transporterats dit. Twoh väckte kassationstalan vid Hoge Raad der Nederlanden mot Gerechtshof te Arnhems dom.

20 Enligt Hoge Raad der Nederlanden rör det mål som skall avgöras en fråga angående tolkningen av gemenskapsrätten med avseende på bevisningen för att varor skickats eller transporterats i den mening som avses i artikel 28c A a första stycket i sjätte direktivet, och den har därför beslutat att vilandeförklara målet och ställa följande tolkningsfråga till domstolen:

"Skall artikel 28c A a i sjätte direktivet — jämförd med bestämmelserna i direktiv [77/799] och förordning [nr 218/92] — tolkas så, att den medlemsstat varifrån försändelsen eller transporten av varorna avgår är skyldig att, för det fall ankomstmedlemsstaten inte på eget initiativ har lämnat några uppgifter av relevans, begära in uppgifter från den medlemsstat till vilken varorna påstås ha ankommit och beakta resultatet av denna begäran när den undersöker bevisningen för att varorna har skickats eller transporterats till en annan medlemsstat?"

Prövning av tolkningsfrågan

21 Den hänskjutande domstolen har ställt sin tolkningsfråga för att få klarhet i huruvida artikel 28c A a första stycket i sjätte direktivet, jämförd med direktivet om ömsesidigt bistånd och förordningen om administrativt samarbete skall tolkas så, att skattemyndigheterna i den medlemsstat varifrån försändelsen eller transporten av

varorna avgått är skyldiga att inom ramen för en leverans inom gemenskapen begära information från myndigheterna i den av tillhandahållaren utpekade destinationsmedlemsstaten, och att använda denna information för att fastställa om varorna faktiskt varit föremål för en leverans inom gemenskapen.

22 Domstolen erinrar inledningsvis om att inom ramen för de övergångsbestämmelser avseende mervärdesskatt som är tillämpliga på handeln inom gemenskapen, och som infördes 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), måste beskattningen av handel mellan medlemsstaterna bygga på principen att skatt som påförs i konsumtionsledet bör tillfalla den medlemsstat där den slutliga förbrukningen sker. Alla förvärv inom gemenskapen som enligt artikel 28a.1a första stycket i sjätte direktivet beskattas i den medlemsstat dit varorna skickats eller transporterats inom gemenskapen leder med tillämpning av artikel 28c A a första stycket i samma direktiv till en leverans som är undantagen från skatteplikt i den medlemsstat varifrån nämnda försändelse eller transport avgår (se dom av den 6 april 2006 i mål C-245/04, EMAG Handel Eder, REG 2006, s. I-3227, punkt 29, och av den 27 september 2007 i mål C-409/04, Teleos m.fl., REG 2007, s. I-7797, punkterna 22 och 24).

23 Vad beträffar villkoren för att ett undantag från skatteplikt enligt artikel 28c A a första stycket i sjätte direktivet skall bli tillämpligt på en leverans inom gemenskapen av en vara, skall det påpekas att domstolen i punkt 42 i sin dom i det ovannämnda målet Teleos m.fl. har funnit att det för detta ändamål krävs att rätten att såsom ägare förfoga över varan har överförts på förvärvaren och att tillhandahållaren har visat att varan har skickats eller transporterats till en annan medlemsstat och att varan till följd av denna försändelse eller transport fysiskt har lämnat territoriet i den medlemsstat varifrån leveransen sker.

24 I punkt 44 i domen i det ovannämnda målet Teleos m.fl. har domstolen även slagit fast att efter att gränskontrollerna mellan medlemsstaterna avskaffades skall

skattemyndigheterna kontrollera huruvida varorna fysiskt har eller inte har lämnat territoriet i den medlemsstat varifrån leveransen sker, huvudsakligen med stöd av bevisning från de skattskyldiga och deklarationer från dem.

25 När det gäller den bevisning som de skattskyldiga har att förebringa 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. Det skall emellertid erinras om att medlemsstaterna vid utövandet av sina befogenheter skall iaktta de allmänna rättsprinciper som utgör en del av gemenskapernas rättsordning, bland annat principerna om rättssäkerhet och proportionalitet (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, samt 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).

26 I likhet med Europeiska gemenskapernas kommission finner domstolen i detta avseende att principen, att bevisbördan för rätten till avsteg eller undantag från skatteplikt åvilar den som yrkar att omfattas av denna rätt, återfinns inom de gränser som gemenskapsrätten uppställer. För tillämpningen av artikel 28c A a första stycket i sjätte direktivet ankommer det alltså på den som tillhandahåller varorna att bevisa att de villkor för undantag från skatteplikt som angetts i punkt 23 i förevarande dom är uppfyllda.

27 Domstolen erinrar i detta sammanhang om att den, i punkt 50 i domen i det ovannämnda målet Teleos m.fl., har funnit att det skulle strida mot rättssäkerhetsprincipen att en medlemsstat — som har uppställt villkor för tillämpningen av ett undantag från skatteplikt för en leverans inom gemenskapen, genom att bland annat fastställa en förteckning över de handlingar som måste inges till behöriga myndigheter, och som inledningsvis har godtagit de handlingar som tillhandahållaren har företett som bevisning för rätten till ett undantag från skatteplikt — senare

kan kräva att denna tillhandahållare erlägger mervärdesskatt för leveransen om det visar sig att förvärvaren gjort sig skyldig till ett bedrägeri som tillhandahållaren inte kände till och heller inte hade kunnat känna till, och som innebär att varorna i realiteten inte har lämnat territoriet i den medlemsstat varifrån leveransen skall ske.

28 Till skillnad från det ovannämnda målet Teleos m.fl. innehåller beslutet om hänskjutande visserligen inte några preciseringar angående Twohs goda tro och ger heller inte någon klarhet huruvida Twohs kund har gjort sig skyldig till bedrägeri. Vad som är av betydelse i förevarande mål är det faktum att Twoh, som inte kan tillhandahålla den bevisning som krävs för att visa att varorna faktiskt har transporterats till destinationsmedlemsstaten, har yrkat att den nederländska skattemyndigheten skall inhämta information som med tillämpning av direktivet om ömsesidigt bistånd och förordningen om administrativt samarbete kan visa för den behöriga myndigheten i sistnämnda stat att dess leveranser har skett inom gemenskapen. Frågan blir följaktligen huruvida denna myndighet var skyldig att bifalla ett sådant yrkande.

29 Svaret på denna fråga kan utläsas av ändamålen med direktivet om ömsesidigt bistånd och förordningen om administrativt samarbete, samt av deras innehåll.

30 När det för det första gäller ändamålen med dessa två gemenskapsrättsakter konstaterar domstolen att det av första och andra skälen i direktivet om ömsesidigt bistånd och tredje skälet i förordningen om administrativt samarbete framgår att ändamålet med dessa var att bekämpa skatteflykt och undandragande av skatt och att möjliggöra för medlemsstaterna att exakt fastställa det skattebelopp som skall påföras (se, analogt, dom av den 13 april 2000 i mål C-420/98, W.N., REG 2000, s. I-2847, punkterna 15 och 22, samt, när det gäller 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), dom av den 26 januari 2006 i mål C-533/03, kommissionen mot rådet, REG 2006, s. I-1025, punkterna 49 och 52).

31 Vad för det andra beträffar innehållet i nämnda gemenskapsrättsakter framgår det av inledningen till direktivet om ömsesidigt bistånd och av förordningen om administrativt samarbete att de antogs i syfte att reglera samarbetet mellan skattemyndigheterna i medlemsstaterna. Som anförts av såväl kommissionen som generaladvokaten i punkt 23 i dennes förslag till avgörande ger inte dessa rättsakter enskilda någon annan rätt än den att få en bekräftelse på giltigheten av "registreringsnumret för mervärdesskatt för varje angiven person", i enlighet med artikel 6.4 i förordningen om administrativt samarbete.

32 I direktivet om ömsesidigt bistånd föreskrivs nämligen i syfte att förebygga skatteflykt en rätt för de nationella skattemyndigheterna att begära information som de inte själva kan samla in. Att gemenskapslagstiftaren har använt termen "får" i såväl artikel 2.1 i detta direktiv som i artikel 5.1 i förordningen om administrativt samarbete, indikerar att även om nämnda myndigheter visserligen har möjlighet att begära information från den behöriga myndigheten i en annan medlemsstat, föreligger inte någon skyldighet att framställa en sådan begäran. Det ankommer på varje medlemsstat att bedöma i vilka specifika fall som information om transaktioner genomförda av skattskyldiga personer hemmahörande inom deras territorier saknas, och avgöra om dessa fall motiverar att det framställs en begäran om information till en annan medlemsstat.

33 I dessa rättsakter föreskrivs dessutom gränser för samarbetet mellan medlemsstaterna, ty myndigheterna i den tillfrågade staten är inte alltid skyldiga att tillhandahålla den efterfrågade informationen. I artikel 7.1 första stycket första strecksatsen i förordningen om administrativt samarbete föreskrivs nämligen att antalet och arten av de förfrågningar som görs inom en viss tidsrymd inte får innebära en oproportionerlig administrativ börda för nämnda myndigheter. I andra strecksatsen i samma bestämmelse, samt i artikel 2.1 i direktivet om ömsesidigt bistånd, föreskrivs dessutom att sistnämnda myndigheter inte är skyldiga att lämna ut någon information om det förefaller som om den behöriga myndigheten i den medlemsstat som inkommer med begäran inte har uttömt sina egna normala informationskällor.

34 Därmed har direktivet om ömsesidigt bistånd och förordningen om administrativt samarbete alltså inte antagits för att inrätta ett system för informationsutbyte mellan medlemsstaternas skattemyndigheter så att dessa skall kunna visa att leveranser som utförts av en skattskyldig person, som inte själv kan förebringa den för detta ändamål nödvändiga bevisningen, har skett inom gemenskapen.

35 Detta konstaterande stöds även av domstolens rättspraxis avseende ömsesidigt bistånd mellan behöriga myndigheter på den direkta beskattningens område, en rättspraxis som kan överföras analogt på en sådan situation som den i målet vid den nationella domstolen. Enligt denna rättspraxis kan direktivet om ömsesidigt bistånd åberopas av en medlemsstat för att denna, från de behöriga myndigheterna i en annan medlemsstat, skall kunna erhålla all den information som kan göra det möjligt för förstnämnda stat att genomföra en korrekt bestämning av skatten. Det finns emellertid inget som hindrar berörda skattemyndigheter från att kräva av den skattskyldige att denne själv förebringar den bevisning som de anser vara nödvändig för bedömningen av om det yrkade avdraget skall medges eller ej (se, för ett liknande resonemang, dom av den 28 oktober 1999 i mål C-55/98, Vestergaard, REG 1999, s. I-7641, punkt 26, och av den 3 oktober 2002 i mål C-136/00, Danner, REG 2002, s. I-8147, punkterna 49 och 50).

36 Dessutom är de uppgifter som de behöriga myndigheterna i en medlemsstat kan begära att få ta del av enligt direktivet om ömsesidigt bistånd just de uppgifter som de anser nödvändiga för att, utifrån den lagstiftning som de har att tillämpa, kunna fastställa det korrekta skattebeloppet. Direktivet påverkar på intet sätt dessa myndigheters behörighet att bedöma bland annat huruvida villkoren som uppställs i denna lagstiftning för att en transaktion skall undantas från skatteplikt är uppfyllda (se, analogt, domen i det ovannämnda målet Vestergaard, punkt 28).

37 Det skall slutligen tilläggas att även om det antas att skattemyndigheten i den medlemsstat varifrån leveransen sker har erhållit information från destinationsmedlemsstaten, som visar att köparen inför skattemyndigheterna i denna sistnämnda

medlemsstat har företett en deklaration angående förvärvet inom gemenskapen, utgör inte en sådan deklaration något avgörande bevis för styrkandet av att varorna faktiskt har lämnat territoriet i den medlemsstat varifrån leveransen har skett (se domen i det ovannämnda målet Teleos m.fl., punkterna 71 och 72).

38 Med hänsyn till de ovan redovisade övervägandena skall den fråga som ställts besvaras med att artikel 28c A a första stycket i sjätte direktivet, jämförd med direktivet om ömsesidigt bistånd och förordningen om administrativt samarbete, skall tolkas så, att skattemyndigheterna i den medlemsstat varifrån försändelsen eller transporten av varorna avgår inte är skyldiga att inom ramen för en leverans inom gemenskapen begära information från myndigheterna i den av tillhandahållaren utpekade destinationsmedlemsstaten.

Rättegångskostnader

39 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/CEE av den 17 maj 1977 om harmonisering av medlemsstaternas lagstiftning rörande omsättningsskatter — Gemensamt system för mervärdesskatt: enhetlig beräk-

ningsgrund, i dess lydelse enligt rådets direktiv 95/7/EG av den 10 april 1995, jämförd med rådets direktiv 77/799/EEG av den 19 december 1977 om ömsesidigt bistånd av medlemsstaternas behöriga myndigheter på direktbeskattningens område, i dess lydelse enligt rådets direktiv 92/12/EEG av den 25 februari 1992, och med rådets förordning (EEG) nr 218/92 av den 27 januari 1992 om administrativt samarbete inom området för indirekt beskattning, skall tolkas så, att skattemyndigheterna i den medlemsstat varifrån försändelsen eller transporten av varorna avgår inte är skyldiga att inom ramen för en leverans inom gemenskapen begära information från myndigheterna i den av tillhandahållaren utpekade destinationsmedlemsstaten.

Underskrifter