

FÖRSLAG TILL AVGÖRANDE AV GENERALADVOKAT

JULIANE KOKOTT

föredraget den 11 januari 2007¹

I — Inledning

1. I förevarande fall skall frågor beträffande tolkningen av sjätte mervärdesskattedirektivet² i samband med undantag från mervärdesskatt för gemenskapsinterna leveranser besvaras. Frågorna har nära samband med de frågor som tas upp i målen C-146/05 (Collée) och C-184/05 (Twoh International), i vilka jag i dag också lägger fram förslag till avgöranden.

2. Klagandena i målet vid den nationella domstolen, vilka har sitt säte i Förenade kungariket, närmare bestämt Teleos plc och tretton andra företag³ (Teleos m.fl.), har sålt

mobiltelefoner till ett spanskt företag. Köparen skulle exportera varorna från Förenade kungariket till andra medlemsstater. Såsom det i efterhand visade sig inträffade härvid oegentligheter, vilka Teleos m.fl. dock inte var inblandade i. Skattemyndigheterna beviljade ändå inte undantag för deras leveranser.

3. Den nationella domstolen önskar för det första få klarhet i vid vilken tidpunkt det gemenskapsinterna förvärvet och den gemenskapsinterna leveransen är avslutade och när rätt till undantag från mervärdesskatt inom landets territorium gäller. Det skall i synnerhet klargöras huruvida det för detta faktiskt krävs att varorna förs över gränsen. För det andra aktualiseras frågan huruvida leverantören kan vägras undantag från skatteplikt, om det i efterhand visar sig att de bevis som köparen har utfärdat på att varorna har förts över gränsen är falska, utan att leverantören har känt till eller måste ha känt till att bevisningen var oriktig.

1 — Originalspråk: tyska.

2 — 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 I, s. 28) — nedan kallat sjätte direktivet.

3 — Unique Distribution Ltd, Synectiv Ltd, New Communications Ltd, Quest Trading Company Ltd, Phones International Ltd, AGM Associates Ltd, DVD Components Ltd, Fonecomp Ltd, Bulk GSM, Libratech Ltd, Rapid Marketing Services Ltd, Earthshine Ltd och Stardex (UK) Ltd.

4. Vid tolkningen av sjätte direktivet i förevarande fall skall två syften sammanjämkas.

Det gäller å ena sidan att förhindra undanhållande av mervärdesskatt. Just behandlingen i mervärdesskattelhänseende av gränsöverskridande transaktioner med högkvalitativa varor som är lätta att transportera är nämligen speciellt känslig för bedrägerier. Å andra sidan får de företag som genomför gränsöverskridande affärer på ett korrekt och omsorgsfullt sätt inte belastas med alltför stora risker och skyldigheter som leder till att det blir orimligt svårt att bedriva handel inom gemenskapen. Slutligen önskar den nationella domstolen få klarhet i vem som skall bära risken för en tredje parts bedrägeri. Denna parts godtrogna affärspartners eller staten.

inte har införts ett slutgiltigt system för beskattning av varutransaktioner mellan näringsidkare, som sker inom ramen för handeln mellan medlemsstaterna.

6. Artikel 28a i sjätte direktivet har i utdrag följande lydelse:

”1) Följande skall också beläggas med mervärdesskatt:

II — Tillämpliga bestämmelser

A — *De gemenskapsrättsliga bestämmelserna*

5. 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 gränser⁴ infogades en ny avdelning XVIa (övergångsbestämmelser för beskattning av handeln mellan medlemsstaterna; artikel 28a–28m) i sjätte direktivet. Dessa bestämmelser är fortfarande tillämpliga, eftersom det ännu

- 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.

...

- 3) Med förvärv av varor inom gemenskapen avses förvärv av rätten att såsom ägare

⁴ — EGT L 376, s. 1 och följande sidor.

förfoga över materiell lös egendom som av säljaren eller för säljarens räkning har skickats eller transporterats till en annan medlemsstat än den från vilken varorna utgick till förvärvaren.

...”

7. Skattskyldighetens inträde definieras enligt följande i artikel 28d.1 i sjätte direktivet:

”Skyldigheten att betala skatt inträder då varor förvärvas inom gemenskapen. Detta skall anses ske vid den tidpunkt då leverans av liknande varor anses ske inom landets territorium.”

8. I artikel 28b A i sjätte direktivet regleras platsen för förvärv inom gemenskapen enligt följande:

”1) Platsen för förvärv av varor inom gemenskapen skall anses vara den plats där varorna befinner sig vid den tidpunkt när transporten till den person som förvärvat dem slutar.

2) Utan att det påverkar tillämpningen av punkt 1, skall dock platsen för förvärv inom gemenskapen av varor som avses i artikel 28a.1 a anses ligga inom den medlemsstats territorium som utfärdade det registreringsnummer för mervärdesskatt under vilket den person som förvärvat varorna gjorde förvärvet, om inte den person som förvärvat varorna visar att detta förvärv har beskattats i enlighet med punkt 1.

...”

9. Enligt artikel 28c A i sjätte direktivet är leveranser inom gemenskapen mellan två medlemsstater undantagna från skatt. Bestämmelsen har i utdrag 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.

lemsstaterna, eller den aktuella leveransen innebär

i) att varorna lämnar Förenade kungariket och

...

ii) förvärvas i en annan medlemsstat av en person som är mervärdesskattskyldig för förvärvet enligt de bestämmelser i den medlemsstatens lagstiftning som, i förhållande till den medlemsstaten, motsvarar bestämmelserna i section 10 och

B — Den nationella lagstiftningen

10. I Section 30.8 i Value Added Tax Act 1994 (VAT Act 1994) stadgas följande:

b) under förutsättning att sådana andra omständigheter, om några, som anges i förordningen eller Commissioners föreskriver, är uppfyllda.”

”Tillämpning av nollskattesats på leverans av varor, eller av vissa bestämda varor, kan föreskrivas genom förordning i fall då

a) Commissioners är övertygade om att varorna har exporterats eller skall exporteras till en plats utanför med-

11. Med tillämpning av denna tillåtelse regleras undantaget för leveranser inom gemenskapen närmare genom Regulation 134 i Value Added Tax Regulations 1995 (förordning om mervärdesskatt). Ytterligare anvisningar finns i Commissioners Notices 725 och 703, vilka enligt Section 30.8 i Act 1994 och Schedule 7.4 delvis har kraft av lag. Den nationella domstolen har kommit fram till att rätt till undantag från skatteplikt för gemenskapsinterna leveranser och rätt till

nollskattesats (zero-rating) enligt alla dessa bestämmelser inte gäller förrän varorna faktiskt har lämnat Förenade kungariket.

med kurir en stämplad och undertecknad CMR-fraktsedel i original till Teleos m.fl. som bevis för att mobiltelefonerna hade tagits emot på destinationen. Enligt vad den nationella domstolen har kunnat fastställa hade Teleos m.fl. ingen anledning att betvivla uppgifterna på fraktsedlarna eller uppgifternas äkthet.

III — Bakgrund och tolkningsfrågorna

12. Teleos m.fl. sålde år 2002 mobiltelefoner till Total Telecom SA/Ercosys Mobil SA (TT), som har sitt säte i Spanien. I avtalen angavs för det mesta Frankrike, och i enstaka fall Spanien, som destination för varorna. Leveransen skedde "fritt säljarens lager" (*ex works*)⁵. Teleos m.fl. var enligt detta bara skyldiga att leverera varorna i TT:s speditörs lager i Förenade kungariket. Speditören överlämnade dem sedan enligt uppgift till en fraktförare för transport till destinationsländerna. För varje transaktion översände TT

13. Efter ansökan av Teleos m.fl. undantogs leveranserna från skatt, och nollskattesats (zero-rating) beviljades. I samband med undersökningar några veckor efter de sista leveranserna upptäckte Commissioners att CMR-fraktsedlarna innehöll ett stort antal felaktiga uppgifter om destinationen, fraktföraren och de fordon som enligt uppgift användes. Commissioners ansåg därför att mobiltelefonerna inte hade lämnat Förenade kungariket. Den nationella domstolen delar denna uppfattning. Därefter fastställde Commissioners att Teleos m.fl. skulle betala flera miljoner pund i mervärdesskatt i efterhand. De medgav dock att Teleos m.fl. varken hade varit delaktiga i bedrägeri eller visste att mobiltelefonerna inte hade lämnat Förenade kungariket.

14. Enligt vad den nationella domstolen har kunnat konstatera har TT lämnat in skattekänsintyg i Spanien beträffande gemenskapsinternt förvärv av mobiltelefonerna, gjort mervärdesskatten på telefonerna gäl-

5 — Enligt Incoterms i versionen från 2000, vilka har utformats av Internationella Handelskammaren i Paris, innebär "fritt säljarens lager" att säljaren levererar när han ställer varorna till köparens förfogande på säljarens område eller en angiven plats (det vill säga en fabrik, en produktionsenhet, ett lager och så vidare), utan att varorna frigges för export och lastas på ett transportmedel som hämtar varorna.

lande som ingående skatt och anmält vidare leverans som en icke skattepliktig gemenskapsintern leverans.

förstås så att ett förvärv inom gemenskapen äger rum när

15. Innan Teleos m.fl. började göra affärer med TT hade de försäkrat sig om köparens trovärdighet genom att kontrollera hans spanska registreringsnummer för mervärdesskatt, hans registrering i handelsregistret och hans kreditvärdighet. Teleos m.fl. hade även inhämtat upplysningar om den av TT inkopplade speditören.

16. High Court of Justice (England and Wales), Queen's Bench Division, (Administrative Court), som behandlar rättstvisten om rättelsen av mervärdesskatten, har genom beslut av den 7 maj 2004 (som inkom till domstolen den 24 september 2004) ställt följande tolkningsfrågor med stöd av artikel 234 EG:

”1. Skall begreppet skickats i artikel 28a.3 (förvärv av varor inom gemenskapen) under de relevanta omständigheterna

a) rätten att såsom ägare förfoga över varorna övergår till förvärvaren och leverantören levererar genom att ställa varorna till förvärvarens (som är mervärdesskatteregistrerad i en annan medlemsstat) förfogande i enlighet med ett köpeavtal med ex works-villkor (fritt säljarens lager), enligt vilket förvärvaren, vid ett säkrat varumagasin i leverantörens medlemsstat, övertar ansvaret för att varorna flyttas till en annan medlemsstat än leveransmedlemsstaten, och det av avtalshandlingarna och andra handlingar framgår att avsikten är att varorna därefter skall transporteras till en destination i en annan medlemsstat, medan varorna ännu inte fysiskt har lämnat leveransmedlemsstatens territorium, eller

b) rätten att såsom ägare förfoga över varorna övergår till förvärvaren och varorna påbörjar, men inte nödvändigtvis avslutar, sin färd mot en annan medlemsstat (i synnerhet om varorna ännu inte fysiskt har lämnat leveransmedlemsstatens territorium), eller

- c) rätten att såsom ägare förfoga över varorna har övergått till förvärvaren och varorna fysiskt har lämnat leveransmedlemsstatens territorium på sin färd mot någon annan medlemsstat?

köpeavtal med ex works-villkor, enligt vilket förvärvaren, vid ett säkrat varumagasin i leverantörens medlemsstat, övertar ansvaret för att varorna flyttas till en annan medlemsstat än leveransmedlemsstaten och det av avtalshandlingarna och andra handlingar framgår att avsikten är att varorna därefter skall transporteras vidare mot en destination i en annan medlemsstat, men varorna fysiskt ännu inte har lämnat leveransmedlemsstatens territorium, eller

Förutsättningar för undantag

2. Skall artikel 28c A a tolkas så att leverans av varor undantas från skatteplikt då

- varorna levereras till en förvärvare som är mervärdesskatteregistrerad i en annan medlemsstat, och
- förvärvaren ingår avtal om att förvärva varorna på villkor att han, efter att han förvärvat rätten att såsom ägare förfoga över varorna i leverantörens medlemsstat, skall ansvara för att varorna transporteras från leverantörens medlemsstat till en annan medlemsstat, och

- b) rätten att såsom ägare förfoga över varorna har övergått till förvärvaren och varorna har påbörjat, men inte nödvändigtvis avslutat, sin färd mot en annan medlemsstat (i synnerhet har varorna ännu inte fysiskt lämnat leveransmedlemsstatens territorium), eller

- a) rätten att såsom ägare förfoga över varorna har övergått till förvärvaren och leverantören har levererat varorna genom att ställa dem till förvärvarens förfogande enligt ett

- c) rätten att såsom ägare förfoga över varorna har övergått till förvärvaren och varorna har lämnat leveransmedlemsstaten på sin färd mot en andra medlemsstat, eller

- d) rätten att såsom ägare förfoga över varorna har övergått till förvärvaren och det också kan visas att varorna faktiskt anlänt till destinationsmedlemsstaten?

såsom förvärv inom gemenskapen deklarerade de förvärv som är aktuella i förevarande mål, och förvärvaren redovisade ett belopp avseende skatt på förvärv och också yrkade avdrag med samma belopp såsom ingående skatt enligt artikel 17.2 d i sjätte direktivet?”

Återinföra skyldighet att redovisa mervärdesskatt

3. Under vilka förutsättningar (om några) kan de behöriga myndigheterna i leveransmedlemsstaten, under de relevanta omständigheterna, när en leverantör i god tro, efter krav på återbetalning, för dessa myndigheter har lagt fram bevis som när de erhöles styrkte hans rätt att undanta varorna från skatteplikt enligt artikel 28c A a och dessa myndigheter inledningsvis godtog den bevisningen till stöd för ett undantag, ändå senare kräva att leverantören redovisar mervärdesskatt för de varorna när ytterligare bevisning framkommer på grund av vilken antingen a) den tidigare bevisningens giltighet kan betvivlas eller b) det visas att den framlagda bevisningen var oriktig, men att leverantören inte kände till det eller var inblandad i det?

4. Påverkas svaret på fråga 3 av det förhållande att förvärvaren till myndigheterna i destinationsmedlemsstaten,

17. Teleos m.fl., Förenade kungarikets regering, Irland, den franska, den grekiska, den italienska och den portugisiska regeringen samt Europeiska gemenskapernas kommission har yttrat sig i målet vid domstolen.

IV — Bedömning

18. Omständigheterna i målet vid den nationella domstolen kännetecknas av att illusion och verklighet här uppenbarligen faller isär. Enligt de handlingar som Teleos m.fl. fick från sin affärspartner TT och framlade för Commissioners tog TT:s ombud emot mobiltelefonerna i Förenade kungariket och lät transportera dem till andra medlemsstater. Därmed skulle alla förutsättningar både för gemenskapsinternt förvärv och för undantag från skatteplikt för den gemen-

skapsinterna leveransen ha varit uppfyllda, och detta oberoende av vilken av de tolkningsvarianter som tas upp i den första och den andra tolkningsfrågan man föredrar.

första och den andra tolkningsfrågan kom fram till att undantag från mervärdesskatt gäller till och med när varorna inte har lämnat ursprungsstaten.

19. Den tredje och den fjärde tolkningsfrågan ägnas problematiken kring följderna för behandlingen av en leverans i skattemässigt hänseende när det i efterhand visar sig att handlingarna inte överensstämmer med verkligheten. Bara om man på den frågan svarar att omständigheter som senare har blivit kända kan leda till en ny bedömning av läget har den första och den andra tolkningsfrågan betydelse.

22. Således har ingen av grupperna av frågor något klart företräde logiskt sett. Frågorna skall därför besvaras i samma ordningsföljd som de har ställts av den nationella domstolen.

*A — Inledande kommentar om bestämmelserna om beskattning av handeln mellan medlemsstaterna*⁶

20. Med dessa frågor skall det nämligen klargöras huruvida ett gemenskapsinternt förvärv och en icke skattepliktig gemenskapsintern leverans möjligtvis också redan har ägt rum när telefonerna (ännu) inte har lämnat Förenade kungariket. Om skattemyndigheterna emellertid inte kunde göra denna omständighet gällande gentemot leverantören, eftersom denne i god tro hade utgått från att fraktsedlarna var korrekta, skulle det vara irrelevant om och när undantaget fick verkan under dessa omständigheter.

23. Innan jag går in närmare på tolkningsfrågorna vill jag ge några förklaringar beträffande bakgrunden till de särskilda villkoren för gränsöverskridande leveranser i handeln inom gemenskapen.

21. Den tredje och den fjärde tolkningsfrågan skulle å sin sida inte ha någon betydelse, om domstolen beträffande den

24. Genom mervärdesskatten beskattas den privata inhemska konsumtionen. Därför tas mervärdesskatt ut på leveranser av varor och tillhandahållande av tjänster inom landets

⁶ — Se även mitt förslag till avgörande av den 10 november 2005 i mål C-245/04, EMAG Handel Eder (REG 2006, s. I-3227), punkt 19 och följande punkter.

territorium (artikel 2.1 i sjätte direktivet) och införsel av varor (artikel 2.2 i sjätte direktivet). För den gränsöverskridande handeln inom gemenskapen har det genom övergångsbestämmelserna om beskattning av handeln mellan medlemsstaterna (avdelning XVIa) i direktiv 91/680 införts ytterligare en beskattningsgrundande händelse, nämligen det gemenskapsinterna förvärvet (artikel 28a.1 a).

25. Leveranser av varor som skickas eller transporteras till tredjeland är undantagna från skatteplikt enligt artikel 15.1 i sjätte direktivet, eftersom varorna inte konsumeras inom landets territorium. Motsvarande gäller enligt artikel 28c A a i sjätte direktivet för leveranser till en annan medlemsstat.

26. Innan övergångsbestämmelsen för handeln inom gemenskapen infördes klassificerades varuleveranser mellan två medlemsstater som leveranser inom annan internationell handel. En leverans var enligt detta synsätt i princip skattepliktig på platsen för tillhandahållandet i den mening som avses i artikel 8.1a i sjätte direktivet, det vill säga på platsen för avsändandet, men däremot undantagen från skatteplikt vid export. Mervärdesskatt togs sedan ut vid importen till destinationsstaten. Passerandet av grän-

sen vid export och import, vilket var det avgörande kriteriet för undantag från skatteplikt respektive beskattning, kunde här utan vidare bevisas med hjälp av tullhandlingarna, också när det gällde mervärdesskatten.

27. I samband med förverkligandet av den inre marknaden avskaffades kontrollerna vid de interna gränserna, vilket följaktligen också krävde en ny utformning av de mervärdesskatte- och skatterättsliga bestämmelserna för handeln inom gemenskapen.⁷ Reformen gick emellertid inte så långt att reglerna för omsättning av varor inom landet utsträcktes till att omfatta även handel mellan två medlemsstater. Detta skulle nämligen ha inneburit att mervärdesskatten — till skillnad mot vad som har gällt hittills — inte skulle ha tagits ut av den medlemsstat till vilken varan importerades och där den konsumerades, utan av den stat från vilken varan avsändes.

28. Enligt övergångsbestämmelserna skall i stället den nuvarande fördelningen av beskattningsrätten mellan medlemsstaterna kvarstå oförändrad. För att se till att mervärdesskatten även fortsättningsvis erläggs i den medlemsstat där den slutliga förbrukningen äger rum infördes i direktiv 91/680 det gemenskapsinterna förvärvet som ny beskattningsgrundande händelse (artikel 28a.1 a) .

⁷ — Se andra och tredje skälen i direktiv 91/680. Se även dom av den 6 april 2006 i mål C-245/04, EMAG Handel Eder (REG 2006, s. I-3227), punkterna 26 och 27.

29. Eftersom gemenskapsinterna förvärv beskattas i varans destinationsland, skall den motsvarande gemenskapsinterna leveransen vara undantagen från skatteplikt i ursprungslandet, detta för undvikande av dubbelbeskattning och därmed åsidosättande av principen om mervärdesskattens neutralitet (artikel 28c A a i sjätte direktivet).⁸ Medan gemenskapsinterna förvärv alltså har ersatt beskattning av införsel, ersätts undantaget från skatteplikt vid utförsel av undantaget från skatteplikt för gemenskapsinterna leveranser.

sjätte direktivet, i vilket beskattning av gemenskapsinternt förvärv regleras.

31. Denna inställning grundar sig på det riktiga antagandet att undantag enligt artikel 28c A a i sjätte direktivet och skattepliktigt gemenskapsinternt förvärv av varor i den mening som avses i artikel 28a.3 första stycket i sjätte direktivet har ett samband med varandra. Genom det gemenskapsinterna förvärvet flyttas beskattningsrätten från ursprungsstaten till destinationsstaten.⁹

B — Den första och den andra frågan

1. Samspelet mellan förvärv inom gemenskapen och undantag från skatteplikt för leveranser inom gemenskapen

32. Eftersom förvärv och undantag från skatteplikt samspelar, vilket också visas genom de till varandra hänvisande formuleringarna i de motsvarande bestämmelserna i sjätte direktivet, skall den första och den andra frågan prövas tillsammans.

30. I målet vid den nationella domstolen gör klagandena anspråk på undantag från skatteplikt för leveranser enligt artikel 28c A a i sjätte direktivet såsom gemenskapsinterna leveranser. Med den första frågan begär High Court ändå en tolkning av artikel 28a.3 i

33. Enligt artikel 28a.3 första stycket i sjätte direktivet äger gemenskapsinternt förvärv rum under följande två förutsättningar:

⁸ — Se domen i målet EMAG Handel Eder (ovan fotnot 7), punkt 29, och punkterna 24 och 25 i mitt förslag till avgörande i detta mål.

⁹ — När myndigheterna i ursprungsstaten prövar huruvida villkoren för undantag från skatteplikt för leverans inom gemenskapen är uppfyllda är de dock inte bundna av det som myndigheterna i destinationsstaten fastställer beträffande gemenskapsinternt förvärv (se punkt 90 i detta förslag till avgörande).

- Köparen förvärvar rätten att såsom ägare förfoga över materiell lös egendom,¹⁰ och direktivet] [alltså landets territorium], men inom gemenskapen.
- varorna i fråga skickas eller transporteras av säljaren eller köparen eller för deras räkning till en annan medlemsstat än den från vilken varorna utgick till förvärvaren.
- Leveranserna sker till en annan skattskyldig eller icke skattskyldig juridisk person som agerar i denna egenskap i en annan medlemsstat än avsändarstaten.

34. Undantaget från skatteplikt för leveranser inom gemenskapen enligt artikel 28c A a i sjätte direktivet gäller under följande villkor:

- Varorna skickas eller transporteras av säljaren eller köparen eller för deras räkning till platser utanför området såsom det definieras i artikel 3 [i sjätte

35. Vad beträffar uppfyllande av villkoret gemenskapsinternt förvärv är parterna överens om att TT har fått rätt att såsom ägare förfoga över varorna, även om de inte själva, utan en av dem anlitad speditör, omedelbart har tagit dem i besittning. När det gäller undantaget från skatteplikt bereder det andra villkoret — leverans till en skattskyldig som agerar som sådan utanför avsändarstaten — inga problem.

¹⁰ — Vad gäller motsvarande formulering i artikel 5.1 i sjätte direktivet har domstolen redan klargjort att den omfattar samtliga överföringar av materiell egendom från en part till en annan, vilka ger mottagaren befogenhet att faktiskt förfoga över egendomen som om han var ägare till densamma. Dom av den 8 februari 1990 i mål C-320/88, *Shipping and Forwarding Enterprise Safe* (REG 1990, s. I-285; svensk specialutgåva, volym 10, s. 295), punkt 7, och av den 21 februari 2006 i mål C-255/02, *Halifax m.fl.* (REG 2006, s. I-1609), punkt 43.

36. Parterna är endast oense om den rätta tolkningen av uttrycket ”skickats till en annan medlemsstat”, vilket även återfinns i artikel 28a.3 första stycket och i artikel 28c A a i sjätte direktivet.

2. Begreppen skickats och transporterats i den mening som avses i artikel 28a.3 och 28c A a i sjätte direktivet

krävs att varorna faktiskt har lämnat avsändarstaten eller anlänt till destinationsstaten. Bara om bedömningen baserar sig på detta objektiva händelseförlopp kan ett korrekt fungerande system för mervärdesskatt garanteras. Enbart avsikten eller den omständigheten att köparen har förbundit sig i avtal att föra varorna till en annan medlemsstat är inte tillräckligt.

37. Teleos m.fl. anser att varorna i ett fall som detta redan har skickats när leverantören i avsändarstaten överlämnar varorna till köparens ombud och parterna har avtalat om att köparen skall föra ut varorna till en annan medlemsstat. I och med överlämnandet äger därmed det gemenskapsinterna förvärvet rum, och rätten till undantag från skatteplikt för den gemenskapsinterna leveransen uppkommer.

40. Begreppet skickats (*dispatch*) är faktiskt inte helt entydigt i någon av språkversionerna av sjätte direktivet. Rent språkligt verkar det försvarbart att det bara rör sig om en händelse som äger rum vid en enda tidpunkt, såsom Teleos m.fl. hävdar.

38. För det första stöder de sig på lydelsen av de relevanta bestämmelserna. De hävdar att begreppet skickats anger början av en transportrörelse, men inte avslutningen av denna genom ankomsten till destinationsstaten. För det andra betonar de att säljaren förlorar kontrollen över varorna när de överlämnas till köparen och att skattskyldigheten därför också måste övergå till köparen.

41. Det är emellertid osäkert huruvida det här överhuvudtaget rör sig om skickande av varor. I de båda relevanta bestämmelserna nämns nämligen också transport. Med begreppet transportera avses — eventuellt till skillnad från begreppet skicka — inte en händelse som bara äger rum vid en enda tidpunkt, utan en kontinuerlig förflyttning av varorna. Det går därför inte att hävda att *transporten till en annan medlemsstat* redan är avslutad när varorna ännu inte har lämnat ursprungsstaten.

39. De berörda medlemsstaterna och kommissionen anser däremot att det för skickande till en annan medlemsstat åtminstone

42. Jag anser att skillnaden mellan begreppen skickats och transporterats kan förklaras enligt följande. Varor skickas när säljaren eller köparen kopplar in en oberoende tredje part för transporten, exempelvis posten, som varken behöver lyda säljarens eller köparens instruktioner under transporten. I och med att varorna överlämnas till den tredje parten, alltså skickas, förlorar säljaren den fysiska kontrollen över varorna, utan att köparen redan får rätt att såsom ägare förfoga över dessa. Denna rätt övergår inte till köparen förrän den tredje parten överlämnar varorna till denna i destinationsstaten. I detta ögonblick äger det gemenskapsinterna förvärvet rum.

43. En transport i den mening som avses i direktivet äger däremot rum när säljaren eller köparen själv utför varutransporten eller låter utföra den genom ombud som har att lyda dennes instruktioner. Om säljaren har ansvar för transporten äger det gemenskapsinterna förvärvet rum när säljaren eller dennes ombud avlämnar varorna hos köparen i destinationslandet. Om köparen åtar sig att utföra transporten får han visserligen direkt eller genom sina ombud i ursprungsstaten rätt att såsom ägare förfoga över varorna, men det gemenskapsinterna förvärvet äger inte heller här rum förrän transporten till en annan medlemsstat är avslutad.

44. I målet vid den nationella domstolen skulle det gemenskapsinterna förvärvet ha ägt rum genom att mobiltelefonerna överlämnades till speditören och transporterades till destinationslandet. Eftersom speditören inte var en oberoende tredje part, utan agerade på uppdrag av TT, rör det sig här inte om skickande, utan om transport. De argument som Teleos m.fl. stöder den bokstavliga innebörden av begreppet skickats på kan därför inte tillmätas någon betydelse.

45. Den här föreslagna tolkningen av begreppen skickats och transporterats ger samma resultat som den tolkning som medlemsstaterna och kommissionen föreslår, om än genom ett annat resonemang. Det gemenskapsinterna förvärvet och det åtföljande undantaget från skatteplikt för den gemenskapsinterna leveransen är båda beroende av att varorna faktiskt har lämnat ursprungsstaten.

46. Detta resultat överensstämmer med andan i övergångsbestämmelserna för handeln inom gemenskapen och ändamålet med desamma, vilket i synnerhet kommissionen helt riktigt har hävdad. Man utgår från att varan överförs från en medlemsstat till en annan och att därmed det slutgiltiga skattepliktiga nyttjandet förflyttas. I artikel 28b A första stycket i sjätte direktivet fastställs följaktligen också att destinationsmedlemsstaten är platsen för det gemenskapsinterna förvärvet. Det är inte tillräckligt säkert att

denna förflyttning äger rum så länge som varorna inte har passerat gränsen.

47. Här skall också beaktas att medlemsstaterna i den inledande meningen i artikel 28c A i sjätte direktivet uppmanas att undanta gemenskapsinterna leveranser från skatteplikt "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."

48. Detta är syftet med villkoret i Section 30.8 a i i VAT Act 1994, nämligen att en gemenskapsintern leverans bara undantas från skatteplikt om varorna faktiskt har lämnat landet. Teleos m.fl. har visserligen rätt när de hävdar att det, för genomförande av den inledande meningen i artikel 28c A i sjätte direktivet, krävs att nationella villkor inte står i strid med de övriga bestämmelserna i direktivet.¹¹ Såsom visats genom redogörelserna ovan är detta emellertid inte fallet.

11 — Se dom av den 20 juni 2002 i mål C-287/00, kommissionen mot Tyskland (REG 2002, s. I-5811, punkt 50), och av den 26 maj 2005 i mål C-498/03, Kingscrest Associates och Montecello (REG 2005, s. I-4427), punkt 24, avseende den inledande meningen i artikel 13 i sjätte direktivet med liknande lydelse.

49. För övrigt har begreppen ekonomisk verksamhet och leverans av varor, vilka definierar den beskattningsbara omsättningen enligt sjätte direktivet, enligt fast rättspraxis båda objektiva karaktär och är tillämpliga oberoende av ändamålet med och resultatet av omsättningen i fråga.¹²

50. Detta gäller också för begreppet gemenskapsintern leverans. Genom att definitionen av begreppet tar fasta på varornas fysiska förflyttning över gränsen anknuter den också till ett objektiva händelseförlopp. Inte heller i samband med dokumentation av sådana varuförflyttningar kan manipulationer helt uteslutas, vilket illustreras av omständigheterna i målet vid den nationella domstolen, men objektiva händelseförlopp som manifesteras i yttervärlden är ändå lättare att kontrollera än köparens avsikter och de avtalade skyldigheter som han har åtagit sig.¹³ Sätillvida kan villkoret att varorna faktiskt skall föras ut ur ursprungsstaten bidra till att förhindra undanhållande av skatt.

51. Det faktum att objektiva omständigheter läggs till grund tjänar dessutom syftet att

12 — Dom av den 14 februari 1985 i mål 268/83, Rompelman (REG 1985, s. 655; svensk specialutgåva, volym 8, s. 83), punkt 19, 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), punkterna 43 och 44, och av den 6 juli 2006 i de förenade målen C-439/04 och C-440/04, Kittel och Recolta Recycling (REG 2006, s. I-6161), punkt 41.

13 — Se, beträffande sådana subjektiva omständigheters irrelevans med hänsyn till avdrag för ingående mervärdesskatt, dom av den 6 april 1994 i mål C-4/94, BLP Group (REG 1994, s. I-983), punkt 24, och domen i målet Optigen (ovan fotnot 12), punkt 45.

garantera rättssäkerheten och underlätta de åtgärder som är förenade med tillämpningen av mervärdesskatten.¹⁴

för vilken leverantören är skyldig att betala skatt. Leverantören torde mestadels inte ha fakturerat köparen för mervärdesskatten, eftersom en från skatteplikt undantagen gemenskapsintern leverans var planerad.

52. Teleos m.fl. vänder sig med en rad ytterligare argument mot den omständigheten att gemenskapsinterna leveranser undantas från skatteplikt först när varorna har lämnat ursprungsstaten. I grunden vänder de sig mot att säljaren skall ansvara för den faktiska transporten av varorna ut ur ursprungsstaten, trots att han i och med överlämnandet av varorna till köparen eller dennes speditör har förlorat kontrollen över varorna. De hävdar att den i den internationella handeln vanliga formen av leverans "fritt säljarens lager" och en rad andra leveranssätt som regleras i Incoterms (t.ex. CIF och FOB) förknippas med avsevärda risker genom denna tolkning. Detta gör handeln inom gemenskapen mindre attraktiv och strider följaktligen mot artikel 29 EG.

53. Det är riktigt att säljaren löper särskild risk vid gemenskapsintern leverans "fritt säljarens lager". Om köparen i strid med avtalet inte transporterar varorna till en annan medlemsstat, utgör transaktionen faktiskt inte någon gemenskapsintern leverans som undantas från skatteplikt för vilken köparen skall betala skatt i destinationsstaten. Tjänsten skall då i stället klassificeras som en leverans inom landets territorium,

54. Den risk att bli tvungen att betala mervärdesskatt som leverantören löper på grund av köparens avtalsstridiga beteende är i första hand en följd av utformningen av avtalsförbindelserna. Om leverantören överlåter åt köparen att transportera varorna till en annan medlemsstat, vilket är fullt möjligt enligt sjätte direktivet, måste han följaktligen, om denna avtalade skyldighet inte uppfylls, vända sig till sin avtalspart och av denna i efterhand kräva den mervärdesskatt som han är skyldig att betala vid leverans inom landets territorium. För att skydda sig kan leverantören låta köparen betala säkerhet för mervärdesskatten till dess att transporten till en annan medlemsstat har bevisats, vilket föreslås i Commissioners anvisningar 703.

55. Enligt den tolkning som Teleos m.fl. föreslår skulle förvärvet däremot tidigareläggas till en tidpunkt före transporten från ursprungsstaten. Från och med detta ögonblick skulle staten där köparen har sitt säte redan ha rätt att ta ut skatten, trots att varorna faktiskt inte har anlänt dit, utan

¹⁴ — Se, för ett liknande resonemang, domarna i målen BLP Group (ovan fotnot 13), punkt 24, och Optigen (ovan fotnot 12), punkt 45.

finns kvar i ursprungsstaten och förmodligen också konsumeras där. Denna tolkning skulle därmed strida mot den uppdelning av beskattningsrätten som är syftet med övergångsbestämmelserna.

57. Det kan lämnas därhän huruvida de skadeverkningar och risker som leverantören kan utsättas för i samband med gemenskapsinterna leveranser i ett fall som detta överhuvudtaget utgör ett hinder för handeln inom gemenskapen. Riskerna har nämligen framför allt med utformningen av den avtalade tjänsten som en leverans "fritt säljarens lager" att göra, såsom den har avtalats av leverantören, och inte med tolkningen av de relevanta bestämmelserna i sjätte direktivet. Sådana begränsningar skulle hur som helst vara motiverade, eftersom de möjliggör korrekt uppbörd av mervärdes-skatt vid gränsöverskridande leveranser och tjänar det i sjätte direktivet erkända och främjade syftet att bekämpa skattebedrägeri.¹⁶

56. Risken för att köparen inte fullgör sin skyldighet att föra ut varorna till en annan medlemsstat skulle till sist drabba statskassan i varornas ursprungsstat. Denna är dock inte engagerad i avtalsförbindelserna mellan säljaren och köparen. Eftersom undantag från skatteplikt åtföljer det gemenskapsinterna förvärvet, skulle skattemyndigheterna i varornas ursprungsstat inte längre kunna vända sig till leverantören med säte inom landets territorium. De skulle i stället bli tvungna att försöka ta ut mervärdes-skatten av köparen, som eventuellt inte alls är registrerad för mervärdesskatt där.¹⁵

58. När den tredje frågan besvaras måste det dock prövas huruvida leverantörens ansvar i sådana särskilda situationer som den aktuella inte sträcker sig för långt och hindrar den fria rörligheten för varor på ett oproportionerligt sätt eller står i strid med allmänna rättsprinciper.

15 — Detta skulle kräva en komplicerad konstruktion. Man skulle få utgå från en fingerad leverans tillbaka till varornas ursprungsstat — i förevarande fall alltså till Förenade kungariket — följt av ett nytt skattepliktigt gemenskapsinternt förvärv — i förevarande fall ett förvärv som görs av TT — i denna stat. Teleos m.fl. hävdar att skattemyndigheterna i Förenade kungariket har tilldelat TT ett momsregistreringsnummer och tydligen också försökt ta ut skatten av TT på det sätt som har beskrivits. De vänder sig mot detta eftersom det är dubbelbeskattnings. Det står klart att skatten bara får tas ut en gång, antingen av Teleos m.fl. eller av TT. Huruvida i första hand Teleos m.fl. eller TT skall ha ansvaret för detta beror på svaret på den tredje frågan.

16 — 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 domen i målet Kittel och Ricolta (ovan fotnot 12), punkt 54.

59. Den första och den andra frågan besvaras därmed enligt följande:

till undantag från skatteplikt för leveransen, om det visar sig att bevisningen var falsk.

För gemenskapsinternt förvärv av varor i den mening som avses i artikel 28a.3 första stycket i sjätte direktivet förutsätts att köparen har fått rätt att såsom en ägare förfoga över varorna som skickas eller transporteras till en annan medlemsstat och följaktligen fysiskt har lämnat ursprungsstaten.

61. De berörda medlemsstaterna är eniga om att leverantören måste bevisa att villkoren för undantag från skatteplikt för leveransen är uppfyllda. Om det vid skattemyndighetens kontroller visar sig att den bevisning som leverantören har åberopat är falsk, har bevisning inte framlagts, och rätten till undantag från skatteplikt skall följaktligen fråntas honom i efterhand.

För undantag från skatteplikt för en gemenskapsintern leverans i den mening som avses i artikel 28c A a i sjätte direktivet förutsätts att de levererade varorna skickas eller transporteras till en annan medlemsstat och följaktligen fysiskt har lämnat ursprungsstaten.

62. Kommissionen anser däremot att gemenskapsinterna leveranser i allt för stor utsträckning skulle försvåras om leverantören inte beviljades undantag från skatteplikt, trots att han gjort allt som stått i hans makt för att uppfylla kraven för undantag och för att framlägga bevisning. Kommissionen hänvisar till ett gemensamt uttalande till protokollet av rådet och kommissionen i samband med att direktiv 91/680 antogs. Enligt detta skall övergångsbestämmelsen inte under några omständigheter leda till att undantag för skatteplikt enligt artikel 28c A vägras på grund av att det i efterhand visar sig att köparen har lämnat felaktiga uppgifter beträffande detta, medan den skattskyldige har vidtagit alla nödvändiga åtgärder för att utesluta felaktig tillämpning av bestämmelserna om mervärdesskatt med avseende på företagets leveranser.

C — Den tredje frågan

60. I svaret på den tredje frågan skall det klargöras huruvida leverantören, som i god tro har framlagt de bevis för transporten ut ur ursprungslandet som köparen hade ställt till förfogande, i efterhand kan fråntas rätten

63. Det skall till att börja med betonas att mervärdesskatten har ett mycket brett tillämpningsområde enligt sjätte direktivet.¹⁷ Av detta följer att skattebefrielse som undantag från denna princip skall ges en snäv tolkning.¹⁸ Den som stöder sig på ett sådant undantag måste bevisa att villkoren för att undantaget skall gälla är uppfyllda.

64. Såsom framgår av den inledande meningen i artikel 28c A i sjätte direktivet kommer det an på medlemsstaterna att fastställa de formella kraven på bevisning avseende villkoren för undantag från skatteplikt för en gemenskapsintern leverans.¹⁹ När medlemsstaterna utnyttjar sitt utrymme för skönsmåsig bedömning enligt sjätte direktivet måste de emellertid beakta bestämmelserna i EG-fördraget, själva direk-

tivets syfte samt allmänna rättsprinciper, såsom proportionalitetsprincipen.²⁰

65. Övergångsbestämmelsen för handeln inom gemenskapen infördes genom direktiv 91/680 när den inre marknaden upprättades och de fiskala gränserna avskaffades.²¹ Åtgärderna syftar alltså i grunden till att underlätta den fria rörligheten för varor mellan medlemsstaterna, vilken garanteras genom artiklarna 28 EG och 29 EG. Såsom kommissionen mycket riktigt har påpekat får kravet på bevisning för en gemenskapsintern leverans följaktligen inte leda till att handeln inom gemenskapen genom övergångsbestämmelsen försvåras mer än som var fallet innan gränskontrollerna avskaffades.

66. Så länge som gränskontrollerna fanns kunde de skattskyldiga, för att intyga utförelsen av de levererade varorna, stöda sig på de dokument som tullmyndigheterna hade utfärdat. Efter avskaffandet av de inre gränserna förfogar de skattskyldiga inte längre över detta extra trovärdiga bevismaterial. Bevis på att varorna har förts över

17 — Domarna i målen *Halifax* m.fl. (ovan fotnot 10), punkt 41, *Optigen* m.fl. (ovan fotnot 12), punkt 37, och *Kittel och Recolta* (ovan fotnot 12), punkt 40.

18 — Dom av den 26 juni 1990 i mål C-185/89, *Velker International Oil Company* (REG 1990, s. I-2561), punkt 19, av den 16 september 2004 i mål C-382/02, *Timber Air* (REG 2004, s. I-8379), punkt 25, och av den 14 september 2006 i de förenade målen C-181/04–183/04, *Elmelka* (REG 2006, s. I-8167), punkt 15.

19 — Se, för ett liknande resonemang, beslut av den 3 mars 2004 i mål C-395/02, *Transport Service* (REG 2004, s. I-1991), punkterna 27 och 28, och domen i målet *Halifax* m.fl. (ovan fotnot 10), punkterna 90 och 91. Se dessutom punkt 22 och följande punkter i mitt förslag till avgörande i målet *Collée* (ovan fotnot 8).

20 — Se, för ett liknande resonemang, vad avser artikel 22.8 i sjätte direktivet, domen i målet *Halifax* m.fl. (ovan fotnot 10), punkt 92. Se också, för ett liknande resonemang, beträffande rätten till avdrag för ingående mervärdesskatt, dom av den 21 mars 2000 i de förenade målen C-110/98–C-147/98, *Gabalfrija* m.fl. (REG 2000, s. I-1577), punkt 52, och 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, och, beträffande artikel 21.3 i sjätte direktivet, dom av den 11 maj 2006 i mål C-384/04, *Federation of Technological Industries* m.fl. (REG 2006, s. I-4191), punkt 29.

21 — Se första och andra skälen i direktiv 91/680 (ovan fotnot 4).

gränsen kan i stället i allmänhet bara framläggas genom tillkännagivanden av privatpersoner.

67. För detta är det särskilt lämpligt att använda en fraktsedel som har sammanställts enligt bestämmelserna i konventionen om fraktavtalet vid internationell godsbefordran på väg (Convention on the Contract for the International Carriage of Goods by Road) (nedan kallad CMR), på vilken mottagaren har noterat att han har tagit emot varorna i en annan medlemsstat.

68. En CMR-fraktsedel undertecknas av avsändaren av varorna och av fraktföraren och används som bevis för att fraktföraren har övertagit varorna.²² Ett exemplar medföljer varorna och överlämnas till mottagaren på begäran av denne.²³ Om mottagaren noterar mottagandet på fraktsedeln har minst tre vanligtvis av varandra oberoende personer medverkat till att bevisa att varorna har förts till en annan medlemsstat. Härigenom minskas risken för manipulationer, men den kan aldrig uteslutas helt.

69. Om den skattskyldige uppvisar en fraktsedel som har sammanställts på detta sätt, är detta i normala fall tillräckligt som bevis på att varorna har transporterats eller skickats från leveransstaten till en annan medlemsstat. Om de övriga förutsättningarna är

uppfyllda föreligger därmed också en rätt till undantag från skatteplikt för den gemenskapsinterna leveransen. Detta utesluter inte att det i stället kan bevisas på annat sätt att varorna har transporterats eller skickats, om detta inte leder till större hinder för den gränsöverskridande handeln än de krav på bevisning som gällde innan de inre gränserna avskaffades.

70. Det är osäkert vilka konsekvenser det får om det i efterhand visar sig att uppgifterna på fraktsedeln är oriktiga och man kan utgå från att varorna faktiskt inte har transporterats över gränsen, när den skattskyldige varken har stått i maskopi med den som utfärdade fraktsedeln eller känt till eller borde ha känt till att fraktsedeln var oriktig.

71. Man skulle för det första, utifrån den situation som senare har framkommit, i efterhand kunna fastställa att leveransen är en leverans inom landets territorium som inte undantas från mervärdesskatt och ta ut mervärdesskatten av leverantören. Detta förespråkas av medlemsstaterna. Kommissionen anser däremot att mervärdesskatten inte kan krävas av leverantören i förevarande fall.

²² — Se artikel 5 punkt 1 och artikel 9 punkt 1 CMR.

²³ — Se artikel 5 punkt 1 och artikel 13 punkt 1 CMR.

72. Jag delar inte medlemsstaternas uppfattning. Den leder till en alltför stor belastning för leverantören och utgör därmed ett hinder för den fria rörligheten för varor. Risken för att leverantören måste betala mervärdesskatten om köparen faktiskt inte för ut varorna, utan genom manipulerade transporthandlingar ger sken av att transporten har ägt rum, skulle nämligen kunna avhålla leverantören från gränsöverskridande transaktioner. Medlemsstaternas uppfattning står därför i strid med övergångsbestämmelsens syfte.

73. Såsom framgår av det av kommissionen citerade uttalandet i protokollet, vilket rådet och kommissionen upprättade i samband med att direktiv 91/680 antogs, är det inte heller lagstiftarens önskan att leverantörens ansvar skall sträcka sig så långt.

74. Syftet att säkerställa korrekt uppbörd av mervärdesskatt och bekämpa skatteflykt,²⁴ vilket erkänns och stöds i sjätte direktivet, kan visserligen motivera begränsningar i den fria rörligheten för varor.²⁵ Medlemsstaternas inställning kan också bidra till att förhindra skattebortfall på grund av kriminellt beteende. Den leder emellertid till att

risken för en tredje parts kriminella beteende på ett orimligt sätt delas upp mellan leverantören och statskassan, och den strider därmed mot proportionalitetsprincipen.

75. Leverantören är naturligtvis skyldig att göra allt som står i hans makt för att säkerställa att den gemenskapsinterna leveransen utförs korrekt.²⁶ När han enligt avtal överläter åt köparen att föra varorna till en annan medlemsstat, måste han — såsom framgår av min redogörelse ovan i anslutning till den första frågan — i förekommande fall bära konsekvenserna av att köparen inte fullgör denna skyldighet.

76. Säljaren måste dessutom förvissa sig om att affärspartnern är seriös. Syftet att förebygga skatteflykt motiverar att denna skyldighet förknippas med höga krav. Det kommer an på den nationella domstolen att avgöra huruvida leverantören har fullgjort sin skyldighet. Enligt uppgifterna i begäran om förhandsavgörande tycks Teleos m.fl. ha utnyttjat alla sina möjligheter att kontrollera TT.

77. Det skulle däremot gå för långt att låta leverantören ansvara även för sin affärs-

24 — Domarna i målen *Gemeente Leusden och Holin Groep* (ovan fotnot 16), punkt 76, och *Kittel och Ricolta* (ovan fotnot 12), punkt 54.

25 — Se ovan punkt 57.

26 — Domarna i målen *Federation of Technological Industries m. fl.* (ovan fotnot 20), punkt 33, och *Kittel och Ricolta* (ovan fotnot 12), punkt 51.

partners kriminella beteende, som han inte kan skydda sig mot.²⁷ I det aktuella fallet är leverantören inte hjälpt av att låta köparen ställa säkerhet med ett belopp som motsvarar mervärdesskatten till dess att det är bevisat att varorna har transporterats till en annan medlemsstat, såsom föreslås i Kommissionens anvisningar 703. Genom uppvisandet av fraktsedeln, som enligt vad leverantören kan se inte innehåller några falska uppgifter, får man nämligen intrycket att denna bevisning har framlagts. Leverantören skulle följaktligen se sig föranledd att lämna ifrån sig säkerheten när han tar emot fraktsedeln trots att transporten över gränsen i själva verket — vilket visar sig först senare — inte har ägt rum.

78. Mot detta resultat kan inte heller domarna i målen *Faroe Seafood m.fl.*²⁸ och *Pascoal & Filhos*²⁹ åberopas.

79. Dessa mål gällde indrivning av tull på varor från tredjeland. Importören hade i vart och ett av fallen befriats från skyldigheten att

betala tull med stöd av ett ursprungsintyg som hade utfärdats av myndigheterna i exportstaten. Senare visade det sig att ursprungsintygen var oriktiga, varvid förmanstullen hade beviljats på felaktiga grunder. I de nämnda domarna ansåg inte domstolen att det var en orimlig belastning för importören att tullen i ett sådant fall drevs in i efterhand, trots att importören i god tro hade stött sig på (det oriktiga) ursprungsintyget från exportstaten.³⁰

80. Ovanstående konstateranden beträffande tullagstiftningen kan inte överföras på tolkningen av sju mervärdesskattedirektivet. I tullagstiftningen kan det bero på varans ursprung huruvida importören måste betala tull eller ej. I bestämmelserna om handeln inom gemenskapen avgörs däremot inte bara huruvida en leverans är undantagen från skatteplikt, utan samtidigt också huruvida förvärvet av varan är skattepliktigt. Förvärv och undantag är avgörande för uppdelningen av beskattningsrätten på den inre marknaden. De leder inte till att skattskyldigheten helt försvinner, utan till att den förflyttas från leverantören till köparen. Om undantag från skatteplikt uppkommer till följd av felaktiga intyg, kan skattemyndigheten vända sig till köparen. Enligt tullagstiftningen är däremot endast den ansvarig i vars namn importdeklarationen har läm-

27 — Tanken att en omsorgsfull och ärlig skattskyldig inte skall behöva stå för andra personers bedrägliga beteende vid uppbörden av mervärdesskatt kommer till uttryck i en rad avgöranden beträffande så kallade karusellbedrägerier (se bland annat domarna i målen *Federation of Technological Industries m.fl.* (ovan fotnot 20), punkt 33, *Optigen m.fl.* (ovan fotnot 12), punkt 52 och följande punkter, och *Kittel och Ricolta* (ovan fotnot 12), punkterna 45 och 46). Dessa fall kan dock i sak inte utan vidare jämföras med det aktuella, eftersom det i de fallen rörde sig om flera transaktioner som kunde avgränsas från varandra, medan här bara en gemenskapsintern leverans skulle äga rum, där emellertid flera personer medverkade i genomförandet.

28 — Dom av den 14 maj 1996 i de förenade målen C-153/94 och C-204/94, *Faroe Seafood m.fl.* (REG 1996, s. I-2465).

29 — Dom av den 17 juli 1997 i mål C-97/95, *Pascoal & Filhos* (REG 1997, s. I-4209).

30 — Se bland annat domarna i målen *Faroe Seafood m.fl.* (ovan fotnot 28), punkt 114, och *Pascoal & Filhos* (ovan fotnot 29), punkt 55.

nats.³¹ Ingen annan person som är skyldig att betala tull till importstaten träder i dennes ställe, om ursprungssintyget visar sig vara oriktigt.

81. Oinskränkt handel med tredjeland är inte heller en rättighet för den enskilde vilken skyddas såsom en grundläggande frihet i fördraget. För begränsningar i handeln med tredjeland gäller därför mindre stränga kriterier än för begränsningar i handeln inom gemenskapen.

82. Såsom kommissionen mycket riktigt har påpekat tillämpades en specifik tullbestämelse³² i de citerade avgörandena, genom vilken korrigering i efterhand av ursprungssintyget uttryckligen reglerades. Enligt denna bestämmelse kunde man bara avstå från att driva in tullen i efterhand om de ansvariga tullmyndigheterna hade begått ett misstag. Några motsvarande regler finns inte i förevarande fall.

83. Jag är medveten om att den föreslagna tolkningen innebär en viss risk. Det skulle kunna förleda leverantören till oöverlagt beteende om han inte behövde räkna med att själv få betala mervärdesskatten för den händelse köparen bara gjorde sken av att föra varorna över gränsen. Det bör därför än en gång betonas att leverantören endast slipper betala mervärdesskatt i efterhand om allt tyder på att han inte har varit involverad i bedrägerierna och inte har vetat något om dessa, och om han har gjort allt som stått hans makt för att säkerställa en korrekt uppbörd av mervärdesskatten.

84. Avslutningsvis skall jag i korthet behandla konsekvenserna av det som har fastställts ovan. Kommissionen har angett följande alternativ: För det första skulle man kunna anse att undantag från skatteplikt gäller redan genom att de ej uppenbart falska handlingarna har uppvisats och utesluta en materiell ny bedömning i efterhand av situationen (materiell lösning). Kommissionen föredrar denna lösning. För det andra anser kommissionen att man visserligen, utifrån den kunskap som har vunnits, i efterhand kan göra en ny materiell bedömning av situationen utan att i efterhand frånta den skattskyldige den rätt till undantag som han en gång har beviljats (processuell lösning).

85. Jag anser att den materiella lösningen är att föredra. Den tillåter att man, i överens-

31 — Se domen i målet Pascoal & Filhos (ovan fotnot 29), punkt 49.

32 — Artikel 5.2 i rådets förordning (EEG) nr 1697/79 av den 24 juli 1979 om uppbörd i efterhand av import- eller exporttullar som inte har utkrävts av den person som är betalningsskyldig för varor som deklarerats för ett tullförfarande som omfattar skyldigheten att betala sådana tullar (EGT L 197, s. 1).

stämmelse med undantaget från skatteplikt för leveransen, kan utgå från att köparen — här TT — har gjort ett gemenskapsinternt förvärv i den ursprungliga leveransstaten.³³ Den andra lösningen skulle däremot kunna leda till ett skatterättsligt ingenmansland. Man skulle i efterhand klassificera leveransen som en leverans inom landets territorium i materiellt hänseende utan att ha möjlighet att kräva skatten från den leverantör som i och för sig är skattskyldig för denna. Samtidigt skulle det vara svårt att motivera hur ett skattepliktigt gemenskapsinternt förvärv kan ha ägt rum, om det inte har åtföljts av någon gemenskapsintern leverans.

86. Den tredje frågan besvaras därför enligt följande:

Om leverantören i god tro framlägger objektiva bevis för att de varor som han har levererat har lämnat ursprungsstaten och om myndigheterna i denna stat därpå undantar leveransen från skatteplikt enligt artikel 28c A a i sjätte direktivet, kan de inte i efterhand kräva att leverantören skall betala skatten under de omständigheter som föreligger i målet vid den nationella domstolen, om det visar sig att de framlagda bevisen innehåller falska uppgifter, men leverantören

inte kände till och inte heller kunde känna till detta. Detta gäller i varje fall när leverantören har gjort allt som stått i hans makt för att säkerställa en korrekt tillämpning av bestämmelserna om mervärdesskatt.

D — Den fjärde frågan

87. Frågan gäller huruvida deklarationen av det gemenskapsinterna förvärvet i destinationsstaten påverkar behandlingen i skattehänseende i ursprungsstaten. Parterna som har yttrat sig i frågan förnekar detta.

88. Såsom har förklarats ovan går undantaget från skatteplikt i ursprungsstaten och beskattningen av förvärvet i destinationsstaten i princip hand i hand och tjänar uppdelningen av de skatterättsliga befogenheterna.³⁴

89. Det skulle likväl inbjudas till bedrägerier om ursprungsstaten automatiskt var tvungen att undanta en leverans från skatteplikt efter det att köparen hade lämnat in en skattedeklaration beträffande det gemenskapsin-

³³ — Se ovan fotnot 15 beträffande denna lösning som visserligen är komplicerad men som uppenbarligen har valts av myndigheterna i Förenade kungariket.

³⁴ — Se punkterna 29 och 31 samt följande punkter i detta förslag till avgörande.

terna förvärvet av motsvarande varor i destinationsstaten. Genom att avge en falsk skattedeklaration i staten för (det påstådda) förvärvet skulle köparen på så sätt kunna manipulera platsen för beskattning och eventuellt välja en stat med särskilt låg skattesats. Även om kontrollen av uppgifterna om förvärvet i destinationsstaten var otillräcklig skulle den oriktiga deklarationen utlösa undantaget från skatteplikt i ursprungsstaten för leveransen.

90. En korrekt uppbörd av skatt främjas i stället om de ansvariga skattemyndigheterna oberoende av varandra kontrollerar villkoren för såväl det gemenskapsinterna förvärvet som undantaget från skatteplikt för motsvarande leverans. De måste emellertid — eventuellt genom återbetalning av skatt — säkerställa att dubbelbeskattning inte inträffar om leveransen och förvärvet genomförs korrekt.

91. I samband med bevisningen för att en från skatteplikt undantagen gemenskapsintern leverans har ägt rum kan det faktum att köparen uppvisar en skattedeklaration som har lämnats in i destinationsstaten beträffande det gemenskapsinterna förvärvet av varorna på sin höjd vara ytterligare ett tecken på att han faktiskt har fört varorna ut ur landet. Av en sådan deklaration framgår nämligen bara indirekt att varorna har förts från ursprungsstaten till destinationsstaten. Leverantören får inte förlita sig enbart på detta redan av den anledningen att skattemyndigheterna i ursprungsstaten, när de fattar beslut om undantag från skatteplikt, inte är bundna av den i destinationsstaten inlämnade skattedeklarationen beträffande förvärvet.

92. Svaret på den fjärde frågan är således att det för bevisningen för en från skatteplikt undantagen gemenskapsintern leverans saknar avgörande betydelse att köparen har lämnat in en skattedeklaration till skattemyndigheten i destinationsstaten beträffande det gemenskapsinterna förvärvet av varan i fråga.

V — Förslag till avgörande

93. Mot denna bakgrund föreslår jag att domstolen besvarar tolkningsfrågorna på följande sätt:

1. För gemenskapsinternt förvärv av en vara i den mening som avses i artikel 28a.3 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 förutsätts att köparen har fått rätt att såsom en ägare förfoga över varorna som skickas eller transporteras till en annan medlemsstat och följaktligen fysiskt har lämnat ursprungsstaten.
2. För undantag från skatteplikt för en gemenskapsintern leverans i den mening som avses i artikel 28c A a i sjätte direktivet förutsätts att de levererade varorna skickas eller transporteras till en annan medlemsstat och följaktligen fysiskt har lämnat ursprungsstaten.
3. Om leverantören i god tro framlägger objektiva bevis för att de varor som han har levererat har lämnat ursprungsstaten och om myndigheterna i denna stat därpå undantar leveransen från skatt enligt artikel 28c A a i sjätte direktivet, kan de inte i efterhand kräva att leverantören skall betala skatten under de omständigheter som föreligger i målet vid den nationella domstolen, om det visar sig att de framlagda bevisen innehåller falska uppgifter, men leverantören inte kände till och inte heller kunde känna till detta. Detta gäller i varje fall när leverantören har gjort allt som stått i hans makt för att säkerställa en korrekt tillämpning av bestämmelserna om mervärdesskatt.
4. För bevisningen för en från skatteplikt undtagen gemenskapsintern leverans saknar det faktum att köparen har lämnat in en skattedeklaration till skattemyndigheten i destinationsstaten beträffande det gemenskapsinterna förvärvet av varan i fråga avgörande betydelse.