



Rättsfallssamlingen

FÖRSLAG TILL AVGÖRANDE AV GENERALADVOKAT
PEDRO CRUZ VILLALÓN
föredraget den 21 juni 2012¹

Mål C-587/10

Vogtländische Straßen-, Tief- und Rohrleitungsbau GmbH Rodewisch (VSTR)
mot
Finanzamt Plauen

(begäran om förhandsavgörande från Bundesfinanzhof (Förbundsrepubliken Tyskland))

”Mervärdesskatt — Leverans inom gemenskapen — Kedjetransaktioner — Nekande av undantag från skatteplikt på grund av att köparens registreringsnummer för mervärdesskatt inte har angetts”

I – Inledning

1. Bundesfinanzhof har i förevarande mål hänskjutit flera frågor till EU-domstolen rörande tolkningen av direktiv 77/388/EEG² inom ramen för ett förfarande där det har ifrågasatts huruvida ett beslut av de tyska skattemyndigheterna att inte bevilja en skattskyldig leverantör undantag från skatteplikt för gemenskapsinterna leveranser i enlighet med artikel 28c A a i nämnda direktiv är lagligt.
2. Det speciella i förevarande fall är att den omtvistade leveransen ingick i en kedjetransaktion med två på varandra följande försäljningar och en enda gemenskapsintern transport. Orsaken till att undantag från skatteplikt nekades var att den första leverantören, ett tyskt företag, inte hade angett registreringsnumret för mervärdesskatt för det amerikanska företag som köpte varorna från denne, utan registreringsnumret för den andra köparen av varorna, ett finländskt företag.
3. I förevarande mål ges domstolen tillfälle att utveckla sin redan omfattande rättspraxis avseende undantag från skatteplikt för gemenskapsinterna leveranser och att klargöra räckvidden av de befogenheter som medlemsstaterna har enligt den inledande meningen i artikel 28c A i sjätte direktivet när det gäller att fastställa villkoren för att säkerställa en ”korrekt och enkel tillämpning” av undantagen och för att ”förhindra skatteflykt, skatteundandragande eller missbruk”.

II – Tillämpliga bestämmelser

A – *Unionsrätten: sjätte mervärdesskattedirektivet*

4. Enligt artikel 4.1 i sjätte direktivet avses med skattskyldig person ”varje person som självständigt någonstans bedriver någon form av ekonomisk verksamhet som anges i punkt 2, oberoende av syfte eller resultat”. Enligt nämnda punkt 2 ska ”[d]e former av ekonomisk verksamhet som avses i punkt 1 omfatta alla verksamheter av producenter, återförsäljare och personer som tillhandahåller tjänster, däribland gruvdrift och jordbruksverksamhet samt verksamhet inom fria yrken. ...”.

1 — Originalspråk: spanska.

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 1, sidorna 28-63), i dess lydelse vid tidpunkten för omständigheterna i målet vid den nationella domstolen. Nedan kallat sjätte direktivet.

5. I artikel 22 i sjätte direktivet, i dess lydelse enligt artikel 28h i samma direktiv, föreskrivs ett antal skyldigheter för skattskyldiga personer enligt det interna systemet.

6. I artikel 22.1 c första och tredje strecksatserna anges att "[m]edlemsstaterna skall vidta nödvändiga åtgärder för att med hjälp av ett registreringsnummer identifiera följande personer: – Varje skattskyldig person, med undantag av dem som avses i artikel 28a.4, som inom landets territorium tillhandahåller varor eller tjänster som medför rätt till avdrag ... – Varje skattskyldig person som inom landets territorium genomför varuförvärv inom gemenskapen för sin verksamhet som har samband med ekonomisk verksamhet enligt artikel 4.2 och som utförs utomlands."

7. I artikel 22.3 a föreskrivs att "[v]arje 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 ... beträffande varor som levererats på de villkor som fastställs i artikel 28c.A." Enligt artikel 22.3 b ska registreringsnumret för mervärdesskatt anges på fakturan.

8. Enligt artikel 22.8 "[kan] [m]edlemsstaterna 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".

9. Sjätte direktivet innehåller en avdelning XVIa, som har rubriken "Övergångsbestämmelser för beskattning av handeln mellan medlemsstaterna" och som infördes genom direktiv 91/680. Denna avdelning innefattar artiklarna 28a–28n.

10. I artikel 28a.1 a i sjätte direktivet anges i första stycket att "[f]örvärv 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 ..." också ska beläggas med mervärdesskatt.

11. Enligt artikel 28a.3 "[avses] [m]ed förvärv av varor inom gemenskapen ... förvärv av rätten att såsom ägare 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".

12. I artikel 28b A.1 anges att platsen för förvärv av varor inom gemenskapen ska anses vara "den plats där varorna befinner sig vid den tidpunkt när transporten till den person som förvärvar dem slutar". I punkt 2 anges att "[u]tan 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. ...".

13. Enligt artikel 28c.A a är leveranser inom gemenskapen undantagna från skatteplikt i följande fall:

"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.

..."

B – De nationella bestämmelserna

14. Enligt 6a § första stycket första meningen i lagen om mervärdesskatt (Umsatzsteuergesetz, nedan kallad UStG)³ föreligger en leverans inom gemenskapen som är undantagen från mervärdesskatt enligt 4 § punkt 1 b UStG när följande villkor är uppfyllda: "1) Näringsidkaren eller förvärvaren har transporterat eller skickat föremålet för leveransen till en annan medlemsstat. 2) Förvärvaren är a) en näringsidkare som har förvärvat föremålet för leveransen för sin näringsverksamhet, b) en juridisk person som inte är näringsidkare eller inte har förvärvat föremålet för leveransen för sin näringsverksamhet eller c) varje annan köpare när det rör sig om en leverans av ett nytillverkat fordon. 3) Förvärvet av föremålet för leveransen omfattas för förvärvaren i en annan medlemsstat av lagstiftningen om skatt på omsättningen." Enligt 6a § tredje stycket UStG åligger det näringsidkaren att visa att dessa villkor är uppfyllda.

15. I 17c § första stycket i förordningen om genomförande av mervärdesskattebestämmelser (Umsatzsteuer-Durchführungsverordnung, nedan kallad UStDV)⁴ föreskrivs att när det gäller leveranser inom gemenskapen måste en näringsidkare som omfattas av dessa bestämmelser genom sin bokföring visa att villkoren för undantag från mervärdesskatteplikt är uppfyllda, " däribland förvärvarens registreringsnummer för mervärdesskatt".

III – Målet vid den nationella domstolen och tolkningsfrågorna

16. Sökanden i första instans, tillika klaganden i andra instans, Vogtländische Straßen-, Tief- und Rohrleitungsbau GmbH Rodewisch (nedan kallat VSTR), är moderbolag till ett bolag som bildats enligt tysk rätt med säte i Tyskland.

17. I november 1998 sålde sistnämnda bolag två stenkrossningsmaskiner till det amerikanska företaget ATLANTIC International Trading Co. (nedan kallat ATLANTIC). ATLANTIC hade en filial i Portugal, men var inte registrerat för mervärdesskatt i någon medlemsstat i unionen.

18. Det säljande företaget uppmanade ATLANTIC att ange sitt registreringsnummer för mervärdesskatt och ATLANTIC svarade då att företaget hade sålt maskinerna vidare till ett företag i Finland och gav det säljande företaget det finländska företags registreringsnummer för mervärdesskatt. Den tyska säljaren kontrollerade att detta var riktigt.

19. Beträffande transporten av maskinerna bör det klargöras att den 14 december 1998 kom en speditorsfirma som ATLANTIC hade anlitat och hämtade maskinerna hos det tyska företaget, transporterade dem landvägen till Lübeck (Tyskland) och skeppade dem tre dagar senare till Finland.

20. Det säljande tyska företaget utfärdade en faktura till ATLANTIC utan mervärdesskatt och angav det finländska företags registreringsnummer för mervärdesskatt.

21. I sin deklaration avseende mervärdesskatt för år 1998 behandlade det säljande företags moderbolag VSTR leveransen av maskinerna som undantagen från mervärdesskatt. Den tyska skattemyndigheten (Finanzamt Plauen) ansåg emellertid att leveransen var skattepliktig, eftersom ATLANTIC i egenskap av köpare inte hade använt något registreringsnummer för mervärdesskatt i den mottagande medlemsstaten eller i någon annan medlemsstat.

3 — BGBI. 1993 I, s. 565.

4 — BGBI. 1999 I, s. 1308.

22. VSTR överklagade beslutet i första instans. Finanzgericht ogillade överklagandet och VSTR har därefter överklagat Finanzgerichts dom. I förevarande mål vid Bundesfinanzhof har VSTR gjort gällande att det skäl som den tyska myndigheten angav för att inte bevilja undantag från mervärdesskatteplikt strider mot sjätte direktivet. Den tyska myndigheten å sin sida menar att medlemsstaterna får föreskriva att det för att undantag ska beviljas krävs att köparen har ett registreringsnummer för mervärdesskatt i en medlemsstat, vilket anges i 17c § första stycket UStDV.

23. Mot bakgrund av att det råder tvivel om vilka villkor som får ställas för att undantag från skatteplikt ska beviljas för leveranser inom gemenskapen enligt artikel 28c A a första stycket i sjätte direktivet, har Bundesfinanzhof hänskjutit följande tolkningsfrågor till Europeiska unionens domstol för förhandsavgörande:

- ”1) Får medlemsstaterna enligt rådets sjätte direktiv 77/388/EEG av den 17 maj 1977 om harmonisering av medlemsstaternas lagstiftning rörande omsättningsskatter (svensk specialutgåva, område 9, volym 1, s. 28) kräva att den skattskyldiga personen med hjälp av sin bokföring kan bevisa köparens registreringsnummer för mervärdesskatt för att en leverans inom gemenskapen som är undantagen från mervärdesskatteplikt ska anses föreligga?
- 2) Har det för svaret på denna fråga betydelse
 - huruvida köparen är ett företag med säte i ett tredjeland som visserligen inom ramen för en kedjetransaktion har skickat varan från en medlemsstat till en annan medlemsstat, men inte är registrerad för mervärdesskatt i någon medlemsstat, och
 - huruvida den skattskyldiga personen har styrkt att köparen har lämnat en deklARATION av det gemenskapsinterna förvärvet?”

IV – Förfarandet vid EU-domstolen

24. Begäran om förhandsavgörande inkom till domstolens kansli den 15 december 2010.

25. Italien, Tyskland, VSTR och kommissionen har inkommit med skriftliga yttranden.

26. Vid den förhandling som ägde rum den 7 mars 2012 närvarade, för att yttra sig muntligen, företrädare för VSTR, den tyska regeringen och kommissionen.

V – Prövning av tolkningsfrågorna

A – En inledande fråga: identifiering av leveransen inom gemenskapen i en kedjetransaktion

27. De frågor som Bundesfinanzhof har hänskjutit handlar om tillämpningen av det undantag för leveranser inom gemenskapen som föreskrivs i artikel 28c A a första stycket i sjätte direktivet.

28. Enligt denna bestämmelse ska tre villkor vara uppfyllda för att en transaktion ska anses utgöra en leverans av varor inom gemenskapen som är undantagen från mervärdesskatteplikt, nämligen att rätten att förfoga över varorna överförs till ägaren, att varorna fysiskt förflyttas från en medlemsstat till en annan och att förvärvaren är en skattskyldig person (eller en icke skattskyldig juridisk person som agerar ”i denna egenskap i en annan medlemsstat än den varifrån försändelsen eller transporten av varorna avgår”).

29. Att det första av de tre villkoren (att rätten att förfoga över varorna överförts från VSTR till Atlantis) är uppfyllt har överhuvudtaget inte ifrågasatts, utan Bundesfinanzhofs frågor handlar om det tredje villkoret (att förvärvaren ska vara en skattskyldig person).

30. Det bör emellertid först göras en kortfattad precisering beträffande det andra villkoret (transporten inom gemenskapen), eftersom det i förevarande mål föreligger en särskild omständighet, nämligen att den leverans som det har ifrågasatts huruvida den är mervärdesskattepliktig ingår i en transaktionskedja som innefattar två på varandra följande försäljningar – den första från ett tyskt till ett nordamerikanskt bolag och den andra från det nordamerikanska bolaget till ett finländskt – och en enda transport av varorna inom gemenskapen, från Tyskland till Finland.

31. Av domstolens dom av den 6 april 2006 i målet EMAG Handel Eder framgår det att i ett fall som det förevarande, det vill säga "[n]är två på varandra följande leveranser avseende samma varor, som sker mot vederlag mellan skattskyldiga personer i denna egenskap, ger upphov till en enda sändning eller transport av dessa varor inom gemenskapen, kan denna sändning eller transport bara hänföras till den ena av dessa två leveranser, och det är endast denna leverans som skall undantas från skatteplikt med tillämpning av artikel 28c A a första stycket i sjätte direktivet".⁵

32. Det måste här således först avgöras till vilken av de två på varandra följande leveranserna av varorna som transporten kan hänföras, det vill säga vilken av dem som eventuellt kan anses vara en leverans inom gemenskapen som är befriad från mervärdesskatt om övriga villkor är uppfyllda.

33. Sjätte direktivet innehåller inte någon regel beträffande detta, men i sin dom av den 16 december 2010 i målet Euro Tyre Holding klargjorde domstolen att vilken leverans som transporten inom gemenskapen ska hänföras till i sådana här fall med kedjetransaktioner beror "på en helhetsbedömning av samtliga omständigheter i det enskilda fallet".⁶ Det ankommer på den hänskjutande domstolen att göra denna bedömning av omständigheterna.

34. I princip förefaller Bundesfinanzhof inte hysa något tvivel om att transporten i förevarande fall ska hänföras till den första leveransen, det vill säga den där det tyska företaget VSTR är säljare och det amerikanska företaget ATLANTIS är köpare,⁷ en bedömning som inte motsägs av ovannämnda rättspraxis.

35. Omständigheterna i förevarande fall liknar dem i målet Euro Tyre Holding, eftersom den första köparen av varorna förvärvade rätten att förfoga över dem i den stat där den första leveransen ägde rum (Tyskland)⁸ och för säljaren klargjorde sin avsikt att transportera dem till en annan medlemsstat där den andra leveransen skulle ske.⁹ Den enda skillnaden är att i det här aktuella fallet uppgav ATLANTIS inte sitt eget registreringsnummer för mervärdesskatt, en faktor som domstolen i domen i målet Euro Tyre Holding slog fast ska beaktas under omständigheter som dessa.¹⁰ Oberoende av nedanstående överväganden (med anledning av den första tolkningsfrågan) beträffande vilken

5 — Dom av den 6 april 2006 i mål C-245/04, EMAG Handel Eder (REG 2006, s. I-3227), punkt 45.

6 — Dom av den 16 december 2010 i mål C-430/09, Euro Tyre Holding (REU 2010, s. I-13335), punkt 44.

7 — Av handlingarna i målet framgår inte heller att Finanzgericht, som prövade talan i första instans, skulle ha haft någon annan uppfattning i denna fråga.

8 — Den ovannämnda domen i målet Euro Tyre Holding, punkt 32.

9 — Den ovannämnda domen i målet Euro Tyre Holding, punkt 33.

10 — Den ovannämnda domen i målet Euro Tyre Holding, punkt 45: "Under de omständigheter som är aktuella i målet vid den nationella domstolen, där den första förvärvaren, vilken har förvärvat rätten att såsom ägare förfoga över varan i den medlemsstat där den första leveransen ägde rum, har gett uttryck för en avsikt att transportera varorna till en annan medlemsstat och har uppvisat ett registreringsnummer för mervärdesskatt som har utfärdats av den sistnämnda medlemsstaten, ska den gemenskapsinterna transporten hänföras till den första leveransen, under förutsättning att rätten att såsom ägare förfoga över varan har överförts på den andra förvärvaren i destinationsmedlemsstaten för transporten inom gemenskapen." Se även punkt 35.

betydelse denna faktor har för att leveransen ska betraktas som en leverans inom gemenskapen som är undantagen från mervärdesskatt, anser jag i detta första skede av resonemanget att det inte är nödvändigt att ange köparens registreringsnummer för mervärdesskatt för att hänföra transporten till en viss leverans.

36. I domen i målet Euro Tyre Holding användes angivandet av det ovannämnda registreringsnumret för förvärvaren i den stat där den andra leveransen ägde rum som ett objektivet tecken på att den första förvärvarens avsikt redan då denne förvärvade varorna var att sälja dem i den andra staten.¹¹ I förevarande mål behöver ett sådant tecken emellertid inte vara nödvändigt om Bundesfinanzhof på grundval av andra objektiva omständigheter finner det styrkt¹² att den andra överföringen av rätten att förfoga över varorna skedde redan i destinationsmedlemsstaten, efter den transport inom gemenskapen som då borde hänföras till den första leveransen.

B – Den första tolkningsfrågan

37. I sin första fråga till domstolen undrar Bundesfinanzhof huruvida medlemsstaterna får anse att en leverans inom gemenskapen som är undantagen från mervärdesskatteplikt föreligger endast om leverantören med hjälp av sin bokföring kan bevisa köparens registreringsnummer för mervärdesskatt.

38. Som påpekats ovan ska enligt artikel 28c A a första stycket i sjätte direktivet tre villkor vara uppfyllda för att detta undantag ska tillämpas. Enligt fast rättspraxis¹³ kan inga ytterligare villkor uppställas och inget av de tre angivna villkoren är – åtminstone inte uttryckligen – knutet till att köparens registreringsnummer för mervärdesskatt anges.

39. I sin dom av den 27 september 2007 i målet Collée slog domstolen fast 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”. Följaktligen ska undantag från mervärdesskatteplikt beviljas när de materiella kraven är uppfyllda, även om den skattskyldiga personen har underlåtit att uppfylla vissa formella krav. Enda avvikelserna härifrån vore ”om åsidosättandet av sådana formella krav skulle medföra att säker bevisning för att de materiella kraven har uppfyllts inte skulle kunna företes”.¹⁴

40. Den tyska regeringen har gjort gällande att kravet att säljaren ska ange förvärvarens registreringsnummer i destinationsmedlemsstaten inte utgör ett nytt materiellt villkor utöver dem som föreskrivs i artikel 28c A a första stycket, utan att det handlar om ett nödvändigt instrument för att bevisa att det tredje villkoret är uppfyllt, nämligen att förvärvaren är en skattskyldig person.

41. Medlemsstaterna får ställa detta krav på bevis på grundval av den första meningen i artikel 28c A i sjätte direktivet, enligt vilken medlemsstaterna får bevilja undantag på ”de villkor som staterna ska fastställa för att säkerställa en korrekt och enkel tillämpning [av dem] och förhindra skatteflykt, skatteundandragande eller missbruk”. Ett ingripande från medlemsstaterna kan även ske på grundval av artikel 22.8, enligt vilken de får ”införa andra skyldigheter som de finner nödvändiga för en riktig uppbörd av skatten och för förebyggande av undandragande av skatt”. Enligt den tyska regeringen är villkoret att köparen är en skattskyldig person ”som agerar i denna egenskap” endast uppfyllt om man anger ett registreringsnummer för mervärdesskatt som har tilldelats av destinationsmedlemsstaten.

11 — Se härvidlag domen i det ovannämnda målet Euro Tyre Holding, punkterna 33–39.

12 — Domen i det ovannämnda målet Euro Tyre Holding, punkt 34 och där angiven rättspraxis.

13 — Se exempelvis dom av den 27 september 2007 i mål C-409/04, Teleos m.fl. (REG 2007, s. I-7797), punkt 70.

14 — Dom av den 27 september 2007 i mål C-146/05, Collée (REG 2007, s. I-7861) punkterna 29 och 31.

42. Som framgår nedan har registreringsnumret en central funktion i sjätte direktivet vad gäller leveranser inom gemenskapen, eftersom det gör det mycket lättare att utöva skattekontroll över dessa leveranser.

43. Oavsett detta anser jag att artikel 28c A a första stycket i sjätte direktivet inte ska tolkas så, att en leverans inom gemenskapen som är undantagen från mervärdesskatteplikt endast föreligger om förvärvarens registreringsnummer för mervärdesskatt har angetts. Dels är detta nummer inte nödvändigt för att bevisa att en person är skattskyldig, utan det kan bevisas på andra sätt (1), dels kan en underlåtenhet att fullgöra den skyldighet att ange skattenumret som föreskrivs i sjätte direktivet inte medföra en förändrad ordning för mervärdesskatt (2). Avslutningsvis skulle en sådan tolkning innebära ett åsidosättande av principen om mervärdesskattens neutralitet, vilket inte är tillåtet enligt rättspraxis (3).

1. Huruvida en person är skattskyldig avgörs inte av om denne har tilldelats ett skattenummer eller inte. Att någon är skattskyldig kan bevisas med andra objektiva uppgifter.

44. Registreringsnumren för mervärdesskatt skapades samtidigt som ordningen för uttag av mervärdesskatt vid gemenskapsintern handel skapades, vars viktigaste syfte som bekant är att säkerställa att mervärdesskatten betalas i den medlemsstat där varan slutkonsumeras. För att säkerställa en korrekt tillämpning av dessa regler blev det nödvändigt att tilldela vissa mervärdesskatteskyldiga personer ett enskilt nummer genom vilket den utfärdande medlemsstaten kunde identifieras liksom den typ av verksamhet som personerna bedrev (artikel 22.1 c, d och e i sjätte direktivet). Som kommissionen har påpekat innebär det att registreringsnumret utgör en kortfattad upplysning om de skattskyldiga personernas status i mervärdesskattehänseende, vilket underlättar skattekontrollen vid transaktioner inom gemenskapen.

45. Därför åläggs den skattskyldige enligt artikel 22 i sjätte direktivet att på fakturan ange det registreringsnummer under vilket varorna har levererats eller tjänsterna har utförts och det nummer som kunden har använt vid transaktionen (artikel 22.3 b) samt att lämna en periodisk sammanställning över kunder ”till vilka han har levererat varor på de villkor som anges i artikel 28c A led a och led d, över mervärdesskatteregistrerade mottagare i samband med de transaktioner som avses i femte stycket” (artikel 22.6 b).

46. Att möjliggöra skattekontroll är även syftet med regeln i artikel 28b.2 i sjätte direktivet. Där föreskrivs att om inte den person som förvärvat varorna visar att detta förvärv har beskattats i enlighet med artikel 28a.1 a på ”den plats där varorna befinner sig vid den tidpunkt när transporten till den person som förvärvar dem slutar” (artikel 28b.1), ska förvärvet anses ha skett ”inom den medlemsstats territorium som utfärdade det registreringsnummer för mervärdesskatt under vilket den person som förvärvat varorna gjorde förvärvet”.¹⁵

47. Såväl de skyldigheter som föreskrivs i artikel 22 som regeln i artikel 28b.2 i sjätte direktivet är instrument för förebyggande skattekontroll som syftar till att förhindra att förvärvaren underlåter att erlagga mervärdesskatt. Av detta kan inte slutsatsen dras att man bara är en skattskyldig person om man har erhållit ett registreringsnummer eller att ett angivande av detta nummer är det enda sättet att bevisa att förvärvaren agerat i egenskap av skattskyldig person i transaktionen. Följaktligen kan säljaren inte nekas det undantag från skattskyldighet som han har rätt till med hänvisning till att han inte har fullgjort denna skyldighet.

15 — I andra stycket i artikel 28b.2 kompletteras denna bestämmelse med en mekanism för att undvika dubbelbeskattnig.

48. Till att börja med bör det erinras om att enligt artikel 4.1 i sjätte direktivet behöver en skattskyldig person inte uppfylla några formella krav eller tillhandahålla någon särskild handling, utan skattskyldig är varje person ”som självständigt någonstans bedriver någon form av ekonomisk verksamhet som anges i punkt 2, oberoende av syfte eller resultat”. Mot bakgrund av den ordagranna lydelsen av denna bestämmelse bör kravet på att man ska vara en skattskyldig person betraktas som en förutsättning som bygger på strikt faktiska grunder och som inte är beroende av huruvida man har tilldelats eller använder ett registreringsnummer för mervärdesskatt.

49. Ovanstående resonemang är helt förenligt med den viktiga betydelse som registreringsnumret tillmäts i sjätte direktivet i samband med leveranser inom gemenskapen. Skyldigheterna i artikel 22 i sjätte direktivet medför visserligen att ett angivande av registreringsnumret för mervärdesskatt är det normala – och till och med det mest korrekta – sättet att bevisa att man är en skattskyldig person, men det innebär inte att säljaren inte får använda sig av andra ”objektiva omständigheter”¹⁶ för att bevisa att förvärvaren har handlat i denna egenskap.¹⁷ Förevarande fall är ett bra exempel på ett sådant undantagsfall där säljaren utan att ange förvärvarens registreringsnummer bevisar att denne agerat inom ramen för en ekonomisk verksamhet, att rätten att förfoga över varorna har överförts till förvärvaren och att transporten var en transport inom gemenskapen. Det innebär att säljaren har lämnat tillräckliga uppgifter för att en skattekontroll ska kunna göras av transaktionen i de två berörda medlemsstaterna.

50. Det kan således inte utan vidare hävdas att ett åsidosättande av det formella kravet att förvärvarens registreringsnummer ska anges på fakturan och i sammanställningen skulle medföra ”att säker bevisning för att de formella kraven [för att undantag ska beviljas] har uppfyllts” inte skulle kunna företes.¹⁸ Ett sådant åsidosättande skulle eventuellt kunna leda till sanktioner, men inte till en förändrad ordning för mervärdesskatt.

2. Ett åsidosättande av kravet att ange registreringsnumret enligt artikel 22 i sjätte direktivet kan inte leda till en förändrad ordning för mervärdesskatt

51. Vad beträffar rätten att dra av mervärdesskatt följer det av domstolens rättspraxis att ett åsidosättande av de formella skyldigheterna enligt artikel 22 i sjätte direktivet inte kan förhindra att denna rätt beviljas om de materiella kraven för den är uppfyllda.

52. I målet Dankowski,¹⁹ som just handlade om beviljande av en sådan rätt till avdrag, var problemet att fakturorna visserligen innehöll tjänsteleverantörens registreringsnummer, men numret hade tilldelats ex officio av de polska skattemyndigheterna, utan att tjänsteleverantören hade ansökt om att få bli registrerad för mervärdesskatt. Tjänsteleverantören hade således underlåtit att uppge när hans verksamhet som skattskyldig person inleddes (artikel 22.1 i sjätte direktivet). I domen slog domstolen fast följande: ”En sådan registrering är visserligen viktig för mervärdesskattesystemets goda funktion. Att en skattskyldig person underlåter att uppfylla denna skyldighet, kan emellertid inte påverka en annan skattskyldig persons rätt till avdrag enligt artikel 17.2 i sjätte direktivet. Enligt artikel 22.1 i sjätte direktivet är de skattskyldiga personerna nämligen endast skyldiga att uppge när deras

16 — I den mening som avses i domen i det ovannämnda målet Teleos, punkt 40.

17 — Detta framgår även av bestämmelserna i artikel 18.1 i rådets genomförandeförordning (EU) nr 282/2011 av den 15 mars 2011 om fastställande av tillämpningsföreskrifter för direktiv 2006/112/EG om ett gemensamt system för mervärdesskatt (EUT L 77, s.1), där det föreskrivs att ”[s]åvida han inte har uppgifter som motsäger det, får tillhandahållaren betrakta en i gemenskapen etablerad köpare som en beskattningsbar person: a) om köparen har meddelat sitt individuella registreringsnummer för mervärdesskatt till honom ... b) om köparen ännu inte har erhållit något individuellt registreringsnummer för mervärdesskatt, men meddelar tillhandahållaren att han har ansökt om det och tillhandahållaren införskaffar någon annan form av bevisning ...”.

18 — Domen i det ovannämnda målet Collée, punkt 31.

19 — Dom av den 22 december 2010 i mål C-438/09, Dankowski (REU 2010, s. I-14009).

verksamhet som skattskyldiga personer inleds, förändras eller upphör. Bestämmelsen i fråga ger dock på intet sätt medlemsstaterna rätt att, i fall då någon sådan deklaration inte ingetts, skjuta upp möjligheten att utnyttja avdragsrätten till dess att de beskattade transaktionerna faktiskt regelbundet börjar äga rum eller att beröva den skattskyldiga personen möjligheten att utnyttja denna rätt.”²⁰

53. Enligt min uppfattning avspeglar denna dom tydligt tanken att de formella skyldigheterna enligt artikel 22 och de materiella villkoren för att bevilja rätt till avdrag (eller undantag, som i förevarande fall) ligger på olika plan, vilket innebär att de förstnämnda inte kan ge upphov till en förändring av de materiella skatterättsliga bestämmelserna rörande mervärdesskatt.

54. Å andra sidan är det uppenbart att även om skyldigheten att uppge förvärvarens registreringsnummer för mervärdesskatt ligger på leverantören, kan han bara fullgöra denna skyldighet om förvärvaren tillhandahåller honom dessa uppgifter. I den mån leverantören handlar i god tro och vidtar alla rimliga åtgärder som han har möjlighet till för att försäkra sig om att transaktionen inte innebär att han medverkar till skatteundandragande, vore det ologiskt att straffa honom för en underlåtenhet som beror på att förvärvaren inte samverkar och att denne åsidosatt sin skyldighet att ha ett registreringsnummer för mervärdesskatt i varornas destinationsmedlemsstat. Bakom domarna i de ovan nämnda målen Dankowski och Euro Tyre Holding finns även tanken att en individs underlåtenhet att uppfylla en formell skyldighet inte kan få negativa skattemässiga effekter för en annan individ.²¹

3. Undantag från principen om mervärdesskattens neutralitet kan endast göras vid fall av undandragande av skatt

55. Att neka en leverantör som inte anger förvärvarens registreringsnummer för mervärdesskatt undantag från skatteplikt trots att alla objektiva omständigheter visar att det skett en leverans inom gemenskapen, i den mening som avses i sjätte direktivet, innebär avslutningsvis en risk för dubbelbeskattning och medför under alla förhållanden en omfördelning av beskattningsrätten. Båda dessa konsekvenser strider mot principen om mervärdesskattens neutralitet.

56. Som bekant garanterar denna princip en fullständig neutralitet ”beträffande skattebördan för all ekonomisk verksamhet, oavsett vilka syften och resultat som eftersträvas med denna verksamhet, på villkor att nämnda verksamhet i sig, i princip, är underkastad mervärdesskatt”.²² Inom ramen för denna verksamhet ska näringsidkaren således helt befrias från den mervärdesskatt som betalats genom systemet med avdrag av ingående mervärdesskatt. Vid transaktioner inom gemenskapen garanteras denna neutralitet med hjälp av samspelet med territorialitetsprincipen, som innebär att mervärdesskatten ska erläggas i den medlemsstat där varan slutkonsumeras. Av domstolens rättspraxis framgår att denna mekanism möjliggör en strikt fördelning av mervärdesskatteintäkterna vid transaktioner inom gemenskapen och ”säkerställer en klar avgränsning av de berörda medlemsstaternas skattemässiga suveränitet”.²³

57. Om leverantören av ovanstående skäl nekas undantag och mervärdesskatten tas ut i Tyskland samtidigt som förvärvaren deklarerar transaktionen i destinationsmedlemsstaten (Finland), uppstår det en situation med dubbelbeskattning som uppenbart strider mot denna neutralitetsprincip. I artikel 21 i förordning (EG) nr 1777/2005²⁴ föreskrivs att ”[d]en medlemsstat dit en försändelse eller transport av

20 — Domen i det ovan nämnda målet Dankowski, punkterna 33 och 34 och där angiven rättspraxis.

21 — Domen i målet Dankowski, punkt 36: ”Att en person som tillhandahåller tjänster underlåter att uppfylla sin skyldighet enligt artikel 22.1 i sjätte direktivet, påverkar således inte den rätt till avdrag som mottagaren av tjänsterna i fråga har ...” Se härvidlag även domen i målet Euro Tyre Holding, punkterna 37 och 38.

22 — Se exempelvis domstolens dom av den 14 februari 1985 i mål 268/83, Rompelman (REG 1985, s. 655), punkt 19.

23 — Domen i det ovan nämnda målet EMAG Handel Eder, punkt 40.

24 — Rådets förordning (EG) nr 1777/2005 av den 17 oktober 2005 om fastställande av tillämpningsföreskrifter för sjätte direktivet (EUT L 288, s. 1).

varor anländer och där ett gemenskapsinternt förvärv av varor ... äger rum skall utöva sin beskattningsrätt oavsett vilken mervärdesskattebehandling som tillämpats på transaktionen i den medlemsstat varifrån varorna skickats eller transporterats”. Som jag tidigare påpekat i mitt förslag till avgörande i målet R²⁵ går det inte att med en eventuell återbetalning av mervärdesskatt som i det här fallet har erlagts i Tyskland undvika dubbelbeskattning, utan endast att åtgärda verkningarna av densamma om en sådan dubbelbeskattning skulle ske. Mekanismen tycks alltså inte vara tillräcklig för att säkerställa principen om mervärdesskattens neutralitet.

58. Om varornas ursprungsland (Tyskland) valde att inte tillämpa undantaget från skatteplikt, skulle det innebära att Tyskland tog ut mervärdesskatten trots att någon skattefordran inte föreligger. Enligt logiken i systemet för transaktioner inom gemenskapen tillkommer nämligen beskattningsrätten helt och hållet det land där föremålet konsumeras (Finland). Även om ingen dubbelbeskattning skedde (det vill säga om Finland inte lyckades ta ut mervärdesskatten), skulle det ske en omfördelning av beskattningsrätten som strider mot neutralitetsprincipen.

59. Det framgår av fast rättspraxis att de åtgärder som medlemsstaterna kan vidta med stöd av artikel 28c A i sjätte direktivet, i syfte att säkerställa en riktig och enkel tillämpning av undantagen vid leveranser inom gemenskapen och ”för att förhindra skatteflykt, skatteundandragande eller missbruk”, inte får gå utöver vad som är nödvändigt för att uppnå sådana syften och inte tillämpas på ett sådant sätt att de äventyrar mervärdesskattens neutralitet.²⁶

60. En åtgärd som består i att man som villkor för att tillämpa undantaget kräver att leverantören har tillhandahållit registreringsnumret för mervärdesskatt skulle, enligt ovanstående resonemang, ge upphov till en effekt som strider mot principen om mervärdesskattens neutralitet och följaktligen mot bestämmelserna i sjätte direktivet.

61. Domstolen har visserligen medgivit att denna princip inte är av absolut karaktär och att undantag från den kan medges vid fall av undandragande av skatt eller ond tro. Närmare bestämt slog domstolen i domen i det ovannämnda målet R fast att ”[e]n skattskyldig person som uppsåtligt har medverkat till ett skatteundandragande och äventyrat det gemensamma mervärdesskattesystemets funktion ... nämligen inte med framgång [kan] åberopa” principerna om skatteneutralitet eller skyddet för berättigade förväntningar.²⁷ Vidare anges i domen att proportionalitetsprincipen ”[inte] utgör ... hinder för att en leverantör som medverkar till skatteundandragandet är skyldig att i efterhand betala mervärdesskatt avseende den gemenskapsinterna leverans som denne har utfört, såvitt leverantörens medverkan till skatteundandragandet är en avgörande faktor som ska beaktas vid bedömningen av huruvida en nationell åtgärd är proportionerlig”.²⁸

62. Omständigheterna i målet R var emellertid uppenbart annorlunda än de i förevarande mål. I det fallet hade R agerat som leverantör vid transaktioner inom gemenskapen och utställt fakturor med fingerade namn på köparna, samtidigt som han dolde den egentliga förvärvarens identitet för att denne skulle kunna undgå att betala mervärdesskatt i destinationsmedlemsstaten. Det rörde sig således om ett uppenbart fall av skatteundandragande, till skillnad från i förevarande mål, där sådana omständigheter inte tycks föreligga. Om den nationella domstol på vilken det ankommer att pröva de närmare faktiska omständigheterna finner, vilket de uppgifter som parterna har tillhandahållit pekar på, att VSTR endast angivit registreringsnumret för det finländska företaget på fakturan men utan att dölja att det var ATLANTIC som hade förvärvat varorna, ska det undantag som domstolen slog fast i domen i målet R inte tillämpas och således ska undantag från mervärdesskatteplikt inte nekas.

25 — Föredraget den 29 juni 2010, punkt 64. Dom av den 7 december 2010 i mål C-285/09, R (REU 2010, s. I-12605).

26 — Se exempelvis domen i det ovannämnda målet Collée, punkt 26.

27 — Domen i det ovannämnda målet R, punkt 54.

28 — Domen i det ovannämnda målet R, punkt 53.

63. Utom i fall med skatteundandragande, som domen i målet R rörde, får medlemsstaterna inte ensidigt frångå det gemensamma mervärdesskattesystemets grundprinciper. Domslutet i ovannämnda dom grundar sig uttryckligen på att leverantören medverkat till ett skatteundandragande. Vad beträffar proportionaliteten framgår det av domen att det är av betydelse huruvida "leverantörens medverkan till skatteundandragandet är en avgörande faktor" (punkt 53). Därefter klargör domstolen att leverantören uppsåtligt ska ha medverkat till skatteundandragandet och äventyrat det gemensamma mervärdesskattesystemets funktion.

64. Med andra ord infördes i domen i målet R ett undantag från principen om mervärdesskattens neutralitet som inte kan utsträckas till att omfatta andra förhållanden än de som var för handen i det målet. Att åsidosätta principen om mervärdesskattens neutralitet av rent preventiva skäl, när leverantören har kunnat styrka att han inte har medverkat till skatteundandragande, förefaller inte vara en proportionerlig åtgärd som kan anses motiverad mot bakgrund av rättspraxis.

4. Slutsats beträffande den första tolkningsfrågan

65. Mot bakgrund av detta kan slutsatsen dras att det enligt sjätte direktivet inte krävs att registreringsnumret för mervärdesskatt anges för att någon ska anses vara en skattskyldig person – generellt eller för att avgöra huruvida undantaget för leveranser inom gemenskapen är tillämpligt – utan att det endast beror på huruvida det har bedrivits en ekonomisk verksamhet, vilket förefaller svårt att förneka i förevarande fall.²⁹

66. Om en leverantör vid en transaktion inom gemenskapen åsidosätter sin skyldighet att ange förvärvarens registreringsnummer för mervärdesskatt kan det medföra sanktioner, och om det visar sig att leverantören genom transaktionen har medverkat till skatteundandragande, kan denne i enlighet med domen i målet R nekas det undantag som gäller för leveranser inom gemenskapen. Båda dessa åtgärder utgör ett proportionerligt system för att bekämpa skatteundandragande.

67. Däremot skulle det vara oproportionerligt om varje underlåtenhet att uppfylla formella skyldigheter, utan att det föreligger en medverkan till skatteundandragande, medförde en fullständig förändring av dynamiken för leveranserna inom gemenskapen och en ensidig överflyttning av beskattningsrätten till en medlemsstat som inte ska utöva den.

C – Den andra tolkningsfrågan

68. I sin andra fråga tar Bundesfinanzhof upp två olika omständigheter som båda skulle kunna påverka svaret på den första frågan.

1. Den första delen av den andra frågan

69. Den första delen av den andra frågan rör specifikt huruvida det har betydelse om köparen är ett företag med säte i ett tredjeland som har skickat varan från en medlemsstat till en annan inom ramen för en kedjetransaktion men inte är registrerad för mervärdesskatt i någon medlemsstat.

70. Enligt min uppfattning kan denna fråga endast besvaras nekande. Som kommissionen mycket riktigt har påpekat görs det inte i någon av de bestämmelser som är relevanta i det här fallet åtskillnad mellan om köparen har säte i en medlemsstat eller i ett tredjeland.

²⁹ — Med tanke på den typ av varor som sålts (två stenkrossningsmaskiner) kan det förutsättas att dessa inte är avsedda för "personlig konsumtion" som utesluter förekomsten av en "ekonomisk verksamhet" i den mening som avses i direktivet.

71. Att köparen är ett företag med säte i ett tredjeland som inte är registrerat för mervärdesskatt har inte någon annan betydelse än vad andra omständigheter skulle kunna ha där köparen saknar registreringsnummer för mervärdesskatt eller helt enkelt inte har angett det. De enda omständigheter som är relevanta för detta svar är att registreringsnumret inte har angetts, oberoende av vilken orsaken är, och huruvida det förelegat en medverkan till skatteundandragande.

2. Den andra delen av den andra frågan

72. Avslutningsvis undrar den hänskjutande domstolen huruvida det kan ha betydelse för svaret på den första frågan om den skattskyldiga personen har styrkt att köparen har deklarerat det gemenskapsinterna förvärvet.

73. Enligt min uppfattning har denna fråga enbart betydelse om man drar slutsatsen, vilket här görs, att det för att undantag från skatteplikt för en leverans inom gemenskapen ska kunna beviljas inte krävs att den skattskyldiga personen med hjälp av sin bokföring kan bevisa köparens registreringsnummer för mervärdesskatt.

74. Utgår man från den slutsatsen blir syftet med den sistnämnda frågan att klargöra huruvida undantag i stället endast ska medges om leverantören styrker att förvärvaren deklarerat det gemenskapsinterna förvärvet i destinationsmedlemsstaten.

75. I beslutet att begära förhandsavgörande motiverar den hänskjutande domstolen denna fråga med den ”korrespondens” som enligt fast rättspraxis ska föreligga mellan en leverans inom gemenskapen som är undantagen från mervärdesskatteplikt och ett beskattningsbart och skattepliktigt förvärv inom gemenskapen.

76. Det följer också av rättspraxis att ”en leverans inom gemenskapen av en vara och ett förvärv inom gemenskapen av densamma i realiteten utgör en och samma ekonomiska transaktion” och att ”förvärv inom gemenskapen som, med stöd av artikel 28a.1 a första stycket i sjätte direktivet, beskattas i den medlemsstat som utgör varans destinationsland [leder] till en leverans som är undantagen från skatteplikt i den medlemsstat som med tillämpning av artikel 28c A a första stycket i samma direktiv utgör ursprungsland för nämnda transport”.³⁰

77. Det innebär att en leverans som är undantagen från skatteplikt och ett förvärv som är beskattningsbart hänger samman och bildar en enhet vad gäller fördelningen av beskattningsrätten mellan medlemsstaterna och således även vad gäller den princip om skattens neutralitet som genomsyrar det gemensamma mervärdesskattesystemet.³¹ Konsekvenserna av detta samband förefaller emellertid inte vara så långtgående att det för att undantag ska beviljas för leveransen krävs ett bevis – från leverantörens sida – på att förvärvet har deklarerats av förvärvaren i destinationsmedlemsstaten. Något sådant krav finns självfallet inte i sjätte direktivet, eftersom det, av samma skäl som dem som redovisats beträffande kravet på registreringsnummer, skulle strida mot principen om mervärdesskattens neutralitet och dessutom utgöra en oproportionerlig åtgärd.

78. Vad beträffar principen om mervärdesskattens neutralitet bör det påpekas att det oupplösliga sambandet mellan den gemenskapsinterna leveransen och det gemenskapsinterna förvärvet inte kan utgöra villkor för ursprungsmedlemsstatens respektive destinationsmedlemsstatens utövande av deras beskattningsrätt.

30 — Domen i det ovannämnda målet EMAG Handel Eder, punkt 29, och domen i det ovannämnda målet Teleos m.fl., punkterna 23 och 24.

31 — Se härvidlag domen i det ovannämnda målet Teleos m.fl., punkt 25.

79. Denna tanke avspeglas, för det motsatta fallet, i den tidigare återgivna artikel 21 i förordning nr 1777/2005, enligt vilken destinationsmedlemsstaten för varorna ”skall utöva sin beskattningsrätt oavsett vilken mervärdesskattebehandling som tillämpats på transaktionen i den medlemsstat varifrån varorna skickats eller transporterats”. Av denna bestämmelse framgår att uttaget av skatten i destinationsmedlemsstaten ska göras utan att det behöver kontrolleras huruvida undantag har beviljats i ursprungsmedlemsstaten. I domen i det ovannämnda målet *Teleos* m.fl. förefaller domstolen emellertid ha velat utsträcka denna tanke till att även omfatta det motsatta fallet. Domstolen slog där fast att ”[i]nom ramen för övergångsbestämmelserna avseende förvärv och leveranser inom gemenskapen krävs, för säkerställandet av en korrekt uppbörd av mervärdesskatt, att behöriga skattemyndigheter oberoende av varandra kontrollerar huruvida villkoren för ett förvärv inom gemenskapen samt för ett undantag från skatteplikt med avseende på den däremot svarande leveransen är uppfyllda. Även om köparen ger in en skattedeklaration avseende förvärvet inom gemenskapen och detta kan indikera att det faktiskt har skett en överföring av varorna ut ur den medlemsstat varifrån leveransen sker, har alltså en sådan deklaration inte något avgörande värde som bevis för att det skett en leverans inom gemenskapen som är undantagen från skatteplikt.”³²

80. Visserligen skulle en deklaration i destinationsmedlemsstaten av ett förvärv inom gemenskapen undanröja det ursprungliga problem som har aktualiserats i förevarande mål, eftersom denna deklaration med stor sannolikhet skulle få till följd att det förvärvande företaget tilldelades ett registreringsnummer för mervärdesskatt i den medlemsstaten.

81. Trots detta kan varken avsaknaden av bevis för att transaktionen har deklarerats i destinationsmedlemsstaten eller avsaknaden av angivande av förvärvarens registreringsnummer i sig motivera att undantag nekas för leveransen. I synnerhet framstår kravet på att det ska styrkas att det gemenskapsinterna förvärvet har deklarerats i destinationsmedlemsstaten som oproportionerligt.

82. I domen i det ovannämnda målet *R* slog domstolen också fast att den medlemsstat varifrån leveransen har avgått i princip är skyldig att neka leverantören av varorna undantag från skatteplikt ”[i] vissa särskilda fall när det finns allvarliga skäl att anta att det gemenskapsinterna förvärv som har samband med den aktuella leveransen kommer att undgå mervärdesskatt i destinationsmedlemsstaten”,³³ men det avsåg som sagt ett fall där det förelåg skatteundandragande.

83. Sammanfattningsvis anser jag att det för att undantag från skatteplikt ska beviljas för en gemenskapsintern leverans inte kan krävas av leverantören att han styrker att förvärvaren har deklarerat det gemenskapsinterna förvärvet i destinationsmedlemsstaten.

VI – Förslag till avgörande

84. Följaktligen föreslår jag att domstolen besvarar de tolkningsfrågor som har ställts av Bundesfinanzhof (Tyskland) på följande sätt:

- 1) Medlemsstaterna får enligt rådets sjätte direktiv 77/388/EEG av den 17 maj 1977 om harmonisering av medlemsstaternas lagstiftning rörande omsättningsskatter inte kräva att den skattskyldiga personen med hjälp av sin bokföring ska kunna bevisa köparens registreringsnummer för mervärdesskatt för att en leverans inom gemenskapen som är undantagen från mervärdesskatteplikt ska anses föreligga.

32 — Punkt 71.

33 — Punkt 52.

- 2) Det saknar i detta sammanhang betydelse huruvida köparen är ett företag med säte i ett tredjeland som visserligen inom ramen för en kedjetransaktion har skickat varan från en medlemsstat till en annan medlemsstat, men som inte är registrerat för mervärdesskatt i någon medlemsstat.

Medlemsstaterna får enligt direktiv 77/388 inte kräva att den skattskyldiga personen har styrkt att köparen har deklarerat det gemenskapsinterna förvärvet i destinationsmedlemsstaten för att en leverans inom gemenskapen som är undantagen från mervärdesskatteplikt ska anses föreligga.