



Rättsfallssamlingen

FÖRSLAG TILL AVGÖRANDE AV GENERALADVOKAT
HENRIK SAUGMANDSGAARD ØE
föredraget den 6 april 2016*

Mål C-24/15

Josef Plöckl
mot
Finanzamt Schrobenhausen

(begäran om förhandsavgörande från Finanzgericht München (skattedomstolen i München, Tyskland))

”Begäran om förhandsavgörande — Beskattning — Mervärdesskatt —
Sjätte mervärdesskattedirektivet — Artikel 28c A a och d — Överföring inom gemenskapen —
Undantag från skatteplikt — Möjlighet för ursprungsmedlemsstaten att neka undantag från skatteplikt
på grund av att det registreringsnummer för mervärdesskatt som tilldelats av
destinationsmedlemsstaten inte har angetts”

I – Inledning

1. Genom beslut av den 4 december 2014, som inkom till domstolen den 21 januari 2015, har Finanzgericht München (skattedomstolen i München) begärt ett förhandsavgörande avseende tolkningen av artiklarna 22.8 och 28c A a första stycket och d i rådets sjätte direktiv 77/388/EEG av den 17 maj 1977 om harmonisering av medlemsstaternas lagstiftning rörande omsättningsskatter – Gemensamt system för mervärdesskatt: enhetlig beräkningsgrund (EGT L 145, s. 1; svensk specialutgåva, område 9, volym 1, s. 28), i dess lydelse enligt rådets direktiv 2005/92/EG av den 12 december 2005 (EUT L 345, s. 19) (nedan kallat sjätte direktivet).

2. Begäran om förhandsavgörande har framställts inom ramen för en tvist mellan Josef Plöckl och Finanzamt Schrobenhausen (skattemyndigheten i Schrobenhausen, nedan kallad skattemyndigheten) rörande den omständigheten att Finanzamt nekat att undanta Josef Plöckls överföring från Tyskland till Spanien av en bil som ingår i hans rörelses tillgångar från skatteplikt, med motiveringen att han inte har angett det registreringsnummer för mervärdesskatt som tilldelats av den sistnämnda staten.

II – Tillämpliga bestämmelser

A – Unionsrätt

3. I artikel 411 i rådets direktiv 2006/112/EG av den 28 november 2006 om ett gemensamt system för mervärdesskatt (EUT L 347, s. 1) (nedan kallat direktiv 2006/112) föreskrivs att sjätte direktivet ska upphöra att gälla.

* Originalspråk: franska.

4. Enligt artikel 413 i trädere direktiv 2006/112 i kraft den 1 januari 2007. Av de faktiska omständigheter för vilka den hänskjutande domstolen har redogjort, framgår emellertid att den transaktion som är i fråga i det nationella målet, det vill säga Josef Plöckls överföring från Tyskland till Spanien av en bil som ingår i hans rörelse, ägde rum den 20 oktober 2006. Vid tidpunkten för de relevanta omständigheterna i det nationella målet hade direktiv 2006/112 följaktligen ännu inte trätt i kraft.

5. Mot bakgrund av ovanstående ska bestämmelserna i sjätte direktivet tillämpas i förevarande mål.

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

7. I artikel 22 i sjätte direktivet, i dess lydelse enligt artikel 28h i samma direktiv, föreskrivs flera skyldigheter för de skattskyldiga personerna, enligt det inhemska systemet, angående bland annat deklarationer, räkenskaper, fakturering samt den förteckning som de är skyldiga att inge till skattemyndigheten.

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

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

9. Artikel 28a i sjätte direktivet har följande lydelse:

"1. Följande skall också beläggas med mervärdesskatt:

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 förfoga över materiell lös egendom som försänds eller transporteras till förvärvaren av säljaren eller för säljarens räkning i en annan medlemsstat än den från vilken försändelsen eller transporten av varorna utgick till förvärvaren.

...

5. Följande skall betraktas som leverans av varor mot vederlag:

...

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

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

...

6. Förvärv inom gemenskapen av varor mot vederlag skall omfatta en skattskyldig persons användning för hans företag av varor som skickats eller transporterats av honom eller för hans räkning från en annan medlemsstat inom vars territorium varorna producerats, utvunnits, bearbetats, inköpts, förvärvats enligt definitionen i punkt 1 eller importerats av den beskattningsbara personen inom ramen för hans företag till den andra medlemsstaten.”

10. Artikel 28c A a första stycket och d i sjätte direktivet har följande lydelse:

”Utan att det påverkar tillämpningen av övriga gemenskapsbestämmelser och om inte annat följer av de villkor som medlemsstaterna skall fastställa för att säkerställa en korrekt och enkel tillämpning av de undantag som föreskrivs nedan och för att förhindra skatteflykt, skatteundandragande eller missbruk, skall medlemsstaterna undanta följande från skatteplikt:

a) Leverans av varor, såsom de[t] definieras i artik[el] 5, som skickas eller transporteras av säljaren eller för dennes räkning eller av den som förvärvat 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.

...

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

11. Den hänskjutande domstolen har även citerat rådets förordning (EG) nr 1798/2003 av den 7 oktober 2003 om administrativt samarbete i fråga om mervärdesskatt och om upphävande av förordning (EEG) nr 218/92 (EUT L 264, s. 1), i dess lydelse enligt rådets förordning nr 885/2004 av den 26 april 2004 (EUT L 168, s. 1) (nedan kallad förordning nr 1798/2003).

12. Kapitel IV i förordning nr 1798/2003 har rubriken ”Informationsutbyte utan föregående begäran”. Artikel 17 i förordningen, som ingår i detta kapitel, har följande lydelse:

”Utan att det påverkar tillämpningen av bestämmelserna i kapitel V och VI skall den behöriga myndigheten i varje medlemsstat genom automatiskt eller strukturerat automatiskt informationsutbyte vidarebefordra den information som avses i artikel 1 till den behöriga myndigheten i andra berörda medlemsstater i följande fall:

- 1) Om beskattningen anses äga rum i destinationsmedlemsstaten och kontrollsystemets effektivitet helt och hållet är beroende av information som lämnas av ursprungsmedlemsstaten.
- 2) Om en medlemsstat har skäl att tro att ett brott mot mervärdesskattelagstiftningen har begåtts eller sannolikt har begåtts i den andra medlemsstaten.
- 3) Om det finns en risk för skattebortfall i den andra medlemsstaten.”

13. Kapitel V i förordning nr 1798/2003 har rubriken ”Lagring och utbyte av information som är specifik för gemenskapsinterna transaktioner”. I artikel 22.1 i nämnda förordning, som ingår i detta kapitel, föreskrivs följande:

”Varje medlemsstat skall upprätthålla en elektronisk databas, i vilken den skall lagra och bearbeta den information som den inhämtar enligt artikel 22.6 b i [sjätte direktivet], i artikelns lydelse enligt artikel 28h i nämnda direktiv.

...”

14. I artiklarna 23 och 24 i förordning nr 1798/2003 regleras formerna för den automatiska vidarebefordran av den information som lagrats i enlighet med artikel 22, däribland registreringsnumren för mervärdesskatt i varje medlemsstat samt det sammanlagda värdet av gemenskapsinterna leveranser av varor mellan personer med registreringsnummer för mervärdesskatt.

B – Tysk rätt

15. Enligt 3 § stycke 1a första meningen i mervärdesskattelagen (Umsatzsteuergesetz, nedan kallad UStG), i den lydelse som var tillämplig vid tidpunkten för omständigheterna i målet, avses med leverans av varor mot vederlag överföring av varor som ingår i en rörelses tillgångar från landets territorium till en annan medlemsstat av en näringsidkare till dennes förfogande, med undantag för enbart tillfällig användning, även om näringsidkaren importerat varan till landets territorium. Enligt andra meningen i denna bestämmelse anses näringsidkaren vara leverantör.

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

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

”...

2. Med gemenskapsinterna leveranser avses ... även överföring av varor som likställs med leverans av varor

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

18. I 17c § i genomförandeförordningen om mervärdesskatt (Umsatzsteuer-Durchführungsverordnung), i den lydelse som var tillämplig vid tidpunkten för omständigheterna i målet, uppställs följande villkor för leverantören:

”1. I samband med leveranser inom gemenskapen (6a § styckena 1 och 2 i UStG) ska en näringsidkare som omfattas av förevarande bestämmelser genom sin bokföring visa att villkoren för undantag från skatteplikt är uppfyllda, och därvid ange förvärvarens registreringsnummer för mervärdesskatt. Av bokföringen ska det entydigt och enkelt kontrollerbart framgå att villkoren är uppfyllda.

...

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

...

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

...”

III – Målet vid den nationella domstolen och tolkningsfrågan

19. Under år 2006 förvärvade Josef Plöckl en ny bil för sin enskilda firma HD Equipment; bilen kom att ingå i rörelsen. Den 20 oktober 2006 skickade han detta fordon till en spansk bilåterförsäljare i syfte att sälja bilen i Spanien. Den 11 juli 2007 sålde företaget HD Equipment fordonet till det spanska företaget D S.L. (nedan kallat D).

20. I sina mervärdesskattedeclarationer deklarerade Josef Plöckl ingen omsättning avseende dessa transaktioner för år 2006, och deklarerade en gemenskapsintern leverans som är undantagen från mervärdesskatteplikt för år 2007. I sin bokföring noterade sökanden att fordonet hade skickats till Spanien den 20 oktober 2006 (vilket intygades genom en CMF-fraktsedel) och sålts till D år 2007 (vilket intygades genom en faktura av den 11 juli 2007). Josef Plöckl angav inte det registreringsnummer för mervärdesskatt som hans företag tilldelats i Spanien och deklarerade inte någon omsättning i Spanien. Av de handlingar i målet som översänts av den hänskjutande domstolen framgår att D:s registreringsnummer för mervärdesskatt angavs på Josef Plöckls faktura.

21. Inom ramen för en kontroll på plats gjorde skattemyndigheten bedömningen att förutsättningarna för en gemenskapsintern leverans inte förelåg år 2007 och utfärdade ett ändringsbeslut avseende mervärdesskatten för år 2007. Inom ramen för det förfarande som därefter inleddes vid Finanzgericht München (skattedomstolen i München) konstaterade denna domstol att fordonet redan befann sig i Spanien år 2007, vilket fick skattemyndigheten att upphäva ändringsbeslutet.

22. Till följd av upphävandet ändrade skattemyndigheten den beräknade mervärdesskatten för år 2006, med hänsyn till att överföringen av fordonet till Spanien år 2006 omfattades av mervärdesskatt och inte var undantagen skatteplikt. Josef Plöckl begärde omprövning av beslutet. Skattemyndigheten fann efter omprövning inte skäl att ändra det ursprungliga beslutet. Enligt myndigheten var överföringen inte undantagen mervärdesskattelikt eftersom Josef Plöckl inte hade angett det registreringsnummer för mervärdesskatt som hans företag tilldelats i Spanien och därmed inte hade förebringat det räkenskapsbevis som krävdes. Josef Plöckl överklagade detta beslut.

23. Den tyska skattemyndigheten underrättade inte de spanska skattemyndigheterna om de faktiska omständigheterna.

24. Enligt den hänskjutande domstolen är parterna eniga om att det inte föreligger något skatteundandragande.

25. Den hänskjutande domstolen anser att överföringen av fordonet till Spanien år 2006 omfattas av mervärdesskatt, eftersom det rör sig om en skattskyldig persons överföring av varor från dennes företag till en annan medlemsstat i den mening som avses i artikel 28a.5 b i sjätte direktivet. Platsen för denna överföring är enligt artikel 8.1 a första meningen i samma direktiv i Tyskland.

26. Den hänskjutande domstolen utesluter förekomsten av en gemenskapsintern leverans till D eftersom det inte fanns något tidsmässigt eller materiellt samband mellan överföringen av fordonet till Spanien och försäljningen av fordonet till D. Den hänskjutande domstolen har framhållit att försäljningen skedde flera månader efter överföringen och att förvärvaren ännu var okänd när överföringen gjordes.

27. Det ankommer därför på den hänskjutande domstolen att fastställa huruvida den gemenskapsinterna leverans som Josef Plöckl har utfört kan omfattas av den skattelättnad som fastställs i artikel 28c A d i sjätte direktivet, framför allt med hänsyn till den omständigheten att han inte vidtog alla rimliga åtgärder för att ange det spanska registreringsnummer för mervärdesskatt som tilldelats av de spanska myndigheterna.

28. Den hänskjutande domstolen håller det för troligt att en gemenskapsintern leverans som sker under ovannämnda omständigheter ska omfattas av nämnda skattelättnad.

29. Den hänskjutande domstolen har framhållit att enligt artikel 28c A d i sjätte direktivet ska en överföring inom gemenskapen som skulle ha omfattats av de skattelättnader som fastställs i artikel 28c A a i samma direktiv ”om den hade gjorts för en annan skattskyldig persons räkning” undantas från skatteplikt.

30. Den hänskjutande domstolen har konstaterat att den omtvistade överföringen inom gemenskapen, om den hade gjorts för en annan skattskyldig persons räkning, rent faktiskt skulle ha uppfyllt de villkor som fastställs för att omfattas av den skattelättnad som föreskrivs i artikel 28c A a i sjätte direktivet. Josef Plöckl, som är en skattskyldig person, skickade ju fordonet från Tyskland till Spanien för att där fortsätta att använda det som tillgång i rörelsen.

31. Den hänskjutande domstolen har tillagt att medlemsstaterna, förutom om den skattskyldiga personen misstänks ha gjort sig skyldig till skatteundandragande, inte får uppställa några andra villkor än de villkor som fastställs i artikel 28 c A a i sjätte direktivet, framför allt saknar det betydelse om förvärvet inom gemenskapen beskattats. I det avseendet citerar den hänskjutande domstolen domarna Teleos m.fl. (C-409/04, EU:C:2007:548, punkt 70) och VSTR (C-587/10, EU:C:2012:592, punkterna 30 och 55).

32. Enligt den hänskjutande domstolen finns dessutom inte några konkreta bevis för skatteundandragande. Josef Plöckl gjorde sig enbart skyldig till rättsvillfarelse när han utgick från att överföringen av fordonet och den efterföljande försäljningen till D tillsammans utgjorde en gemenskapsintern leverans som var undantagen från mervärdesskatteplikt, vilket framgår av hans mervärdesskattedeclarationer och hans bokföring. Josef Plöckl skulle visserligen ha deklarerat en gemenskapsintern leverans som är undantagen mervärdesskatteplikt i Tyskland samt ett gemenskapsinternt förvärv (artikel 28a.6 i sjätte direktivet) som är skattepliktigt i Spanien (artikel 28b A.1 i samma direktiv), vilket skulle ha följts av en leverans av varor till D som är skattepliktig i Spanien. Den omständigheten att det gemenskapsinterna förvärvet inte har beskattats i Spanien innebär emellertid inte att Josef Plöckl har gjort sig skyldig till skatteundandragande, eftersom han hade rätt att dra av ingående mervärdesskatt till följd av det gemenskapsinterna förvärvet.

33. Det är i detta sammanhang som den hänskjutande domstolen har frågat sig huruvida skattemyndigheten kan neka undantag från skatteplikt när den skattskyldiga personen inte har angett sin kunds registreringsnummer för mervärdesskatt (vid en överföring inom gemenskapen den del av företaget som är beläget i en annan medlemsstat).

34. Svaret på den frågan beror till stor del på hur domen VSTR (C-587/10, EU:C:2012:592) ska tolkas i samband med en överföring inom gemenskapen. Enligt den hänskjutande domstolen följer det av punkterna 44, 46 och 51 i ovannämnda dom att ett undantag från mervärdesskatteplikt ska beviljas när de materiella kraven är uppfyllda, även om de skattskyldiga 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 företas. Om de materiella kraven är uppfyllda, vilket är fallet i det nationella målet, kan det formella kravet avseende registreringsnumret för mervärdesskatt följaktligen inte påverka rätten till undantag från mervärdesskatteplikt.

35. Mot denna bakgrund beslutade Finanzgericht München (skattedomstolen i München) att vilandeförklara målet och ställa följande tolkningsfråga till EU-domstolen:

”Tillåter artiklarna 22.8 och 28c A [a] första stycket och [d] i [sjätte direktivet] medlemsstaterna att neka undantag från skatteplikt beträffande en leverans inom gemenskapen (här överföring inom gemenskapen) när leverantören visserligen inte har vidtagit de åtgärder som rimligen kan krävas av denne för att uppfylla de formella kraven vid bokföringen av registreringsnummer för mervärdesskatt, men det inte finns några konkreta bevis för skatteundandragande, varan har transporterats till en annan medlemsstat och även de övriga villkoren för undantag från skatteplikt är uppfyllda?”

IV – Förfarandet vid domstolen

36. Begäran om förhandsavgörande inkom till domstolens kansli den 21 januari 2015.

37. Skattemyndigheten, den grekiska och den portugisiska regeringen samt Europeiska kommissionen har inkommit med skriftliga yttranden.

38. Vid förhandlingen den 20 januari 2016 redogjorde företrädarna för skattemyndigheten, den tyska regeringen och kommissionen muntligen för sina ståndpunkter.

V – Bedömning av tolkningsfrågan

39. Den hänskjutande domstolen önskar få klarhet i huruvida artiklarna 22.8 och 28c A a första stycket och d i sjätte direktivet ska tolkas så, att de utgör hinder för skattemyndigheterna i ursprungsmedlemsstaten att neka undantag från mervärdesskatteplikt för en överföring inom gemenskapen med motiveringen att den skattskyldiga personen inte har angett det registreringsnummer för mervärdesskatt som tilldelats av destinationsmedlemsstaten, när det inte finns några konkreta bevis för skatteundandragande, varan har transporterats till en annan medlemsstat och även de övriga villkoren för undantag från skatteplikt är uppfyllda.

40. För en skattskyldig person består en överföring inom gemenskapen av en överföring av en materiell tillgång i dennes rörelse från en medlemsstat till en annan medlemsstat, för att ingå i rörelsen.

41. Denna typ av transaktioner är i princip undantagna mervärdesskatteplikt i destinationsmedlemsstaten, i enlighet med principen om mervärdesskattens neutralitet. Tvisten i det nationella målet rör den omständigheten att ursprungsmedlemsstaten (Förbundsrepubliken Tyskland) inte har beviljat undantag från mervärdesskatteplikt med motiveringen att den skattskyldige inte har informerat myndigheterna i den staten om det registreringsnummer för mervärdesskatt som tilldelats av destinationsmedlemsstaten (Konungariket Spanien).

42. Jag skulle vilja lyfta fram tre konstateranden som den hänskjutande domstolen har gjort beträffande de faktiska omständigheterna. För det första har nämnda domstol angett att den inte anser att det föreligger några konkreta bevis på skatteundandragande. För det andra har nämnda domstol tillagt att alla villkor för att omfattas av undantaget är uppfyllda, med undantag av skyldigheten att ange det registreringsnummer för mervärdesskatt som tilldelats av destinationsmedlemsstaten. För det tredje har nämnda domstol konstaterat att en sådan angivelse inte skulle ha bidragit till att fastställa de faktiska omständigheterna, eftersom detta nummer redan var känt. Det är i ljuset av dessa tre konstateranden som jag kommer att besvara den fråga som hänskjutits för avgörande.

A – De bestämmelser som är tillämpliga på överföringar inom gemenskapen

43. De bestämmelser som reglerar överföringar inom gemenskapen skapades genom införandet av "övergångsbestämmelser för beskattning av handeln mellan medlemsstaterna" i 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 med sikte på avskaffandet av fiskala gränser (EGT L 376, s. 1; svensk specialutgåva, område 9, volym 2, s. 33).

44. Inom ramen för övergångsbestämmelserna likställs en överföring inom gemenskapen dels med en leverans av varor, som är undantagen skatteplikt i ursprungsmedlemsstaten, dels med ett gemenskapsinternt förvärv, som omfattas av mervärdesskatteplikt i destinationsmedlemsstaten. Denna behandling av överföringar inom gemenskapen är förenlig med syftet med övergångsbestämmelserna för beskattning av handeln mellan medlemsstaterna, nämligen att flytta över skatteintäkter till den medlemsstat där de levererade varorna slutkonsumeras. **

1. Likställande av en överföring inom gemenskapen med en leverans av varor mot vederlag i ursprungsmedlemsstaten

45. En överföring inom gemenskapen utgör inte en leverans av varor enligt definitionen i artikel 5.1 i sjätte direktivet. Enligt den artikeln krävs en överföring av rätten att såsom ägare förfoga över egendom. Vid en överföring inom gemenskapen behåller dock den skattskyldige rätten att såsom ägare förfoga över varorna och varorna överförs endast till en del av företaget som är belägen i en annan medlemsstat.

46. Denna aspekt gör det möjligt att skilja överföringar inom gemenskapen från "vanliga" gemenskapsinterna leveranser. Om rätten att såsom ägare förfoga över en vara överförs till en annan skattskyldig person (eller till en fysisk person som inte är skattskyldig) i denna egenskap i en annan medlemsstat, ska transaktionen kvalificeras som en "vanlig" gemenskapsintern leverans. Om ovan nämnda rätt däremot inte överförs och den aktuella varan fortsätter att ingå i den berörda skattskyldiga personens rörelse, utgör transaktionen en överföring inom gemenskapen.

47. Jag delar därför den hänskjutande domstolens bedömning att de transaktioner som Josef Plöckl har gjort inte ska kvalificeras som en "vanlig" gemenskapsintern leverans till D, utan som en överföring inom gemenskapen (som realiserades genom att fordonet skickades till Spanien), följt av en leverans av varor till D (som realiserades genom försäljningen av fordonet till D). För att kunna betraktas som gemenskapsintern leverans krävs enligt min mening att förvärvarens identitet är känd när varan transporteras eller skickas till en annan medlemsstat, vilket enligt den hänskjutande domstolen inte var fallet i det nationella målet. ***

48. Av ovanstående följer att en överföring inom gemenskapen inte ska omfattas av mervärdesskatteplikt enbart grundat på definitionen i artikel 5.1 i sjätte direktivet.

49. I artikel 28a.5 b i sjätte direktivet likställs emellertid en överföring inom gemenskapen med en leverans mot vederlag.

** Dom Twoh International (C-184/05, EU:C:2007:550, punkt 22), dom R. (C-285/09, EU:C:2010:742, punkterna 37 och 38) och dom VSTR (C-587/10, EU:C:2012:592, punkterna 27 och 28).

*** Se punkt 26 i förevarande förslag till avgörande.

50. Användningen av likställningsmekanismen har en viktig praktisk funktion. En överföring inom gemenskapen är nämligen endast mervärdesskattepliktig om samtliga villkor i artikel 28a.5 b i sjätte direktivet är uppfyllda. Av nämnda bestämmelse följer att följande fem villkor ska vara uppfyllda för att en överföring inom gemenskapen ska likställas med en leverans mot vederlag:

- Överföringen ska göras av en skattskyldig eller för dennes räkning.
- Överföringen ska avse lös egendom i den skattskyldiges rörelse.
- Varorna ska skickas eller transporteras till platser utanför territoriet, såsom det definieras i artikel 3 i sjätte direktivet, men inom unionen (det vill säga från en medlemsstats territorium till en annan medlemsstats territorium).
- Varorna ska överföras för att ingå i rörelsen.
- Varorna har inte överförts för att ingå i en av de transaktioner som räknas upp i denna bestämmelse.****

51. I enlighet med de klassiska reglerna för fördelning av bevisbördan ankommer det dessutom på skattemyndigheterna att visa att dessa villkor är uppfyllda innan mervärdesskatt påförs en överföring inom gemenskapen. Den uppgift som ankommer på skattemyndigheterna underlättas visserligen av införandet av bestämmelser om att varje skattskyldig är skyldig att inge en deklaration,**** men faktum kvarstår att dessa myndigheter inte får låta en överföring inom gemenskapen omfattas av mervärdesskatteplikt utan att fastställa att samtliga ovannämnda villkor är uppfyllda.

52. Vad gäller platsen för den överföring inom gemenskapen som likställs med en leverans av varor är det nödvändigt att tillämpa de bestämmelser som reglerar platsen för leverans av varor. Med tillämpning av artikel 8.1 a i sjätte direktivet anses platsen för denna leverans vara den plats där varorna befinner sig vid den tidpunkt när sändningen eller transporten till mottagaren påbörjas, det vill säga Tyskland i det nationella målet.

2. Undantag från skatteplikt i ursprungsmedlemsstaten för en överföring inom gemenskapen

53. I artikel 28c A d i sjätte direktivet anges att medlemsstaterna får undanta leveranser av varor i den mening som avses i artikel 28a.5 b i samma direktiv ”som skulle omfattas av de skattelättnader som fastställs ovan om de hade gjorts för en annan skattskyldig persons räkning”.

54. Ur logisk synvinkel är det berättigat att fråga sig varför lagstiftaren har infört den bestämmelse om utvidgning av tillämpningsområdet för skattelättnader som föreskrivs i artikel 28c A a–c i sjätte direktivet. Räcker inte den likställning som föreskrivs i artikel 28a.5 b i sjätte direktivet för att överföringar inom gemenskapen ska omfattas av tillämpningsområdet för dessa undantag?

55. Jag anser att utvidgningen av tillämpningsområdet var nödvändig på grund av att två distinkta personer, säljaren och köparen, uttryckligen nämns i var och en av dessa bestämmelser. Eftersom en överföring inom gemenskapen per definition inbegriper endast en person, har det varit nödvändigt att utvidga tillämpningsområdet till sådana överföringar inom gemenskapen som hade omfattats om de hade gjorts ”för en annan skattskyldig persons räkning”.

**** I det nationella målet är det utrett att den överföring som Josef Plöckl har gjort uppfyller sistnämnda villkor. Därför är det inte nödvändigt att undersöka de transaktioner som räknas upp i den bestämmelsen.

***** Se, bland annat, artikel 22.4 i sjätte direktivet, i dess lydelse enligt artikel 28 h i samma direktiv.

56. Det återstår att undersöka vilka materiella krav som ska vara uppfyllda för att en överföring inom gemenskapen ska omfattas av det undantag som fastställs i artikel 28c A d i sjätte direktivet. Dessa materiella krav varierar beroende på vad den vara som är föremål för överföringen har för funktion: nya transportmedel, punktskattepliktiga varor eller andra varor som avses i artikel 28c A b, c respektive a i sjätte direktivet.

57. Att döma av hur begäran om förhandsavgörande är formulerad anser den hänskjutande domstolen att artikel 28c A a i sjätte direktivet är relevant i det nationella målet, det vill säga undantaget för ”andra varor”. Detta val förutsätter att det fordon som Josef Plöckl har överfört inte var ett ”nytt transportmedel” i den mening som avses i artikel 28a.2 och artikel 28c A b i detta direktiv, vilket det ankommer på den hänskjutande domstolen att fastställa.

58. Följaktligen är det nödvändigt att identifiera de materiella krav som föreskrivs för det undantag som gemensamt fastställts i artikel 28c A a och d i sjätte direktivet.

59. Å ena sidan måste den aktuella transaktionen, i enlighet med artikel 28c A d i detta direktiv, vara en överföring inom gemenskapen i den mening som avses i artikel 28a.5 b i samma direktiv. Transaktionen måste följaktligen uppfylla de fem villkor som angavs i punkt 50 i förevarande förslag till avgörande.

60. Å andra sidan har följande materiella krav införts i artikel 28c A a första stycket i sjätte direktivet:

- Varorna ska skickas eller transporteras av säljaren eller den som förvärvar varorna, eller för deras räkning, ut ur det territorium som avses i artikel 3 men inom unionen (det vill säga från en medlemsstats territorium till en annan medlemsstats territorium).
- Leveransen ska ske 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.

61. Enligt min mening innebär den omständigheten att de fem villkor som angavs i punkt 50 i förevarande förslag till avgörande måste vara uppfyllda att de materiella krav som införts genom artikel 28c A a första stycket i sjätte direktivet kommer att uppfyllas. Framför allt innebär den omständigheten att en vara överförs ”för att ingå i rörelsen” att överföringen sker åt en skattskyldig person ”i denna egenskap”.*****

62. Det enda ytterligare materiella krav som införts genom artikel 28c A a i sjätte direktivet utgörs av de undantag som definieras i andra stycket i denna bestämmelse. Inget i de handlingar i målet som inkommit till domstolen tyder emellertid på att Josef Plöckl omfattades av något av dessa undantag. Den hänskjutande domstolen har dessutom inte nämnt denna bestämmelse i den tolkningsfråga som hänskjutits till domstolen.

63. Av ovanstående följer att de materiella villkor som Josef Plöckl ska uppfylla för att omfattas av det undantag för skatteplikt som gemensamt fastställts i artikel 28c A a och d i sjätte direktivet liknar de villkor som fastställts i artikel 28a.5 b i samma direktiv, såsom dessa anges i punkt 50 i förevarande förslag till avgörande. Denna aspekt är av särskild vikt för mitt förslag på hur domstolen bör besvara tolkningsfrågan.*****

***** Enligt rättspraxis agerar en skattskyldig person i denna egenskap när han genomför transaktioner inom ramen för sin skattepliktiga verksamhet, se dom VSTR (C-587/10, EU:C:2012:592, punkt 49).

***** Se punkterna 100–103 i förevarande förslag till avgörande.

3. Likställandet av en överföring inom gemenskapen med ett gemenskapsinternt förvärv av varor mot vederlag i destinationsmedlemsstaten

64. I artikel 28a.3 i sjätte direktivet anges att med ett förvärv av varor inom gemenskapen avses rätten att såsom ägare förfoga över materiell lös egendom som har skickats eller transporterats till en annan medlemsstat än den från vilken försändelsen eller transporten av varorna utgick.

65. Med hänsyn till denna definition kan en överföring inom gemenskapen inte utgöra ett gemenskapsinternt förvärv i varans destinationsmedlemsstat, eftersom överföringen inte sker till en annan person som har rätt att såsom ägare förfoga över varan.*****

66. I artikel 28a.6 i sjätte direktivet likställs emellertid överföringar inom gemenskapen med gemenskapsinterna förvärv av varor mot vederlag.

67. Vad gäller platsen för den överföring inom gemenskapen som likställs med ett gemenskapsinternt förvärv, ska de bestämmelser som reglerar platsen för förvärv inom gemenskapen tillämpas. Enligt artikel 28b A.1 i sjätte direktiv ska platsen för denna "likställda" överföring inom gemenskapen anses vara den plats där varorna befinner sig vid den tidpunkt när transporten till den person som förvärvar dem slutar, det vill säga Spanien i det nationella målet.

B – Huruvida skyldigheten att ange det registreringsnummer för mervärdesskatt som tilldelats av destinationsmedlemsstaten är ett formellt krav för att kunna omfattas av undantaget för skatteplikt för överföringar inom gemenskapen

68. Det nationella målet rör den omständigheten att skattemyndigheten har nekat Josef Plöckl undantag för skatteplikt för överföringen av en bil från Tyskland till Spanien med motiveringen att han inte har angett det registreringsnummer för mervärdesskatt som tilldelats av den sistnämnda staten.

69. Skattemyndigheten, den tyska regeringen och kommissionen har vid den muntliga förhandlingen framhållit hur viktigt angivandet av det registreringsnummer för mervärdesskatt som tilldelats av destinationsmedlemsstaten är för kontrollen av gemenskapsinterna transaktioner. Med tanke på den stora mängd sådana nummer är det i praktiken omöjligt att kontrollera varje nummer. Medlemsstaternas skattemyndigheter gör därför en automatiserad kontroll av dessa transaktioner, vilken inte hade varit möjlig om de skattskyldiga personerna inte hade varit skyldiga att ange sitt registreringsnummer för mervärdesskatt till mottagaren i destinationsmedlemsstaten.

70. Den hänskjutande domstolen och den portugisiska regeringen har även åberopat det system som infördes genom förordning nr 1798/2003. I artikel 17 i den förordningen föreskrivs ett automatiserat informationsutbyte mellan skattemyndigheterna i följande tre fall: om beskattningen anses äga rum i destinationsmedlemsstaten och kontrollsystemets effektivitet helt och hållet är beroende av information som lämnas av ursprungsmedlemsstaten, om en medlemsstat har skäl att tro att ett brott mot mervärdesskattelagstiftningen har begåtts eller sannolikt har begåtts i den andra medlemsstaten, och om det finns en risk för skattebortfall i den andra medlemsstaten.

71. Genom artiklarna 22–24 i förordning nr 1798/2003 införs dessutom en elektronisk databas och ett automatiserat informationsutbyte för gemenskapsinterna transaktioner, som omfattar registreringsnumren för mervärdesskatt i varje medlemsstat och det sammanlagda värdet av all gemenskapsintern leverans av varor mellan två personer med sådana registreringsnummer.

***** Se punkterna 45 och 46 i förevarande förslag till avgörande.

72. Eftersom ett åsidosättande av de materiella kraven enligt domstolens praxis inte får samma följder som ett åsidosättande av de formella kraven, ***** är det nödvändigt att fastställa huruvida skyldigheten att ange ett registreringsnummer för mervärdesskatt som tilldelats av destinationsmedlemsstaten är ett formellt eller ett materiellt krav för att beviljas det omtvistade undantaget.

73. I sina skriftliga och muntliga yttranden har såväl skattemyndigheten som den tyska och den portugisiska regeringen gjort gällande att denna skyldighet inte borde ha kvalificerats som ett formellt krav, utan som ett ”materiellt” krav, ett ”kvasimateriellt” krav eller till och med ett ”formellt krav med materiella effekter”.

74. Av följande skäl anser jag emellertid att denna skyldighet trots allt ska kvalificeras som ett formellt krav.

75. Å ena sidan består den metod som domstolen använt sig av för att identifiera de materiella kraven för rätten till undantag från mervärdesskatteplikten eller avdrag av mervärdesskatten av en bedömning av lydelsen av den bestämmelse i det sjätte direktivet där den begärda rättigheten fastställs. *****

76. I förevarande fall har det undantag som Josef Plöckl begärt gemensamt fastställts i artikel 28c A a och d i sjätte direktivet. Skyldigheten att dokumentera ett registreringsnummer för mervärdesskatt som tilldelats av destinationsmedlemsstaten nämns dock inte uttryckligen i någon av dessa bestämmelser. De materiella krav som kan identifieras genom en ”bedömning” av lydelsen av dessa två bestämmelser räknas upp i punkterna 59 och 60 i förevarande förslag till avgörande.

77. Å andra sidan har domstolen konstant betraktat skyldigheten att anmäla sig för registrering för mervärdesskatt ***** och skyldigheten ange registreringsnumret för mervärdesskatt ***** som formella krav för både avdragsrätten och rätten till undantag för gemenskapsinterna leveranser. Jag ser ingen anledning till att frångå denna rättspraxis inom ramen för undantaget för gemenskapsinterna leveranser.

78. Av ovanstående följer att Josef Plöckl, genom att inte ange det spanska registreringsnumret för mervärdesskatt till skattemyndigheten, har åsidosatt ett formellt krav som den tyska lagstiftaren har infört för att beviljas undantag för överföringar inom gemenskapen. Med beaktande av de principer som domstolen har fastställt återstår nu att fastställa vilka konsekvenser ett sådant åsidosättande av ett formellt krav får.

C – Rättspraxis avseende åsidosättande av formella krav på mervärdesskatteområdet

79. Kan ursprungsmedlemsstatens skattemyndigheter neka att bevilja det undantag för överföringar inom gemenskapen som föreskrivs i artikel 28c A a och d i sjätte direktivet med motiveringen att ett formellt krav har åsidosatts, såsom skyldigheten att ange ett registreringsnummer för mervärdesskatt som tilldelats av destinationsmedlemsstaten?

***** Se punkterna 79–103 i förevarande förslag till avgörande.

***** Se, vad gäller undantaget för gemenskapsinterna leveranser, dom Teleos m.fl. (C-409/04, EU:C:2007:548, punkterna 27 och 28), dom Collée (C-146/05, EU:C:2007:549, punkt 30), dom Twoh International (C-184/05, EU:C:2007:550, punkt 23), dom VSTR (C-587/10, EU:C:2012:592, punkterna 29 och 30) och dom Mecsek-Gabona (C-273/11, EU:C:2012:547, punkt 31). Se, vad gäller avdragsrätten, dom Idexx Laboratories Italia (C-590/13, EU:C:2014:2429, punkterna 41–43).

***** Se den rättspraxis som citeras i fotnot 22.

***** Se den rättspraxis som citeras i fotnot 23.

80. Domstolens praxis på mervärdesskatteområdet kännetecknas av att ett formalistiskt synsätt har förkastats. I praktiken resulterar detta i att medlemsstaternas skattemyndigheter är skyldiga att bevilja en rättighet om alla materiella krav är uppfyllda, och detta även om vissa formella krav inte har iakttagits.*****

81. Det finns dock två undantag till principen om förkastande av ett formalistiskt synsätt: Dels kan denna princip inte åberopas av en skattskyldig person som avsiktligt medverkat i undandragande av mervärdesskatt,***** dels kan principen inte åberopas för att slippa uppfylla den skattskyldiga personens skyldighet att styrka att denna uppfyller de materiella kraven.***** Jag kommer i det följande att redogöra för varför jag anser att dessa två undantag inte är tillämpliga i den situation som är i fråga i det nationella målet och att skattemyndigheten därför borde ha undantagit Josef Plöckls överföringar inom gemenskapen från mervärdesskatteplikt.

82. Med beaktande av de skriftliga och muntliga yttranden som inkommit till domstolen är jag även benägen att anse att det inte finns något hypotetiskt tredje undantag till principen om förkastande av ett formalistiskt synsätt, som skulle bygga på domen VSTR (C-587/10, EU:C:2012:592), och enligt vilket undantag från skatteplikt kan nekas om den skattskyldige personen inte har vidtagit alla åtgärder som rimligen kan krävas för att uppfylla de formella kraven.*****

1. Den princip om förkastande av ett formalistiskt synsätt som fastställts i domen Collée (C-146/05, EU:C:2007:549)

83. I domen Collée (C-146/05, EU:C:2007:549), som rör frågan huruvida undantag från mervärdesskatteplikt kan nekas för en leverans inom gemenskapen av det skälet att beviset ur bokföringen för denna leverans lämnats in för sent, konstaterade domstolen att principen om förkastande av ett formalistiskt synsätt dels bygger på vad som objektivt kännetecknar de begrepp som definieras i mervärdeslagstiftningen, dels på principen om skatteneutralitet.

84. Domstolen har konstaterat ”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 uppörd av skatten”.*****

85. Domstolen har vidare konstaterat att ”[t]ransaktionerna skall ... beskattas med beaktande av deras objektiva kännetecken Vad gäller bestämmningen av huruvida en leverans har ägt rum inom gemenskapen, framgår det av domstolens rättspraxis att om en leverans uppfyller kraven i artikel 28c A a första stycket i sjätte direktivet, skall ingen mervärdesskatt betalas för nämnda leverans”.*****

86. Följaktligen ”skall således undantaget från mervärdesskatteplikt ... mot bakgrund av principen om skatteneutralitet ..., beviljas när de materiella kraven är uppfyllda, även om de skattskyldiga underlåtit att uppfylla vissa formella krav”.*****

***** Se punkterna 83–91 i förevarande förslag till avgörande.

***** Se punkterna 92–95 i förevarande förslag till avgörande.

***** Se punkterna 96–103 i förevarande förslag till avgörande.

***** Se punkterna 104–117 i förevarande förslag till avgörande.

***** Dom Collée (C-146/05, EU:C:2007:549, punkt 29).

***** Dom Collée (C-146/05, EU:C:2007:549, punkt 30).

***** Dom Collée (C-146/05, EU:C:2007:549, punkt 31).

87. Denna princip, enligt vilken principen om skatteneutralitet kräver att avdrag för mervärdesskatt eller undantag från mervärdesskatteplikt ska "beviljas när de materiella kraven är uppfyllda, även om de skattskyldiga underlåtit att uppfylla vissa formella krav" (nedan kallat principen om förkastande av ett formalistiskt synsätt), har ofta tillämpats av domstolen, både vad gäller avdragsrätten ***** och undantaget från skatteplikt för gemenskapsinterna leveranser. *****

88. Dessutom har denna princip tillämpats på olika formella krav såsom skyldigheten att anmäla sig för registrering för mervärdesskatt, ***** skyldigheten att ange registreringsnumret för mervärdesskatt till den andra avtalsslutande parten ***** och skyldigheten att upprätta en deklaration, ***** en faktura ***** och bokföring ***** i enlighet med sjätte direktivet.

89. Vad gäller det nationella målet har den hänskjutande domstolen konstaterat att Josef Plöckl uppfyller alla villkor för att kunna utnyttja undantaget från mervärdesskatteplikt för sin överföring inom gemenskapen, med undantag av skyldigheten att ange ett registreringsnummer för mervärdesskatt som tilldelats av destinationsmedlemsstaten. *****

90. Eftersom den sistnämnda skyldigheten är ett formellt krav, följer det att Josef Plöckl uppfyller alla materiella krav för att kunna utnyttja ovannämnda undantag. Skattemyndigheten var därför i princip skyldig att undanta Josef Plöckls överföring inom gemenskapen från mervärdesskatteplikt.

91. Bedömningen skulle endast bli annorlunda om Josef Plöckls situation omfattades av endera av de två undantagen från principen om förkastande av ett formalistiskt synsätt. Av följande två skäl anser jag emellertid att så inte är fallet.

***** Dom Bockemühl (C-90/02, EU:C:2004:206, punkterna 49–52), dom Ecotrade (C-95/07 och C-96/07, EU:C:2008:267, punkterna 62–65), dom Uszodaépitő (C-392/09, EU:C:2010:569, punkterna 39–45), dom Nidera Handelscompagnie (C-385/09, EU:C:2010:627, punkterna 42–51), dom Dankowski (C-438/09, EU:C:2010:818, punkterna 32–37), dom Kopalnia Odkrywkowa Polski Trawertyn P. Granatowicz, M. Wąsiewicz (C-280/10, EU:C:2012:107, punkterna 43–49), dom EMS-Bulgaria Transport (C-284/11, EU:C:2012:458, punkterna 60–63), dom Ablessio (C-527/11, EU:C:2013:168, punkterna 32 och 33), dom Fatorie (C-424/12, EU:C:2014:50, punkt 35), dom Idexx Laboratories Italia (C-590/13, EU:C:2014:2429, punkterna 38–40) och dom Salomie och Oltean (C-183/14, EU:C:2015:454, punkterna 58–61).

***** Dom Collée (C-146/05, EU:C:2007:549, punkterna 29–31), dom Mecsek-Gabona (C-273/11, EU:C:2012:547, punkterna 59–61), dom VSTR (C-587/10, EU:C:2012:592, punkterna 45 och 46) och dom Traum (C-492/13, EU:C:2014:2267, punkterna 35, 36 och 43).

***** Dom Nidera Handelscompagnie (C-385/09, EU:C:2010:627, punkterna 48–51), dom Dankowski (C-438/09, EU:C:2010:818, punkterna 31–36), dom Kopalnia Odkrywkowa Polski Trawertyn P. Granatowicz, M. Wąsiewicz (C-280/10, EU:C:2012:107, punkt 47), dom EMS-Bulgaria Transport (C-284/11, EU:C:2012:458, punkterna 60–63), dom Mecsek-Gabona (C-273/11, EU:C:2012:547, punkterna 59–63), dom Ablessio (C-527/11, EU:C:2013:168, punkt 33) och dom Salomie och Oltean (C-183/14, EU:C:2015:454, punkterna 60 och 61).

***** Dom VSTR (C-587/10, EU:C:2012:592, punkterna 47–51) och dom Traum (C-492/13, EU:C:2014:2267, punkt 43).

***** Dom Ecotrade (C-95/07 och C-96/07, EU:C:2008:267, punkterna 60–64), dom Uszodaépitő (C-392/09, EU:C:2010:569, punkterna 41–45) och dom Idexx Laboratories Italia (C-590/13, EU:C:2014:2429, punkterna 42–46).

***** Dom Bockemühl (C-90/02, EU:C:2004:206, punkterna 49–53), dom Uszodaépitő (C-392/09, EU:C:2010:569, punkterna 41–45), dom Kopalnia Odkrywkowa Polski Trawertyn P. Granatowicz, M. Wąsiewicz (C-280/10, EU:C:2012:107, punkterna 44–49) och dom Idexx Laboratories Italia (C-590/13, EU:C:2014:2429, punkterna 42–46).

***** Dom Collée (C-146/05, EU:C:2007:549, punkterna 28–31), dom Ecotrade (C-95/07 och C-96/07, EU:C:2008:267, punkterna 60–64) och dom Idexx Laboratories Italia (C-590/13, EU:C:2014:2429, punkterna 42–46).

***** Se punkt 42 i förevarande förslag till avgörande.

2. Det första undantaget: Avsiktligt medverkande i skatteundandragande

92. Enligt domstolen ska principen om förkastande av ett formalistiskt synsätt inte tillämpas om den skattskyldiga personen "avsiktligen medverkat i det skatteundandragande som äventyrat det gemensamma mervärdesskattesystemets funktion". Domstolen har nämligen slagit fast att principen om skatteneutralitet, som principen om förkastande av ett formalistiskt synsätt bygger på, ***** inte med framgång kan åberopas av en person som avsiktligen medverkat i skatteundandragande. *****

93. I detta avseende erinrar jag om att domstolen, inom ramen för förfarandet enligt artikel 267 FEUF, inte är behörig att kontrollera och inte heller att bedöma sakomständigheterna i målet vid den nationella domstolen. Det ankommer således på den nationella domstolen att göra en helhetsbedömning av omständigheterna i målet för att avgöra huruvida den skattskyldiga personen handlade i god tro och vidtog alla åtgärder som rimligen kan krävas för att försäkra sig om att transaktionen inte medförde att bolaget blev delaktigt i ett skatteundandragande. *****

94. I förevarande mål framgår det emellertid av begäran om förhandsavgörande att parterna i det nationella målet är eniga om att Josef Plöckl inte avsiktligen har medverkat till skatteundandragande. Enligt lydelsen av den tolkningsfråga som har hänskjutits till domstolen anser den hänskjutande domstolen att det inte finns några konkreta bevis för skatteundandragande. Den hänskjutande domstolen har grundat sin bedömning dels på den omständigheten att Josef Plöckl har lämnat alla relevanta uppgifter till skattemyndigheten, ***** bland annat det datum fordonet skickades till Spanien, mottagarens identitet (en återförsäljare), det datum fordonet såldes i Spanien samt förvärvarens (D) identitet och registreringsnummer för mervärdesskatt i Spanien, ***** dels på den omständigheten att Josef Plöckl i vilket fall som helst skulle haft rätt att dra av den mervärdesskatt som ska betalas på överföringen inom gemenskapen, eftersom denna överföring gjordes för att leverera varor som D är skattepliktig för. *****

95. Av ovanstående följer att Josef Plöckl enligt min uppfattning inte omfattas av det första undantaget från principen om förkastande av ett formalistiskt synsätt.

3. Det andra undantaget: Skyldigheten att visa att de materiella villkoren är uppfyllda

96. Enligt domstolens praxis är det även tillåtet att avvika från principen om förkastande av ett formalistiskt synsätt om "åsidosättandet av sådana formella krav skulle medföra att säker bevisning för att de materiella kraven har uppfyllts inte skulle kunna företes". Detta andra undantag från principen om förkastande av ett formalistiskt synsätt, som rör den bevisning som medlemsstaternas skattemyndigheter får kräva från de skattskyldiga personerna, har fastställts av domstolen både för avdragsrätten ***** och för undantaget från skatteplikt för gemenskapsinterna leveranser. *****

***** Se punkterna 83–87 i förevarande förslag till avgörande.

***** Dom R. (C-285/09, EU:C:2010:742, punkt 54) och dom VSTR (C-587/10, EU:C:2012:592, punkt 46).

***** Dom Mecsek-Gabona (C-273/11, EU:C:2012:547, punkt 53) och dom Traum (C-492/13, EU:C:2014:2267, punkt 41).

***** Om Josef Plöckl hade angett ett spanskt registreringsnummer för mervärdesskatt hade detta, för att citera den hänskjutande domstolen, "inte bidragit till att fastställa de faktiska omständigheterna, eftersom detta nummer redan var känt". Se punkt 42 i förevarande förslag till avgörande.

***** Se punkt 20 i förevarande förslag till avgörande.

***** Se punkt 32 i förevarande förslag till avgörande.

***** Dom EMS-Bulgaria Transport (C-284/11, EU:C:2012:458, punkt 71) och dom Idexx Laboratories Italia (C-590/13, EU:C:2014:2429, punkt 39).

***** Dom Collée (C-146/05, EU:C:2007:549, punkt 31), dom Mecsek-Gabona (C-273/11, EU:C:2012:547, punkt 61) och dom VSTR (C-587/10, EU:C:2012:592, punkt 46).

97. Detta undantag är förenligt med de klassiska principerna om vem som har bevisbördan, enligt vilka det ankommer på den person som begär en skatteförmån att bevisa att vederbörande uppfyller de krav som fastställts i detta syfte. Vad gäller undantaget för gemenskapsinterna leveranser ankommer det alltså på den som levererar varorna att bevisa att villkoren i artikel 28c A a första stycket i sjätte direktivet är uppfyllda. *****

98. Domstolen har emellertid fastställt ett ”undantag från detta undantag”, som får en särskild betydelse i förevarande mål. Enligt fast rättspraxis kan skatteförvaltningen, om den förfogar över de uppgifter som behövs för att fastställa att de materiella villkoren är uppfyllda, inte uppställa sådana ytterligare villkor som kan leda till att denna rätt över huvud taget inte blir utnyttjad. *****

99. I det nationella målet hade angivelsen av det registreringsnummer som tilldelats i Spanien, som skattemyndigheten krävt, kunnat bidra till att bevisa Josef Plöckls egenskap av skattskyldig i den staten. *****

100. Det system med överföringar inom gemenskapen som är tillämpligt i det nationella målet uppvisar dock en egenhet i detta avseende. Med hänsyn till att skickandet eller transporten av varor som ingår i den skattskyldiges rörelse enligt artikel 28a.5 b i sjätte direktivet utgör ett materiellt villkor för att likställa en överföring inom gemenskapen med leverans av varor mot vederlag, och eftersom skattemyndigheten har konstaterat att det föreligger en sådan beskattningsbar transaktion kan denna ändå neka att bevilja den skattelättnad som föreskrivs i artikel 28c A d i nämnda direktiv med motiveringen att den skattskyldige inte har bevisat att överföringen gjordes ”åt en skattskyldig i denna egenskap”?

101. Som jag redan påpekat innebär den omständigheten att en skattskyldig person överför en vara för att denna ska ”ingå i rörelsen” (materiellt krav för att likställa överföringen med en leverans av varor mot vederlag) att överföringen sker åt en skattskyldig ”i denna egenskap”, det vill säga som agerar inom ramen för sin skattepliktiga verksamhet (materiellt krav för att beviljas skattelättnad för överföringen). *****

102. Eftersom skattemyndigheten har beslutat att beskatta den överföring inom gemenskapen som Josef Plöckl har gjort, följer det följaktligen att myndigheten förfogade över alla nödvändiga uppgifter för att fastställa att överföringen hade skett ”för att ingå i rörelsen” och således åt en skattskyldig ”i denna egenskap”. I detta avseende är det av särskilt relevant att skattemyndigheten förfogade över en faktura som ingetts av Josef Plöckl och utställts för försäljningen av det aktuella fordonet till det spanska företaget D. ***** Det kan tilläggas att den hänskjutande domstolen även anser det utrett att Josef Plöckl skickade fordonet från Tyskland till Spanien för att där fortsätta att använda det som tillgång i rörelsen. *****

***** Dom Twoh International (C-184/05, EU:C:2007:550, punkt 26), dom R. (C-285/09, EU:C:2010:742, punkt 46) och dom VSTR (C-587/10, EU:C:2012:592, punkt 43).

***** Dom Bockemühl (C-90/02, EU:C:2004:206, punkt 51), dom Ecotrade (C-95/07 och C-96/07, EU:C:2008:267, punkt 64), dom Uszodaépitő (C-392/09, EU:C:2010:569, punkt 40), dom Nidera Handelscompagnie (C-385/09, EU:C:2010:627, punkt 42), dom Dankowski (C-438/09, EU:C:2010:818, punkt 35), dom Kopalnia Odkrywkowa Polski Trawertyn P. Granatowicz, M. Wąsiewicz (C-280/10, EU:C:2012:107, punkt 43), dom EMS-Bulgaria Transport (C-284/11, EU:C:2012:458, punkterna 62 och 71), dom Idexx Laboratories Italia (C-590/13, EU:C:2014:2429, punkt 40) och dom Salomie och Oltean (C-183/14, EU:C:2015:454, punkt 59).

***** Dom VSTR (C-587/10, EU:C:2012:592, punkterna 48 och 49).

***** Se punkt 61 i förevarande förslag till avgörande och den rättspraxis som citeras i fotnot 6.

***** Se punkt 20 i förevarande förslag till avgörande.

***** Se punkt 30 i förevarande förslag till avgörande.

103. Av ovanstående följer enligt min uppfattning att skattemyndigheten förfogar över alla nödvändiga uppgifter för att fastställa att de materiella kraven för att beviljas det omtvistade undantaget är uppfyllda. Josef Plöckl omfattas följaktligen inte av det andra undantaget till principen om förkastande av ett formalistiskt synsätt.

D – Avsaknad av införande av undantag till principen om förkastande av ett formalistiskt synsätt i domen VSTR (C-587/10, EU:C:2012:592)

104. Skattemyndigheten, den portugisiska regeringen och kommissionen har anfört vissa avsnitt i domen VSTR (C-587/10, EU:C:2012:592), särskilt punkterna 52 och 58, till stöd för uppfattningen att det föreligger vad som enligt min mening kan betraktas som ett tredje undantag till principen om förkastande av ett formalistiskt synsätt.

105. Enligt ovannämnda parter skulle domstolen ha gett skattemyndigheterna rätt att neka en skattskyldig en rättighet som denne begärt, då alla materiella krav är uppfyllda, eftersom den skattskyldige inte har vidtagit de åtgärder som rimligen kan krävas av honom eller henne för att uppfylla ett formellt krav. Detta resonemang har särskild betydelse i förevarande mål, eftersom den hänskjutande domstolen uttryckligen har begärt att domstolen ska ta ställning i denna fråga.

106. Jag anser att en sådan ”strikt” tolkning av domen VSTR (C-587/10, EU:C:2012:592) bör avvisas av följande tre skäl.

107. För det första anser jag att en sådan strikt tolkning innebär en felaktig läsning av domen VSTR (C-587/10, EU:C:2012:592). Jag erinrar om att det målet rörde nekande av undantag från mervärdesskatteplikt för gemenskapsintern leverans på grund av att leverantören inte iakttagit ett formellt krav som ålagts denne, nämligen att ange registreringsnumret för mervärdesskatt (se punkt 39 i den domen).

108. I punkterna 40–47 i samma dom sammanfattar domstolen sin tidigare praxis vad gäller begränsningarna av medlemsstaternas befogenhet att ställa upp formella krav, däribland beviskrav, som måste iaktas för att gemenskapsintern leverans ska kunna undantas från skatteplikt. I punkterna 45 och 46 i samma dom erinras om att principen om mervärdesskatteneutralitet innebär att alla formella krav inte behöver iaktas, med undantag för om den skattskyldige avsiktligt har medverkat till skatteundrandragande. Däremot säger domstolen inte något om att det ska göras undantag från principen om förkastande av ett formalistiskt synsätt om den skattskyldige inte har vidtagit de åtgärder som rimligen kan krävas av honom eller henne för att uppfylla ett formellt krav.

109. I punkterna 48–53 i domen VSTR (C-587/10, EU:C:2012:592) tillämpar domstolen ovannämnda principer på de specifika omständigheterna i det målet. I punkt 51 i den domen tillämpar domstolen framför allt principen om att formella krav inte behöver iaktas:

”Även om registreringsnumret för mervärdesskatt bevisar den skattskyldiga personens status i mervärdesskattehänseende och underlättar skattekontrollen vid gemenskapsinterna transaktioner, rör det sig dock enbart om ett formellt krav som inte kan påverka rätten till undantag från mervärdesskatt i den mån som de materiella villkoren för en gemenskapsintern leverans är uppfyllda.”

110. I punkt 52 i samma dom, som till viss del upprepas i punkt 58 i samma dom, vilken ligger till grund för den strikta tolkning som de ovan i punkt 104 nämnda parterna har gjort, har domstolen undersökt huruvida det första undantaget till denna princip, nämligen den skattskyldiges medverkan till skatteundrandragande, är relevant i förhållande till de specifika omständigheterna i det nationella målet.

”Även om det är berättigat att kräva att leverantören har agerat i god tro och att vederbörande har vidtagit de åtgärder som rimligen kan krävas *för att säkerställa att den transaktion som leverantören utför inte leder till att vederbörande blir inblandad i skatteundandragande ...* går medlemsstaterna utöver vad som är nödvändigt för en korrekt uppbörd av skatten när de nekar undantag från mervärdesskatteplikt för en gemenskapsintern leverans enbart på grund av att leverantören inte har angett registreringsnumret för mervärdesskatt, och detta *trots att* vederbörande inte, efter att ha agerat i god tro och vidtagit de åtgärder som rimligen kan krävas, kan ange detta nummer utan i stället har ingett andra uppgifter som på ett tillfredsställande sätt visar att förvärvaren i den förevarande transaktionen är en skattskyldig person i denna egenskap” (min kursivering).

111. Enligt min läsning av punkt 52 erinrar domstolen i första delen av denna punkt om principen bakom det första undantaget till att alla formella krav inte behöver iakttas, medan domstolen i den tredje delen av punkten, som inleds med uttrycket ”och detta trots att”, övergår till att praktiskt tillämpa detta undantag. Domstolen har således slagit fast att en leverantörs medverkan i skatteundandragande kunde uteslutas på grund av den omständigheten att leverantören, efter att ha agerat i god tro och vidtagit de åtgärder som rimligen kan krävas av honom eller henne, inte kunde ange registreringsnumret för mervärdesskatt till förvärvaren. Punkt 53 i samma dom stöder denna tolkning, eftersom domstolen i den punkten konstaterar att ”[v]arken det ena eller det andra bolaget verkar ... ha *agerat i skatteundandragande syfte*” (min kursivering).

112. Till skillnad från vad Finanzamt, den portugisiska regeringen och kommissionen har påstått fastställs det i punkt 52 i domen VSTR (C-587/10, EU:C:2012:592) följaktligen inte något tredje undantag till principen om förkastande av ett formalistiskt synsätt, enligt vilket den skattskyldige skulle vara skyldig att vidta alla åtgärder som rimligen kan krävas *för att uppfylla alla formella krav*, vid äventyr av att förlora rätten till undantaget. Enligt min mening har domstolen enbart erinrat om och tillämpat det första undantaget till denna princip, med stöd av vilket den skattskyldige ska vidta de åtgärder som rimligen kan krävas *för att säkerställa att den transaktion som leverantören utför inte leder till att vederbörande blir inblandad i skatteundandragande*, vid äventyr av att förlora rätten till undantaget.

113. För det andra sägs inget om ett tredje undantag till principen om förkastande av ett formalistiskt synsätt i domstolens rättspraxis före eller efter domen VSTR (C-587/10, EU:C:2012:592). Jag understryker i det avseendet att domstolen inte i någon av de domar som den meddelat efter den domen nämner detta hypotetiska tredje undantag, som bygger på de dubbla kriterierna ”god tro” och ”åtgärder som rimligen kan krävas av den skattskyldige”, utan bekräftar principen om förkastande av ett formalistiskt synsätt. *****

114. För det tredje är den tolkning som skattemyndigheten, den portugisiska regeringen och kommissionen har förordat slutligen oförenlig med de lösningar som domstolen har valt i de domar som har meddelats före och efter domen VSTR (C-587/10, EU:C:2012:592). I dessa domar har domstolen nämligen aldrig tillämpat ett så strikt kriterium.

115. Domstolens praxis beträffande åsidosättandet av skyldigheten att upprätta en deklARATION, skyldigheten att upprätta en faktura, bokföringsskyldigheten, ***** skyldigheten att anmäla sig för registrering för mervärdesskatt ***** eller skyldigheten att ange registreringsnumret för mervärdesskatt till den andra avtalsparten ***** är en bra illustration av detta. Förutom vid sådana

***** Dom Ablessio (C-527/11, EU:C:2013:168, punkt 32), dom Fatorie (C-424/12, EU:C:2014:50, punkt 35), dom Equoland (C-272/13, EU:C:2014:2091, punkt 39), dom Idexx Laboratories Italia (C-590/13, EU:C:2014:2429, punkt 38) och dom Salomie och Oltean (C-183/14, EU:C:2015:454, punkt 58).

***** Se den rättspraxis som citeras i fotnoterna 24–26.

***** Se den rättspraxis som citeras i fotnot 22.

***** Se den rättspraxis som citeras i fotnot 23.

exceptionella omständigheter som var i fråga i domen VSTR (C-587/10, EU:C:2012:592, punkt 53) kommer den skattskyldige som vidtar ”de åtgärder som rimligen kan krävas” nämligen alltid att kunna uppfylla sådana formella krav. Domstolen har emellertid flera gånger slagit fast att den omständigheten att ett formellt krav inte har iakttagits inte får medföra att avdragsrätten eller rätten till undantag går förlorad om de materiella kraven är uppfyllda.

116. Enligt min åsikt skulle ett så strikt kriterium leda till att det endast skulle vara möjligt att tillämpa principen om förkastande av ett formalistiskt synsätt i händelse av force majeure. Om ett formellt krav inte iakttas skulle detta alltid leda till att den begärda rättigheten går förlorad, förutom i de fall där det var omöjligt för den skattskyldige att uppfylla dessa krav trots att vederbörande vidtagit alla åtgärder som rimligen kan krävas. Enligt min uppfattning råder det inte någon tvekan om att en sådan tolkning på ett grundläggande sätt ändrar domstolens fasta praxis beträffande principen om förkastande av ett formalistiskt synsätt på mervärdesskatteområdet.

117. Av ovanstående följer att det är nödvändigt att avvisa den strikta tolkning av domen VSTR (C-587/10, EU:C:2012:592) som förordats av skattemyndigheten, den portugisiska regeringen och kommissionen, enligt vilka det föreligger ett tredje undantag från principen om förkastande av ett formalistiskt synsätt.

E – Huruvida det är omöjligt att motivera nekandet av det omtvistade undantaget med att en annan skyldighet som införts genom eller med stöd av sjätte direktivet har åsidosatts

118. I de skriftliga och muntliga yttranden som har inletts till domstolen har flera skyldigheter som införts genom eller med stöd av sjätte direktivet åberopats för att motivera att det omtvistade undantaget nekades på grund av att Josef Plöckl inte angett det registreringsnummer för mervärdesskatt som tilldelats av destinationsstaten.

119. Till stöd för denna uppfattning har för det första inledningsfrasen till artikel 28c A i sjätte direktivet åberopats, enligt vilken det ankommer på medlemsstaterna att fastställa under vilka villkor gemenskapsinterna transaktioner ska undantas från skatteplikt ”för att säkerställa en korrekt och enkel tillämpning av de undantag som föreskrivs nedan och för att förhindra skatteflykt, skatteundandragande eller missbruk”.

120. Av domstolens fasta praxis följer att medlemsstaterna vid utövandet av sina befogenheter ska iaktta de allmänna rättsprinciper som utgör en del av gemenskapernas rättsordning, bland annat principerna om rättssäkerhet, proportionalitet och skydd för berättigade förväntningar. *****

121. Dessutom bör det påpekas att domstolen aldrig har tolkat ovannämnda fras så, att medlemsstaterna kan neka undantag från mervärdesskatteplikt endast av det skälet att ett formellt krav har åsidosatts. Domstolen har närmare bestämt flera gånger slagit fast att enbart åsidosättandet av ett formellt krav, bland annat kravet på att ange förvärvarens registreringsnummer för mervärdesskatt, inte får leda till att det undantag för gemenskapsinterna leveranser som föreskrivs i artikel 28c A a i sjätte direktivet nekas. ***** Jag ser ingen anledning till att frångå denna rättspraxis när det gäller överföringar inom gemenskapen.

***** Dom Twoh International (C-184/05, EU:C:2007:550, punkt 25), dom R. (C-285/09, EU:C:2010:742, punkt 45), dom Mecsek-Gabona (C-273/11, EU:C:2012:547, punkt 36) och dom Traum (C-492/13, EU:C:2014:2267, punkt 27).

***** Se den rättspraxis som citeras i fotnot 21.

122. För det andra har artikel 22.8 i sjätte direktivet, i dess lydelse enligt artikel 28 h i samma direktiv, åberopats för att motivera nekandet av det omtvistade undantaget. Enligt denna bestämmelse, som är föremål för tolkningsfrågan, ”får medlemsstaterna ålägga andra skyldigheter som de finner nödvändiga för riktig debitering och uppbörd av skatt och till förebyggande av fusk”.

123. Jag erinrar om att denna bestämmelse aldrig har tolkats så, att medlemsstaterna får neka undantag från mervärdesskatteplikt enbart av det skälet att ett formellt krav har åsidosatts. Enligt domstolens fasta praxis får de åtgärder som medlemsstaterna kan vidta med stöd av nämnda artikel inte äventyra mervärdesskattens neutralitet.***** Sådana åtgärder får följaktligen inte användas på ett sätt som äventyrar principen om förkastande av ett formalistiskt synsätt, vilken följer av principen om mervärdesskattens neutralitet.*****

124. Med andra ord är det enbart om den skattskyldige avsiktligt medverkar till skatteundandragande som skattemyndigheterna får neka undantag från mervärdesskatteplikten på grund av att ett formellt krav inte har iakttagits. I det nationella målet har emellertid den hänskjutande domstolen utslutit att så är fallet.*****

125. En tredje kategori bestämmelser i sjätte direktivet har åberopats för att motivera nekandet av det omtvistade undantaget, nämligen de i vilka skattskyldiga åläggs vissa formella skyldigheter såsom skyldigheten att utfärda en faktura med angivande av säljarens och köparens registreringsnummer för mervärdesskatt (artikel 22.3 i sjätte direktivet, i dess lydelse enligt artikel 28 h i samma direktiv) eller skyldigheten att överlämna en sammanställning över de köpare som är registrerade för mervärdesskatt till vilka han har levererat varor enligt de villkor som anges i artikel 28c A a och d i sjätte direktivet (artikel 22.6 b i sjätte direktivet, i dess lydelse enligt artikel 28 h i samma direktiv).

126. Utan att ifrågasätta möjligheten att utdöma en proportionell sanktion vid åsidosättandet av dessa formella skyldigheter ser jag inget skäl till varför ett sådant åsidosättande skulle kunna leda till att den rätt till undantag som gemensamt föreskrivs i artikel 28c A a och d i sjätte direktivet går förlorad. Framför allt krävs det enligt de sistnämnda bestämmelserna inte att formella skyldigheter som fastställs i andra bestämmelser i sjätte direktivet måste vara uppfyllda för att detta undantag ska kunna beviljas.

127. En fjärde kategori bestämmelser som har åberopats för att motivera det omtvistade undantaget nekas rör skyldigheten att deklarerera både överföringen inom gemenskapen och det gemenskapsinterna förvärv som har likställts med denna och som omfattas av mervärdesskatt i destinationsstaten (det vill säga Spanien).

128. I det nationella målet har Josef Plöckl uppenbarligen ansett att överföringen och försäljningen av det omtvistade fordonet i Spanien utgör en vanlig gemenskapsintern leverans i den mening som avses i artikel 28c A a i sjätte direktivet. Därför skulle han inte ha deklarerat det ”likställda” gemenskapsinterna förvärvet i destinationsstaten. I detta sammanhang ankommer det nämligen på D, den som har förvärvat fordonet, att deklarerera ett gemenskapsinternt förvärv.

***** Se, bland annat, dom Collée (C-146/05, EU:C:2007:549, punkt 26), dom VSTR (C-587/10, EU:C:2012:592, punkt 44) och dom Idexx Laboratories Italia (C-590/13, EU:C:2014:2429, punkt 37). Se även, vad gäller artikel 273 i direktiv 2006/112 som har ersatt artikel 22.8 i sjätte direktivet, i dess lydelse enligt artikel 28 h i sistnämnda direktiv, dom Nidera Handelscompagnie (C-385/09, EU:C:2010:627, punkt 49), dom EMS-Bulgaria Transport (C-284/11, EU:C:2012:458, punkt 47) och dom Salomie och Oltean (C-183/14, EU:C:2015:454, punkt 62).

***** Se punkterna 83–87 i förevarande förslag till avgörande.

***** Se punkt 94 i förevarande förslag till avgörande.

129. Av fast rättspraxis framgår dock att undantaget från skatteplikt för en gemenskapsintern leverans inte får nekas i ursprungsmedlemsstaten med motiveringen att det gemenskapsinterna förvärvet inte har deklarerats i destinationsmedlemsstaten.*****

130. I det nationella målet fick skattemyndigheten därför inte neka det omtvistade undantaget med motiveringen att Josef Plöckl inte hade deklarerat motsvarande gemenskapsinterna förvärv i Spanien. En annan bedömning hade endast varit möjlig om den skattskyldige hade medverkat till skatteundandragande,***** vilket jag erinrar om är något som den hänskjutande domstolen har uteslutit i det nationella målet.*****

131. Av ovanstående följer att nekandet att bevilja det omtvistade undantaget från skatteplikt, på grund av underlåtenhet att ange ett registreringsnummer för mervärdesskatt som tilldelats av destinationsstaten, inte kan motiveras av att skyldigheter som införts genom eller med stöd av ovannämnda bestämmelser i sjätte direktivet har åsidosatts.

F – Huruvida det är möjligt att utdöma en sanktion om denna skyldighet åsidosätts

132. Det följer av allt vad som ovan anförts att skattemyndigheten inte fick neka att undanta den omtvistade överföringen inom gemenskapen från mervärdesskatteplikt med motiveringen att Josef Plöckl inte hade iakttagit skyldigheten att ange ett spanskt registreringsnummer för mervärdesskatt, eftersom

- denna skyldighet utgör ett formellt krav,
- det inte finns några konkreta bevis som tyder på skatteundandragande, och
- skattemyndigheten förfogade över de uppgifter som krävdes för att fastställa att de materiella kraven var uppfyllda.

133. Denna slutsats förefaller dessutom vara förenlig med proportionalitetsprincipen. Nekandet att bevilja det omtvistade undantaget, och den dubbelbeskattning av överföringen inom gemenskapen som detta kan leda till,***** utgör enligt min åsikt en oproportionell sanktion såvitt, vilket den hänskjutande domstolen har hävdad, Josef Plöckl endast har gjort sig skyldig till en felaktig juridisk kvalificering av den aktuella transaktionen.

134. Skyldigheten att under de omständigheter som var i fråga i det nationella målet undanta överföringen inom gemenskapen innebär emellertid inte att ursprungsstatens skattemyndigheter inte får utdöma några sanktioner mot den skattskyldige för dennes underlåtenhet att ange ett registreringsnummer som tilldelats av destinationsstaten.

***** Dom Teleos m.fl. (C-409/04, EU:C:2007:548, punkterna 69–72) och dom VSTR (C-587/10, EU:C:2012:592, punkterna 55–57).

***** Dom R. (C-285/09, EU:C:2010:742, punkterna 51–55).

***** Se punkt 94 i förevarande förslag till avgörande.

***** Överföringen skulle beskattas en första gång i ursprungsstaten, som leverans av varor (som inte är undantagen skatteplikt), och en andra gång i destinationsmedlemsstaten, som ett gemenskapsinternt förvärv.

135. I detta avseende framhåller jag att ovannämnda tillvägagångssätt inte äventyrar *principen* bakom de skattskyldigas skyldighet att vid en överföring inom gemenskapen ange det registreringsnummer som de tilldelats av destinationsstaten, framför allt med beaktande av dess betydelse för att kunna kontrollera gemenskapsinterna transaktioner. Vad gäller den *sanktion* som är kopplad till denna skyldighet skiljer sig detta tillvägagångssätt i praktiken inte från det som föreslagits av skattemyndigheten, den tyska och den portugisiska regeringen samt kommissionen.

136. Vad gäller domstolens praxis i fråga om principen om förkastande av ett formalistiskt synsätt anser jag nämligen, till skillnad från vad parterna har gjort gällande, att åsidosättandet av skyldigheten att ange det registreringsnummer för mervärdesskatt som tilldelats av destinationsstaten inte får leda till en sanktion i form av att det omtvistade undantaget nekas.

137. Enligt min uppfattning råder det emellertid inte någon tvekan om att åsidosättandet av denna skyldighet kan bli föremål för en administrativ sanktion. Av domstolens fasta praxis följer nämligen att den skattskyldiga person som inte uppfyller de formkrav som uppställts genom eller med stöd av sjätte direktivet kan åläggas en administrativ sanktion i enlighet med de nationella bestämmelser som införlivar direktivet med nationell rätt. *****

138. Så länge det inte har skett någon harmonisering av unionslagstiftningen i fråga om tillämpliga sanktioner för underlåtenhet att iaktta villkor som föreskrivs i ett regelverk som införts genom unionslagstiftningen, har medlemsstaterna befogenhet att välja de sanktioner som de finner lämpliga. De är dock skyldiga att vid utövandet av denna befogenhet iaktta unionsrätten och dess allmänna rättsprinciper, följaktligen också proportionalitetsprincipen. *****

139. Vid prövningen av huruvida sanktionen i fråga är förenlig med proportionalitetsprincipen ska hänsyn bland annat tas till arten och allvaret av den överträdelse som denna sanktion avser att bestraffa samt metoderna för att fastställa sanktionsbeloppet. *****

140. Med tillämpning av dessa principer är det tillåtet för medlemsstaternas skattemyndigheter att påföra en administrativ sanktion mot en skattskyldig person som inte uppfyller ett formellt krav som skyldigheten att ange det registreringsnummer som tilldelats av destinationsstaten. Storleken på denna sanktion får bland annat spegla den betydelse som uppgiften om detta nummer har för kontrollen av överföringar inom gemenskapen, vilket framhölls vid den muntliga förhandlingen. ***** Vid den muntliga förhandlingen medgav skattemyndigheten att det enligt den tyska lagstiftningen faktiskt är möjligt att påföra en administrativ straffavgift om denna skyldighet inte iakttas. Under alla omständigheter ankommer det på den hänskjutande domstolen att slutligt bedöma huruvida en sådan sanktionsåtgärd är proportionerlig. *****

***** Se dom Nidera Handelscompagnie (C-385/09, EU:C:2010:627, punkt 52) samt, för ett liknande resonemang, dom Salomie och Oltean (C-183/14, EU:C:2015:454, punkt 63).

***** Se dom Rëdlihs (C-263/11, EU:C:2012:497, punkt 44) och, för ett liknande resonemang, dom Equoland (C-272/13, EU:C:2014:2091, punkt 34).

***** Dom Rëdlihs (C-263/11, EU:C:2012:497, punkt 47) och dom Equoland (C-272/13, EU:C:2014:2091, punkt 35).

***** Se punkterna 69–71 i förevarande förslag till avgörande.

***** Dom Equoland (C-272/13, EU:C:2014:2091, punkt 48).

VI – Förslag till avgörande

141. Mot bakgrund av vad ovan anförts föreslår jag att domstolen besvarar den fråga som Finanzgericht München (skattedomstolen i München) ställt på följande sätt:

Artiklarna 22.8 och 28c A a första stycket och d i rådets sjätte direktiv 77/388/EEG av den 17 maj 1977 om harmonisering av medlemsstaternas lagstiftning rörande omsättningsskatter – Gemensamt system för mervärdesskatt: enhetlig beräkningsgrund, i dess lydelse enligt rådets direktiv 2005/92/EG av den 12 december 2005, ska tolkas så, att de utgör hinder för skattemyndigheterna i ursprungsmedlemsstaten att neka undantag från mervärdesskatteplikt för en överföring inom gemenskapen med motiveringen att den skattskyldiga personen inte har angett det registreringsnummer för mervärdesskatt som tilldelats av destinationsstaten, när det inte finns några konkreta bevis för skatteundandragande, varan har överförts till en annan medlemsstat och de övriga villkoren för att beviljas undantag är uppfyllda.