

DOMSTOLENS DOM (andra avdelningen)

den 6 september 2012 (\*)

”Mervärdesskatt – Direktiv 2006/112/EG – Artikel 138.1 – Villkor för undantag för en gemenskapsintern transaktion som karakteriseras av att förvärvaren är skyldig att ombesörja transporten av varan som denne får förfoga över såsom ägare från det att den lastas – Skyldighet för säljaren att styrka att varan fysiskt har lämnat den medlemsstat från vilken den har levererats – Strykning, med retroaktiv verkan, av förvärvarens registreringsnummer för mervärdesskatt”

I mål C-273/11,

angående en begäran om förhandsavgörande enligt artikel 267 FEUF, framställd av Baranya Megyei Bíróság (Ungern) genom beslut av den 18 maj 2011, som inkom till domstolen den 3 juni 2011, i målet

**Mecsek-Gabona Kft**

mot

**Nemzeti Adó- és Vámhivatal Dél-dunántúli Regionális Adó Főigazgatósága,**

meddelar

DOMSTOLEN (andra avdelningen)

sammansatt av avdelningsordföranden J.N. Cunha Rodrigues samt domarna U. Löhmus (referent), A. Rosas, A. Ó Caoimh och A. Arabadjiev,

generaladvokat: J. Kokott,

justitiesekreterare: handläggaren K. Sztranc-Szawiczek,

efter det skriftliga förfarandet och förhandlingen den 10 maj 2012,

med beaktande av de yttranden som avgetts av:

- Ungerns regering, genom Z. Fehér och K. Szijjártó, båda i egenskap av ombud,
- Tysklands regering, genom T. Henze och K. Petersen, båda i egenskap av ombud,
- Europeiska kommissionen, genom L. Lozano Palacios och V. Bottka, båda i egenskap av ombud,

med hänsyn till beslutet, efter att ha hört generaladvokaten, att avgöra målet utan förslag till avgörande,

följande

**Dom**

1 Begäran om förhandsavgörande avser tolkningen av artikel 138.1 i rådets direktiv

2006/112/EG av den 28 november 2006 om ett gemensamt system för mervärdesskatt (EUT L 347, s. 1), i dess lydelse enligt rådets direktiv 2010/88/EU av den 7 december 2010 (EUT L 326, s. 1) (nedan kallat direktiv 2006/112).

2 Begäran har framställts i ett mål mellan Mecsek-Gabona Kft (nedan kallat Mecsek-Gabona) och Nemzeti Adó- és Vámhivatal Dél-dunántúli Regionális Adó Főigazgatósága (den regionala skattemyndigheten i Dél-dunántúl) (nedan kallad Főigazgatóság). Målet rör denna myndighets beslut att Mecsek-Gabona inte skulle komma i åtnjutande av ett undantag från mervärdesskatt för en transaktion som Mecsek-Gabona betecknade som en gemenskapsintern leverans av varor.

## Tillämpliga bestämmelser

### *Direktiv 2006/112*

3 Direktiv 2006/112 har, enligt artiklarna 411 och 413 i direktivet, från och med den 1 januari 2007 upphävt och ersatt då gällande unionslagstiftning på området för mervärdesskatt, däribland 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).

4 Artikel 2.1 b i i direktiv 2006/112 föreskriver:

”1. Följande transaktioner skall vara föremål för mervärdesskatt:

...

b) Gemenskapsinterna förvärv av varor mot ersättning som görs inom en medlemsstats territorium

i) av en beskattningsbar person när denne agerar i denna egenskap eller av en icke beskattningsbar juridisk person, om säljaren är en beskattningsbar person som agerar i denna egenskap ...”

5 Artikel 14.1 i direktivet har följande lydelse:

”Med *leverans av varor* avses överföring av rätten att såsom ägare förfoga över materiella tillgångar.”

6 Avdelning IX i direktivet, med rubriken ”Undantag från skatteplikt”, innehåller tio kapitel. Det första av dessa kapitel innehåller allmänna bestämmelser. Artikel 131, som är den enda artikeln i det kapitlet, föreskriver följande:

”Undantagen från skatteplikt i kapitlen 2–9 skall tillämpas utan att det påverkar tillämpningen av övriga gemenskapsbestämmelser och i enlighet med de villkor som medlemsstaterna fastställer för att säkerställa en korrekt och enkel tillämpning av dessa undantag och förhindra skatteundandragande, skatteflykt eller missbruk.”

7 Artikel 138.1, som återfinns i kapitel 4 med rubriken ”Undantag i samband med gemenskapsinterna transaktioner” i nämnda avdelning IX, föreskriver följande:

”Medlemsstaterna skall tillämpa undantag från skatteplikt för leverans av varor som av säljaren eller förvärvaren eller för säljarens eller förvärvarens räkning försänds eller transporteras ut ur respektive medlemsstats territorium men inom gemenskapen, om leveransen görs till en annan beskattningsbar person eller en icke beskattningsbar juridisk person som agerar i denna egenskap

i en annan medlemsstat än den från vilken försändelsen eller transporten av varorna avgår.”

8 Bestämmelserna i artiklarna 131 och 138.1 i direktiv 2006/112 återger i huvudsak innehållet i artikel 28c.Aa första punkten i sjätte direktivet i dess lydelse enligt rådets direktiv 95/7/EG av den 10 april 1995 (EGT L 102, s. 18).

9 Avdelning XI i direktiv 2006/112, med rubriken ”Skyldigheter för beskattningsbara personer och för vissa icke beskattningsbara personer”, innehåller bland annat ett kapitel 2, med rubriken ”Registrering”, och ett kapitel 3, med rubriken ”Fakturering”.

10 Nämda kapitel 2 innehåller bland annat artikel 214 som har följande lydelse:

”1. Medlemsstaterna skall vidta nödvändiga åtgärder för att med hjälp av ett individuellt registreringsnummer identifiera följande personer:

...

b) Varje beskattningsbar person eller icke beskattningsbar juridisk person som gör gemenskapsinterna förvärv av varor vilka är föremål för mervärdesskatt i enlighet med artikel 2.1 b, eller som har utnyttjat möjligheten i artikel 3.3 att välja att låta sina gemenskapsinterna förvärv bli föremål för mervärdesskatt.

... ”

11 Artikel 220.1, som ingår i kapitel 3 i samma avdelning, föreskriver följande:

”Varje beskattningsbar person skall se till att en faktura i följande fall utfärdas av honom själv, av förvärvaren eller, i hans namn och för hans räkning, av en tredje person:

...

3) För sådana leveranser av varor som utförs i enlighet med villkoren i artikel 138.

... ”

12 Artikel 226, som återfinns i nämnda kapitel 3, föreskriver följande:

”Utan att det påverkar tillämpningen av de särskilda bestämmelserna i detta direktiv skall endast följande uppgifter vara obligatoriska för mervärdesskatteändamål på fakturor som utfärdas i enlighet med artiklarna 220 och 221:

...

4) Det registreringsnummer för mervärdesskatt som avses i artikel 214 under vilket förvärvaren har erhållit en leverans av varor eller ett tillhandahållande av tjänster för vilken eller vilket han är betalningsskyldig för mervärdesskatt eller en sådan leverans av varor som avses i artikel 138.

... ”

#### *Ungersk rätt*

13 Artikel 89.1 i lag nr CXXVII från 2007 om mervärdesskatt (Általános forgalmi adóról szóló 2007. évi CXXVII. Törvény, *Magyar Közlöny* 2007/128), har följande lydelse:

”Med förbehåll för vad som föreskrivs i bestämmelserna i punkterna 2 och 3 ovan undantas från

mervärdesskatt leveranser av varor som bevisligen har försänts eller transporterats ut ur medlemsstatens territorium men inom gemenskapen – oberoende av om leveransen utförs av säljaren, förvärvaren eller någon annan person som agerar för deras räkning – till en annan beskattningsbar person som agerar i denna egenskap utanför medlemsstatens territorium men inom gemenskapen eller som är mervärdesskatteregistrerad i en annan medlemsstat i gemenskapen såsom icke beskattningsbar juridisk person.”

### **Målet vid den nationella domstolen och tolkningsfrågorna**

14 Mecsek-Gabona är ett ungerskt bolag vars huvudsakliga verksamhet består i grossisthandel med spannmål, tobak, utsäde och foder.

15 Den 28 augusti 2009 ingick klaganden ett köpeavtal med bolaget Agro-Trade srl (nedan kallat Agro-Trade), som är etablerat i Italien, angående en från mervärdesskatteplikt undantagen gemenskapsintern leverans av 1 000 ton raps, med en tillåten avvikelse på  $\pm 10$  procent, till ett pris på 71 500 HUF per ton.

16 Avtalsparterna hade enligt avtalet kommit överens om att avtalet, i kvantitativt hänseende, skulle genomföras utifrån lastvikten hos säljaren i Szentlőrinc (Ungern) enligt registrerade vägningar och med hjälp av fakturor utställda på grundval av dessa. Förvärvaren åtog sig ansvaret för transportmedlet och transporten av varorna till en annan medlemsstat.

17 Före transporten hade förvärvaren uppgett registreringsnumren på de lastbilar som skulle hämta varorna hos Mecsek-Gabona. När lastbilarna hade vägts antecknades kvantiteterna av de köpta produkterna på CMR-fraktsedlarna (fraktsedlar som upprättats enligt konventionen om fraktavtal vid internationell godsbefordran på väg, undertecknad i Genève den 19 maj 1956, i dess lydelse enligt protokoll av den 5 juli 1978). Transportörerna uppvisade transportdokument som de påtecknade. Säljaren kopierade det första exemplaret av de ifyllda CMR-fraktsedlarna, medan transportörerna behöll originalet. De fyrtio CMR-fraktsedlarna, vilkas serienummer följde på varandra, skickades med post till säljaren från köparens postadress i Italien.

18 Den 4 september 2009 utställdes två fakturor för den aktuella mervärdesskattebefriade försäljningen på 34 638 175 HUF respektive 34 555 235 HUF motsvarande en kvantitet raps på 484,45 ton respektive 483,29 ton. Beloppet på den första fakturan betalades några dagar efter leveransen av en fysik person av ungersk nationalitet, vilken överförde beloppet till Mecsek-Gabonas konto. Den andra fakturan, som skulle betalas inom åtta månader från leveransen, har emellertid inte betalats.

19 Vid en kontroll den 7 september 2009 i registret över beskattningsbara personer som gjordes av Mecsek-Gabona framkom att Agro-Trade vid den tidpunkten hade ett registreringsnummer för mervärdesskatt.

20 Vid en kontroll av Mecsek-Gabonas skattedeklaration skickade den ungerska skattemyndigheten en begäran om information till de italienska myndigheterna enligt artikel 5.1 i 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). Enligt de upplysningar som de italienska myndigheterna lämnade kunde Agro-Trade inte återfinnas, och på den adress som angetts för bolagets säte fanns en villa. Inget bolag med detta namn hade någonsin varit registrerat på denna adress. Bolaget var okänt för den italienska skattemyndigheten och hade aldrig betalat mervärdesskatt. Den 14 januari 2010 ströks det italienska registreringsnumret för mervärdesskatt för detta bolag med retroaktiv verkan från den 17 april 2009.

21 Mot bakgrund av dessa omständigheter gjorde den ungerska skattemyndigheten i första instans bedömningen att Mecsek-Gabona inte under skatteförfarandet hade visat att det hade skett en gemenskapsintern leverans av varor undantagen från mervärdesskatt. I ett beslut av den 7 september 2010 fastställdes att Mecsek-Gabona hade en mervärdesskatteskuld på 17 298 000 HUF för september 2009. Till beloppet tillkom böter på 1 730 000 HUF och en dröjsmålsavgift på 950 000 HUF.

22 F?igazgatóság fastställde i ett beslut av den 18 januari 2011 det beslut som skattemyndigheten i första instans hade fattat. Enligt F?igazgatóság borde Mecsek-Gabona ha förfogat över handlingar som kunde styrka att varan expedierats och transporterats till en annan medlemsstat. I den mån som Mecsek-Gabona inte kunde uppvisa någon sådan handling under kontrollförfarandet, eller om den handling som uppvisades inte kunde anses tillförlitlig, var bolaget skyldigt att betala mervärdesskatt för försäljningen i fråga såvida inte bolaget var i god tro när det genomförde transaktionen.

23 Enligt F?igazgatóság borde Mecsek-Gabona ha varit mer aktsamt. Mecsek-Gabona borde således inte ha inskränkt sig till att kontrollera att varorna hade avhämtats, utan borde också ha försäkrat sig om att dessa nått fram till sin bestämmelseort.

24 Vid den hänskjutande domstolen har Mecsek-Gabona yrkat ogiltigförklaring av F?igazgatóságs beslut och av det beslut som fattats av skattemyndigheten i första instans. Mecsek-Gabona har gjort gällande att någon försummelse inte kan tillskrivas bolaget, vare sig vid ingåendet av avtalet eller vid verkställandet av det, eftersom bolaget den 7 september 2009 hade kontrollerat Agro-Trades registreringsnummer för mervärdesskatt, detta nummer faktiskt existerade och CMR-fraktsedlarna hade sänts till bolaget från förvärvarens italienska adress. Mecsek-Gabona har vidare gjort gällande att den omständigheten att den italienska skattemyndigheten den 14 januari 2010 avregistrerade detta nummer med retroaktiv verkan från den 17 april 2009 inte kunde vara känd för bolaget och att denna avregistrering följaktligen inte kunde ha någon betydelse i detta avseende.

25 F?igazgatóság har yrkat att Mecsek-Gabonas talan ska ogillas och har vidhållit sitt påstående att detta bolag endast kunde tillämpa undantaget från skatteplikt på den aktuella leveransen om bolaget hade försäkrat sig om att varan dels hade avhämtats, dels hade nått sin bestämmelseort.

26 Enligt Baranya Megyei Bíróság är det nödvändigt att göra en tolkning av artikel 138 i direktiv 2006/112 för att kunna avgöra vilka bevis som krävs för att styrka att det skett en från mervärdesskatteplikt undantagen leverans av varor samt för att kunna ge ett svar på i vilken mån en säljare, som inte själv utför transporten, kan hållas ansvarig för förvärvarens agerande. Med hänvisning till domen av den 27 september 2007 i mål C-409/04, Teleos m.fl. (REG 2007, s. I-7797), frågar sig den hänskjutande domstolen dessutom om det faktum att Agro-Trades registreringsnummer för mervärdesskatt avförts ur registret efter det att varan levererats kan resa tvivel avseende Mecsek-Gabonas goda tro och leda till slutsatsen att leveransen inte är undantagen från mervärdesskatt.

27 Mot denna bakgrund beslutade Baranya Megyei Bíróság att vilandeförklara målet och att ställa följande frågor till domstolen:

”1) Ska artikel 138.1 i direktiv 2006/112 tolkas så, att undantag från mervärdesskatteplikt för en varuleverans medges när varan har sålts till en förvärvare som var registrerad för mervärdesskatt i en annan medlemsstat vid tidpunkten för köpeavtalets ingående och förvärvaren infört en klausul i köpeavtalet enligt vilken det stipuleras att såväl förfoganderätten som äganderätten övergår på

förvärvaren i samma ögonblick som varan lastas på transportmedlet samt att förvärvaren ansvarar för transporten av varan till en annan medlemsstat?

2) Räcker det att säljaren, för att en varuleverans ska vara undantagen från mervärdesskatteplikt, försäkras om att den sålda varan avhämtas med utlandsregistrerade lastbilar och att säljaren förfogar över de CMR-fraktsedlar som förvärvaren översänt, eller måste säljaren försäkra sig om att den sålda varan har passerat gränsen och att den har transporterats inom gemenskapen?

3) Kan det uppstå tvivel kring huruvida en leverans ska vara undantagen från mervärdesskatteplikt enbart av det skälet att skattemyndigheten i en annan medlemsstat retroaktivt med verkan från ett datum före varuleveransen har strukit förvärvarens registreringsnummer för mervärdesskatt inom gemenskapen?"

## Prövning av tolkningsfrågorna

### *Den första och den andra frågan*

28 Den nationella domstolen har ställt den första och den andra frågan för att få klarhet i huruvida artikel 138.1 i direktiv 2006/112 ska tolkas på så sätt att den utgör hinder för att en medlemsstats skattemyndighet nekar en säljare i denna medlemsstat undantag från mervärdesskatt för en gemenskapsintern leverans under följande omständigheter. Rätten att förfoga över en vara som ägare överförs, på nämnda medlemsstats territorium, till en förvärvare i en annan medlemsstat som vid transaktionen förfogar över ett registreringsnummer för mervärdesskatt i denna andra medlemsstat och som ansvarar för transporten av varan till dess bestämmelseort. Säljaren försäkras om att den sålda varan avhämtas med utlandsregistrerade lastbilar från lagret och förfogar över CMR-fraktsedlar som förvärvaren översänt från destinationsmedlemsstaten som bevis för att den sålda varan har transporterats utanför säljarens medlemsstat.

29 Domstolen erinrar inledningsvis om att en leverans inom gemenskapen, som motsvaras av förvärv inom gemenskapen, undantas från mervärdesskatteplikt om den uppfyller villkoren i artikel 138.1 i direktiv 2006/112 (se, för ett liknande resonemang, dom i det ovannämnda målet Teleos m.fl., punkt 28, och av den 18 november 2010 i mål C-84/09, X, REU 2010, s. I-11645, punkt 26).

30 Enligt denna bestämmelse ska medlemsstaterna tillämpa undantag från skatteplikt för leverans av varor som av säljaren eller förvärvaren eller för säljarens eller förvärvarens räkning försänds eller transporteras ut ur respektive medlemsstats territorium men inom gemenskapen, om leveransen görs till en annan beskattningsbar person eller en icke beskattningsbar juridisk person som agerar i denna egenskap i en annan medlemsstat än den från vilken försändelsen eller transporten av varorna avgår.

31 Enligt fast rättspraxis blir undantaget från skatteplikt för en gemenskapsintern leverans av en vara tillämpligt först när rätten att såsom ägare förfoga över varan har överförts på förvärvaren och säljaren visar att denna vara har sänts eller transporterats till en annan medlemsstat, och varan genom denna sändning eller transport fysiskt har lämnat territoriet i den medlemsstat varifrån leveransen sker (se dom i det ovannämnda målet Teleos m.fl., punkt 42, av den 27 september 2007 i mål C-184/05, Twoh International, REG 2007, s. I-7897, punkt 23, av den 7 december 2010 i mål C-285/09, R, REU 2010, s. I-12605, punkt 41, och av den 16 december 2010 i mål C-430/09, Euro Tyre Holding, REU 2010, s. I-13335, punkt 29).

32 När det för det första gäller överföring till förvärvaren av rätten att såsom ägare förfoga över materiella tillgångar, påpekar domstolen att denna överföring utgör ett nödvändigt villkor för alla

varuleveranser, såsom dessa definieras i artikel 14.1 i direktiv 2006/112, och inte i sig är tillräcklig för att fastställa att den aktuella transaktionen är gemenskapsintern.

33 I detta avseende framgår det av beslutet om hänskjutande att det inte har ifrågasatts att detta villkor avseende överföring till förvärvaren av rätten att såsom ägare förfoga över materiella tillgångar är uppfyllt i målet vid den nationella domstolen, eftersom denna överföring enligt avtalet mellan parterna skedde vid lastningen av varorna på det transportmedel som tillhandahållits av förvärvaren och den ungerska skattemyndigheten inte har betvivlat att denna lastning faktiskt har ägt rum.

34 När det för det andra gäller skyldigheten för säljaren att visa att varan har sänts eller transporterats till en annan medlemsstat, erinrar domstolen om att denna skyldighet ska beaktas med hänsyn till det särskilda sammanhang som avser de övergångsbestämmelser om mervärdesskatt som är tillämpliga på handel inom gemenskapen och som införts genom rådets direktiv 91/680/EEG av den 16 december 1991 med tillägg till det gemensamma systemet för mervärdesskatt och med ändring av direktiv 77/388/EEG med sikte på avskaffandet av fiskala gränser (EGT L 376, s.1; svensk specialutgåva, område 9, volym 2, s. 33) för att undanröja de inre gränserna per den 1 januari 1993 (domen i det ovannämnda målet Teleos m.fl., punkt 21).

35 I detta avseende har domstolen konstaterat att det – även om gemenskapsintern leverans av varor omfattas av det objektiva villkoret att varorna fysiskt har transporterats ut ur den medlemsstat varifrån leveransen skett – är svårt för skattemyndigheterna, sedan kontrollerna vid gränserna mellan medlemsstaterna avskaffades, att kontrollera huruvida varorna fysiskt har lämnat nämnda medlemsstats territorium. Av denna anledning är det huvudsakligen på grundval av de bevis som de beskattningsbara personerna lagt fram och deklARATIONER som dessa gett in som skattemyndigheterna företar en sådan kontroll (domarna i de ovannämnda målen Teleos m.fl., punkt 44, och R, punkt 42).

36 Det framgår också av rättspraxis att det, i avsaknad av konkreta bestämmelser i direktiv 2006/112 om vilka bevis de beskattningsbara personerna ska lägga fram för att kunna omfattas av undantaget från mervärdesskatt, ankommer på medlemsstaterna att i enlighet med artikel 131 i direktiv 2006/112 fastställa villkoren för att gemenskapsintern leverans ska undantas från skatteplikt, i syfte att säkerställa en korrekt och enkel tillämpning av dessa undantag och i syfte att förhindra skatteflykt, skatteundandragande och missbruk. Medlemsstaterna ska emellertid, vid utövandet av sina befogenheter, iaktta de allmänna rättsprinciper som utgör en del av unionens rättsordning, bland annat rättssäkerhetsprincipen och proportionalitetsprincipen (se, för ett liknande resonemang, dom av den 27 september 2007 i mål C-146/05, Collée, REG 2007, s. I-7861, punkt 24, i det ovannämnda målet Twoh International, punkt 25, i det ovannämnda målet X, punkt 35, och i det ovannämnda målet R, punkterna 43 och 45).

37 I detta avseende påpekar domstolen att beslutet om hänskjutande inte nämner några konkreta skyldigheter som föreskrivs i ungersk rätt, såsom en förteckning över de handlingar som ska företas för de behöriga myndigheterna för att undantaget ska tillämpas på en gemenskapsintern leverans. Enligt de förklaringar som den ungerska regeringen lämnat vid förhandlingen vid domstolen föreskrivs i ungersk rätt endast att leveransen ska bestyrkas, och beviskravet beror på de konkreta omständigheterna vid den aktuella transaktionen.

38 Under dessa förhållanden måste de bevisskyldigheter som åligger en beskattningsbar person bestämmas på grundval av de villkor som uttryckligen fastställts i detta avseende i nationell rätt och normal praxis för liknande transaktioner.

39 Såsom framgår av domstolens praxis krävs enligt rättssäkerhetsprincipen att de beskattningsbara personerna måste kunna få veta vilka skattemässiga skyldigheter de har innan

de avtalar om en transaktion (domen i det ovannämnda målet Teleos m.fl., punkt 48 och där angiven rättspraxis).

40 Den hänskjutande domstolen ställer särskilt frågan om en medlemsstat, för att undantaget ska tillämpas på en gemenskapsintern leverans, får kräva att den beskattningsbara personen försäkras sig om att den sålda varan fysiskt har lämnat denna medlemsstats territorium.

41 I detta avseende har domstolen redan påpekat att – i en situation där det uppenbarligen inte finns något konkret bevis för att de berörda varorna har förflyttats ut ur territoriet i den medlemsstat varifrån leveransen skett – den omständigheten att den beskattningsbara personen åläggs att tillhandahålla ett sådant bevis inte garanterar att det sker en korrekt och enkel tillämpning av undantagen. Tvärtom innebär ett sådant åliggande att den beskattningsbara personen försätts i en situation av osäkerhet i fråga om möjligheten att tillämpa undantaget på leveransen inom gemenskapen, och i fråga om behovet av att inkludera mervärdesskatten i försäljningspriset (se, för ett liknande resonemang, domen i det ovannämnda målet Teleos m.fl., punkterna 49 och 51).

42 För det fall förvärvaren har rätt att såsom ägare förfoga över varan i leveransmedlemsstaten och åtar sig att transportera varan till destinationsmedlemsstaten, bör det beaktas att den bevisning som leverantören kan förete skattemyndigheterna i huvudsak beror på den information som förvärvaren tillhandahåller leverantören i detta avseende (se, för ett liknande resonemang, domen i det ovannämnda målet Euro Tyre Holding, punkt 37).

43 Följaktligen har domstolen uttalat att när leverantören väl har uppfyllt sina skyldigheter avseende bevisningen för att en leverans inom gemenskapen har skett, och förvärvaren inte har uppfyllt den avtalsenliga skyldigheten att skicka eller transportera varorna ut ur den medlemsstat varifrån leveransen sker, är det den sistnämnde som ska vara skyldig att erlagga mervärdesskatten i denna medlemsstat (se, för ett liknande resonemang, domarna i de ovannämnda målen Teleos m.fl., punkterna 66 och 67, och Euro Tyre Holding, punkt 38).

44 Det framgår av beslutet om hänskjutande att Mecsek-Gabon i målet vid den nationella domstolen har ansett sig ha rätt till undantag från mervärdesskatt med åberopande av det registreringsnummer för mervärdesskatt som de italienska myndigheterna tilldelat förvärvaren, det faktum att den sålda varan hade hämtats av utlandsregistrerade lastbilar, samt de CMR-fraktsedlar som förvärvaren sänt från sin postadress och som angav att varorna hade transporterats till Italien.

45 Frågan huruvida Mecsek-Gabona, genom att agera på detta sätt, uppfyllde sina skyldigheter i fråga om bevisning och aktsamhet ska besvaras av den hänskjutande domstolen mot bakgrund av de villkor som angetts i punkt 38 i denna dom.

46 För det fall den aktuella leveransen har samband med förvärvarens skatteundandragande eller skattemyndigheten inte är säker på att varorna faktiskt har lämnat den medlemsstat varifrån leveransen ska ha skett, bör det för det tredje prövas huruvida denna myndighet senare kan ålägga säljaren att betala mervärdesskatt för leveransen.

47 Enligt fast rättspraxis är bekämpande av skatteundandragande, skatteflykt och missbruk en målsättning som erkänns och uppmuntras i direktiv 2006/112 (se dom av den 29 april 2004 i de förenade målen C-487/01 och C-7/02, Gemeente Leusden och Holin Groep, REG 2004, s. I-5337, punkt 76, i det ovannämnda målet R, punkt 36, och av den 21 juni 2012 i de förenade målen C-80/11 och C-142/11, Mahagében och Dávid, punkt 41 och där angiven rättspraxis), som ibland rättfärdigar att höga krav ställs när det gäller säljarnas skyldigheter (se domen i det ovannämnda målet Teleos m.fl., punkterna 58 och 61).



48 Det strider sålunda inte mot unionsrätten att kräva att en aktör handlar i god tro och vidtar alla åtgärder som rimligen kan krävas för att försäkra sig om att den transaktion som denne företar inte leder till inblandning i ett skatteundandragande (se dom i det ovannämnda målet Teleos m.fl., punkt 65, och det ovannämnda målet Mahagében och Dávid, punkt 54).

49 Domstolen har nämligen uttalat att dessa omständigheter är viktiga vid avgörandet av huruvida säljaren kan åläggas att erlægga mervärdesskatten i efterhand (se dom i det ovannämnda målet Teleos m.fl., punkt 66).

50 För det fall förvärvaren i det aktuella fallet har gjort sig skyldig till skatteundandragande är det följaktligen motiverat att kräva att säljaren har handlat i god tro för att denne ska få rätt till undantag från mervärdesskatt.

51 Av beslutet om hänskjutande framgår inte om Mecsek-Gabona kände till eller borde ha känt till att förvärvaren hade gjort sig skyldig till skatteundandragande.

52 Emellertid har den ungerska regeringen, i sina skriftliga och muntliga yttranden till domstolen, framhållit att flera omständigheter, som inte nämns i beslutet om hänskjutande, visar att säljaren var i ond tro. Denna regering har sålunda anfört att Mecsek-Gabona, trots att det inte kände till den aktuella förvärvaren av varorna, inte hade begärt någon garanti från denne, inte hade kontrollerat dennes registreringsnummer för mervärdesskatt förrän efter transaktionen, inte hade eftersökt någon ytterligare information om förvärvaren, hade överfört äganderätten till varorna och godtagit betalning i efterhand samt hade företett CMR-fraktsedlarna som förvärvaren hade översänt trots att dessa var ofullständiga.

53 I detta avseende erinrar domstolen om att den, 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 Mecsek-Gabona handlade i god tro och vidtog alla åtgärder som rimligen kan krävas för att försäkra sig om att transaktionen inte ledde till inblandning i ett skatteundandragande.

54 Om den nationella domstolen kommer till slutsatsen att säljaren kände till eller borde ha känt till att transaktionen som den utförde var inblandad i ett skatteundandragande som förvärvaren gjort sig skyldig till och att säljaren inte vidtog alla åtgärder som rimligen kan krävas för att undvika detta skatteundandragande, ska den nationella domstolen neka säljaren undantag från mervärdesskatt.

55 Av vad som anförts ovan följer att den första och den andra frågan ska besvaras enligt följande. Artikel 138.1 i direktiv 2006/112 ska tolkas på så sätt att den, under de omständigheter som är aktuella i målet vid den nationella domstolen, inte utgör hinder för att säljaren nekas rätt till undantag för en gemenskapsintern leverans, under förutsättning att det fastställs mot bakgrund av objektiva omständigheter att säljaren inte har uppfyllt sina bevisskyldigheter eller att säljaren kände till eller borde ha känt till att transaktionen som denne utförde var inblandad i ett skatteundandragande som förvärvaren gjorde sig skyldig till och att säljaren inte vidtog alla åtgärder som rimligen kunde krävas av denne för att undvika att bli inblandad i detta skatteundandragande.

### *Den tredje frågan*

56 Den nationella domstolen har ställt den tredje frågan för att få klarhet i huruvida undantag för en gemenskapsintern leverans i den mening som avses i artikel 138.1 i direktiv 2006/112 kan

nekas säljaren med anledning av att skattemyndigheten i en annan medlemsstat efter leveransen av varan har strukit förvärvarens registreringsnummer för mervärdesskatt med retroaktiv verkan från ett datum före denna leverans.

57 Inom ramen för övergångsbestämmelserna om mervärdesskatt inom unionen, vilkas syfte är att skatten ska tillfalla den medlemsstat där den slutliga förbrukningen av de levererade varorna sker (se domen i det ovannämnda målet *Teleos m.fl.*, punkt 36, och av den 22 april 2010 i de förenade målen C-536/08 och C-539/08, X och *fiscale eenheid Facet-Facet Trading*, REU 2010, s. I-3581, punkt 30), avser registreringen av de beskattningsbara personerna till mervärdesskatt genom individuella nummer att göra det enklare att fastställa i vilken medlemsstat den slutliga förbrukningen sker.

58 Enligt artikel 214.1 b i direktiv 2006/112 är medlemsstaterna skyldiga att vidta nödvändiga åtgärder för att säkerställa att samtliga beskattningsbara personer som gör gemenskapsinterna förvärv identifieras genom ett individuellt nummer. Vidare krävs enligt artikel 226.4 i direktivet att fakturan, som alltid måste utfärdas vid en gemenskapsintern leverans, omnämner förvärvarens registreringsnummer för mervärdesskatt under vilket förvärvaren har erhållit en sådan leverans av varor som avses i artikel 138 i direktivet.

59 Varken i artikel 138.1 i direktiv 2006/112 eller i den rättspraxis som det erinrats om i punkt 31 i denna dom omnämns emellertid skyldigheten att inneha ett registreringsnummer för mervärdesskatt bland de uttömmande uppräknade materiella villkoren för en gemenskapsintern leverans.

60 Ett sådant nummer ger visserligen en upplysning om den beskattningsbara personens status i mervärdesskattehänseende och underlättar skattekontrollen vid transaktioner inom gemenskapen, men det rör sig 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 (se, analogt, när det gäller rätten till avdrag, dom av den 21 oktober 2010 i mål C-385/09, *Nidera Handelscompagnie*, REU 2010, s. I-10385, punkt 50, och av den 22 december 2010 i mål C-483/09, *Dankowski*, REU 2010, s. I-14009, punkterna 33 och 47).

61 Det framgår nämligen av fast rättspraxis 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, går utöver vad som är nödvändigt för en korrekt uppbörd av skatten (domen i det ovannämnda målet *Collée*, punkt 29), om inte åsidosättandet av de formella kraven medförde att säker bevisning för att de materiella kraven uppfyllts inte kunde företes (se, för ett liknande resonemang, domen i det ovannämnda målet *Collée*, punkt 31).

62 I förevarande fall var förvärvarens registreringsnummer giltigt när transaktionen genomfördes, men flera månader efter denna transaktion strök de italienska myndigheterna numret retroaktivt från registret över beskattningsbara personer.

63 Eftersom det åligger behörig nationell myndighet att kontrollera den beskattningsbara personens egenskaper innan myndigheten tilldelar denne ett registreringsnummer för mervärdesskatt, kan en felaktighet i detta register inte leda till att en aktör, som utgått ifrån uppgifterna i nämnda register, nekas det undantag som aktören skulle ha rätt till.

64 Som Europeiska kommissionen har anfört skulle det strida mot proportionalitetsprincipen om säljaren ålades att erlægga mervärdesskatt av det enda skälet att förvärvarens registreringsnummer för mervärdesskatt strukits retroaktivt.

65 Följaktligen ska den tredje frågan besvaras enligt följande. Undantag för en

gemenskapsintern leverans i den mening som avses i artikel 138.1 i direktiv 2006/112 kan inte nekas säljaren av det enda skälet att skattemyndigheten i en annan medlemsstat efter leveransen av varan har strukit förvärvarens registreringsnummer för mervärdesskatt med retroaktiv verkan från ett datum före denna leverans.

## **Rättegångskostnader**

66 Eftersom förfarandet i förhållande till parterna i målet vid den nationella domstolen utgör ett led i beredningen av samma mål, ankommer det på den nationella domstolen att besluta om rättegångskostnaderna. De kostnader för att avge yttrande till domstolen som andra än nämnda parter har haft är inte ersättningsgilla.

Mot denna bakgrund beslutar domstolen (andra avdelningen) följande:

- 1) **Artikel 138.1 i rådets direktiv 2006/112/EG av den 28 november 2006 om ett gemensamt system för mervärdesskatt, i dess lydelse enligt rådets direktiv 2010/88/EU av den 7 december 2010, ska tolkas på så sätt att den, under de omständigheter som är aktuella i målet vid den nationella domstolen, inte utgör hinder för att säljaren nekas rätt till undantag för en gemenskapsintern leverans, under förutsättning att det fastställs mot bakgrund av objektiva omständigheter att säljaren inte har uppfyllt sina bevisskyldigheter eller att säljaren kände till eller borde ha känt till att transaktionen som denne utförde var inblandad i ett skatteundandragande som förvärvaren gjorde sig skyldig till och att säljaren inte vidtog alla åtgärder som rimligen kunde krävas av denne för att undvika att bli inblandad i detta skatteundandragande.**
- 2) **Undantag för en gemenskapsintern leverans i den mening som avses i artikel 138.1 i direktiv 2006/112, i dess lydelse enligt direktiv 2010/88, kan inte nekas säljaren av det enda skälet att skattemyndigheten i en annan medlemsstat efter leveransen av varan har strukit förvärvarens registreringsnummer för mervärdesskatt med retroaktiv verkan från ett datum före denna leverans.**

Underskrifter

\* Rättegångsspråk: ungerska.