DOMSTOLENS DOM (Første Afdeling)

6. april 2006 *

I sag C-245/04,

angående en anmodning om præjudiciel afgørelse i henhold til artikel 234 EF, indgivet af Verwaltungsgerichtshof (Østrig) ved afgørelse af 26. maj 2004, indgået til Domstolen den 10. juni 2004, i sagen:

EMAG Handel Eder OHG

mod

Finanzlandesdirektion für Kärnten,

har

DOMSTOLEN (Første Afdeling)

sammensat af afdelingsformanden, P. Jann, og dommerne K. Schiemann, N. Colneric, M. Ilešič (refererende dommer) og E. Levits,

* Processprog: tysk.

generaladvokat: J. Kokott
justitssekretær: fuldmægtig B. Fülöp,

på grundlag af den skriftlige forhandling og efter retsmødet den 27. oktober 2005,

efter at der er afgivet indlæg af:

— EMAG Handel Eder OHG ved Rechtsanwalt W. Dellacher, bistået af Wirtschaftsprüfer A. Breschan

— den østrigske regering ved H. Dossi, som befuldmægtiget

— den italienske regering ved I.M. Braguglia, som befuldmægtiget, bistået af avvocati dello Stato G. De Bellis og G. Fiengo

— Det Forenede Kongerige Storbritannien og Nordirlands regering ved C. Jackson og S. Nwaokolo, som befuldmægtigede, bistået af barrister M. Angiolini

— Kommissionen for De Europæiske Fællesskaber ved D. Triantafyllou og K. Gross, som befuldmægtigede,

og efter at generaladvokaten har fremsat forslag til afgørelse den 10. november 2005,

afsagt følgende

Dom

1 Anmodningen om præjudiciel afgørelse vedrører fortolkningen af Rådets sjette direktiv 77/388/EØF af 17. maj 1977 om harmonisering af medlemsstaternes lovgivning om omsætningsafgifter — Det fælles merværdiafgiftssystem: ensartet beregningsgrundlag (EFT L 145, s. 1), som ændret ved Rådets direktiv 95/7/EF af 10. april 1995 (EFT L 102, s. 18, herefter »sjette direktiv«), navnlig dets artikel 8, stk. 1, om goders leveringssted.

2 Anmodningen er indgivet under en sag mellem EMAG Handel Eder OHG (herefter »EMAG«), som er et selskab med hjemsted i Østrig, og Finanzlandesdirektion für Kärnten (delstaten Kärntens skatteforvaltning) vedrørende EMAG's fradrag for indgående merværdiafgift (herefter »moms«).

Retsforskrifter

Sjette direktiv

3 Sjette direktivs artikel 2, nr. 1, bestemmer, at »[m]erværdiafgift pålægges [...] [l]evering af goder [...] som mod vederlag foretages i indlandet af en afgiftspligtig person, der optræder i denne egenskab«.

4 I henhold til sjette direktivs artikel 5, stk. 1, forstås »[v]ed »levering af et gode« [...] overdragelse af retten til som ejer at råde over et materielt gode«.

5 Sjette direktivs artikel 8, som er indeholdt i direktivets afsnit VI med overskriften »Stedet for afgiftspligtige transaktioner«, bestemmer i stk. 1, litra a) og b):

»Ved et godes leveringssted forstås:

a) i tilfælde, hvor godet forsendes eller transporteres af leverandøren, af erhververen eller af tredjemand: det sted, hvor godet befinder sig på det tidspunkt, hvor forsendelsen eller transporten til erhververen påbegyndes [...]

b) i tilfælde, hvor godet ikke forsendes eller transporteres: det sted, hvor godet befinder sig på tidspunktet for leveringen.«

6 Sjette direktiv indeholder et afsnit XVIa med overskriften »Momsovergangsordning for samhandelen mellem medlemsstaterne«, som blev indsat ved Rådets direktiv 91/680/EØF af 16. december 1991 om tilføjelse til det fælles merværdiafgiftssystem og om ændring, med henblik på afskaffelse af de fiskale grænser, af direktiv 77/388/EØF (EFT L 376, s. 1), som omfatter artikel 28a-28n.

7 Sjette direktivs artikel 28a bestemmer:

»1. Der skal ligeledes svares merværdiafgift af:

a) erhvervelser inden for Fællesskabet af goder mod vederlag, der foretages i indlandet af en afgiftspligtig person, der handler i denne egenskab, eller af en ikke-afgiftspligtig juridisk person, når sælgeren er en afgiftspligtig person, der handler i denne egenskab og [ikke] er omfattet af fritagelsesordningen i artikel 24 [...]

[...]

[...]

3. Ved erhvervelse inden for Fællesskabet af et gode forstås erhvervelse af retten til som ejer at råde over løsøre, som af sælgeren eller af erhververen eller for disses regning forsendes eller transporteres til en anden medlemsstat end den, hvor forsendelsen eller transporten af dette gode påbegyndes, til erhververen.

[...]

7. Medlemsstaterne træffer foranstaltninger med henblik på at sikre, at transaktioner, som ville blive betragtet som levering af goder som omhandlet i [...] artikel 5, hvis de blev foretaget i indlandet af en afgiftspligtig person, der handler i denne egenskab, betragtes som erhvervelser inden for Fællesskabet af goder.«

8 Sjette direktivs artikel 28b, punkt A, stk. 1, bestemmer:

»Stedet for en erhvervelse inden for Fællesskabet af goder anses for at være det sted, hvor goderne befinder sig, når forsendelsen eller transporten til erhververen afsluttes.«

9 Sjette direktivs artikel 28c, punkt A, litra a), første afsnit, bestemmer:

»Med forbehold af andre fællesskabsbestemmelser og på betingelser, som medlemsstaterne fastsætter for at sikre en korrekt og enkel anvendelse af nedennævnte fritagelser og for at hindre enhver mulig form for svig, unddragelse eller misbrug, fritager medlemsstaterne nedennævnte transaktioner:

a) levering af goder, som defineret i artikel 5, når disse goder af sælgeren eller af erhververen eller for disses regning forsendes eller transporteres til steder uden for det i artikel 3 omhandlede område, men inden for Fællesskabet, til en anden afgiftspligtig person eller til en ikke-afgiftspligtig juridisk person, som handler i denne egenskab i en anden medlemsstat end den, hvor forsendelsen eller transporten af goderne påbegyndes.«

10 Sjette direktivs artikel 17, stk. 2, litra a), og artikel 17, stk. 3, litra b), således som affattet i medfør af samme direktivs artikel 28f, nr. 1, bestemmer:

»2. I det omfang goder [...] anvendes i forbindelse med den afgiftspligtige persons afgiftspligtige transaktioner, er han berettiget til i den afgift, der påhviler ham, at fradrage følgende beløb:

a) den merværdiafgift, som skyldes eller er erlagt i indlandet for goder og tjenesteydelser, der er eller vil blive leveret til ham, af en anden afgiftspligtig person

[...]

d) den merværdiafgift, som skyldes i henhold til artikel 28a, stk. 1, litra a).

3. Medlemsstaterne indrømmer ligeledes enhver afgiftspligtig person fradrag for eller tilbagebetaling af den i stk. 2 omhandlede merværdiafgift, dersom goderne [...] anvendes til:

[...]

b) hans transaktioner, som er fritaget for afgift i henhold til [...] artikel 28c, punkt A og C.«

De nationale bestemmelser

11 § 3, stk. 1, 7 og 8, i Umsatzsteuergesetz 1994 (herefter »UStG 1994«) bestemmer i den affattelse, som var gældende på tidspunktet for de faktiske omstændigheder i hovedsagen:

»1. Leveringer er ydelser, hvorved en erhvervsdrivende sætter aftageren eller efter dennes ordre en tredjemand i stand til at råde over et gode i sit eget navn. Beføjelsen til at råde over godet kan overdrages af den erhvervsdrivende selv eller efter dennes ordre af en tredjemand.

[...]

7. En levering foretages der, hvor godet befinder sig på det tidspunkt, hvor beføjelsen til at råde over det overdrages.

8. Transporteres eller forsendes genstanden for en levering til aftageren eller efter dennes ordre til en tredjemand, anses leveringen for at være udført ved transportens begyndelse eller ved overgivelsen af genstanden til speditøren, fragtføreren eller bortfragteren. Der foreligger forsendelse, når den erhvervsdrivende lader en fragtfører eller bortfragter transportere et gode til en tredjemand eller lader en speditør sørge for en sådan transport.«

12 § 3, stk. 8, i UStG 1994 blev ændret ved Steuerreformgesetz 2000 (BGBl. I, 106/1999), ifølge den østrigske lovgivers bemærkninger med henblik på at tilpasse bestemmelsen til sjette direktivs artikel 8, stk. 1, litra a), og den har nu følgende ordlyd:

»Transporteres eller forsendes genstanden for en levering af leverandøren eller aftageren, anses leveringen for at være udført på det sted, hvor transporten eller forsendelsen til aftageren eller efter dennes ordre til en tredjemand påbegyndes. Der foreligger forsendelse, når en fragtfører eller bortfragter transporterer godet, eller en speditør sørger for en sådan transport. Forsendelsen påbegyndes, når godet overgives til speditør, fragtfører eller bortfragter.«

13 § 12, stk. 1, nr. 1, i UStG 1994 om fradrag for indgående moms bestemmer:

»En erhvervsdrivende kan fradrage følgende indgående afgifter:

1) afgift, som af andre erhvervsdrivende er særskilt angivet i en faktura (§ 11) til den erhvervsdrivende, på leveringer eller andre ydelser, som er udført i indlandet for den erhvervsdrivendes virksomhed [...]«

Tvisten i hovedsagen og det præjudicielle spørgsmål

14 I 1996 og 1997 indkøbte EMAG ikke-jernholdige metaller hos K GmbH (herefter »K«), som ligeledes har hjemsted i Østrig.

15 K indkøbte på sin side de omhandlede varer hos leverandører med hjemsted i Italien eller Nederlandene (herefter »leverandørerne«). Det er ubestridt, at EMAG ikke kendte K's leverandører. Efter indgåelsen af hver købsaftale instruerede K sine leverandører om at overgive varerne til en speditør, som K havde givet i opdrag at bringe varerne direkte med lastvogn til enten EMAG's lokaler i Østrig eller til EMAG's kunders lokaler, ligeledes i Østrig, afhængigt af EMAG's anvisninger til K.

16 K fakturerede EMAG den købspris for varerne, som de havde aftalt indbyrdes, med tillæg af østrigsk moms på 20%. EMAG anmodede herefter om fradrag for denne afgift som indgående moms.

17 Det kompetente Finanzamt og efterfølgende Finanzlandesdirektion für Kärnten afslog anmodningen med den begrundelse, at K havde faktureret EMAG moms med urette. Herefter anlagde EMAG sag ved Verwaltungsgerichtshof.

18 EMAG har gjort gældende, at § 3, stk. 8, i UStG 1994 ikke fandt anvendelse på de leveringer, som K havde ladet foretage til EMAG, fordi ordren vedrørende forsendelsen af varerne til Østrig ikke blev afgivet af EMAG, men af K. I denne forbindelse har EMAG fremhævet, at selskabet ikke er bekendt med K's leverandører, at K indtil afslutningen af hver levering havde mulighed for at ændre bestemmelsessted eller modtager og også undertiden havde gjort brug af denne mulighed, samt at det var K, som bar den fulde risiko for tab og beskadigelse af varerne, indtil de var modtaget af EMAG eller EMAG's kunder.

19 EMAG er derfor af den opfattelse, at stedet for K's leveringer til EMAG var beliggende i Østrig, således at disse leveringer skulle pålægges østrigsk moms, som

skulle erlægges af K. Derfor var det med rette, at K havde faktureret momsen, og at EMAG selv havde anmodet om fradrag for denne som indgående moms.

20 Ifølge Finanzlandesdirektion betalte K først sine leverandører for varerne, som de stillede til rådighed for K i Nederlandene eller Italien. Dernæst overlod K transporten af varerne fra Italien eller Nederlandene til Østrig til speditører. I Østrig blev de leveret til EMAG eller, efter EMAG's anvisning, til dets kunder. Finanzlandesdirektion har fremhævet, at K gennemførte transporten af varerne for at opfylde sin leveringsforpligtelse over for EMAG, og at EMAG var bekendt hermed.

21 Henset til disse omstændigheder er Finanzlandesdirektion af den opfattelse, at § 3, stk. 8, i UStG 1994 fandt anvendelse på de leveringer til EMAG, som K gennemførte. Da overgivelsen af varerne til de speditører, som K havde overladt transporten, var sket i Italien eller Nederlandene, havde stedet for leveringerne fra K til EMAG i overensstemmelse med den nævnte bestemmelse været beliggende i en af disse to medlemsstater. I henhold til § 12, stk. 1, nr. 1, i UStG 1994 var det kun muligt at foretage fradrag for indgående moms, hvis de fakturerede transaktioner var blevet udført i Østrig. Eftersom alle transaktionerne blev gennemført i Italien eller Nederlandene, har EMAG foretaget fradrag for indgående moms med urette.

22 Den forelæggende ret har fastslået, at der i den sag, der verserer for den, er blevet foretaget to særskilte leveringer ved hjælp af blot én fysisk bevægelse af goder.

23 Denne ret er af den opfattelse, at stedet for den første levering, udført af italienske eller nederlandske leverandører for K, i overensstemmelse med sjette direktivs artikel 8, stk. 1, litra a), er det sted, hvor forsendelsen eller transporten af goderne påbegyndtes, dvs. i Italien eller Nederlandene. Derimod er den i tvivl med hensyn til stedet for den anden levering, som K har ladet foretage til EMAG.

24 I denne henseende finder den forelæggende ret, at ordlyden af sjette direktivs artikel 8, stk. 1, litra a), første punktum, ikke regulerer spørgsmålet, om bevægelsen inden for Fællesskabet af goderne kun omfatter den første levering, eller om den kan omfatte begge leveringer på én gang. Med hensyn til sidstnævnte tilfælde har den forelæggende ret rejst spørgsmålet, om stedet for den anden levering, som K har ladet foretage til EMAG, er det sted, hvor transporten af goderne faktisk påbegyndtes (i hovedsagen i Italien eller Nederlandene), eller om det er det sted, hvor den første levering blev afsluttet (i hovedsagen i Østrig).

25 Under disse omstændigheder har Verwaltungsgerichtshof besluttet at udsætte sagen og at forelægge Domstolen følgende præjudicielle spørgsmål:

»1) Skal [sjette direktivs] artikel 8, stk. 1, litra a), første punktum, [...] fortolkes således, at det sted, hvor forsendelsen eller transporten påbegyndes, er afgørende, også såfremt flere erhvervsdrivende indgår en leveringsaftale vedrørende det samme gode, og disse forskellige leveringsaftaler opfyldes med én og samme varetransport?

2) Kan flere leveringer anses for afgiftsfrie leveringer inden for Fællesskabet, såfremt flere erhvervsdrivende indgår en leveringsaftale vedrørende det samme

gode, og disse forskellige leveringsaftaler opfyldes med én og samme varetransport?

3) Såfremt det første spørgsmål besvares bekræftende, begynder den anden levering da på det sted, hvorfra godet faktisk afsendes, eller på det sted, hvor den første levering afsluttes?

4) Er det for besvarelsen af første til tredje spørgsmål relevant, hvem der har retten til at råde over godet under varetransporten?«

Indledende bemærkninger

26 Indledningsvis skal der henvises til, at fællesskabslovgiver ved direktiv 91/680 om afskaffelse af de fiskale grænser fra den 1. januar 1993 endeligt afskaffede afgiftsopkrævning ved indførsel og afgiftsfritagelse ved udførsel i samhandelen mellem medlemsstaterne (anden og tredje betragtning til dette direktiv).

27 Efter at have konstateret, at betingelserne for at gennemføre princippet om, at leverede goder og præsterede tjenesteydelser pålægges afgift i oprindelseslandet, uden at dette i samhandelen inden for Fællesskabet mellem afgiftspligtige personer griber ind i princippet om, at de afgifter, der opkræves i sidste forbrugerled, tilfalder

den medlemsstat, hvor det endelige forbrug finder sted, indførte fællesskabslovgiver ved sjette direktivs afsnit XVIa en momsovergangsordning for samhandelen mellem medlemsstaterne, der er baseret på indførelsen af en ny afgiftsudløsende begivenhed, nemlig erhvervelsen inden for Fællesskabet af goder (syvende til tiende betragtning til direktiv 91/680).

28 I henhold til sjette direktivs artikel 28a, stk. 1, litra a), første afsnit, skal der under visse betingelser svares moms af »erhvervelser inden for Fællesskabet af goder mod vederlag, der foretages i indlandet af en afgiftspligtig person, der handler i denne egenskab, eller af en ikke-afgiftspligtig juridisk person, når sælgeren er en afgiftspligtig person, der handler i denne egenskab«. Erhvervelse inden for Fællesskabet er i samme artikels stk. 3, første afsnit, defineret som »erhvervelse af retten til som ejer at råde over løsøre, som af sælgeren eller af erhververen eller for disses regning forsendes eller transporteres til en anden medlemsstat end den, hvor forsendelsen eller transporten af dette gode påbegyndes, til erhververen«.

29 Som generaladvokaten har anført i punkt 23-25 i forslaget til afgørelse, modsvares enhver erhvervelse inden for Fællesskabet, som er afgiftsbelagt i den medlemsstat, hvor forsendelsen eller transporten inden for Fællesskabet af goder afsluttes, i henhold til sjette direktivs artikel 28a, stk. 1, litra a), første afsnit, af en levering, som i henhold til samme direktivs artikel 28c, punkt A, litra a), første afsnit, er afgiftsfritaget i den medlemsstat, hvor forsendelsen eller transporten påbegyndes.

30 Inden for rammerne af den overgangsordning, som er fastsat i sjette direktivs afsnit XVIa, foretager sælgeren en levering, som i henhold til sjette direktivs artikel 8,

stk. 1, litra a), og artikel 28c, punkt A, litra a), første afsnit, er fritaget for afgift i den medlemsstat, hvor forsendelsen eller transporten inden for Fællesskabet af goder påbegyndes, og denne medlemsstat indrømmer i henhold til sjette direktivs artikel 17, stk. 3, litra b), som affattet ved samme direktivs artikel 28f, nr. 1, sælgeren fradrag for eller tilbagebetaling af den indgående moms, som skyldes eller er erlagt for goder i den samme medlemsstat. Erhververen foretager en erhvervelse inden for Fællesskabet, som i overensstemmelse med sjette direktivs artikel 28a, stk. 1, litra a), første afsnit, og artikel 28b, punkt A, stk. 1, er afgiftsbelagt i den medlemsstat, hvor den nævnte forsendelse eller transport inden for Fællesskabet afsluttes.

31 Denne mekanisme gør det muligt at overflytte afgiftsprovenuet til den medlemsstat, hvor det endelige forbrug af de leverede goder finder sted.

Om det andet og det fjerde præjudicielle spørgsmål

32 Med det andet og det fjerde præjudicielle spørgsmål, som behandles samlet, ønsker den forelæggende ret nærmere bestemt oplyst, om to på hinanden følgende leveringer af de samme goder, som foretages mod vederlag mellem afgiftspligtige personer, der optræder i denne egenskab, såfremt de giver anledning til en og samme forsendelse inden for Fællesskabet eller en og samme transport inden for Fællesskabet af disse goder, begge kan være afgiftsfritagne leveringer i henhold til sjette direktivs artikel 28c, punkt A, litra a), første afsnit, og om det er relevant for besvarelsen af dette spørgsmål, hvem — den første sælger, den mellemkommende erhverver eller den anden erhverver — der har retten til at råde over goderne under forsendelsen eller transporten.

33 I en situation som den i hovedsagen omhandlede kunne de to på hinanden følgende leveringer kun være afgiftsfritaget i henhold til sjette direktivs artikel 28c, punkt A, litra a), første afsnit, hvis en og samme bevægelse af goder inden for Fællesskabet omfattede begge leveringer på én gang.

34 Hvis dette var tilfældet, ville konsekvenserne være følgende:

35 Dels ville den første sælger foretage en første levering, som i henhold til sjette direktivs artikel 8, stk. 1, litra a), fandt sted i den medlemsstat, hvor forsendelsen eller transporten af goder påbegyndtes. Denne første levering ville som pendant have en første erhvervelse inden for Fællesskabet, som blev foretaget af den mellemkommende erhverver og i henhold til artikel 28b, punkt A, stk. 1, fandt sted i den medlemsstat, hvor forsendelsen eller transporten blev afsluttet.

36 Dels ville den mellemkommende erhverver selv foretage en anden levering, som i henhold til sjette direktivs artikel 8, stk. 1, litra a), ligeledes fandt sted i den medlemsstat, hvor forsendelsen eller transporten af goder påbegyndtes, og denne anden levering ville atter som pendant have en anden erhvervelse inden for Fællesskabet, som blev foretaget af den anden erhverver og fandt sted i den medlemsstat, hvor forsendelsen eller transporten blev afsluttet.

37 En sådan sammenkædning ville både være ulogisk og i strid med systematikken i overgangsordningen for beskatning i samhandelen mellem medlemsstaterne, således som den er beskrevet i denne doms præmis 26-31.

38 For det første skal to på hinanden følgende leveringer, selv om de kun giver anledning til en og samme bevægelse af goder, anses for at følge efter hinanden i tid. Den mellemkommende erhverver kan således kun overdrage retten til som ejer at råde over et gode, hvis han forud herfor har modtaget godet fra den første sælger, og den anden levering kan følgelig først finde sted, efter at den første levering er gennemført.

39 Da stedet for den mellemkommende erhververs erhvervelse af goderne anses for at være beliggende i den medlemsstat, hvor forsendelsen eller transporten af disse goder afsluttes, ville det være i strid med enhver logik, hvis denne afgiftspligtige person blev anset for at foretage den efterfølgende levering af de samme goder fra den medlemsstat, hvor den nævnte forsendelse eller transport påbegyndtes.

40 For det andet vil en fortolkning af de relevante bestemmelser i sjette direktiv, hvorefter en og samme bevægelse inden for Fællesskabet af goder alene omfatter én af de to på hinanden følgende leveringer, gøre det muligt på en enkel måde at nå det mål, som forfølges med den overgangsordning, som er fastsat i dette direktivs afsnit XVIa, nemlig at afgiftsprovenuet overflyttes til den medlemsstat, hvor det endelige forbrug af de leverede goder finder sted. Denne overflytning er nemlig sikret ved en og samme transaktion, som giver anledning til en bevægelse inden for Fællesskabet af goder, i medfør af sjette direktivs artikel 28c, punkt A, litra a), første afsnit (afgiftsfritagelse, som indrømmes af den medlemsstat, hvor den levering påbegyndes, som giver anledning til forsendelsen eller transporten inden for Fællesskabet), sammenholdt med artikel 17, stk. 3, litra b), som affattet ved artikel 28f, nr. 1 (fradrag for eller tilbagebetaling, som indrømmes af den medlemsstat, hvor forsendelsen eller leveringen påbegyndes, af den indgående moms, der skyldes eller er erlagt i denne medlemsstat), og med artikel 28a, stk. 1, litra a), første afsnit (beskatning af erhvervelsen inden for Fællesskabet i den medlemsstat, hvor forsendelsen eller transporten afsluttes). Denne mekanisme sikrer en klar afgrænsning af de berørte medlemsstaters fiskale suverænitet.

41 Derimod kan de relevante bestemmelser i sjette direktiv ikke fortolkes således, at en og samme bevægelse inden for Fællesskabet af goder på én gang omfatter to på hinanden følgende leveringer.

42 Det er således ikke nødvendigt at kvalificere den anden transaktion som en transaktion inden for Fællesskabet ved også at lade en og samme bevægelse af goder inden for Fællesskabet omfatte denne for at sikre, at afgiftsprovenuet overflyttes til den medlemsstat, hvor det endelige forbrug af de leverede goder finder sted, eftersom denne overflytning, som understreget i denne doms præmis 40, allerede har fundet sted efter den første transaktion.

43 Det skal desuden fastslås, at såfremt en og samme bevægelse inden for Fællesskabet af goder omfattede de to på hinanden følgende leveringer, ville sjette direktivs artikel 17, stk. 3, litra b), som affattet ved samme direktivs artikel 28f, nr. 1, som er en central bestemmelse i ordningen med henblik på overflytning af afgiftsprovenuet, være uden genstand for så vidt angår den anden levering, der blev gennemført af den mellemkommende erhverver, eftersom denne ikke havde erlagt nogen indgående moms i den medlemsstat, hvor forsendelsen eller transporten inden for Fællesskabet af goderne påbegyndtes.

44 I øvrigt har Rådets forordning (EØF) nr. 218/92 af 27. januar 1992 om administrativt samarbejde inden for området indirekte skatter (moms) (EFT L 24, s. 1) — som fra den 1. januar 2004 blev afløst af Rådets forordning (EF) nr. 1798/2003 af 7. oktober 2003 om administrativt samarbejde vedrørende merværdiafgift og ophævelse af forordning (EØF) nr. 218/92 (EUT L 264, s. 1) — fastsat en fælles ordning for udveksling af oplysninger om transaktioner inden for Fællesskabet mellem medlemsstaternes kompetente myndigheder. Derfor ville den i denne doms præmis 41 nævnte fortolkning medføre en forøgelse af antallet af tilfælde, hvor en sådan udveksling af oplysninger er nødvendig, og følgelig, at de kompetente afgiftsmyndigheders behandling af de pågældende transaktioners besværliggøres.

45 Det andet og det fjerde spørgsmål skal derfor besvares med, at såfremt to på hinanden følgende leveringer af de samme goder, som foretages mod vederlag

mellem afgiftspligtige personer, der optræder i denne egenskab, giver anledning til en og samme forsendelse inden for Fællesskabet eller en og samme transport inden for Fællesskabet af disse goder, kan denne forsendelse eller transport kun omfatte én af disse to leveringer, der som den eneste fritages for afgift i henhold til sjette direktivs artikel 28c, punkt A, litra a), første afsnit. Denne fortolkning gælder, uanset hvem af de afgiftspligtige personer — den første sælger, den mellemkommende erhverver eller den anden erhverver — der har retten til at råde over goderne under nævnte forsendelse eller transport.

Om det første spørgsmål

46 Det skal indledningsvis understreges, at sjette direktiv for så vidt angår fastlæggelsen af, hvad der forstås ved et godes leveringssted, ikke sondrer mellem leveringer »inden for Fællesskabet« og »interne« leveringer. Dette direktivs artikel 8, stk. 1, sondrer blot mellem leveringer, som giver anledning til forsendelse eller transport af goder [litra a)], leveringer, som ikke giver anledning til forsendelse eller transport [litra b)], og leveringer, som sker på et skib, et fly eller et tog, under den del af en persontransport, der finder sted inden for Fællesskabet [litra c)], idet sidstnævnte tilfældegruppe dog er uden relevans i hovedsagen.

47 Det fremgår af svaret på det andet og det fjerde spørgsmål, at en og samme bevægelse inden for Fællesskabet af goder i en situation som den i hovedsagen omhandlede kun kan omfatte én af de to på hinanden følgende leveringer.

48 I overensstemmelse med sjette direktivs artikel 8, stk. 1, litra a), anses stedet for denne levering for at være beliggende i den medlemsstat, hvor forsendelsen eller transporten af goderne påbegyndes.

49 Da den anden levering ikke giver anledning til forsendelse eller transport, anses stedet for denne levering i overensstemmelse med sjette direktivs artikel 8, stk. 1, litra b), for at være det sted, hvor goderne befinder sig på tidspunktet for denne levering.

50 Hvis den levering, der giver anledning til forsendelse eller transport inden for Fællesskabet af goder og derfor modsvares af en erhvervelse inden for Fællesskabet, som pålægges afgift i den medlemsstat, hvor forsendelsen eller transporten afsluttes, er den første af de to på hinanden følgende leveringer, anses den anden levering for at være sket på stedet for den erhvervelse inden for Fællesskabet, som er gået forud for denne levering, dvs. i den medlemsstat, hvor forsendelsen eller transporten afsluttedes. Hvis den levering, som giver anledning til forsendelse eller transport inden for Fællesskabet af goder, derimod er den anden af de to på hinanden følgende leveringer, anses den første levering, som er sket før forsendelsen eller transporten af goderne, for at have fundet sted i den medlemsstat, hvor forsendelsen eller transporten påbegyndtes.

51 Herefter skal det første spørgsmål besvares med, at det kun er stedet for den levering, der giver anledning til forsendelse eller transport inden for Fællesskabet af goder, som fastlægges i overensstemmelse med sjette direktivs artikel 8, stk. 1, litra a); det anses for at være beliggende i den medlemsstat, hvor forsendelsen eller transporten påbegyndes. Stedet for den levering, som ikke giver anledning til forsendelse eller transport inden for Fællesskabet af goder, fastlægges i overensstemmelse med samme direktivs artikel 8, stk. 1, litra b); det anses for at være beliggende enten i den medlemsstat, hvor forsendelsen eller transporten påbegyndes, eller den medlemsstat, hvor den afsluttes, afhængigt af, om denne levering er den første eller den anden af de to på hinanden følgende leveringer.

Om det tredje spørgsmål

52 Henset til besvarelsen af det første spørgsmål er det ufornødent at besvare det tredje spørgsmål.

Sagens omkostninger

53 Da sagens behandling i forhold til hovedsagens parter udgør et led i den sag, der verserer for den forelæggende ret, tilkommer det denne at træffe afgørelse om sagens omkostninger. Bortset fra nævnte parters udgifter kan de udgifter, som er afholdt i forbindelse med afgivelse af indlæg for Domstolen, ikke erstattes.

På grundlag af disse præmisser kender Domstolen (Første Afdeling) for ret:

1) **Såfremt to på hinanden følgende leveringer af de samme goder, som foretages mod vederlag mellem afgiftspligtige personer, der optræder i denne egenskab, giver anledning til en og samme forsendelse inden for Fællesskabet eller en og samme transport inden for Fællesskabet af disse goder, kan denne forsendelse eller transport kun omfatte én af disse to leveringer, der som den eneste fritages for afgift i henhold til artikel 28c, punkt A, litra a), første afsnit, i Rådets sjette direktiv 77/388/EØF af 17. maj 1977 om harmonisering af medlemsstaternes lovgivning om**

omsætningsafgifter — Det fælles merværdiafgiftssystem: ensartet beregningsgrundlag, som ændret ved Rådets direktiv 95/7/EF af 10. april 1995.

Denne fortolkning gælder, uanset hvem af de afgiftspligtige personer — den første sælger, den mellemkommende erhverver eller den anden erhverver — der har retten til at råde over goderne under nævnte forsendelse eller transport.

2) **Det er kun stedet for den levering, der giver anledning til forsendelse eller transport inden for Fællesskabet af goder, som fastlægges i overensstemmelse med artikel 8, stk. 1, litra a) i sjette direktiv 77/388, som ændret ved direktiv 95/7; det anses for at være beliggende i den medlemsstat, hvor forsendelsen eller transporten påbegyndes. Stedet for den levering, som ikke giver anledning til forsendelse eller transport inden for Fællesskabet af goder, fastlægges i overensstemmelse med samme direktivs artikel 8, stk. 1, litra b); det anses for at være beliggende enten i den medlemsstat, hvor forsendelsen eller transporten påbegyndes, eller den medlemsstat, hvor den afsluttes, afhængigt af, om denne levering er den første eller den anden af de to på hinanden følgende leveringer.**

Underskrifter