DOMSTOLENS DOM (första avdelningen)

den 6 april 2006 *

I mål C-245/04,

angående en begäran om förhandsavgörande enligt artikel 234 EG, som framställts av Verwaltungsgerichtshof (Österrike), genom beslut av den 26 maj 2004 som inkom till domstolen den 10 juni 2004, i målet

EMAG Handel Eder OHG

mot

Finanzlandesdirektion für Kärnten,

meddelar

DOMSTOLEN (första avdelningen)

sammansatt av avdelningsordföranden P. Jann samt domarna K. Schiemann, N. Colneric, M. Ilešič (referent) och E. Levits,

* Rättegångsspråk: tyska.

generaladvokat: J. Kokott,
justitiesekreterare: B. Fülöp, handläggare,

efter det skriftliga förfarandet och förhandlingen den 27 oktober 2005,

med beaktande av de yttranden som avgetts av:

— EMAG Handel Eder OHG, genom W. Dellacher, Rechtsanwalt, biträdd av A. Breschan, Wirtschaftsprüfer,

— Österrikes regering, genom H. Dossi, i egenskap av ombud,

— Italiens regering, genom I.M. Braguglia, i egenskap av ombud, biträdd av G. De Bellis, och G. Fiengo, avvocati dello Stato,

— Förenade konungariket Storbritannien och Nordirlands regering, genom C. Jackson och S. Nwaokolo, båda i egenskap av ombud, biträdda av M. Angiolini, barrister,

— Europeiska gemenskapernas kommission, genom D. Triantafyllou och K. Gross, båda i egenskap av ombud,

och efter att den 10 november 2005 ha hört generaladvokatens förslag till avgörande,

följande

Dom

1 Begäran om förhandsavgörande avser tolkningen av 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 95/7/EG av den 10 april 1995 (EGT L 102, s. 18) (nedan kallat sjätte direktivet), särskilt dess artikel 8.1, som avser platsen för leverans av varor.

2 Begäran har framställts i ett mål mellan EMAG Handel Eder OHG (nedan kallat EMAG), som är ett österrikiskt bolag, och Finanzlandesdirektion für Kärnten (finansförvaltningen i delstaten Kärnten) angående EMAG:s avdrag för ingående mervärdesskatt.

Tillämpliga bestämmelser

Sjätte direktivet

3 Enligt artikel 2.1 i sjätte direktivet gäller att ”[m]ervärdesskatt skall betalas för ... leverans av varor ... som sker mot vederlag inom landets territorium av en skattskyldig person i denna egenskap”.

4 Enligt artikel 5.1 i sjätte direktivet avses "[m]ed 'leverans av varor' ... överföring av rätten att såsom ägare förfoga över egendom".

5 Artikel 8 återfinns i avdelning VI i sjätte direktivet med rubriken "Platsen för skattepliktiga transaktioner". I artikel 8.1 a och b föreskrivs följande:

"Platsen för leverans av varor skall anses vara följande:

a) Då varor skickas eller transporteras antingen av leverantören eller av mottagaren eller av en tredje person: den plats där varorna befinner sig vid den tidpunkt när sändningen eller transporten till mottagaren påbörjas ...

b) Då inga varor skickas eller transporteras: den plats där varorna befinner sig när leveransen äger rum."

6 Sjätte direktivet innehåller en avdelning XVIa med rubriken "Övergångsbestämmelser för beskattning av handeln mellan medlemsstaterna", vilken infördes 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). Avdelningen innehåller artikel 28a–28n.

7 I artikel 28a i sjätte direktivet föreskrivs följande:

"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 ...

...

...

3. Med förvärv av varor inom gemenskapen avses förvärv av rätten att såsom ägare förfoga över materiell lös egendom som av säljaren eller för säljarens räkning har skickats eller transporterats till en annan medlemsstat än den från vilken varorna utgick till förvärvaren.

...

7. Medlemsstaterna skall vidta åtgärder för att säkerställa att transaktioner som skulle ha klassats som 'leverans av varor' såsom detta definierats i ... artikel 5 om de hade genomförts inom landets territorium av en skattskyldig person som agerar i denna egenskap klassas som förvärv av varor inom gemenskapen."

8 I artikel 28b A.1 i sjätte direktivet preciseras följande:

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

9 I artikel 28c A a första stycket i sjätte direktivet föreskrivs följande:

"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[n] definieras i artik[el] 5 ..., som skickas eller transporteras av säljaren eller för dennes räkning eller av den som förvärvar varorna ut ur det territorium som avses i artikel 3 men inom gemenskapen, åt en annan skattskyldig person eller en icke skattskyldig juridisk person i denna egenskap i en annan medlemsstat än den varifrån försändelsen eller transporten av varorna avgår."

10 I artikel 17.2 a och 17.3 b i sjätte direktivet, i dess lydelse enligt artikel 28f.1 i samma direktiv, föreskrivs följande:

"2. I den mån varorna ... används för den skattskyldiga personens skattepliktiga transaktioner, skall denne ha rätt att från den skatt som han är skyldig att betala dra av följande:

a) mervärdesskatt som förfaller till betalning eller betalats inom landets territorium avseende varor eller tjänster som tillhandahållits, eller kommer att tillhandahållas, till honom av en annan skattskyldig person.

...

d) Mervärdesskatt som är förfallen i enlighet med artikel 28a.1 a.

3. Medlemsstaterna skall också bevilja varje skattskyldig person rätt till avdrag eller återbetalning av den mervärdesskatt som avses i punkt 2 i den mån varorna ... används för följande ändamål:

...

b) Transaktioner som är undantagna från skatt enligt ... [artikel] 28c.A. och C."

Den nationella lagstiftningen

11 I 3 § första, sjunde och åttonde styckena i Umsatzsteuergesetz 1994 (nedan kallad UStG 1994), i den lydelse som här är i fråga, föreskrivs följande:

"1. Leveranser är prestationer genom vilka en näringsidkare överför rätten att såsom ägare förfoga över en vara till en köpare eller en befullmäktigad tredje man. Förfoganderätten över varan kan överföras av näringsidkaren själv eller på dennes uppdrag av en tredje man.

...

7. Platsen för leverans är den plats där varan befinner sig vid förfoganderättens övergång.

8. Om den vara som skall levereras avsänds eller transporteras till förvärvaren eller, på dennes uppdrag, till en tredje man, anses leveransen ske när transporten av varan påbörjas eller när varan överlämnas till speditören, fraktföraren eller befraktaren. Avsändande sker när näringsidkaren transporterar en vara till en tredje man med anlitande av en fraktförare eller befraktare eller låter en speditör ombesörja en sådan transport."

12 Åttonde stycket i denna paragraf ändrades genom Steuerreformgesetz 2000 (BGBl. I, 106/1999) i syfte — enligt den österrikiska lagstiftarens förklaringar — att anpassa det till artikel 8.1 a i sjätte direktivet, och stycket lyder numera som följer:

"Om den vara som skall levereras transporteras eller sänds av leverantören eller förvärvaren, anses leveransen ske då transporten eller sändningen till förvärvaren eller, på dennes uppdrag, till en tredje man påbörjas. Sändning sker när varan transporteras av en fraktförare eller befraktare eller när en sådan transport sker genom en speditörs försorg. Sändningen påbörjas när varan överlämnas till speditören, fraktföraren eller befraktaren."

13 12 § första stycket punkt 1 UStG 1994 är tillämplig i fråga om avdrag för ingående mervärdesskatt och innehåller följande bestämmelse:

"En näringsidkare får dra av följande ingående mervärdesskatt:

1) Den skatt som särskilt angivits av en annan näringsidkare i en faktura (11 §) som utställts till honom för leverans av varor eller tillhandahållande av tjänster som genomförts i Österrike för hans näringsverksamhet ..."

Tvisten i målet vid den nationella domstolen och tolkningsfrågan

14 EMAG förvärvade åren 1996 och 1997 icke järnhaltiga metaller av K GmbH (nedan kallat K), också det hemmahörande i Österrike.

15 K hade självt förvärvat varorna av leverantörer i Italien eller Nederländerna (nedan kallade leverantörerna) Det är ostridigt att EMAG saknade kännedom om K:s leverantörer. Efter varje avslutad transaktion gav K leverantörerna instruktioner om att överlämna varan till en speditör som K hade anlitat för lastbilstransport av varorna direkt till EMAG:s lokaler i Österrike eller till EMAG:s kunder i Österrike, i enlighet med EMAG:s anvisningar till K.

16 K fakturerade EMAG för det inköpspris som hade överenskommits dem emellan för varorna jämte 20 procents påslag för österrikisk mervärdesskatt. EMAG yrkade därefter avdrag för denna skatt såsom för ingående mervärdesskatt.

17 Behörig skattemyndighet och därefter Finanzlandesdirektion für Kärnten beslutade att inte bifalla avdragsyrkandet och angav som skäl därför att K felaktigt hade fakturerat EMAG mervärdesskatt. EMAG väckte därpå talan vid Verwaltungsgerichtshof.

18 EMAG har gjort gällande att 3 § åttonde stycket UStG 1994 inte var tillämplig på K:s leveranser till EMAG då det nämligen inte var EMAG utan K som gav order om transport av varorna till Österrike. EMAG har i detta avseende betonat att det inte visste vilka som var K:s leverantörer, att K hade möjlighet att ända till den tidpunkt när leveransen slutfördes ändra destinationsort eller mottagare, något som K ibland också gjorde, samt att K var den som stod alla förlust- och skaderisker avseende varorna till dess att EMAG eller EMAG:s kunder hade tagit emot leveransen.

19 EMAG erhöll alltså enligt sin uppfattning K:s leveranser i Österrike, varför dessa var skattepliktiga till österrikisk mervärdesskatt hos K. K har därför på goda grunder

fakturerat EMAG för nämnda mervärdesskatt och EMAG hade således fog för att yrka avdrag för skatten såsom för ingående mervärdesskatt.

20 Enligt Finanzlandesdirektion betalade K först leverantörerna för varorna, varvid leverantörerna ställde varorna till K:s förfogande i Nederländerna eller Italien. Därefter anlitade K speditörerna för transporten av varorna från Italien eller Nederländerna till Österrike, där de levererades till EMAG eller dess kunder enligt order. Finanzlandesdirektion har understrukit att K transporterade varorna för att uppfylla skyldigheten att leverera till EMAG och att EMAG kände till detta.

21 Finanzlandesdirektion anser mot bakgrund av dessa omständigheter att 3 § åttonde stycket UStG 1994 var tillämplig på leveranserna från K till EMAG. Eftersom varorna överlämnades i Italien eller i Nederländerna till de speditörer som K hade utsett, måste platsen för K:s leveranser till EMAG ha varit belägen i någon av dessa två medlemsstater, såsom det föreskrivs i denna bestämmelse. Med tillämpning av 12 § första stycket punkt 1 UStG 1994 skulle avdrag för den ingående mervärdesskatten bara ha varit möjligt om de fakturerade transaktionerna hade genomförts i Österrike. Eftersom samtliga transaktioner skedde i Italien eller i Nederländerna, var EMAG:s yrkande om avdrag för ingående mervärdesskatt felaktigt.

22 Den hänskjutande domstolen har konstaterat att det i målet vid denna har skett två olika leveranser genom en enda fysisk förflyttning av varorna.

23 Nämnda domstol anser att platsen för den första leveransen, som genomfördes av italienska eller nederländska leverantörer till K, enligt artikel 8.1 a i sjätte direktivet skall anses vara belägen där varutransporten påbörjas, det vill säga i Italien eller i Nederländerna. Den nationella domstolen frågar sig däremot var platsen för den andra leveransen, som skedde från K till EMAG, skall anses ha ägt rum.

24 Den hänskjutande domstolen anser att ordalydelsen i artikel 8.1 a första meningen i sjätte direktivet inte ger svar på frågan huruvida förflyttningen av varor inom gemenskapen uteslutande skall hänföras till den första leveransen eller om den kan hänföras till båda leveranserna samtidigt. Nämnda domstol har för sistnämnda alternativ också frågat om platsen för den andra leveransen, som gick från K till EMAG, är belägen där varorna faktiskt sänds i väg (vilket i målet vid den nationella domstolen är Italien eller Nederländerna) eller där den första leveransen avslutades (vilket i målet vid den nationella domstolen var Österrike).

25 Det är mot denna bakgrund som Verwaltungsgerichtshof har beslutat att vilandeförklara målet och att hänskjuta följande frågor till domstolen för förhandsavgörande:

"1) Skall artikel 8.1 a första meningen i rådets sjätte direktiv ... tolkas så, att den plats där avsändandet eller transporten påbörjas är av betydelse även när flera företag ingår leveransavtal avseende samma vara, och dessa avtal uppfylls genom en enda varuförflyttning?

2) Kan flera leveranser anses utgöra icke skattepliktiga gemenskapsinterna leveranser, när flera företag ingår leveransavtal avseende samma vara, och dessa avtal uppfylls genom en enda varuförflyttning?

3) Om den första frågan besvaras jakande, skall den andra leveransen anses vara påbörjad på den plats från vilken varan faktiskt avsänds eller på den plats där den första leveransen avslutas?

4) Är det av betydelse för svaret på frågorna 1–3 vem som har förfoganderätt över varan under varuförflyttningen?"

Inledande anmärkningar

26 Domstolen erinrar inledningsvis om att gemenskapslagstiftaren genom direktiv 91/680 avseende avskaffandet av fiskala gränser mellan medlemsstaterna från och med den 1 januari 1993 slutgiltigt avskaffade skatt på import och restitution av skatt vid export vid handel mellan medlemsstaterna (andra och tredje övervägandena i nämnda direktiv).

27 Gemenskapslagstiftaren kom att konstatera att villkoren inte vid denna tidpunkt var uppfyllda för ett genomförande av principen att tillhandahållna varor och tjänster beskattas i sin ursprungsmedlemsstat utan att detta, vad beträffar gemenskapshandel mellan skattskyldiga personer, påverkar principen att skatt som påförs i konsum-

tionsledet bör tillfalla den medlemsstat där den slutliga förbrukningen sker, varför den i avdelning XVIa i sjätte direktivet införde övergångsbestämmelser för beskattning av handeln mellan medlemsstaterna. Denna beskattning grundades på en ny beskattningsutlösande faktor, nämligen förvärv inom gemenskapen av varor (sjätte–tionde övervägandena i direktiv 91/680).

28 I artikel 28a.1 a första stycket i sjätte direktivet föreskrivs att mervärdesskatt under vissa förutsättningar skall påföras ”[f]örvärv inom gemenskapen av varor mot ersättning inom landets territorium av en skattskyldig person som agerar i denna egenskap eller av en icke skattskyldig person, om säljaren är en skattskyldig person som agerar i denna egenskap”. Förvärv inom gemenskapen definieras i tredje punkten första stycket i samma artikel som ”rätten att såsom ägare förfoga över materiell lös egendom som av säljaren eller för säljarens räkning har skickats eller transporterats till en annan medlemsstat än den från vilken varorna utgick till förvärvaren”.

29 Som generaladvokaten påpekade i punkterna 23–25 i sitt förslag till avgörande leder förvärv inom gemenskapen som, med stöd av artikel 28a.1 a första stycket i sjätte direktivet, beskattas i den medlemsstat som utgör varans destinationsland till en leverans som är undantagen från skatteplikt i den medlemsstat som med tillämpning av artikel 28c A a första stycket i samma direktiv utgör ursprungsland för nämnda transport.

30 Enligt övergångsbestämmelserna i avdelning XVIa i sjätte direktivet genomför säljaren för det första en leverans av varor som i den medlemsstat varifrån

sändningen eller transporten av varor inom gemenskapen påbörjas är undantagen från skatteplikt enligt artikel 8.1 a och artikel 28c A a första stycket i det direktivet. För det andra medger denna medlemsstat säljaren avdrag för ingående mervärdesskatt som betalats för varorna i medlemsstaten eller återbetalning av mervärdesskatten, vilket sker med stöd av artikel 17.3 b i samma direktiv, i dess lydelse enligt artikel 28f.1 i nämnda direktiv. Köparen å sin sida genomför ett förvärv inom gemenskapen som beskattas i destinationsmedlemsstaten för denna gemenskapsinterna sändning eller transport i enlighet med artikel 28a.1 a första stycket och artikel 28b A.1 i sjätte direktivet.

31 Denna mekanism möjliggör en överflyttning av skatteintäkten till den medlemsstat där de levererade varorna slutkonsumeras.

Den andra och den fjärde tolkningsfrågan

32 Den hänskjutande domstolen har ställt sin andra och sin fjärde tolkningsfråga, som skall prövas tillsammans, för att få klarhet i huruvida två på varandra följande leveranser av samma varor, som sker mot vederlag mellan skattskyldiga personer i denna egenskap och som utgör en enda sändning eller transport inom gemenskapen av dessa varor, båda kan vara undantagna från skatteplikt enligt artikel 28c A a första stycket i sjätte direktivet och huruvida det för besvarandet av denna fråga krävs kännedom om huruvida det är den första säljaren, förvärvaren i mellanledet eller förvärvare nummer två som har rätt att förfoga över varan under sändningen eller transporten.

33 I en sådan situation som den som är i fråga i målet vid den nationella domstolen kan de två på varandra följande leveranserna undantas från skatteplikt med stöd av artikel 28c A a första stycket i sjätte direktivet bara om den enda gemenskapsinterna varuförflyttningen kan tillskrivas de båda leveranserna samtidigt.

34 Är detta fallet uppstår följande konsekvenser.

35 Först utför den första säljaren en första leverans som med tillämpning av artikel 8.1 a i sjätte direktivet äger rum i den medlemsstat där sändningen eller transporten av varorna påbörjas. Denna första leverans innebär samtidigt att förvärvaren i mellanledet gör ett första gemenskapsinternt förvärv, vilket enligt artikel 28b A.1 äger rum i destinationsmedlemsstaten för denna sändning eller transport.

36 Sedan företar förvärvaren i mellanledet själv en andra leverans, vilken även den enligt artikel 8.1 a i sjätte direktivet äger rum i den medlemsstat varifrån denna leverans påbörjas, och denna leverans innebär samtidigt att förvärvare nummer två gör ett andra gemenskapsinternt förvärv, vilket äger rum i destinationsmedlemsstaten.

37 En sådan kedja skulle vara både ologisk och strida mot syftet med övergångsbestämmelserna för beskattningen av handeln mellan medlemsstaterna sådana de beskrivits ovan i punkterna 26–31 i förevarande dom.

38 För det första gäller nämligen att även om de båda på varandra följande leveranserna endast utgör en enda varuförflyttning, skall de likväl anses ha följt på varandra i tiden. Förvärvaren i mellanledet kan nämligen bara överföra äganderätten till varan på förvärvare nummer två om han dessförinnan har erhållit den från den förste säljaren, och den andra leveransen kan alltså bara ske när den första leveransen har skett.

39 Eftersom platsen för förvärvet av varorna i mellanledet anses vara belägen i destinationsmedlemsstaten för sändningen eller transporten av dessa varor, skulle det vara ologiskt att anse att den skattskyldiga personen företar påföljande leverans av samma varor från den medlemsstat där nämnda sändning eller transport har påbörjats.

40 För det andra blir det betydligt enklare att uppnå de mål som eftersträvas med de övergångsbestämmelser som föreskrivs i avdelning XVIa i detta direktiv, nämligen att flytta skatteintäkterna till den medlemsstat där de levererade varorna slutkonsumeras, om man tolkar de relevanta bestämmelserna i sjätte direktivet så, att en enda varuförflyttning inom gemenskapen hänförs till endast en av de två på varandra följande leveranserna. Denna överflyttning säkerställs nämligen vid den enda transaktion som genererar en varuförflyttning inom gemenskapen genom en tillämpning av artiklarna 28c A a första stycket (undantag från skatteplikt i den medlemsstat där den leverans som ger upphov till sändningen eller transporten påbörjas), artikel 17.3 b i dess lydelse enligt artikel 28f.1 (avdrag eller återbetalning från ursprungsmedlemsstaten av den ingående mervärdesskatt som förfaller till betalning eller som har betalats i denna medlemsstat), och artikel 28a.1 a första stycket (beskattning i destinationsmedlemsstaten av det gemenskapsinterna förvärvet) i sjätte direktivet. Denna mekanism säkerställer en klar avgränsning av de berörda medlemsstaternas skattemässiga suveränitet.

41 Däremot kan inte de aktuella bestämmelserna i sjätte direktivet tolkas så, att den enda varuförflyttningen inom gemenskapen skall hänföras till båda de på varandra följande leveranserna.

42 För att säkerställa att skatteintäkterna överförs till den medlemsstat där de levererade varorna slutkonsumeras är det inte nödvändigt att anse att transaktion nummer två är den enda varuförflyttning som sker inom gemenskapen och att den därför är gemenskapsintern. Denna överflyttning har nämligen skett redan vid den första transaktionen, vilket också påpekats i punkt 40 i förevarande dom.

43 Domstolen konstaterar vidare att om den enda varuförflyttningen inom gemenskapen hänfördes till de två på varandra följande leveranserna skulle ändamålet med artikel 17.3 b i sjätte direktivet, i dess lydelse enligt artikel 28f.1 i samma direktiv, som utgör en central bestämmelse i detta system för överflyttning av skatteintäkterna, förlora sin betydelse i fråga om leverans nummer två från förvärvaren i mellanledet. Det får nämligen antas att denne förmodligen inte betalar någon ingående mervärdesskatt i den medlemsstat där sändningen eller transporten inom gemenskapen påbörjas.

44 Rådets förordning (EEG) nr 218/92 av den 27 januari 1992 om administrativt samarbete inom området för indirekt beskattning (mervärdesskatt) (EGT L 24, s. 1; svensk specialutgåva, område 9, volym 2, s. 52), ersatt från och med den 1 januari 2004 av 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 (EGT L 264, s. 1), innehåller för övrigt ett gemensamt system för informationsutbyte mellan medlemsstaternas behöriga myndigheter avseende transaktioner inom gemenskapen just i syfte att undvika risken för bortfall av skatteintäkter. Den tolkning som avses i punkt 41 i förevarande dom leder därför till att antalet fall som kräver sådant informationsutbyte mångdubblas, vilket också medför att skattemyndighetens arbete med hanteringen av dessa transaktioner ökar.

45 Domstolen besvarar den andra och den fjärde frågan på följande sätt. När två på varandra följande leveranser avseende samma varor, som sker mot vederlag mellan

skattskyldiga personer i denna egenskap, ger upphov till en enda sändning eller transport av dessa varor inom gemenskapen, kan denna sändning eller transport bara hänföras till den ena av dessa två leveranser, och det är endast denna leverans som skall undantas från skatteplikt med tillämpning av artikel 28c A a första stycket i sjätte direktivet. Denna tolkning gäller oavsett vem av de skattskyldiga personerna — den första säljaren, förvärvaren i mellanledet eller förvärvare nummer två — som har förfoganderätten över varorna under nämnda sändning eller transport.

Den första frågan

46 Domstolen understryker inledningsvis att det inte görs någon skillnad i sjätte direktivet, när det gäller att bestämma den plats där en leverans anses äga rum, mellan gemenskapsinterna och interna leveranser. I artikel 8.1 i det direktivet skiljs det endast mellan leveranser som föranleder en sändning eller transport av varor (punkt a), sådana som inte föranleder någon sändning eller transport (punkt b) och sådana som sker ombord på fartyg, flygplan eller tåg under den del av en passagerartransport som genomförs i gemenskapen (punkt c), där sistnämnda fall saknar betydelse för det mål som nu är i fråga vid den nationella domstolen.

47 Av svaret på den andra och den fjärde frågan framgår att då det gäller en sådan situation som den som är i fråga i målet vid den nationella domstolen, kan en enda varuförflyttning inom gemenskapen hänföras bara till en av de två på varandra följande leveranserna.

48 Enligt artikel 8.1 a i sjätte direktivet är platsen för denna leverans belägen i den medlemsstat där sändningen eller transporten av varorna påbörjas.

49 Leverans nummer två utgör inte någon sändning eller transport varför platsen för denna leverans enligt artikel 8.1 b i sjätte direktivet är belägen där varorna befinner sig när leveransen äger rum.

50 Även om den leverans som har föranlett en sändning eller transport av varor inom gemenskapen, och som alltså leder till ett förvärv inom gemenskapen som beskattas i destinationsmedlemsstaten för denna sändning eller transport, är den första av de två på varandra följande transporterna, anses leverans nummer två äga rum på den plats där det gemenskapsinterna förvärv som föregår den sker, det vill säga i destinationsmedlemsstaten. Omvänt gäller att om den leverans som föranleder en sändning eller transport av varor inom gemenskapen är nummer två av de båda på varandra följande leveranserna, anses den första leveransen, som antagligen sker före sändningen eller transporten av varorna, äga rum i den medlemsstat där denna sändning eller transport påbörjas.

51 Den första frågan skall alltså besvaras så, att det endast är den plats där den leverans som föranleder en sändning eller transport av varor inom gemenskapen äger rum som skall bestämmas enligt artikel 8.1 a i sjätte direktivet. Denna plats anses vara belägen i den medlemsstat där denna sändning eller transport påbörjas. Platsen för leverans nummer två bestäms i enlighet med artikel 8.1 b i samma direktiv och den skall anses vara belägen antingen i den medlemsstat där sändningen eller transporten påbörjas eller i destinationsmedlemsstaten för denna sändning eller transport beroende på om leveransen utgör den första eller den andra av dessa båda på varandra följande leveranser

Den tredje frågan

52 Mot bakgrund av svaret på den första frågan saknas det anledning att besvara den andra frågan.

Rättegångskostnader

53 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 yttranden till domstolen som andra än nämnda parter har haft är inte ersättningsgilla.

Mot denna bakgrund beslutar domstolen (första avdelningen) följande:

1) **När två på varandra följande leveranser avseende samma varor, som sker mot vederlag mellan skattskyldiga personer i denna egenskap, ger upphov till en enda sändning eller transport av dessa varor inom gemenskapen, kan denna sändning eller transport bara hänföras till den ena av dessa två leveranser, och det är endast denna leverans som skall undantas från skatteplikt med tillämpning av artikel 28c A a första stycket i 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 95/7/EG av den 10 april 1995.

Denna tolkning gäller oavsett vem av de skattskyldiga personerna — den första säljaren, förvärvaren i mellanledet eller förvärvare nummer två — som har förfoganderätten över varorna under nämnda sändning eller transport.

2) **Det är endast den plats där den leverans som föranleder en sändning eller transport av varor inom gemenskapen som skall bestämmas enligt artikel 8.1 a i sjätte direktivet 77/388, i dess lydelse enligt direktiv 95/7. Denna plats anses vara belägen i den medlemsstat där denna sändning eller transport påbörjas. Platsen för leverans nummer två bestäms i enlighet med artikel 8.1 b i samma direktiv, och den skall anses vara belägen antingen i den medlemsstat där sändningen eller transporten påbörjas eller i destinationsmedlemsstaten för denna sändning eller transport beroende på om leveransen utgör den första eller den andra av dessa båda på varandra följande leveranser.**

Underskrifter