DOMSTOLENS DOM (Tredje Afdeling)

27. september 2007 *

I sag C-184/05,

angående en anmodning om præjudiciel afgørelse i henhold til artikel 234 EF, indgivet af Hoge Raad der Nederlanden (Nederlandene) ved afgørelse af 22. april 2005, indgået til Domstolen den 25. april 2005, i sagen

Twoh International BV

mod

Staatssecretaris van Financiën,

har

DOMSTOLEN (Tredje Afdeling)

sammensat af afdelingsformanden, A. Rosas, og dommerne A. Borg Barthet, J. Malenovský, U. Lõhmus (refererende dommer) og A. Ó Caoimh,

* Processprog: nederlandsk.

generaladvokat: J. Kokott
justitssekretær: ekspeditionssekretær L. Hewlett,

på grundlag af den skriftlige forhandling og efter retsmødet den 15. juni 2006,

efter at der er afgivet indlæg af:

— Twoh International BV ved advocaat J.H. Sassen

— den nederlandske regering ved H.G. Sevenster, M. de Mol og P. van Ginneken, som befuldmægtigede

— den franske regering ved G. de Bergues og C. Jurgensen-Mercier, som befuldmægtigede

— Irland ved D. O'Hagan, som befuldmægtiget, bistået af E. Fitzsimons, SC, og B. Conway, BL

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

— den polske regering ved T. Nowakowski, som befuldmægtiget

— den portugisiske regering ved L. Fernandes og C. Lança, som befuldmægtigede

— Kommissionen for De Europæiske Fællesskaber ved R. Lyal og A. Weimar, som befuldmægtigede,

og efter at generaladvokaten har fremsat forslag til afgørelse den 11. januar 2007,

afsagt følgende

Dom

1 Anmodningen om præjudiciel afgørelse vedrører fortolkningen af 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 (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«), sammenholdt med Rådets direktiv 77/799/EØF af 19. december 1977 om gensidig bistand mellem medlemsstaternes kompetente myndigheder inden for området direkte og indirekte skatter (EFT L 336, s. 15), som ændret ved Rådets direktiv 92/12/EØF af 25. februar 1992 (EFT L 76, s. 1, herefter »direktivet om

gensidig bistand«) og med Rådets forordning (EØF) nr. 218/92 af 27. januar 1992 om administrativt samarbejde inden for området indirekte skatter (moms) (EFT L 24, s. 1, herefter »forordningen om administrativt samarbejde«).

2 Anmodningen er indgivet under en sag mellem Twoh International BV (herefter »Twoh«) og Staatssecretaris van Financiën (statssekretær for finanser) vedrørende en efteropkrævning til selskabet af merværdiafgift (herefter »moms«) for 1996 som følge af leveringer af goder inden for Fællesskabet.

Retsforskrifter

Fællesskabsbestemmelser

Sjette direktiv

3 Ifølge sjette direktivs artikel 2 opkræves der moms ved levering af goder og tjenesteydelser, som mod vederlag foretages i indlandet af en afgiftspligtig person, der optræder i denne egenskab, og ved indførsel af goder.

4 Sjette direktivs artikel 28c, punkt A, litra a), første afsnit, fastsætter:

»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

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.«

Direktivet om gensidig bistand

5 Artikel 1, stk. 1, i direktivet om gensidig bistand er sålydende:

»Medlemsstaternes kompetente myndigheder udveksler i overensstemmelse med dette direktiv alle oplysninger, der gør det muligt for dem at foretage en korrekt ansættelse af indkomst- og formueskat, samt alle oplysninger vedrørende fastsættelse af følgende indirekte skatter:

— merværdiafgift

[...]«

6 Artikel 2, stk. 1, i direktivet om gensidig bistand bestemmer:

»En medlemsstats kompetente myndighed kan anmode en anden medlemsstats kompetente myndighed om at meddele de i artikel 1, stk. 1, omhandlede oplysninger vedrørende enkeltsager. Den kompetente myndighed i den stat, til hvilken anmodningen er rettet, er ikke forpligtet til at efterkomme denne anmodning, hvis det viser sig, at den kompetente myndighed i den stat, der har fremsat anmodningen, ikke har udtømt sine egne sædvanlige oplysningsmuligheder, som den efter omstændighederne kunne have udnyttet for at fremskaffe de ønskede oplysninger uden risiko for ikke at opnå det tilstræbte resultat.«

Forordningen om administrativt samarbejde

7 Artikel 4, stk. 3, i forordningen om administrativt samarbejde fastsætter:

»På grundlag af de oplysninger, der er indsamlet i overensstemmelse med stk. 1, modtager en medlemsstats kompetente myndighed, når den finder det nødvendigt for at kontrollere erhvervelser inden for Fællesskabet og udelukkende med henblik på at bekæmpe skattesvig, straks og automatisk følgende supplerende oplysninger eller får direkte adgang til dem:

— momsregistreringsnummeret for alle personer, der har foretaget de i stk. 2, andet led, nævnte leveringer, samt

— den samlede værdi af sådanne leveringer fra hver af disse personer til hver af de berørte personer, der har fået tildelt det i stk. 2, første led, omhandlede momsregistreringsnummer; værdierne skal angives i valutaen i den medlemsstat, der stiller oplysningerne til rådighed, og skal vedrøre kvartaler.«

8 Artikel 5 i forordningen om administrativt samarbejde bestemmer:

»1. Hvis de i artikel 4 nævnte oplysninger er utilstrækkelige, kan en medlemsstats kompetente myndighed på ethvert tidspunkt og i konkrete tilfælde anmode om supplerende oplysninger. Den bistandssøgte myndighed skal give oplysningerne hurtigst muligt og senest tre måneder efter modtagelsen af anmodningen.

2. I det i stk. 1 nævnte tilfælde skal den bistandssøgte myndighed mindst give den bistandssøgende myndighed fakturanumre og -datoer samt fakturerede værdier i forbindelse med bestemte transaktioner mellem personer i de pågældende medlemsstater.«

9 Artikel 6, stk. 4, i forordningen om administrativt samarbejde foreskriver følgende:

»Den kompetente myndighed i hver medlemsstat skal sikre, at personer, der er involveret i leveringer af goder eller tjenesteydelser inden for Fællesskabet, har mulighed for at få bekræftet gyldigheden af et momsregistreringsnummer for en bestemt person.«

10 Betingelserne om udveksling af oplysninger er fastsat i afsnit III i forordningen om administrativt samarbejde, hvis artikel 7, stk. 1, første afsnit, bestemmer:

»1. Den bistandssøgte myndighed i en medlemsstat skal give den bistandssøgende myndighed i en anden medlemsstat de oplysninger, der er nævnt i artikel 5, stk. 2, på betingelse af:

— at antallet og arten af anmodninger om oplysninger fra denne bistandssøgende myndighed inden for en vis periode ikke udgør en uforholdsmæssig tung administrativ byrde for denne bistandssøgte myndighed

— at denne bistandssøgende myndighed har opbrugt sine egne sædvanlige informationskilder, som den ellers kunne have brugt til at få de ønskede oplysninger uden fare for, at det tilstræbte resultat ikke blev nået

— at denne bistandssøgende myndighed kun anmoder om bistand, hvis den ville være i stand til at yde den bistandssøgende myndighed i en anden medlemsstat samme bistand.«

Nationale retsforskrifter

11 Ifølge artikel 9, stk. 2, litra b), i lov om omsætningsafgift (Wet op de omzetbelasting 1968) af 28. juni 1968 (*Staatsblad* 1968 nr. 329), i den affattelse heraf, som finder anvendelse i hovedsagen (herefter »lov af 1968«) udgør momsen ved levering af de goder og tjenesteydelser, som er nævnt i lovens tabel II, nul, hvis de betingelser, der er fastsat ved bekendtgørelse, er opfyldt.

12 Ifølge punkt 6, litra a), i tabel II gælder nul-satsen for »goder, som transporteres til en anden medlemsstat, såfremt der i denne stat opkræves en afgift i forbindelse med erhvervelse inden for Fællesskabet af goderne«.

13 Artikel 12, stk. 1, i bekendtgørelsen til gennemførelse af loven af 1968 (Uitvoeringsbesluit omzetbelasting 1968) bestemmer:

»Retten til anvendelse af en nul-sats for de leveringer, som er omhandlet i tabel II, der er indeholdt i bilaget til loven [af 1968], gælder kun, hvis det fremgår af regnskaberne eller bilagene, at denne tarif finder anvendelse.«

14 § 4, stk. 3, i bekendtgørelse af 20. juni 1995 fra statssekretæren for finanser (Besluit van de Staatssecretaris van Financiën) om opkrævning af merværdiafgift ved leveringer inden for Fællesskabet bestemmer:

»Hvis varer leveres til en udenlandsk køber »ab fabrik« eller »ab lager« (afhentningshandler), er et fragtbrev eller leverandørens egne fragtdokumenter ikke tilstrækkeligt bevis for leveringens karakter af en levering mellem medlemsstater.

Der kan imidlertid tænkes omstændigheder, hvor leverandøren også i en sådan situation kan gå ud fra, at den udenlandske køber udfører varerne til en anden medlemsstat. Der skal i så fald ud over den helhed af bilag og noteringer, som fremgår af bogføringen, være tale om en fast aftager, medmindre leverandøren ved, at leveringer foretaget mellem medlemsstater af denne aftager har givet anledning til problemer, og køberen skal desuden have afgivet en erklæring som omhandlet i det følgende.

Denne skriftlige erklæring, som skal være underskrevet af den person, der modtager varerne, skal mindst indeholde køberens navn og, hvis denne ikke selv personligt aftager varerne, navnet på den person, der modtager dem i hans navn, registreringsnummeret på det køretøj, hvormed varerne skal transporteres, nummeret på den faktura, hvori de leverede varer er specificeret, stedet, hvortil afhenteren skal transportere varerne, samt køberens erklæring om efter anmodning at ville give skatte- og afgiftsmyndighederne nærmere oplysninger om varernes destination. En model af denne erklæring vedlægges som bilag.

Ved afhentningshandler, hvor køberen ikke er en fast aftager, og hvor varerne betales kontant, men hvor leverandøren heller ikke i øvrigt er i besiddelse af andre bilag til støtte for, at leveringen har karakter af en levering mellem medlemsstater, dvs. når leveringens karakter af en levering mellem medlemsstater ikke fremgår af andre bilag end en faktura udstedt til en udenlandsk køber (hvorpå den udenlandske købers momsregistreringsnummer er anført), kan leverandøren ikke på det foreliggende grundlag godtgøre, at momssatsen for leveringen er nul. Under disse omstændigheder kan leverandøren undgå risikoen for en efterfølgende momsansættelse ved at fakturere køberen den nederlandske moms. Når køberen transporterer varerne til en anden medlemsstat, skal han angive dette til de nederlandske skatte- og afgiftsmyndigheder. På denne angivelse skal han kunne fratrække den fakturerede nederlandske moms.«

Tvisten i hovedsagen og det præjudicielle spørgsmål

15 I 1996 leverede selskabet Twoh, som er etableret i Nederlandene, nogle computerdele til virksomheder i Italien. Ifølge parternes aftale skulle leveringen foretages i overensstemmelse med en af de salgsklausuler, som er fastsat af Det Internationale Handelskammer (de såkaldte »Incoterms 2000«), nemlig salgs-

klausulen »ab fabrik« (»ex-works« eller »EXW«). Anvendelsen af denne klausul betød, at Twoh blot skulle stille varerne til disposition for køberne på et depot i Nederlandene, som herefter havde ansvaret for transporten til Italien.

16 Twoh modtog ikke nogen erklæring fra sine italienske kunder vedrørende disse leveringer, således som det kræves efter den nederlandske skatte- og afgiftslovgivning af hensyn til beviset for, at der foreligger en levering af goder inden for Fællesskabet og den heraf følgende momsfritagelse i Nederlandene. Twoh gik dog hele tiden ud fra, at selskabets leveringer var leveringer inden for Fællesskabet, for hvilke momssatsen var lig nul. De fakturaer, som selskabet udstedte, indeholdt derfor ikke noget momsbeløb, og selskabet betalte ingen moms i forbindelse med leveringerne.

17 Efter en revisionskontrol fandt de nederlandske skatte- og afgiftsmyndigheder det ikke godtgjort, at varerne var blevet transporteret eller forsendt til en anden medlemsstat, hvorfor der med urette ikke var betalt moms. De tilsendte derfor Twoh en efteropkrævning af moms for de pågældende transaktioner for perioden fra den 1. januar til den 31. december 1996 på 1 466 639 NLG med et tillæg på 100% af det angivne beløb.

18 Twoh påklagede efteropkrævningen og anmodede i den forbindelse udtrykkeligt de nederlandske skatte- og afgiftsmyndigheder om at indhente oplysninger hos den kompetente italienske myndighed i medfør af direktivet om gensidig bistand og forordningen om administrativt samarbejde, som godtgjorde, at leveringerne havde karakter af leveringer inden for Fællesskabet. Skatte- og afgiftsmyndighederne imødekom imidlertid ikke denne opfordring og fastholdt efteropkrævningen af moms.

19 Twoh anlagde herefter sag til prøvelse af denne beslutning ved Gerechtshof Arnhem, som ophævede beslutningen hvad angår tre leveringer og nedsatte efteropkrævningen af moms, efter at sagsøgeren havde fremlagt visse beviser vedrørende de pågældende leveringer. Gerechtshof fandt dog ikke, at de nederlandske skatte- og afgiftsmyndigheder var forpligtet til at anmode den kompetente italienske myndighed om at iværksætte en undersøgelse i bestemmelsesmedlemsstaten til efterprøvelse af, om de pågældende varer var transporteret til denne medlemsstat. Twoh iværksatte herefter kassationsanke ved Hoge Raad der Nederlanden til prøvelse af Gerechtshof Arnhems dom.

20 Da Hoge Raad der Nederlanden er af den opfattelse, at den tvist, som er indbragt for den, rejser et spørgsmål vedrørende fortolkningen af fællesskabsretten med hensyn til beviset for, at goder er forsendt eller transporteret i den forstand, hvori dette udtryk er anvendt i sjette direktivs artikel 28c, punkt A, litra a), første afsnit, har retten besluttet at udsætte sagen og at forelægge Domstolen følgende præjudicielle spørgsmål:

»Skal sjette direktivs artikel 28c, punkt A, litra a) — sammenholdt med direktiv [77/799] om gensidig bistand og forordning [nr. 218/92] — fortolkes således, at den medlemsstat, hvorfra en forsendelse eller transport af varer er sket, er forpligtet til at anmode den medlemsstat, hvortil varerne angives at være sendt, om oplysninger, hvis ikke denne medlemsstat uopfordret har afgivet nogen oplysninger af relevans, og at tage hensyn til disse oplysninger ved vurderingen af beviserne for varernes forsendelse eller transport?«

Det præjudicielle spørgsmål

21 Med spørgsmålet ønsker den forelæggende ret i det væsentlige oplyst, om sjette direktivs artikel 28c, punkt A, litra a), første afsnit, sammenholdt med direktivet om gensidig bistand og forordningen om administrativt samarbejde, skal fortolkes således, at skatte- og afgiftsmyndighederne i den medlemsstat, hvorfra varerne

forsendes eller transporteres som led i en levering inden for Fællesskabet, er forpligtet til at anmode myndighederne i den medlemsstat, som varerne ifølge leverandørens angivelser er sendt til, om oplysninger og til at anvende disse oplysninger for at afgøre, om varerne faktisk er leveret inden for Fællesskabet.

22 Indledningsvis bemærkes, at ifølge den overgangsordning for moms, som gælder i samhandelen inden for Fællesskabet, og som er indført 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 (EFT L 376, s. 1) — er opkrævningen af moms i handelen mellem medlemsstaterne baseret på princippet om, at provenuet af de opkrævede afgifter tilkommer den medlemsstat, hvor det endelige forbrug finder sted. Enhver erhvervelse inden for Fællesskabet, som i henhold til sjette direktivs artikel 28a, stk. 1, litra a), første afsnit, er afgiftsbelagt i den medlemsstat, hvor forsendelsen eller transporten af goder inden for Fællesskabet afsluttes, modsvares 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 (jf. dom af 6.4.2006, sag C-245/04, EMAG Handel Eder, Sml. I, s. 3227, præmis 29, og af 27.9.2007, sag C-409/04, Teleos m.fl., Sml. I, s. 7797, præmis 22 og 24).

23 Hvad angår betingelserne for at momsfritage leveringen af et gode inden for Fællesskabet i den forstand, hvori dette udtryk er anvendt i sjette direktivs artikel 28c, punkt A, litra a), første afsnit, bemærkes, at Domstolen har fastslået i præmis 42 i nævnte dom i sagen Teleos m.fl., at det er en betingelse herfor, at retten til at råde over godet som ejer er overdraget til erhververen, og at leverandøren har godtgjort, at godet er forsendt eller transporteret til en anden medlemsstat, samt at det efter forsendelsen eller transporten fysisk har forladt afsendermedlemsstatens område.

24 Domstolen har endvidere fastslået i Teleos-dommens præmis 44, at det siden afskaffelsen af grænsekontrollen mellem medlemsstaterne er skatte- og afgifts-

myndighederne, som efterprøver, om varerne fysisk har forladt afsendermedlemsstatens område, hvilket hovedsageligt sker på grundlag af de beviser, som er fremlagt af de afgiftspligtige, og disses erklæringer.

25 Sjette direktiv indeholder ingen direkte bestemmelser vedrørende de beviser, som det påhviler de afgiftspligtige at fremlægge. Direktivet bestemmer herom alene i artikel 28c, punkt A, første store sætningsled, at medlemsstaterne skal fastsætte de betingelser, hvorunder de momsfritager leveringer af goder inden for Fællesskabet. Ved udøvelsen af deres beføjelser hertil er medlemsstaterne dog forpligtet til at overholde fællesskabsrettens generelle principper, herunder retssikkerheds- og proportionalitetsprincippet (jf. i denne retning dom af 18.12.1997, forenede sager C-286/94, C-340/95, C-401/95 og C-47/96, Molenheide m.fl., Sml. I, s. 7281, præmis 48, og af 11.5.2006, sag C-384/04, Federation of Technological Industries m.fl., Sml. I, s. 4191, præmis 29 og 30).

26 Det må i den forbindelse antages, som Kommissionen for De Europæiske Fællesskaber med rette har gjort gældende, at et princip, hvorefter bevisbyrden for, at der består et krav på fravigelse af afgiftsreglerne eller en afgiftsfritagelse, påhviler den, som rejser krav derom, er foreneligt med fællesskabsretten. Ved anvendelsen af sjette direktivs artikel 28c, punkt A, litra a), første afsnit, påhviler det derfor leverandøren af goderne at føre bevis for, at de betingelser for momsfritagelse, som er nævnt i denne doms præmis 23, er opfyldt.

27 I den forbindelse bemærkes, at Domstolen har fastslået i præmis 50 i førnævnte dom i sagen Teleos m.fl., at det ville være i strid med retssikkerhedsprincippet, hvis en medlemsstat, som har fastsat betingelserne for at momsfritage en levering inden for Fællesskabet — bl.a. ved at fastsætte en liste over de dokumenter, som skal fremlægges for de kompetente myndigheder — og som i første omgang har godtaget de dokumenter, leverandøren har fremlagt som beviser for retten til momsfritagelse, efterfølgende kunne forpligte leverandøren til at betale moms af leveringen, når det

viser sig, at de pågældende varer i virkeligheden ikke har forladt afsendermedlemsstatens område på grund af svig fra erhververens side, som leverandøren ikke havde og ikke kunne have kendskab til.

28 Ganske vist indeholder forelæggelsesafgørelsen i den foreliggende sag, i modsætning til hvad der er tilfældet i Teleos-sagen, ingen oplysninger vedrørende Twohs gode tro, hvorefter det ikke kan udledes heraf, om Twohs køber har begået svig. Det afgørende i den foreliggende sag er dog, at Twoh ikke har været i stand til at fremlægge de nødvendige beviser for, at de pågældende varer faktisk blev transporteret til bestemmelsesmedlemsstaten og af denne grund har anmodet de nederlandske skatte- og afgiftsmyndigheder om, i medfør af direktivet om gensidig bistand og forordningen om administrativt samarbejde, at indhente oplysninger hos den kompetente myndighed i bestemmelsesmedlemsstaten til godtgørelse af, at selskabets leveringer var leveringer inden for Fællesskabet. Spørgsmålet er således, om den kompetente myndighed i bestemmelsesmedlemsstaten var forpligtet til at efterkomme en sådan opfordring.

29 Svaret på dette spørgsmål kan udledes af formålet med direktivet om gensidig bistand og forordningen om administrativt samarbejde samt disse retsakters indhold.

30 Hvad for det første angår formålet med disse to fællesskabsretsakter fremgår det af første og anden betragtning til direktivet om gensidig bistand samt af tredje betragtning til forordningen om administrativt samarbejde, at de tilsigter at bekæmpe skattesvig og skatteunddragelse og gøre det muligt for medlemsstaterne at fastsætte skatten korrekt (jf. analogt dom af 13.4.2000, sag C-420/98, W.N., Sml. I, s. 2847, præmis 15 og 22, samt, hvad angår Rådets forordning (EF) nr. 1798/2003 af 7.10.2003 om administrativt samarbejde vedrørende merværdiafgift og ophævelse af forordning nr. 218/92 (EUT L 264, s. 1), dom af 26.1.2006, sag C-533/03, Kommissionen mod Rådet, Sml. I, s. 1025, præmis 49 og 52).

31 Hvad for det andet angår de pågældende fællesskabsretsakters indhold fremgår det af titlerne på direktivet om gensidig bistand og forordningen om administrativt samarbejde, at de er vedtaget til regulering af samarbejdet mellem medlemsstaternes skatte- og afgiftsmyndigheder. Som det med rette er fremhævet af både Kommissionen og generaladvokaten i punkt 23 i forslaget til afgørelse, tildeler retsakterne ikke private rettigheder, bortset fra muligheden for at få bekræftet gyldigheden af »momsregistreringsnummer[et] for en bestemt person« i overensstemmelse med artikel 6, stk. 4, i forordningen om administrativt samarbejde.

32 Direktivet om gensidig bistand giver nemlig de nationale skatte- og afgiftsmyndigheder mulighed for at anmode om de oplysninger, som de ikke selv kan opnå, med henblik på at forebygge skattesvig. Den omstændighed, at fællesskabslovgiver har anvendt udtrykket »kan« såvel i dette direktivs artikel 2, stk. 1, som i artikel 5, stk. 1, i forordningen om administrativt samarbejde, viser således, at myndighederne har mulighed for at anmode den kompetente myndighed i en anden medlemsstat om oplysninger, men ikke er forpligtet hertil. Det tilkommer den enkelte medlemsstat at vurdere de særlige tilfælde, hvor der mangler oplysninger om transaktioner, som er foretaget af afgiftspligtige etableret på dennes område, og at afgøre, om disse tilfælde gør det berettiget at anmode en anden medlemsstat om oplysninger.

33 De nævnte fællesskabsretsakter fastsætter endvidere grænser for samarbejdet mellem medlemsstaterne, da myndighederne i den bistandssøgte stat ikke er forpligtet til at afgive de ønskede oplysninger under alle omstændigheder. Således bestemmer artikel 7, stk. 1, første afsnit, første led, i forordningen om administrativt samarbejde, at antallet og arten af de anmodninger om oplysninger, som fremsættes inden for en vis periode, ikke må udgøre en uforholdsmæssig tung administrativ byrde for disse myndigheder. Ifølge samme bestemmelses andet led og ifølge artikel 2, stk. 1, i direktivet om gensidig bistand er myndighederne i den bistandssøgte stat ikke forpligtet til at afgive oplysninger, når det fremgår, at den kompetente myndighed i den bistandssøgende stat ikke har opbrugt sine egne sædvanlige informationskilder.

34 Det fremgår således, at direktivet om gensidig bistand og forordningen om administrativt samarbejde ikke er vedtaget for at indføre en ordning for udveksling af oplysninger mellem medlemsstaternes skatte- og afgiftsmyndigheder, som giver dem mulighed for at fastslå, om de leveringer, der er udført af en afgiftspligtig, har karakter af leveringer inden for Fællesskabet, når den afgiftspligtige ikke selv er i stand til at fremlægge de nødvendige beviser herfor.

35 Denne konstatering bekræftes af Domstolens praksis om gensidig bistand mellem de kompetente myndigheder på området direkte skatter, der kan anvendes analogt på en situation som den, der foreligger i hovedsagen. Ifølge denne praksis kan en medlemsstat påberåbe sig direktivet om gensidig bistand med henblik på at fremskaffe alle de oplysninger fra de kompetente myndigheder i en anden medlemsstat, som giver den mulighed for at foretage en korrekt skatteansættelse. Der er dog intet til hinder for, at de kompetente skattemyndigheder afkræver skatteyderen selv de beviser, som de finder nødvendige for at kunne afgøre, om det krævede fradrag skal anerkendes (jf. i denne retning dom af 28.10.1999, sag C-55/98, Vestergaard, Sml. I, s. 7641, præmis 26, og af 3.10.2002, sag C-136/00, Danner, Sml. I, s. 8147, præmis 49 og 50).

36 Endvidere bemærkes, at de oplysninger, som de kompetente myndigheder i en medlemsstat kan anmode om at få meddelt i medfør af direktivet om gensidig bistand, netop er alle de oplysninger, som de finder nødvendige for at foretage en korrekt skatteansættelse på grundlag af den lovgivning, myndighederne skal anvende. Dette direktiv påvirker på ingen måde myndighedernes kompetence til bl.a. at vurdere, om betingelserne efter denne lovgivning for at momsfritage en transaktion er opfyldt (jf. analogt Vestergaard-dommen, præmis 28).

37 Afsluttende tilføjes, at selv om skatte- og afgiftsmyndighederne i afsendermedlemsstaten har modtaget oplysning fra bestemmelsesmedlemsstaten om, at køberen har afgivet en erklæring til skatte- og afgiftsmyndighederne i denne stat vedrørende en

levering inden for Fællesskabet, udgør en sådan erklæring ikke noget afgørende bevis for, at varerne faktisk har forladt afsendermedlemsstatens område (jf. dommen i sagen Teleos m.fl., præmis 71 og 72).

38 På grundlag af det anførte må spørgsmålet besvares med, at sjette direktivs artikel 28c, punkt A, litra a), første afsnit, sammenholdt med direktivet om gensidig bistand og forordningen om administrativt samarbejde, skal fortolkes således, at skatte- og afgiftsmyndighederne i den medlemsstat, hvorfra goder forsendes eller transporteres som led i en levering inden for Fællesskabet, ikke er forpligtet til at anmode om oplysninger hos myndighederne i den medlemsstat, som varerne ifølge leverandørens angivelser er sendt til.

Sagens omkostninger

39 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 (Tredje Afdeling) for ret:

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 beregnings-

grundlag, som ændret ved Rådets direktiv 95/7/EF af 10. april 1995, sammenholdt med Rådets direktiv 77/799/EØF af 19. december 1977 om gensidig bistand mellem medlemsstaternes kompetente myndigheder inden for området direkte og indirekte skatter, som ændret ved Rådets direktiv 92/12/EØF af 25. februar 1992, og med Rådets forordning (EØF) nr. 218/92 af 27. januar 1992 om administrativt samarbejde inden for området indirekte skatter, skal fortolkes således, at skatte- og afgiftsmyndighederne i den medlemsstat, hvorfra goder forsendes eller transporteres som led i en levering inden for Fællesskabet, ikke er forpligtet til at anmode om oplysninger hos myndighederne i den medlemsstat, som varerne ifølge leverandørens angivelser er sendt til.

Underskrifter