

FORSLAG TIL AFGØRELSE FRA GENERALADVOKAT

JULIANE KOKOTT

fremsat den 10. november 2005¹

I — Indledning

1. I det foreliggende tilfælde skal der træffes afgørelse om fortolkningen af Rådets sjette direktiv 77/388/EØF² af 17. maj 1977 om harmonisering af medlemsstaternes lovgivning om omsætningsafgifter — Det fælles merværdiafgiftssystem: ensartet beregningsgrundlag (herefter: sjette direktiv), der vedrører afgiftspålæggelsen af såkaldte kædetransaktioner. Ved sådanne transaktioner indgår flere virksomheder fra to eller flere medlemsstater efter hinanden kontrakt om køb af det samme gode, der herefter opfyldes med én og samme godstransport fra første leverandør til sidste aftager.

til mellemhandleren erlagte merværdiafgift som led i fradrag for indgående afgift. Fradrag for indgående afgift ydes ved afgiftspligtige indenlandske leveringer, men ikke ved afgiftsfrie leveringer (på tværs af landegrænser) inden for Fællesskabet. Finanzverwaltung er af den opfattelse, at transaktionsdeltagerne med urette har behandlet leveringen til slutaftageren som afgiftspligtig indenlandsk levering.

II — Retsforskrifter

A — *Fællesskabsret*

2. I hovedsagen verserer der ved den østrigske Verwaltungsgerichtshof en tvist mellem slutaftageren i en kædetransaktion og Finanzverwaltung om anerkendelse af den

3. Ifølge sjette direktivs artikel 2 pålægges der merværdiafgift af levering af goder, hvor den afgiftspligtige ifølge artikel 4, stk. 1 og 2, er den selvstændige handlende, der foretager leveringen.

¹ — Originalsprog: tysk.

² — EFT L 145, s. 1.

4. Til bestemmelse af leveringsstedet for den afgiftspligtige transaktion opstiller artikel 8 følgende regler:

selsmedlemsstaten, såfremt stedet, hvor forsendelsen eller transporten påbegyndes, ligger på et tredjelandets område.«

»1. 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 [...]

5. Med Rådets direktiv 91/680 af 16. december 1991³ blev der indsat et nyt afsnit XVIa (momsovergangsordning for samhandelen mellem medlemsstaterne; artikel 28a til 28m) i sjette direktiv. Disse bestemmelser er fortsat retningsgivende, da der endnu ikke er vedtaget nogen endelig bestemmelse om afgiftspålæggelsen af varebevægelser mellem erhvervsdrivende, der sker inden for rammerne af samhandel mellem medlemsstaterne.

6. Artikel 28a i sjette direktiv lyder i uddrag

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

»1. Der skal ligeledes svares merværdiafgift af

[...]

2. Uanset stk. 1, litra a), anses stedet for en levering foretaget af en importør som fastlagt i artikel 21, nr. 2, samt stedet for eventuelle efterfølgende leveringer for at ligge i indfør-

- 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

³ — EFT L 376, s. 1 ff.

sælgeren er en afgiftspligtig person, der handler i denne egenskab og hverken er omfattet af fritagelsesordningen i artikel 24 eller af bestemmelserne i artikel 8, stk. 1, litra a), andet punktum, eller artikel 28b, punkt B, stk. 1

2. Med forbehold af stk. 1 anses stedet for en erhvervelse inden for Fællesskabet af goder, som omhandlet i artikel 28a, stk. 1, litra a), for at ligge på den medlemsstats område, som har tildelt det momsregistreringsnummer, hvorunder erhververen har foretaget erhvervelsen, dersom erhververen ikke godtgør, at der er pålagt denne erhvervelse afgift efter stk. 1.

[...]

[...]«

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.«

8. Ifølge sjette direktivs artikel 28c, punkt A, er indenlandske leveringer mellem to medlemsstater fritaget for afgift. Bestemmelsen lyder i uddrag:

7. Sjette direktivs artikel 28b, punkt A, regulerer stedet for transaktionerne. Bestemmelsen lyder i uddrag:

»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:

»1. 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.

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 Fællesska-

bet, 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

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.

[...]«

[...]

B — *National ret*

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

9. De nationale bestemmelser, der er relevante for hovedsagen, er den østrigske Umsatzsteuergesetz 1994, som affattet inden Steuerreformgesetz 2000⁴ (UStG).

10. § 3, stk. 1, 7 og 8, i UStG 1994 er således affattet:

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.«

»1) Leveringer er ydelser, hvorved en erhvervsdrivende sætter aftageren eller efter

11. Med Steuerreformgesetz 2000 blev § 3, stk. 8, i UStG 1994 — efter lovgiverens erklæringer om at tilpasse bestemmelsen til

4 — BGBl. I nr. 106/1999.

sjette direktivs artikel 8, stk. 1, litra a) — ændret og er nu affattet således:

III — De faktiske omstændigheder i hovedsagen og de præjudicielle spørgsmål

»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.«

12. Den relevante bestemmelse med hensyn til fradrag af indgående afgift findes i § 12 i UStG 1994, der i uddrag lyder:

»1) 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 [...]«.

13. I årene 1996 og 1997 solgte det i Østrig hjemmehørende K GmbH ved årlige kontrakter månedligt en bestemt mængde smelteværksbly »frit Arnoldstein, EF-fortoldet, afgiftsberigtiget med lastvogn« til sagsøgeren i hovedsagen, EMAG Handel Eder OHG, der ligeledes er hjemmehørende i Østrig. K købte på sin side smelteværksbly fra selskaber hjemmehørende i Italien og Nederlandene. Godset oplagredes på toldlagre i hhv. Rotterdam og Triest. Herfra blev det af en af K bestilt speditør transporteret til bestemmelsesstedet hos hhv. EMAG og hos EMAG's aftagere. K fakturerede EMAG for leveringerne med angivelse af 20% merværdiafgift. Finanzamt nægtede imidlertid EMAG retten til fradrag for indgående afgift. Ifølge Finanzamt havde K faktureret EMAG for merværdiafgiften med urette, da transaktionen på grund af godstransporten fra hhv. Italien og Nederlandene til EMAG skulle betragtes som afgiftsfri indenlandsk levering.

14. Det tilbageviste EMAG og var af den opfattelse, at leveringen fra hhv. Nederlandene og Italien til Østrig via speditøren alene var sket på foranledning af K. Derfor forelå der i forholdet mellem K og dets leverandører en levering fra en anden medlems-

stat. Ved den efterfølgende levering fra K til EMAG drejede det sig derimod om en afgiftspligtig indenlandsk levering, hvorfor fradraget for indgående afgift skulle indrømmes.

også såfremt flere erhvervsdrivende indgår en leveringsaftale vedrørende det samme gode, og disse forskellige leveringsaftaler opfyldes med én og samme godstransport?

15. Finanzlandesdirektion Kärnten afviste EMAG's klage som ubegrundet. Ifølge den-nes opfattelse ligger stedet for de afgiftsfrie leveringer inden for Fællesskabet ifølge § 3, stk. 8, i UStG 1994 i hhv. Nederlandene og Italien, da godset blev overdraget til fragtførerne i hhv. Rotterdam og Triest og af disse blev transporteret til EMAG i Østrig.

- 2) Kan flere leveringer anses for afgiftsfrie leveringer inden for Fællesskabet, såfremt flere erhvervsdrivende indgår en leveringsaftale vedrørende det samme gode, og disse yderligere leveringsaftaler opfyldes med én og samme godstransport?

16. Denne afgørelse fra Finanzlandesdirektion Kärnten er sagens genstand ved den østrigske Verwaltungsgerichtshof. Verwaltungsgerichtshof har forelagt Domstolen følgende spørgsmål til præjudiciel afgørelse:

- 3) Såfremt 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?

»1) Skal artikel 8, stk. 1, litra a), første punktum, i Rådets sjette direktiv 77/388/EØF af 17. maj 1977 om harmonisering af medlemsstaternes lovgivning om omsætningsafgifter — Det fælles merværdiafgiftssystem: ensartet beregningsgrundlag, fortolkes således, at det sted, hvor forsendelsen eller transporten påbegyndes, er afgørende,

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

IV — Parternes argumenter

17. I sagen ved Domstolen har EMAG, den østrigske, den britiske og den italienske regering samt Kommissionen taget stilling. Samtlige procesdeltagere er af den opfattelse, at kun én levering kan anses for afgiftsfri levering inden for Fællesskabet ved kæde-transaktioner. Der hersker ligeledes enighed om, at der i det foreliggende tilfælde i forholdet mellem hhv. de nederlandske og italienske leverandører i første led og K foreligger en levering inden for Fællesskabet i sjette direktivs forstand, at der følgelig i forhold til EMAG ikke længere kan være tale om en levering inden for Fællesskabet.

18. Procesdeltagerne udtaler sig dog forskelligt om den generelle besvarelse af de præjudicielle spørgsmål. Mens EMAG og den britiske regering er af den opfattelse, at det ved kædetransaktioner altid er den første levering, der er den afgiftsfrie levering inden for Fællesskabet, er den østrigske og den italienske regering samt Kommissionen af den opfattelse, at omstændighederne i det enkelte tilfælde er afgørende for, hvilken af leveringerne, der i det pågældende tilfælde skal betragtes som afgiftsfri levering inden for Fællesskabet.

V — Retlig vurdering

A — Forbemærkning til bestemmelserne om afgiftspålæggelse af samhandelen mellem medlemsstaterne

19. I indlandet pålægges leveringen af goder merværdiafgift (sjette direktivs artikel 2, nr. 1). Ved goder, der leveres fra tredjelande til aftagere inden for Fællesskabet, er det ikke leveringen, men indførslen til Fællesskabet, der er den relevante afgiftsudløsende begivenhed (sjette direktivs artikel 2, nr. 2, og artikel 7).

20. For samhandelen på tværs af grænserne inden for Fællesskabet er der med moms- og omkostningsordningen for samhandelen mellem medlemsstaterne (afsnit XVIa) ved direktiv 91/680 indført endnu en afgiftsudløsende begivenhed, erhvervelser inden for Fællesskabet. For bedre at forstå disse fortsat gældende bestemmelser vil et kort tilbageblik være på sin plads.

21. Før indførelsen af erhvervelser inden for Fællesskabet blev levering af goder på tværs af grænserne pålagt afgift som den øvrige internationale samhandel. Ifølge de generelle bestemmelser var en levering afgiftspligtig på leveringsstedet i medfør af sjette direktivs

artikel 8, stk. 1, litra a), altså på stedet for forsendelsen, men blev fritaget for afgift ved udførslen. Således påløb merværdiafgiften ved indførslen til bestemmelsesstaten. Til opkrævning af indførselsmerværdiafgiften skulle der gennemføres grænsekontroller.

blive uberørt. Merværdiafgiften skal som punktafgift fortsat erlægges i den medlemsstat, hvor det endelige forbrug finder sted. For at sikre dette, indførte direktiv 91/680 erhvervelser inden for Fællesskabet som ny afgiftsudløsende begivenhed for samhandelen mellem medlemsstaterne [artikel 28a, stk. 1, litra a)]. I dette tilfælde er det altså erhververens modtagelse af varen i indførselsmedlemsstaten, der pålægges afgift. Denne afgiftsudløsende begivenhed erstattede den hidtidige afgiftsopkrævning ved indførsel.

22. I takt med gennemførelsen af det indre marked skulle denne form for afgiftsopkrævning og dermed også de fiskale kontroller ved de indre grænser afskaffes⁵. Reformen gik dog ikke så vidt som til at udvide de for den indenlandske godstransport gældende bestemmelser til samhandelen mellem to medlemsstater. For dette ville have betydet, at merværdiafgiften modsat den hidtidige situation ikke tilkom den stat, som godet blev indført i, men den stat, som godet blev sendt fra. I samhandelen inden for en medlemsstat udgør leveringen nemlig generelt den afgiftspligtige begivenhed (sjette direktivs artikel 2, nr. 1). Stedet for den afgiftspligtige transaktion er her det sted, hvor godet befinder sig på det tidspunkt, hvor transporten til erhververen påbegyndes [sjette direktivs artikel 8, stk. 1, litra a)].

24. For at undgå dobbelt afgiftsbelastning, koordineres den afgiftsmæssige kompetence — som generaladvokat Ruiz-Jarabo Colomer allerede gjorde rede for i sagen Lipjes — således, at den enes kompetence i forbindelse med en transaktion inden for Fællesskabet starter dér, hvor den andens slutter⁶.

23. Ifølge overgangsordningen skal den hidtidige opdeling af suverænitet på skatte- og afgiftsområdet mellem medlemsstaterne for-

25. Da erhvervelsen inden for Fællesskabet ifølge den gældende overgangsordning afgiftspålægges i godets bestemmelsesland, må den tilsvarende levering inden for Fællesskabet være fritaget for afgift i oprindelseslandet [sjette direktivs artikel 28c, punkt A, litra a)]. Mens erhvervelsen inden for Fællesskabet altså er trådt i stedet for

5 — Jf. anden betragtning til direktiv 91/680.

6 — Generaladvokat Ruiz-Jarabo Colomers forslag til afgørelse af 13.1.2004, sag C-68/03, Lipjes, Sml. 2004, I, s. 5879, punkt 35.

afgiftspåleggelsen af indførslen, erstatter fritagelsen af leveringen inden for Fællesskabet fritagelsen ved udførslen.

også den faktisk af K gennemførte gods-transport fra Nederlandene/Italien til den anden levering.

B — *Det andet præjudicielle spørgsmål*

26. De to første præjudicielle spørgsmål er tæt forbundne med hinanden. Da det andet spørgsmål er af en mere grundlæggende karakter, besvares det først. Dets rækkevidde bliver først forståelig, når det anskueliggøres, hvordan den østrigske Finanzverwaltung åbenbart ønsker at betragte begivenhederne i kædetransaktionen.

27. Den betragter begge begivenheder i kædetransaktionen som afgiftsfrie leveringer inden for Fællesskabet. Den første afgiftsfrie levering inden for Fællesskabet udgøres af transaktionen mellem hhv. den nederlandske og italienske virksomhed og K i Østrig, den anden afgiftsfrie levering inden for Fællesskabet udgøres af transaktionen mellem det østrigske K og det østrigske EMAG. Disse to — i juridisk forstand — selvstændige leveringer resulterer imidlertid kun i én gods-transport fra Nederlandene/Italien til Østrig. For ved transaktionen mellem K og EMAG, der begge er hjemmehørende i Østrig, også at kunne acceptere en afgiftsfri levering inden for Fællesskabet — dvs. på tværs af grænserne — henregner Finanzverwaltung

28. På den baggrund ønsker Verwaltungsgerichtshof med sit andet spørgsmål at få oplyst, om der ved en kædetransaktion faktisk foreligger to afgiftsfrie leveringer inden for Fællesskabet, selv om der kun har fundet én transportbevægelse sted.

29. Den beskrevne indordning af begivenhederne i kædetransaktionen, som Finanzverwaltung foretog, svarer ikke til særbestemmelsernes formål for afgiftspåleggelsen af leveringer inden for Fællesskabet i sjette direktivs afsnit XVIa. Disse bestemmelser har til formål at koordinere medlemsstaternes kompetence til afgiftspåleggelse af leveringsaftaler inden for Fællesskabet. Leveringer på tværs af grænserne skal kun afgiftspålægges én gang i bestemmelseslandet — i modsætning til bestemmelserne for indenlandske begivenheder.

30. Dette formål opnås kun, hvis man i den foreliggende konstellation kun behandler én af leveringerne som afgiftsfri levering inden for Fællesskabet, nemlig den, der har resulteret i en erhvervelse inden for Fællesskabet.

Alle forudgående og efterfølgende aftaler er derimod indenlandske leveringer, hvor der skal svares merværdiafgift i henhold til de almindelige bestemmelser i den stat, hvor disse leveringer foretages.

der forelå to afgiftsfrie leveringer inden for Fællesskabet, viser følgende overvejelser. Der ville nemlig i første omgang foreligge en afgiftsfri levering inden for Fællesskabet fra den nederlandske/italienske leverandør i første led til K. Over for denne stod en afgiftspligtig erhvervelse inden for Fællesskabet fra K's side i Østrig. Stedet for denne transaktion anses ifølge artikel 28b, punkt A, stk. 1, nemlig for at være det sted, hvor goderne befinder sig, når forsendelsen eller transporten til erhververen afsluttes.

31. Ved grænseoverskridende varetransaktioner modsvares den afgiftsfrie levering inden for Fællesskabet i henhold til sjette direktivs artikel 28c, punkt A, litra a), af den afgiftspligtige erhvervelse inden for Fællesskabet. Hvis der har fundet en varetransaktion sted på tværs af grænsen til en medlemsstat, kan der kun være én afgiftsfri levering på den ene side og én afgiftspligtig erhvervelse på den anden. Dette sikrer, at koordineringen af de involverede medlemsstaters kompetencer, som er formålet med bestemmelserne i sjette direktivs afsnit XVIa, fungerer korrekt, og at der ikke sker dobbelt eller ingen påligning af afgifter på leveringer inden for Fællesskabet (afgiftsneutralitet). I konstellationer som den foreliggende, hvor flere personer er involveret og kan komme på tale som erhververe, må varetransaktioner på tværs af grænsen altså henføres præcist til en levering henholdsvis erhvervelse for at afgrænse medlemsstaternes suverænitet på afgiftsområdet.

33. For nu også at anse K's levering til EMAG for afgiftsfri levering inden for Fællesskabet skulle stedet for denne levering nødvendigvis atter ligge i en anden medlemsstat end Østrig. Her ville de eneste muligheder være hhv. Nederlandene og Italien. I denne leveringskæde ville K altså atter levere de samme goder fra hhv. Nederlandene og Italien til Østrig, selv om K allerede tidligere havde erhvervet dem fællesskabsinternt i Østrig i henhold til sjette direktiv.

32. Hvilke inkonsekvenser det ville resultere i, hvis man i et tilfælde som det, der er genstand for tvisten i hovedsagen, antog at

34. Med den således konstruerede anden levering inden for Fællesskabet sker der endelig endnu en afgiftspligtig erhvervelse inden for Fællesskabet i henhold til sjette direktivs artikel 28a, stk. 1, litra a), fra

EMAG's side i Østrig. Den fiktive fordobling af transporten er altså ikke blot kunstig, men fører tillige til en dobbelt afgiftsbelastning, idet de samme goder udløser en afgiftspligtig erhvervelse inden for Fællesskabet i Østrig to gange.

35. Det andet præjudicielle spørgsmål skal derfor besvares med, at det kun er den ene af flere leveringer, der skal anses for afgiftsfri levering inden for Fællesskabet, hvis flere erhvervsdrivende indgår leveringsaftaler om samme gode, og disse leveringsaftaler opfyldes med én og samme godstransport; leveringen inden for Fællesskabet er i den sammenhæng den levering, der svarer til erhvervelsen inden for Fællesskabet i henhold til sjette direktivs artikel 28a, stk. 1, litra a).

37. Ifølge Finanzverwaltungs ræsonnement skulle stedet for leveringen anses for være det sted i Nederlandene og Italien, hvorfra forsendelsen faktisk sker. Efter Finanzverwaltungs opfattelse fører det til, at begge leveringer udgør afgiftsfrie leveringer inden for Fællesskabet. Dette resultat nås i sidste ende ved en fortolkning af sjette direktivs artikel 8.

38. Som allerede konstateret i svaret på det andet spørgsmål, foreligger der ved en varebevægelse på tværs af grænser som den foreliggende imidlertid kun én afgiftsfri levering inden for Fællesskabet. Heraf følger for besvarelsen af det første spørgsmål, at stedet for transportens begyndelse ifølge sjette direktivs artikel 8, stk. 1, litra a), ikke er afgørende for bedømmelsen af de to leveringsaftaler, såfremt flere erhvervsdrivende indgår en leveringsaftale vedrørende det samme gode, og disse yderligere leveringsaftaler opfyldes med én og samme godstransport på tværs af grænser.

C — Det første præjudicielle spørgsmål

36. Det første præjudicielle spørgsmål vedrører bestemmelsen af stedet for de to leveringer ifølge sjette direktivs artikel 8, stk. 1, litra a). Under hensyn til de faktiske omstændigheder i tvisten i hovedsagen skal spørgsmålet forstås snævert, således at det kun relaterer til en kædetransaktion, der berører to medlemsstater.

39. Ifølge ordlyden af sjette direktivs artikel 8, stk. 1, litra a), ville det ganske vist være muligt både for kontraktforholdet mellem hhv. de nederlandske og italienske leverandører i første led og K og mellem K og EMAG at anse Nederlandene henholdsvis Italien som stedet for leveringen. Ved trans-

portens begyndelse befandt godet sig de facto i disse medlemsstater. Dette standpunkt ville dog ikke være foreneligt med bestemmelserne for erhvervelse inden for Fællesskabet i sjette direktivs afsnit XVIa.

inden for Fællesskabet, der udgør den relevante transaktion ved en transaktion inden for Fællesskabet. Stedet for denne transaktion fastlægges i artikel 28b, punkt A og B, der således afviger fra den generelle bestemmelse i artikel 8 for levering af goder inden for en medlemsstat.

40. Afgørende for bestemmelsen af den afgiftsfrie levering inden for Fællesskabet er derfor ikke det sted, hvor transportbevægelsen faktisk havde sit udgangspunkt, og derfor udgjorde leveringsstedet ifølge sjette direktivs artikel 8, stk. 1, litra a). Det, det kommer an på, er derimod, hvilken levering der har udløst en erhvervelse inden for Fællesskabet i henhold til artikel 28a, stk. 1, litra a). Det er den levering, der er den afgiftsfrie levering inden for Fællesskabet.

43. Det første præjudicielle spørgsmål skal derfor besvares med, at stedet for forsendelsens begyndelse i medfør af sjette direktivs artikel 8, stk. 1, litra a), ikke er afgørende for, om en levering inden for rammerne af en kædetransaktion som den foreliggende skal anses for at være en afgiftsfri levering inden for Fællesskabet.

41. Leveringer, der i leveringsrækkefølgen sker før erhvervelsen inden for Fællesskabet samt i tilslutning hertil, er derimod indenlandske leveringer i afsendelsesstaten henholdsvis destinationsstaten, hvis leveringssted skal bestemmes i henhold til sjette direktivs artikel 8.

D — Det tredje præjudicielle spørgsmål

42. Følgelig har Domstolen i sin dom i Lipjes-sagen⁷ udtalt, at det er erhvervelsen

44. Det tredje præjudicielle spørgsmål er kun stillet for det tilfælde, at det første spørgsmål besvares bekræftende. Af svaret på det første spørgsmål følger, at sjette direktivs artikel 8, stk. 1, litra a), ikke kan fortolkes således, at flere leveringer i en kædetransaktion på tværs af grænser kan anses for leveringer inden for Fællesskabet

⁷ — Nævnt ovenfor i fodnote 6, præmis 25.

alene på basis af det faktiske leveringssted i medfør af denne bestemmelse.

45. Men det tredje spørgsmål mister dog ikke enhver betydning for tvisten i hovedsagen som følge af denne konstatering. Artikel 8 finder nemlig i princippet fortsat anvendelse for indenlandske leveringer, der er sket før og i tilslutning til leveringen inden for Fællesskabet.

46. Med hensyn til leveringer, der alene er sket i afsendelsesstaten før erhvervelsen inden for Fællesskabet, gælder der ingen særlige vilkår for anvendelsen af artikel 8.

47. Sagen stiller sig derimod anderledes ved en indenlandsk levering, som sker i tilslutning til erhvervelsen inden for Fællesskabet. Leveres godet af den, som har foretaget en erhvervelse inden for Fællesskabet (her K), til tredjemand i samme medlemsstat (her EMAG), kan som sted for levering afvigende fra sjette direktivs artikel 8, stk. 1, litra a), ikke antages det sted, hvor godet faktisk befinder sig ved forsendelsens eller transportens begyndelse (her Nederlandene henholdsvis Italien).

48. Tværtimod skal der tages hensyn til den omstændighed, at der allerede i godets bestemmelsesland (her Østrig) er sket en erhvervelse inden for Fællesskabet. Følgelig må bestemmelseslandet også anses som stedet for den levering, der sker efter denne erhvervelse.

49. Man kan nå til den konklusion på to måder. For det første kunne man anse den indenlandske levering, der følger efter erhvervelsen, for at være omfattet af sjette direktivs artikel 8, stk. 1, litra b) (såkaldt hvilende levering). Dette forekommer rimeligt, da man jo allerede har henført den grænseoverskridende transport til den tidligere levering inden for Fællesskabet og ikke kan henføre den til endnu en levering.

50. For det andet kunne man anvende sjette direktivs artikel 8, stk. 2, analogt. Denne bestemmelse indeholder en særbestemmelse for fastlæggelsen af stedet for levering i det tilfælde, at et gode på importørens foranledning sendes til Fællesskabet fra et tredjeland. I det tilfælde er det ikke det faktiske afsendelsessted i en tredjestat, der er stedet for levering, men derimod den medlemsstat, som goderne importeres til. Da erhvervelsen inden for Fællesskabet i praksis erstatter importen, synes også denne løsning at kunne forsvares.

51. Da begge metoder i sidste ende fører til, at stedet for leveringen skal anses for at ligge i den medlemsstat, hvor den forudgående erhvervelse inden for Fællesskabet er foretaget, er det ikke nødvendigt at afgøre, hvilken af metoderne der skal gives præference.

52. Det tredje præjudicielle spørgsmål skal derfor besvares med, at inden for rammerne af en kædetransaktion som den foreliggende skal som sted for levering, der sker efter en erhvervelse inden for Fællesskabet, ikke anses det sted, hvorfra den faktiske forsendelse af godet har fundet sted. Stedet for levering skal derimod anses for at ligge i den medlemsstat, hvor erhvervelsen inden for Fællesskabet har fundet sted.

E — Det fjerde præjudicielle spørgsmål

53. Med det fjerde spørgsmål, som Verwaltungsgerichtshof har stillet uafhængigt af udfaldet af svarene på spørgsmål 1 til 3, ønsker Verwaltungsgerichtshof at få oplyst, om det for bedømmelsen af disse spørgsmål er af betydning, hvem der har rådighedsretten over godet under godstransporten.

54. Som anført skal, i en kædetransaktion som den foreliggende, hver levering, som direkte fører til en erhvervelse inden for Fællesskabet, anses for en afgiftsfri levering inden for Fællesskabet.

55. Ifølge sjette direktivs artikel 28a, stk. 3, forstås ved erhvervelse inden for Fællesskabet af et gode 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 transporten af dette gode påbegyndes, til erhververen.

56. Da det her drejer sig om et element vedrørende fakta, nemlig erhvervelsen af rådighedsretten, er en skematisk løsning ikke mulig. Det er f.eks. ikke altid det første leveringsforhold eller altid det sidste leveringsforhold, der er afgørende. Derimod skal der tages hensyn til omstændighederne i hvert enkelt tilfælde.

57. »Overdragelse af retten til som ejer at råde over et materielt gode« er også et centralt element i definition på levering i sjette direktivs artikel 5, stk. 1. Hertil har Domstolen i dommen i sagen Shipping and Forwarding Enterprise Safe allerede fastslået, at det for så vidt ikke nødvendigvis vedrører overdragelsen af ejendomsret i medfør af

national ret⁸. Derimod er det tilstrækkeligt, at erhververen har beføjelse til faktisk at råde over dette gode, som om han var ejer. Disse redegørelser finder tilsvarende anvendelse for definitionen af erhvervelsen inden for Fællesskabet.

58. Et typisk udtryk for ejendomsbeføjelser er retten til at gøre med godet, hvad man vil, specielt retten til at råde over og sælge det.

59. Ud over erhvervelsen af ejendomsbeføjelserne er det centrale element i erhvervelsen inden for Fællesskabet, at godet passerer en grænse. Det er derfor nærliggende at tillægge transporten eller foranledningen heraf særlig betydning. Den, der foranlediger transporten, afgør i princippet, hvor et gode skal befinde sig på et bestemt tidspunkt. Såfremt transporten betros tredjemand, skal rådigheden herover i sidste ende henføres til ordregiveren. Kontrol over varens opholdssted er udtryk for ejendomsbeføjelser, som er væsentlige for erhvervelsen inden for Fællesskabet.

60. Følgelig gælder, at erhvervelsen inden for Fællesskabet, såfremt der ikke foreligger andre holdepunkter⁹, udføres af den, der foranlediger transporten og dermed direkte eller indirekte udøver rådighedsretten over godet under transporten over grænsen. En yderligere forudsætning er i den forbindelse, at den, der foranlediger transporten, ikke har sit hjemsted i afsendelsesstaten eller ikke handler under angivelse af et af afsendelsesstaten tildelt momsregistreringsnummer.

61. Tilknytningen til ansvaret for transporten forekommer også rimelig, eftersom den, efter hvis ordre godet transporteres, og som har rådighedsret over godet under transporten, af alle erhvervsdrivende, der indgår i leverandørkæden, er den, der er bedst informeret om afsendelses- og bestemmelsesstedet. Inden for rammerne af den grænseoverskridende leveringsaftale har denne erhvervsdrivende et fremtrædende ansvar for den korrekte afgiftsmæssige behandling af den grænseoverskridende transaktion.

62. Kriteriet med foranledigelsen af transporten kan imidlertid undtagelsesvist ikke anvendes, hvis godet transporteres af den første leverandør i kæden selv (her: K's

8 — Dom af 8.2.1990, sag C-320/88, *Shipping and Forwarding Enterprise Safe*, Sml. I, s. 285, præmis 7 og 8. Se også dom af 6.2.2003, sag C-185/01, *Auto Lease Holland*, Sml. I, s. 1317, præmis 32.

9 — Man kunne f.eks. tænke sig, at kontrahenterne udpeger en anden person som afgiftspligtig end den, der har foranlediget transporten. K og EMAG kunne således aftale, at EMAG skal være afgiftspligtig for erhvervelsen inden for Fællesskabet i Østrig. Sådanne aftaler nævnes udtrykkeligt f.eks. i sjette direktivs artikel 28c, punkt E, nr. 3, femte led (som affattet ved Rådets direktiv 92/111 af 14.12.1992, EFT L 384, s. 47) inden for rammerne af såkaldte trekantshandler (nærmere om trekantshandler se nedenfor, punkt 65 ff.).

leverandør i første led i Nederlandene henholdsvis Italien) eller efter dennes ordre. Det er klart, at leverandøren/sælgeren ikke samtidigt kan være erhververen. Den første leverandør erhverver heller ingen (nye) ejendomsbeføjelser ved foranledigelsen af transporten, men udøver blot de allerede bestående beføjelser.

63. I et sådant tilfælde kan erhvervelsen inden for Fællesskabet kun foretages af en af de efterfølgende aftagere. For at sikre en effektiv afgiftspålæggelse er det nødvendigt i dette tilfælde at anse den første leverandørs direkte aftager som afgiftspligtig person ved erhvervelsen inden for Fællesskabet, selv om godet ikke faktisk transporteres til ham, men til den sidste aftager i leverandørkæden.

64. Det er nemlig kun den første leverandør — allerede på grund af den af ham foranledigede transport — der ved, at der foreligger en afgiftsfri levering inden for Fællesskabet. Han fakturerer derfor under henvisning hertil ikke sin aftager (her K) for merværdiafgiften, hvorfor den første aftager automatisk pålægges en pligt til afgiftsbelastning af en erhvervelse inden for Fællesskabet. I alle efterfølgende leveringsforhold kan der derimod uden problemer pålægges mervær-

diafgift og tages hensyn hertil i form af fradrag for indgående afgift.

65. At den foreslåede løsning stemmer overens med systematikken i sjette direktivs afsnit XVIa viser en sammenligning med særbestemmelserne i sjette direktivs artikel 28c, punkt E, nr. 3, for såkaldte trekantshandler. En trekantshandel er i sidste ende en særform af kædetransaktionen, hvor leveringskæden imidlertid udgøres af virksomheder fra mindst tre medlemsstater.

66. Forenklet sagt indebærer denne særbestemmelse, at en mellemhandler, der som sådan udfører den afgiftspligtige erhvervelse i bestemmelseslandet, fordi han har foranlediget transporten, kan fritages for afgiftspligten, hvis han ikke er hjemmehørende i dette bestemmelsesland, og den dér hjemmehørende slutaftager i stedet er bestemt som afgiftspligtig person¹⁰. Denne særbestemmelse bekræfter det her repræsenterede standpunkt ved (enkle) kædetransaktioner, nemlig at den, der foranlediger transporten, som regel er den, der foretager erhvervelsen inden for Fællesskabet.

10 — Dette forebygger praktiske vanskeligheder ved afgiftsopkrævingen, da den ikke-hjemmehørende i bestemmelseslandet som regel ikke er registreret som momspligtig.

VI — Forslag til afgørelse

67. Jeg foreslår derfor at besvare Verwaltungsgerichtshofs præjudicielle spørgsmål som følger:

- »1) Hvis flere erhvervsdrivende indgår leveringsaftaler om samme gode, og disse leveringsaftaler opfyldes med én og samme godstransport, er det kun den ene levering inden for Fællesskabet, der skal anses for afgiftsfri levering inden for Fællesskabet; leveringen inden for Fællesskabet er i den sammenhæng den levering, der svarer til erhvervelsen inden for Fællesskabet i henhold til sjette direktivs artikel 28a, stk. 1, litra a).

- 2) Stedet for forsendelsens begyndelse i medfør af sjette direktivs artikel 8, stk. 1, litra a), er ikke afgørende for, om en levering inden for rammerne af en sådan kædetransaktion skal anses for at være en afgiftsfri levering inden for Fællesskabet.

- 3) I en situation som den i tvisten i hovedsagen skal som sted for en levering, der sker efter en erhvervelse inden for Fællesskabet, ikke anses det sted, hvorfra den faktiske forsendelse af godet har fundet sted. Stedet for levering skal derimod anses for at ligge i den medlemsstat, hvor erhvervelsen inden for Fællesskabet har fundet sted.

- 4) Til bestemmelse af den person, der i en sådan kædetransaktion foretager erhvervelsen inden for Fællesskabet, er det i mangel af andre holdepunkter af afgørende betydning, hvem der transporterer godet, eller efter hvis ordre det transporteres, og hvem der har rådighedsretten over godet under transporten.«