

FÖRSLAG TILL AVGÖRANDE AV GENERALADVOKAT

JULIANE KOKOTT

av den 10 november 2005¹

I — Inledning

1. Förevarande begäran om förhandsavgörande avser tolkningen av rådets sjätte direktiv 77/388/EEG² av den 17 maj 1977 om harmonisering av medlemsstaternas lagstiftning rörande omsättningskatter — Gemensamt system för mervärdesskatt: enhetlig beräkningsgrund (nedan kallat sjätte direktivet). Tolkningsfrågorna rör närmare bestämt hur så kallade kedjetransaktioner skall beskattas. Vid sådana transaktioner ingår flera företag från två eller flera medlemsstater i tur och ordning köpeavtal rörande samma varor, varefter dessa avtal uppfylls genom en enda varurörelse från den första leverantören till den slutliga användaren.

göra avdrag för ingående skatt i fråga om mervärdesskatt som betalats till en mellanhand. Avdrag för ingående skatt medges vid skattepliktig omsättning inom landet, men däremot inte vid gemenskapsintern (det vill säga vid gränsöverskridande) omsättning, som är undantagen från skatteplikt. Skattemyndigheten anser att de inblandade företagen oriktigt har behandlat leveranser till den slutliga användaren som skattepliktig omsättning inom landet.

II — Tillämpliga bestämmelser

A — *De gemenskapsrättsliga bestämmelserna*

2. Målet vid österrikiska Verwaltungsgerichtshof rör en tvist mellan ett bolag som utgör det sista ledet i en kedjetransaktion och skattemyndigheten angående rätten att

3. Enligt artikel 2 i sjätte direktivet skall mervärdesskatt betalas för leverans av varor. Enligt artikel 4.1 och 4.2 är det den självständiga näringsidkaren som utför leveransen som är skattskyldig.

1 — Originalspråk: tyska.

2 — EGT L 145, s. 1; svensk specialutgåva, område 9, volym 1, s. 28.

4. När det gäller fastställandet av platsen för skattepliktiga transaktioner föreskrivs följande i artikel 8 i sjätte direktivet:

platsen för efterföljande tillhandahållanden anses ligga inom varornas importmedlemsstat.”

”1. 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.

...

2. Med avsteg från punkt 1 a skall, när avgångsorten för försändelsen eller transporten av varor ligger i ett tredje territorium, platsen för importörens tillhandahållande såsom den definieras i artikel 21.2 och

5. Genom rådets direktiv 91/680/EEG av den 16 december 1991³ infördes i sjätte direktivet en ny avdelning XVI a (med rubriken ”Övergångsbestämmelser avseende handeln mellan medlemsstaterna”, artikel 28a–28m). Dessa bestämmelser är fortfarande tillämpliga, eftersom det ännu inte har införts ett slutgiltigt system för beskattning av varutransaktioner mellan näringsidkare som sker inom ramen för handeln mellan medlemsstaterna.

6. I artikel 28a i sjätte direktivet föreskrivs bland annat 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

³ — EGT L 376, s. 1; svensk specialutgåva, område 9, volym 2, s. 33.

en skattskyldig person som agerar i denna egenskap och som inte omfattas av undantag enligt artikel 24 eller av reglerna i artikel 8.1 a andra meningen eller i artikel 28b.B 1.

2. Utan att det påverkar tillämpningen av punkt 1, skall dock platsen för förvärv inom gemenskapen av varor som avses i artikel 28a.1 a anses ligga inom den medlemsstats territorium som utfärdade det registreringsnummer för mervärdesskatt under vilket den person som förvärvat varorna gjorde förvärvet, om inte den person som förvärvat varorna visar att detta förvärv har beskattats i enlighet med punkt 1.

...

...”

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.”

8. Enligt artikel 28c A i sjätte direktivet är gemenskapsinterna leveranser mellan två medlemsstater undantagna från skatteplikt. I denna bestämmelse föreskrivs bland annat följande:

7. Artikel 28b A i sjätte direktivet rör transaktionsplatsen. I denna bestämmelse föreskrivs bland annat 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:

”1. 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.

a) Leverans av varor, såsom det definieras i artiklarna 5 och 28a.5 a, 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 gemen-

skapen, 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.

egen del förfoga över en vara till en köpare eller en befullmäktigad tredje man. Förfoganderätten över varan kan överlämnas av näringsidkaren själv eller på dennes uppdrag av en tredje man.

...”

...

B — Nationell rätt

9. De bestämmelser som är tillämpliga i målet vid den nationella domstolen återfinns i den österrikiska Umsatzsteuergesetz 1994 (1994 års lag om omsättningskatt), i dess lydelse enligt Steuerreformgesetz 2000 (2000 års skattereformlag)⁴ (nedan kallad UstG 1994).

10. I 3 § första, sjunde och åttonde styckena UstG 1994 föreskrivs följande:

”1) Leveranser är prestationer genom vilka en näringsidkare överlämnar rätten att för

7) Platsen för leverans är den plats där varan befinner sig när förfoganderätten överlämnas.

8) Om den vara som skall levereras transporteras eller avsänds 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.”

11. Genom Steuerreformgesetz 2000 ändrades 3 § åttonde stycket UstG 1994 — enligt lagens förarbeten i syfte att anpassa bestäm-

4 — BGBl. I nr. 106/1999.

melsen till artikel 8.1 a i sjätte direktivet — och den har sedan dess följande lydelse:

III — Faktiska omständigheter och tolkningsfrågorna

”Om den vara som skall levereras transporterats eller avsänds av leverantören eller förvärvaren, anses leveransen ske då transporten eller avsändandet till förvärvaren eller, på dennes uppdrag, till en tredje man påbörjas. Avsändande sker när varan transporterats av en fraktförare eller befraktare eller när en sådan transport sker genom en speditörs försorg. Avsändandet påbörjas när varan överlämnas till speditören, fraktföraren eller befraktaren.”

12. I 12 § UstG 1994 finns de relevanta bestämmelserna om avdrag för ingående skatt. I denna bestämmelse föreskrivs bland annat följande:

”1) 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 inom landets territorium för hans näringsverksamhet. ...”

13. Under åren 1996 och 1997 sålde det österrikiska bolaget K GmbH (nedan kallat K) enligt årliga avtal en viss mängd raffinerat verkbley (”Hüttenweichblei”) med villkoren ”fritt Arnoldstein, gemenskapstull och skatter betalda, med lastbil” till klaganden i målet vid den nationella domstolen, EMAG Handel Eder OHG (nedan kallat EMAG), som också har sitt säte i Österrike. K förvärvade för sin del det raffinerade verkbleyet från företag i Italien och Nederländerna. Varorna lagrades emellertid i tullager i Rotterdam och Trieste. Därifrån transporterades varorna på uppdrag av K av en speditör till destinationsorten för avlämning antingen hos EMAG eller hos EMAG:s kunder. K fakturerade leveranserna med 20 procent mervärdesskatt. Finanzamt avslag emellertid EMAG:s ansökan om avdrag för ingående skatt. Enligt Finanzamt hade K felaktigt fakturerat EMAG med mervärdesskatt, eftersom varutransporterna från Italien eller Nederländerna till EMAG skulle anses utgöra gemenskapsinterna omsättningar, vilka därmed var undantagna från skatteplikt.

14. EMAG bestred detta och anförde att leveranserna med speditör från Nederländerna eller Italien till Österrike hade skett enbart på uppdrag av K. Det var således endast i förhållandet mellan K och detta bolags leverantörer som det förelåg en

leverans från en annan medlemsstat. Den därpå följande leveransen från K till EMAG utgjorde däremot en skattepliktig omsättning inom landet, vilket innebär att avdrag för ingående skatt måste medges.

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 varurörelse?

15. EMAG överklagade Finanzamts beslut till Finanzlandesdirektion Kärnten, som ogillade överklagandet. Finanzlandesdirektion angav att enligt 3 § åttonde stycket UStG 1994 var platsen för den icke skattepliktiga gemenskapsinterna omsättningen belägen i Nederländerna eller i Italien, eftersom varorna överlämnades till fraktförarna i Rotterdam eller Trieste för att därefter transporteras av dessa till EMAG i Österrike.

- 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 varurörelse?

16. EMAG har överklagat Finanzlandesdirektion Kärntens beslut till Verwaltungsgerichtshof, som har ställt följande frågor till domstolen:

- 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?

”1) Skall artikel 8.1 a första meningen i rådets sjätte direktiv 77/388/EEG av den 17 maj 1977 om harmonisering av medlemsstaternas lagstiftning rörande omsättningskatter — Gemensamt system för mervärdesskatt: enhetlig beräkningsgrund tolkas på så sätt att

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

IV — Parternas argument

17. I förfarandet vid domstolen har EMAG, den österrikiska, den brittiska och den italienska regeringen samt kommissionen inkommit med yttrande. De anser samtliga att när det gäller kedjetransaktioner kan endast en omsättning anses utgöra en gemenskapsintern omsättning som är undantagen från skatteplikt. Det råder också enighet om att det i förevarande fall är fråga om en gemenskapsintern omsättning i den mening som avses i sjätte direktivet när det gäller förhållandet mellan K och detta bolags nederländska eller italienska leverantörer och att det således inte kan vara fråga om en gemenskapsintern omsättning i förhållande till EMAG.

18. De som har yttrat sig har emellertid föreslagit olika svar på tolkningsfrågorna. EMAG och den brittiska regeringen anser att det vid kedjetransaktioner alltid är den första omsättningen som utgör den gemenskapsinternas omsättning som är undantagen från skatteplikt. Den österrikiska och den italienska regeringen samt kommissionen anser däremot att det beror på omständigheterna i det enskilda fallet vilken av omsättningarna som i det enskilda fallet skall anses utgöra den gemenskapsinternas omsättning som är undantagen från skatteplikt.

V — Rättslig bedömning*A — Inledande anmärkningar om reglerna om beskattningen av handeln mellan medlemsstaterna*

19. Mervärdesskatt skall betalas vid omsättning inom landet (artikel 2.1 i sjätte direktivet). När det gäller varor som levereras från tredje land till köpare i gemenskapen, är det inte leveransen, utan importen till gemenskapen som utlöser skattskyldigheten (artikel 2.2 och artikel 7 i sjätte direktivet).

20. För den gränsöverskridande handeln inom gemenskapen har det genom övergångsbestämmelserna om beskattning av handeln mellan medlemsstaterna (avdelning XVI a) i direktiv 91/680 införts ytterligare en beskattningsgrundande händelse, nämligen det gemenskapsinterna förvärvet. För att bättre förstå dessa regler, som fortfarande gäller, är det lämpligt att göra en kort tillbakablick.

21. Innan det gemenskapsinterna förvärvet infördes beskattades gränsöverskridande varuleveranser inom gemenskapen ungefär på samma sätt som annan internationell handel. En omsättning var enligt de allmänna bestämmelserna skattepliktig på platsen för

tillhandahållandet i den mening som avses i artikel 8.1 a i sjätte direktivet, det vill säga på platsen för avsändandet, men däremot undantagen från skatteplikt vid export. Mervärdesskatt togs således ut vid importen till destinationsstaten. Uppbörderna av mervärdesskatt vid import krävde att gränskontroller genomfördes.

22. I samband med förverkligandet av den inre marknaden måste denna beskattningsform avskaffas och därmed också de fiskala kontrollerna vid de inre gränserna.⁵ Reformen gick emellertid inte så långt att reglerna för omsättning av varor inom landet utsträcktes till att omfatta även handel mellan två medlemsstater. Detta hade inneburit att mervärdesskatten — till skillnad mot det gällande rättsläget — inte skulle tas ut av den medlemsstat till vilken varan importerades, utan av den stat från vilken varan avsändes. När det gäller handel inom en medlemsstat är det nämligen i allmänhet leveransen som utgör den skattepliktiga transaktionen (artikel 2.1 i sjätte direktivet). Platsen för den beskattningsbara omsättningen är i det fallet den plats där varan befinner sig när transporten till förvärvaren påbörjas (artikel 8.1 a i sjätte direktivet).

23. Enligt övergångsbestämmelserna skall den nuvarande fördelningen av beskattningsrätten mellan medlemsstaterna kvarstå oför-

ändrad. Mervärdesskatten skall som konsumtionsskatt fortsättningsvis tas ut i den medlemsstat där den slutliga förbrukningen sker. För att uppnå detta infördes i direktiv 91/680 det gemenskapsinterna förvärvet som ny beskattningsgrundande händelse (artikel 28a.1 a). Beskattningen sker i detta fall således när förvärvaren mottar varan i importmedlemsstaten. Denna beskattningsgrundande händelse har ersatt den tidpunkt för skattskyldighetens inträde som gällde tidigare, det vill säga vid importtillfället.

24. För att undvika en dubbelbeskattning skall — som generaladvokaten Ruiz-Jarabo Colomer angav i sitt förslag till avgörande i målet Lipjes — medlemsstaternas beskattningsbefogenheter samordnas på ett sådant sätt, att där en stats behörighet avseende en transaktion inom gemenskapen upphör tar en annan behörighet vid.⁶

25. Enligt de gällande övergångsbestämmelserna skall gemenskapsinterna förvärv beskattas i varans destinationsland. Därför måste den motsvarande gemenskapsinterna leveransen vara undantagen från skatteplikt i ursprungslandet (artikel 28c A a första stycket i sjätte direktivet). Gemenskapsinternt förvärv har således trätt i stället för importbeskattning, samtidigt som undantag

5 — Se andra skälet i direktiv 91/680.

6 — Generaladvokaten Ruiz-Jarabo Colomers förslag till avgörande av den 13 januari 2004 i mål C 68/03, Lipjes (REG 2004, s. I-5879), punkt 35.

från skatteplikt vid gemenskapsintern omsättning har ersatt undantag från skatteplikt vid export.

ten från Nederländerna eller Italien, som faktiskt sker på uppdrag av K, i den andra leveransen.

B — Den andra tolkningsfrågan

26. De två första tolkningsfrågorna hör ihop med varandra. Den andra frågan är av grundläggande karaktär och skall därför besvaras först. Frågans räckvidd kan endast förstås om man har en klar bild av hur den österrikiska skattemyndigheten uppenbarligen vill kvalificera leden i en kedjetransaktion.

27. Myndigheten betraktar båda de led som ingår i en kedjetransaktion som icke skattepliktiga gemenskapsinternas omsättningar. Den första icke skattepliktiga gemenskapsinternas omsättningen utgörs av transaktionen mellan de nederländska eller italienska företagen och K i Österrike, och den andra icke skattepliktiga gemenskapsinternas omsättningen utgörs av transaktionen mellan det österrikiska bolaget K och det österrikiska bolaget EMAG. Dessa båda leveranser, vilka rättsligt sett är självständiga, verkställs emellertid genom en enda varurörelse från Nederländerna eller Italien till Österrike. Skattemyndigheten anser att även transaktionen mellan K och EMAG, vilka båda har säte i Österrike, utgör en icke skattepliktig gemenskapsintern — det vill säga gränsöverskridande — omsättning och detta på grund av att myndigheten inkluderar varutranspor-

28. Mot denna bakgrund har Verwaltungsgerichtshof ställt den andra frågan för att få klarhet i huruvida en kedjetransaktion faktiskt består av två icke skattepliktiga gemenskapsinternas leveranser, trots att endast en enda transportrörelse har ägt rum.

29. Den kvalificering av de delar som ingår i en kedjetransaktion som skattemyndigheten har gjort ligger inte i linje med målen med de särskilda bestämmelserna om beskattning av gemenskapsinternas leveranser i avdelning XVI a i sjätte direktivet. Dessa bestämmelser syftar till att samordna medlemsstaternas befogenheter att beskatta gemenskapsinternas leveranser. Gränsöverskridande leveranser skall endast beskattas en gång och detta skall, till skillnad från bestämmelserna om omsättning inom landet, ske i destinationslandet.

30. Detta mål kan bara uppnås om man i den nu aktuella konstellationen endast betraktar en av leveranserna som en icke skattepliktig gemenskapsintern omsättning, det vill säga den leverans som har medfört ett

gemenskapsinternt förvärv. Samtliga transaktioner i tidigare och senare led utgör däremot omsättningar inom landet, vilka enligt de allmänna bestämmelserna är skattepliktiga i den stat där dessa omsättningar äger rum.

31. Vid gränsöverskridande varutransaktioner utgör den enligt artikel 28c A a i sjätte direktivet icke skattepliktiga gemenskapsinterna omsättningen en avspeglning av det gemenskapsinterna förvärvet. Om endast en varurörelse över en medlemsstats gränser har ägt rum, kan det endast föreligga en icke skattepliktig omsättning på den ena sidan och ett skattepliktigt förvärv på den andra sidan. Detta garanterar att samordningen av de berörda medlemsstaternas behörighet, som är det syfte som eftersträvas med bestämmelserna i avdelning XVI a i sjätte direktivet, fungerar väl och att gemenskapsinterna omsättningar varken beskattas flera gånger eller inte beskattas alls (principen om skatteneutralitet). När det gäller sådana konstellationer som den nu aktuella, där flera personer är inblandade och kan betraktas som förvärvare, måste således den gränsöverskridande varurörelsen på ett exakt sätt hänföras till en leverans eller ett förvärv för att avgränsa medlemsstaternas beskattningsrätt.

32. Jag skall i det följande visa vilka inkonsekvenser som skulle uppstå om man i ett fall som det som är i fråga i målet vid den

nationella domstolen ansåg att det var fråga om två icke skattepliktiga gemenskapsinterna leveranser. För det första skulle det i sådant fall föreligga en icke skattepliktig gemenskapsintern leverans från de nederländska eller italienska underleverantörerna till K. Detta utgör hinder för att K i Österrike gör ett gemenskapsinternt förvärv. Platsen för denna transaktion är nämligen enligt artikel 28b A.1 i sjätte direktivet den plats där varorna befinner sig vid den tidpunkt när transporten till förvärvaren avslutas.

33. Om nu leveransen från K till EMAG ändå skulle anses vara en icke skattepliktig gemenskapsintern leverans, måste platsen för denna leverans vara belägen i en annan medlemsstat än Österrike. Här kan det endast vara fråga om Nederländerna eller Italien. I denna transaktionskedja skulle K således återigen leverera samma varor från Nederländerna eller Italien till Österrike, trots att bolaget redan dessförinnan hade gjort ett gemenskapsinternt förvärv av varorna i Österrike i den mening som avses i sjätte direktivet.

34. Om man utgår från att den andra gemenskapsinterna leveransen är uppbyggd på detta sätt, sker slutligen ytterligare — enligt artikel 28a.1 a i sjätte direktivet — ett skattepliktigt gemenskapsinternt förvärv genom EMAG i Österrike. Det fiktiva till-

lägget av ytterligare en transport är således inte enbart konstgjort, utan detta leder även till en dubbelbeskattning, eftersom samma vara två gånger ger upphov till ett skattepliktigt gemenskapsinternt förvärv i Österrike.

35. Den andra tolkningsfrågan skall därför besvaras på så sätt att endast en av flera leveranser skall anses vara en icke skattepliktig gemenskapsintern leverans, när flera företag har ingått leveransavtal om samma vara och dessa avtal uppfylls genom en enda varurörelse. Som gemenskapsintern leverans räknas i detta sammanhang varje leverans som motsvaras av ett gemenskapsinternt förvärv i den mening som avses i artikel 28a.1 a i sjätte direktivet.

C — Den första tolkningsfrågan

36. Den första tolkningsfrågan har ställts för att få klarhet i hur platsen för de båda leveranserna skall bestämmas enligt artikel 8.1 a i sjätte direktivet. Mot bakgrund av de faktiska omständigheterna i målet vid den nationella domstolen skall denna fråga förstås på så sätt att den endast avser en kedjetransaktion som berör två medlemsstater.

37. Enligt skattemyndighetens resonemang skulle platsen för leveransen vara den plats i Nederländerna och Italien varifrån avsändandet faktiskt sker. Myndigheten anser att detta medför att båda leveranserna utgör icke skattepliktiga gemenskapsinterna leveranser. Myndigheten kommer fram till denna slutsats genom en tolkning av artikel 8 i sjätte direktivet.

38. Som jag redan anfört i svaret på den andra tolkningsfrågan, föreligger emellertid endast en icke skattepliktig gemenskapsintern omsättning vid en sådan gränsöverskridande varurörelse som den nu aktuella. Följden av detta för besvarandet av den första frågan blir att platsen där transporten påbörjas i den mening som avses i artikel 8.1 a i sjätte direktivet inte har betydelse för bedömningen av båda leveransavtalen, när flera företag har ingått leveransavtal om samma vara och dessa leveransavtal uppfylls genom en enda varurörelse.

39. Enligt lydelsen i artikel 8.1 a i sjätte direktivet hade det visserligen varit möjligt att anse att platsen för leveransen är belägen i Nederländerna eller Italien, både när det gäller avtalsförhållandet mellan de nederländska eller italienska leverantörerna och K och avtalsförhållandet mellan K och EMAG.

När transporten påbörjades befann sig nämligen varorna faktiskt i dessa medlemsstater. Detta synsätt skulle emellertid inte vara förenligt med bestämmelserna om gemenskapsinternt förvärv i avdelning XVI a i sjätte direktivet.

skapsinterna förvärvet som utgör den relevanta omsättningen vid en gemenskapsintern transaktion. Platsen för denna omsättning bestäms av artikel 28b A och 28b B i detta direktiv, vilka således avviker från de allmänna bestämmelserna i artikel 8 i samma direktiv, vilka innehåller regler för leverans av varor inom en medlemsstat.

40. Platsen där transporten faktiskt påbörjades, det vill säga platsen för leveransen enligt artikel 8.1 a i sjätte direktivet, är inte av avgörande betydelse för att kunna fastställa var den icke skattepliktiga gemenskapsinterna leveransen har ägt rum. Det som är relevant är däremot vilken leverans som har gett upphov till ett gemenskapsinternt förvärv i den mening som avses i artikel 28a.1 a. Det är denna leverans som utgör den icke skattepliktiga gemenskapsinterna leveransen.

43. Den första tolkningsfrågan skall således besvaras på så sätt att den plats där avsändandet påbörjas i den mening som avses i artikel 8.1 a i sjätte direktivet inte är ett avgörande kriterium för att avgöra huruvida en leverans som sker inom ramen för en sådan kedjetransaktion som den nu aktuella skall anses vara en icke skattepliktig gemenskapsintern leverans.

41. En omsättning som i transaktionskedjan sker före det gemenskapsinterna förvärvet och i anslutning till detta utgör däremot en omsättning inom landet i avsändarlandet eller i destinationslandet, och platsen för denna skall bestämmas enligt artikel 8 i sjätte direktivet.

D — *Den tredje tolkningsfrågan*

42. Domstolen har i domen i målet Lipjes⁷ följaktligen fastställt att det är det gemen-

44. Den tredje tolkningsfrågan har ställts endast för det fall den första tolkningsfrågan skulle besvaras jakande. Av svaret på den första frågan följer att artikel 8.1 a i sjätte direktivet inte kan tolkas på så sätt att flera leveranser i en gränsöverskridande kedjet-

7 — Dom av den 27 maj 2004 i mål C-68/03, Lipjes (REG 2004, s. I-5879), punkt 25.

ransaktion kan anses utgöra gemenskapsinterna leveranser enbart på grundval av den faktiska platsen för leverans i den mening som avses i denna bestämmelse.

45. Detta konstaterande innebär emellertid inte att svaret på den tredje frågan förlorar all betydelse för målet vid den nationella domstolen. Artikel 8 i sjätte direktivet är nämligen fortfarande i princip tillämplig på sådana leveranser inom landet som har skett före och i anslutning till den gemenskapsinterna leveransen.

46. När det gäller leveranser som har skett uteslutande inom avsändarstaten före det gemenskapsinterna förvärvet, gäller inga särskilda villkor vid tillämpningen av artikel 8 i sjätte direktivet.

47. Situationen blir däremot en annan när det gäller en leverans inom landet som sker i anslutning till det gemenskapsinterna förvärvet. Om varan levereras av någon som har gjort ett gemenskapsinternt förvärv (i det nu aktuella fallet K) till en tredje man i samma medlemsstat (i det nu aktuella fallet EMAG), kan platsen för leveransen, med avvikelse från artikel 8.1 a i sjätte direktivet, inte anses vara den plats där varan faktiskt befinner sig när transporten påbörjas (i det nu aktuella fallet Nederländerna eller Italien).

48. Tvärtom måste det tas hänsyn till att det redan har skett ett gemenskapsinternt förvärv i varans destinationsland (i det nu aktuella fallet Österrike). Följaktligen måste platsen för den leverans som följer på detta förvärv också anses vara destinationslandet.

49. Det finns två sätt att komma fram till denna slutsats. För det första skulle man kunna betrakta den leverans inom landet som sker efter förvärvet som ett fall som omfattas av artikel 8.1 b i sjätte direktivet (så kallad "unbewegte Lieferung", leverans utan fysisk förflyttning av varorna). Detta synsätt går ut på att man redan har hänfört den gränsöverskridande transporten till den tidigare gemenskapsinterna leveransen och att den inte längre kan hänföras till en ytterligare leverans.

50. För det andra skulle man kunna tillämpa artikel 8.2 i sjätte direktivet analogt. Denna bestämmelse innehåller en särskild regel för fastställandet av platsen för leverans när en vara på importörens initiativ transporteras från ett tredje land till gemenskapen. I sådant fall är det inte den faktiska avsändningsplatsen i det tredje landet som utgör platsen för leveransen, utan den medlemsstat till vilken varorna importerats. Eftersom det gemenskapsinterna förvärvet i praktiken ersätter importen förefaller även denna lösning vara godtagbar.

51. Båda dessa metoder medför att platsen för leveransen skall anses vara belägen i den medlemsstat där det tidigare gemenskapsinterna förvärvet har skett och det är därför inte nödvändigt att bestämma vilken av metoderna som skall ges företräde.

52. Den tredje tolkningsfrågan skall således besvaras enligt följande. Inom ramen för en sådan kedjetransaktion som den nu aktuella skall platsen för en leverans som sker efter ett gemenskapsinternt förvärv inte anses vara den plats varifrån varan faktiskt avsänds. Platsen för leveransen skall tvärtom anses vara belägen i den medlemsstat där det gemenskapsinterna förvärvet har skett.

E — Den fjärde tolkningsfrågan

53. Den fjärde frågan har ställts oberoende av vilket svar som ges på de tre första frågorna. Verwaltungsgerichtshof vill med denna fråga få klarhet i huruvida det för bedömningen av dessa frågor är av betydelse vem som har förfoganderätten över varan under varurörelsen.

54. Som anförts ovan skall, när det gäller en sådan kedjetransaktion som den nu aktuella, varje leverans som direkt leder till ett gemenskapsinternt förvärv anses utgöra en icke skattepliktig gemenskapsintern leverans.

55. Med gemenskapsinternt förvärv avses enligt artikel 28a.3 i sjätte direktivet 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.

56. Eftersom det här är fråga om ett faktiskt förhållande, nämligen förvärv av förfoganderätt, är det lämpligt att välja en systematisk lösning. Det förhåller sig exempelvis inte så, att det alltid är det första leverantörsförhållandet eller alltid det sista leverantörsförhållandet som är avgörande. Det är tvärtom omständigheterna i det enskilda fallet som skall beaktas.

57. Uttrycket "överföring av rätten att såsom ägare förfoga över egendom" utgör även den centrala delen i definitionen av begreppet leverans i artikel 5.1 i sjätte direktivet. Härvid har domstolen i domen i målet *Shipping and Forwarding Enterprise Safe* fastställt att det inte behöver vara fråga om en äganderätts-

övergång i den mening som avses i den nationella rätten.⁸ Det är tvärtom tillräckligt att förvärvaren har befogenhet att faktiskt förfoga över egendomen som om han var ägare till densamma. Det nyss anförda gäller på motsvarande sätt för definitionen av begreppet gemenskapsrättsligt förvärv.

58. Ett typiskt uttryck för rätten att såsom ägare förfoga över egendom är rätten att göra vad man vill med en vara, särskilt utöva rådighet över den och avyttra den.

59. Förutom förvärv av rätten att såsom ägare förfoga över egendom är den centrala delen i begreppet gemenskapsrättsligt förvärv att varan passerar över en gräns. Det ligger således nära till hands att tillmäta transporten eller ombesörjandet av denna särskild betydelse. Den som ombesörjer transporten beslutar i princip om när en vara skall befinna sig på en viss plats. Om en tredje man anlitas för att utföra transporten, är dennes rådighet att hänföra till uppdragsgivaren. Att kunna bestämma var varorna befinner sig är ett uttryck för rätten att såsom ägare förfoga över egendom, som är ett av kriterierna för att ett gemenskapsinternt förvärv skall föreligga.

8 — Dom av den 8 februari 1990 i mål C-320/88, *Shipping and Forwarding Enterprise Safe* (REG 1990, s. I-285; svensk specialutgåva, volym 10, s. 295), punkterna 7 och 8. Se även dom av den 6 februari 2003 i mål C-185/01, *Auto Lease Holland* (REG 2003, s. I-1317), punkt 32.

60. I avsaknad av andra uppgifter⁹ gäller följaktligen att ett gemenskapsinternt förvärv kommer till stånd genom den som ombesörjer transporten och därmed direkt eller indirekt utövar förfoganderätten över varan under den gränsöverskridande transporten.

61. Detta förefaller dessutom vara riktigt med tanke på att den person som ombesörjer transporten av varorna och som har förfoganderätt över dem under transporten är den av alla näringsidkare som ingår i leverantörskedjan som är bäst informerad om avsändar- och destinationsland. Vid gränsöverskridande leveranser har denna näringsidkare ett framträdande ansvar för att den gränsöverskridande transaktionen behandlas korrekt i skattemässigt hänseende.

62. Kriteriet som bygger på ombesörjande av transporten kan emellertid undantagsvis inte användas när den första leverantören i kedjan (i det nu aktuella fallet K:s under-

9 — Det skulle till exempel kunna tänkas att avtalsparterna bestämmer att en annan person än den som har ombesörjt transporten skall vara skattskyldig. K och EMAG skulle således kunna avtala om att EMAG skall vara skattskyldig för det gemenskapsinterna förvärvet i Österrike. Sådana avtal nämns till exempel uttryckligen i artikel 28c E.3 femte strecksatsen i sjätte direktivet, i dess lydelse enligt rådets direktiv 92/111/EEG av den 14 december 1992 om ändring av direktiv 77/388 och införande av förenklade åtgärder för mervärdesskatt (EGT L 384, s. 47; svensk specialutgåva, område 9, volym 2, s. 119), i samband med så kallad trepartshandel (se närmare om trepartshandel, nedan punkt 65 och följande punkter).

leverantörer i Nederländerna eller Italien) själv transporterar varorna eller uppdrar åt någon att göra detta. Det är uppenbart att leverantören/säljaren inte samtidigt kan vara förvärvare. Den första leverantören förvärvar inte heller någon (ny) rätt att såsom ägare förfoga över egendom genom att ombesörja transporten, utan utövar endast den rätt som han redan har.

63. I ett sådant fall kan det gemenskapsinterna förvärvet endast göras av en enda person i nästföljande förvärvsled. För att garantera en effektiv beskattning skall i detta fall den första leverantörens direkta kund anses vara skattskyldig för det gemenskapsinterna förvärvet, även när varorna rent faktiskt inte transporteras till honom, utan till den sista förvärvaren i leverantörskedjan.

64. Det är nämligen endast den första leverantören som redan på grundval av den av honom ombesörjda transporten vet att ett icke skattepliktigt gemenskapsinternt förvärv föreligger. Han fakturerar därför inte sin kund (i det nu aktuella fallet K) med mervärdesskatt, varvid det automatiskt uppkommer en skyldighet för denna första förvärvare att beskatta ett gemenskapsinternt förvärv. I samtliga efterföljande leverantörsförhållanden kan däremot mervärdes-

skatt anges utan problem och beaktas genom avdrag för ingående skatt.

65. Att den föreslagna lösningen överensstämmer med systematiken i avdelning XVI a i sjätte direktivet framgår av en jämförelse med de särskilda reglerna i artikel 28c E.3 i sjätte direktivet om så kallad trepartshandel. Treparsshandel är en särskild form av kedjetransaktion, där i varje fall företag från minst tre medlemsstater bildar en leverantörskedja.

66. Förenklat innebär dessa särskilda regler att en mellanhand, som gör ett gemenskapsinternt förvärv i destinationslandet på grund av att han har ombesörjt transporten, kan undgå skattskyldighet, om han inte är etablerad i nämnda land och att det i stället är den där etablerade köparen som är skattskyldig.¹⁰ Denna särskilda regel bekräftar den kvalificering vid (enkla) kedjetransaktioner som jag förespråkar, nämligen att den person som ombesörjer transporten i regel gör ett gemenskapsinternt förvärv.

10 — Detta innebär att praktiska svårigheter vid beskattningen kan förebyggas, eftersom en näringsidkare som är etablerad utanför destinationslandet som regel inte blir registrerad för mervärdesskatt där.

VI — Förslag till avgörande

67. Jag föreslår att de tolkningsfrågor som ställts av Verwaltungsgerichtshof besvaras på följande sätt:

- ”1) Endast en av flera leveranser skall anses vara en icke skattepliktig gemenskapsintern leverans, när flera företag har ingått leveransavtal om samma vara och dessa avtal uppfylls genom en enda varurörelse. Som gemenskapsintern leverans räknas i detta sammanhang varje leverans som motsvaras av ett gemenskapsinternt förvärv i den mening som avses i artikel 28a.1 a i sjätte direktivet.

- 2) Den plats där avsändandet påbörjas, i den mening som avses i artikel 8.1 a i sjätte direktivet, är inte ett avgörande kriterium för att avgöra huruvida en leverans som sker inom ramen för en sådan kedjetransaktion skall anses vara en icke skattepliktig gemenskapsintern leverans.

- 3) Under sådana förhållanden som de som är aktuella i målet vid den nationella domstolen skall platsen för en leverans som sker efter ett gemenskapsinternt förvärv inte anses vara den plats varifrån varan faktiskt har avsänts. Platsen för leveransen skall tvärtom anses vara belägen i den medlemsstat där den gemenskapsintern leveransen har skett.

- 4) För att fastställa vem som i en sådan kedjetransaktion gör ett gemenskapsinternt förvärv, är det, i avsaknad av andra upplysningar, av avgörande betydelse vem som transporterar varan eller på vems uppdrag den transporteras och vem som har förfoganderätten över varan under transporten.