

Förenade målen C-536/08 och C-539/08

Staatssecretaris van Financiën

mot

X

och

fiscale eenheid Facet BV-Facet Trading BV

(begäran om förhandsavgöranden från Hoge Raad der Nederlanden)

”Sjätte mervärdesskattedirektivet – Artikel 17.2 och 17.3 – Artikel 28b A 2 – Avdragsrätt – Övergångsbestämmelser för beskattning av handeln mellan medlemsstaterna – Plats för förvärv av varor inom gemenskapen”

Sammanfattning av domen

Bestämmelser om skatter och avgifter – Harmonisering av lagstiftning – Omsättningsskatt – Gemensamt system för mervärdesskatt – Övergångsbestämmelser för beskattning av handeln mellan medlemsstaterna

(Rådets direktiv 77/388, artiklarna 17.2, 17.3 och 28b A 2)

Artiklarna 17.2, 17.3 och 28b A 2 i sjätte direktivet 77/388/EEG om harmonisering av medlemsstaternas lagstiftning rörande omsättningsskatter, i dess lydelse enligt direktiv 92/111, ska tolkas så, att en skattskyldig person som befinner sig i en sådan situation som avses i artikel 28b A 2 första stycket i direktivet inte har rätt att omedelbart dra av den ingående mervärdesskatten för ett förvärv inom gemenskapen.

När de varor som beskattats som förvärv inom gemenskapen och som anses ha gjorts i registreringsmedlemsstaten, med tillämpning av artikel 28b A 2 första stycket i sjätte direktivet, inte faktiskt förts in i nämnda medlemsstat, kan dessa transaktioner inte anses ge någon avdragsrätt i den mening som avses i artikel 17 i sjätte direktivet. Enligt denna bestämmelse får den skattskyldiga personen endast dra av den ingående mervärdesskatten för insatsvaror och inköpta tjänster som denne förvärvat i den mån varorna och tjänsterna används för den skattskyldiga personens skattepliktiga transaktioner. Sådana förvärv inom gemenskapen kan följaktligen inte omfattas av de allmänna avdragsbestämmelserna i nämnda artikel.

De allmänna avdragsbestämmelserna i artikel 17 i sjätte direktivet är inte ägnade att i en situation som den i det nationella målet ersätta de specifika bestämmelserna i artikel 28b A 2 andra stycket i direktivet, vilka grundar sig på en mekanism för att minska beskattningsunderlaget i syfte att kunna korrigera dubbelbeskattning.

(se punkterna 40–43 och 45 samt domslutet)

DOMSTOLENS DOM (tredje avdelningen)

den 22 april 2010 (*)

”Sjätte mervärdesskattedirektivet – Artikel 17.2 och 17.3 – Artikel 28b A 2 – Avdragsrätt – Övergångsbestämmelser för beskattning av handeln mellan medlemsstaterna – Plats för förvärv av varor inom gemenskapen”

I de förenade målen C-536/08 och C-539/08,

angående två beslut att begära förhandsavgörande enligt artikel 234 EG, från Hoge Raad der Nederlanden (Nederländerna), av den 14 november 2008 som inkom till domstolen den 4 december 2008, i målen

Staatssecretaris van Financiën

mot

X (C-536/08),

och

fiscale eenheid Facet-Facet Trading BV (C-539/08),

meddelar

DOMSTOLEN (tredje avdelningen)

sammansatt av avdelningsordföranden K. Lenaerts samt domarna R. Silva de Lapuerta, G. Arestis (referent), J. Malenovský och T. von Danwitz,

generaladvokat: J. Mazák,

justitiesekreterare: handläggaren C. Strömholm,

efter det skriftliga förfarandet och förhandlingen den 19 november 2009,

med beaktande av de yttranden som avgetts av:

- fiscale eenheid Facet-Facet Trading BV, genom H.W.M. van Kesteren och M.A.J. Raafs, advocaten,
- Nederländernas regering, genom C. Wissels, M. Noort och M. de Grave, samtliga i egenskap av ombud,

- Belgiens regering, genom M. Jacobs och J.-C. Halleux, båda i egenskap av ombud,
- Europeiska gemenskapernas kommission, genom D. Triantafyllou och C. ten Dam, båda i egenskap av ombud,

med hänsyn till beslutet, efter att ha hört generaladvokaten, att avgöra målet utan förslag till avgörande,

följande

Dom

1 Respektive begäran om förhandsavgörande avser tolkningen av artiklarna 17.2, 17.3 och 28b A 2 i rådets sjätte direktiv 77/388/EEG av den 17 maj 1977 om harmonisering av medlemsstaternas lagstiftning rörande omsättningsskatter – Gemensamt system för mervärdesskatt: enhetlig beräkningsgrund (EGT L 145, s. 1; svensk specialutgåva, område 9, volym 1, s. 28), i dess lydelse enligt rådets direktiv 92/111/EEG av den 14 december 1992 (EGT L 384, s. 47; svensk specialutgåva, område 9, volym 2, s. 119) (nedan kallat sjätte direktivet).

2 Respektive begäran har framställts i mål mellan Staatssecretaris van Financiën å ena sidan och X respektive fiscale eenheid Facet-Facet Trading BV (nedan kallad Facet) å andra sidan, angående skattemyndighetens beslut om ändring av mervärdesskattedeklarationer.

Tillämpliga bestämmelser

De gemenskapsrättsliga bestämmelserna

3 I artikel 17.1–17.3 i sjätte direktivet föreskrivs följande:

”1. Avdragsrätten inträder samtidigt som skattskyldigheten för avdragsbeloppet.

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

...

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

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

a) Transaktioner som avser de näringsgrenar som anges i artikel 4.2, som utförs i ett annat land, och som skulle vara avdragsgilla om de hade utförts inom landets territorium.

b) Transaktioner som är undantagna från skatt enligt artiklarna 14.1 i, 15, 16.1 B–E, 16.2 eller 28c.A och C.

c) Transaktioner som är undantagna från skatt i enlighet med artikel 13 B a och 13 B d 1–5, om kunden är etablerad utanför gemenskapen eller om dessa transaktioner är direkt kopplade till varor som skall exporteras till ett land utanför gemenskapen.”

4 I artikel 28a 1 a anges följande:

"Följande skall också beläggas med mervärdesskatt:

a) Förvärv inom gemenskapen av varor mot ersättning inom landets territorium av en skattskyldig person som agerar i denna egenskap eller av en icke skattskyldig juridisk person, om säljaren är en skattskyldig person som agerar i denna egenskap och som inte omfattas av undantag enligt artikel 24 eller av reglerna i artikel 8.1 a andra meningen eller i artikel 28b.B 1."

5 I artikel 28a.3 i sjätte direktivet föreskrivs följande:

"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."

6 Artikel 28b A i sjätte direktivet har följande lydelse:

"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.

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.

Om förvärvet har beskattats i enlighet med punkt 1 i den medlemsstat där försändelsen eller transporten av varorna anländer efter att ha beskattats i enlighet med första stycket, skall beskattningsunderlaget minskas i motsvarande mån i den medlemsstat som utfärdade det registreringsnummer för mervärdesskatt under vilket personen förvärvade varorna.

Vid tillämpningen av första stycket skall varuförvärvet inom gemenskapen anses ha varit föremål för beskattning i enlighet med punkt 1 när följande villkor är uppfyllda:

– Förvärvaren styrker att han har gjort detta förvärv inom gemenskapen för en följande leverans i den medlemsstat som avses i punkt 1 och för vilken mottagaren har angivits som skattskyldig enligt artikel 28c E 3.

– De deklarationsskyldigheter som är angivna i artikel 22.6 b sista stycket har uppfyllts av kunden."

7 I artikel 28c E 3 i sjätte direktivet föreskrivs följande:

"Medlemsstaterna skall vidta särskilda åtgärder för att se till att mervärdesskatt inte tas ut på varuförvärv inom gemenskapen gjorda i den mening som avses i artikel 28b A 1 inom respektive stats territorium när följande villkor är uppfyllda:

– varuförvärvet inom gemenskapen görs av en skattskyldig person som inte är etablerad i landets territorium men som har registrerats för mervärdesskatt i en annan medlemsstat,

– varuförvärvet inom gemenskapen görs för vidare leverans av varor av en skattskyldig person inom landets territorium,

– de varor som sålunda har förvärvats av denna skattskyldiga person skickas eller transporteras direkt från en annan medlemsstat än den där han har registrerats för mervärdesskatt

och är adresserade till den för vars räkning han gör den påföljande leveransen,

- den person till vilken den påföljande leveransen görs är en skattskyldig person eller icke skattskyldig juridisk person som har registrerats för mervärdesskatt inom landets territorium,
- den person för vars räkning den påföljande leveransen görs har i enlighet med artikel 21.1 a tredje stycket angivits som den person som skall betala skatten för de leveranser som har gjorts av den skattskyldiga person som inte är etablerad inom landets territorium.”

8 I artikel 28d.1 i sjätte direktivet stadgas följande:

”Skyldigheten att betala skatt inträder då varor förvärvas inom gemenskapen. Detta skall anses ske vid den tidpunkt då leverans av liknande varor anses ske inom landets territorium.”

9 I artikel 28h i sjätte direktivet, i dess lydelse enligt rådets direktiv 95/7/EG av den 10 april 1995 om ändring av direktiv 77/388/EEG och om införande av nya förenklingsåtgärder avseende mervärdesskatt – tillämpningsområde för vissa undantag från beskattning och praktiska åtgärder för genomförandet, anges följande:

”...

b) Varje skattskyldig person som är registrerad för mervärdesskatt skall också överlämna en sammanställning över de köpare som är registrerade för mervärdesskatt till vilka han har levererat varor enligt de villkor som anges i artikel 28c.A a) och d) och över varumottagare som är registrerade för mervärdesskatt för de transaktioner som avses i femte stycket.

Förteckningen skall upprättas för varje kvartal inom en tidsperiod och i enlighet med de förfaranden, som fastställs av medlemsstaterna, som skall vidta nödvändiga åtgärder för att de bestämmelser som gäller administrativt samarbete inom området för indirekt beskattning skall respekteras fullt ut.

...”

Den nationella lagstiftningen

10 I artikel 15 i lagen om omsättningsskatt (Wet op de omzetbelasting) av den 28 juni 1968 (*Staatsblad* 1968, nr 329), föreskrivs följande:

”Den skatt som avses i artikel 2 som aktören drar av är:

...

b. den skatt som ska betalas för redovisningsperioden med anledning av förvärv inom gemenskapen i den mening som avses i artikel 17 a.1 som aktören gör, förutsatt att aktören innehar en faktura som har upprättats i föreskriven ordning,

c. den skatt som ska betalas för redovisningsperioden:

...

med anledning av förvärv inom gemenskapen i den mening som avses i artikel 17 a.1 som förvärv, andra än dem som avses i punkt b,

...

Om en ansökan om återbetalning av skatten kan ges in med stöd av artikel 30.1–30.3 får aktören inte dra av skatten.

...”

11 Enligt artikel 17 a i denna lag gäller följande:

”Ett förvärv av varor inom gemenskapen är ett förvärv av varor efter att dessa levereras av en aktör inom ramen för sin verksamhet när dessa varor sänds eller transporteras från en medlemsstat till en annan medlemsstat.

...”

12 I artikel 17 b i nämnda lag föreskrivs följande:

«Platsen för ett förvärv av varor inom gemenskapen är den plats där transporten slutar.

Utan hinder av punkt 1 anses ett förvärv av varor inom gemenskapen ske i den medlemsstat som har utfärdat det registreringsnummer för mervärdesskatt under vilket förvärvet skedde, om inte förvärvaren visar att skatten uppburits med tillämpning av punkt 1.

...”

13 I artikel 30.1 i lagen om omsättningsskatt anges följande:

”På ansökan av den skattskyldiga personens begäran ska skatt med anledning av förvärv av varor inom gemenskapen återbetalas när skatten har uppburits med tillämpning av artikel 17 b.2 och den berörda personen visar att skatten, vid tidpunkten för samma förvärv, har uppburits i den medlemsstat där transporten slutar.

...”

De nationella målen och tolkningsfrågan

Mål C-536/08

14 X, ett företag etablerat i Nederländerna, saluför datorer och datorkomponenter. Under perioden den 1 januari 1998–31 december 1999 köpte företaget sådana varor från företag i andra medlemsstater än Nederländerna och Spanien (nedan kallade leverantörerna) och sålde dem vidare till köpare i Spanien.

15 På de fakturor som leverantörerna tillställde X angavs inte någon mervärdesskatt. Däremot angavs X:s nederländska registreringsnummer för mervärdesskatt. X har på fakturorna till sina köpare angett att artikel 28c E 3 i sjätte direktivet äger tillämpning.

16 X tog i sina mervärdesskattedeklarationer för perioden den 1 januari 1998–30 september 1998 inte upp någon mervärdesskatt för förvärv av varor inom gemenskapen. Inte heller gjorde X något avdrag för mervärdesskatt på sådana förvärv. Under denna tidsperiod lämnades inte heller några uppgifter om leveranser av varor inom gemenskapen i den mening som avses i artikel 37a i lagen om omsättningsskatt och artikel 22.6 b sista stycket i sjätte direktivet.

17 För perioden den 1 oktober 1998–30 juni 1999 upptog X i sina deklarerationer mervärdesskatten för förvärv inom gemenskapen och gjorde avdrag för denna mervärdesskatt. Företaget lämnade vidare uppgift om leveranser inom gemenskapen, i den mening som avses i de

i föregående punkt nämnda bestämmelserna. Enligt begäran om förhandsavgörande fastställdes det aldrig att varorna i fråga hade skickats eller transporterats direkt till köparna i Spanien.

18 Inspecteur van de Belastingdienst (nedan kallad skattemyndigheten) fann att X hade förvärvat de aktuella varorna, i den mening som avses i artikel 17a i lagen om omsättningsskatt, och beslutade att ändra X:s mervärdesskattedeklaration för den ovannämnda perioden. Skattemyndigheten ansåg att företaget hade förvärvat dessa varor i Nederländerna i enlighet med artikel 17b i nämnda lag och artikel 28b A 2 i sjätte direktivet. Efter det att X hade begärt omprövning av detta beslut vidhöll skattemyndigheten beskattningen och fann även att de aktuella förvärven inom gemenskapen inte gav X någon avdragsrätt.

19 X överklagade detta beslut till Gerechtshof te 's-Gravenhage. I dom av den 22 april 2005 biföll Gerechtshof talan, ogiltigförklarade det omtvistade beslutet och satte ned det påförda beloppet. Staatssecretaris väckte kassationstalan vid Hoge Raad der Nederlanden.

20 Under dessa omständigheter beslutade Hoge Raad der Nederlanden att vilandeförklara målet och ställa följande tolkningsfråga till domstolen:

”Ska artikel 17.2 och 17.3 jämförd med artikel 28b A 2 i sjätte direktivet tolkas så, att om platsen för förvärv av varor inom gemenskapen enligt artikel 28b A 2 första stycket ska anses vara den medlemsstat som utfärdat det registreringsnummer för mervärdesskatt som den som mottog varan använt för att göra förvärvet, har vederbörande rätt att omedelbart dra av den mervärdesskatt som ska erläggas i denna medlemsstat?”

Mål C-539/08

21 Facet, en skattemässig enhet etablerad i Nederländerna, saluför datorkomponenter. Under perioden den 1 december 2000–30 september 2001 köpte företaget sådana varor från företag i Tyskland och Italien (nedan kallade leverantörerna) och sålde dem vidare till köpare i Cypern (nedan kallade köparna), som har ett skatteombud i Grekland. Varorna fördes direkt från Tyskland respektive Italien till Spanien.

22 Leverantörerna angav inte någon mervärdesskatt på fakturorna. Däremot angav de Facets nederländska registreringsnummer för mervärdesskatt. Inte heller angav Facet någon mervärdesskatt på fakturorna till de cypriotiska köparna. Däremot nämndes det grekiska registreringsnummer som köparna hade meddelat Facet.

23 I sin deklaration i Nederländerna tog Facet upp den mervärdesskatt som skulle betalas för förvärv inom gemenskapen och drog av denna. Företaget behandlade också leveranserna till köparna som leveranser inom gemenskapen i den mening som avses i artikel 37a i lagen om omsättningsskatt och i artikel 22.6 b sista stycket i sjätte direktivet. I samband härmed angavs det grekiska registreringsnumret för mervärdesskatt tillhörande köparna eller deras skatteombud. Varken skatteombuden eller köparna själva upprättade någon deklaration om förvärv inom gemenskapen beträffande inköpen i fråga. Inte heller lämnades någon deklaration av leverans av varor inom gemenskapen eller någon sådan förteckning som avses i artikel 22.6 b sista stycket i sjätte direktivet. Köparna var inte registrerade för mervärdesskatt i Spanien och deklarerade inte något förvärv inom gemenskapen i det landet.

24 Skattemyndigheten ansåg att Facet hade gjort förvärv inom gemenskapen och inte hade rätt att dra av mervärdesskatten. Myndigheten ändrade därför mervärdesskattedeklarationen.

25 Facet överklagade skattemyndighetens beslut till Gerechtshof te Amsterdam. I dom av den 27 februari 2006 biföll Gerechtshof talan, ogiltigförklarade det omtvistade beslutet och satte ned

det påförda beloppet. Staatssecretaris väckte kassationstalan mot den domen.

26 Under dessa omständigheter beslutade Hoge Raad der Nederlanden att vilandeförklara målet och ställa samma tolkningsfråga till domstolen som den som ställts i mål C-536/08.

Prövning av tolkningsfrågan

27 Den hänskjutande domstolen har i huvudsak frågat huruvida förvärvaren, med stöd av artikel 17.2 och 17.3 i sjätte direktivet, har rätt att omedelbart dra av ingående mervärdesskatt för ett förvärv inom gemenskapen, i det fall som avses i artikel 28b A 2 första stycket i detta direktiv.

28 För att besvara denna fråga erinrar domstolen inledningsvis om att rätten till avdrag för mervärdesskatt utgör en oskiljaktig del av mervärdesskattesystemet och därmed en grundläggande princip som är inneboende i det gemensamma systemet för mervärdesskatt, och den får därför i princip inte inskränkas (se dom av den 10 juli 2008 i mål C-25/07, Sosnowska, REG 2008, s. I-5129, punkt 15, av den 23 april 2009 i mål C-74/08, PARAT Automotive Cabrio, REG 2009, s. I-0000, punkt 15).

29 Avdragsrätten inträder omedelbart för hela den ingående skatten. Det betyder att varje begränsning av avdragsrätten för mervärdesskatt påverkar skattenivån och därför måste tillämpas på ett liknande sätt i alla medlemsstater (se domen i det ovannämnda målet PARAT Automotive Cabrio, punkt 16).

30 Artikel 28b A i sjätte direktivet, som ingår bland övergångsbestämmelserna för beskattning av handeln mellan medlemsstaterna enligt avdelning XVIa i detta direktiv, reglerar frågan om var förvärv inom gemenskapen ska lokaliseras, såsom de förvärv som är i fråga i det nationella målet. Syftet med dessa övergångsbestämmelser är att flytta över skatteintäkten till den medlemsstat där de levererade varorna slutkonsumeras (se dom av den 6 april 2006 i mål C-245/04, EMAG Handel Eder, REG 2006, s. I-3227, punkt 40).

31 Artikel 28bA 1 i sjätte direktivet innehåller den allmänna regeln att platsen för förvärv av varor inom gemenskapen ska anses vara den plats där varorna befinner sig vid den tidpunkt när transporten till den person som förvärvar dem slutar.

32 Genom direktiv 92/111 infördes ett sista stycke i artikel 28b A 2 i sjätte direktivet, där det stadgas att om förvärvaren styrker att han har gjort förvärvet inom gemenskapen för en följande leverans i den medlemsstat som avses i punkt 1 och för vilken mottagaren har angetts som skattskyldig enligt artikel 28c E 3 i direktivet och de deklarationsskyldigheter som är angivna i artikel 22.6 b sista stycket har uppfyllts av kunden, ska förvärvet inom gemenskapen anses ha varit föremål för mervärdesskatt i enlighet med artikel 28b A 1.

33 För att säkerställa att förvärvet i fråga är mervärdesskattepliktigt, föreskrivs i artikel 28b A 2 första stycket i sjätte direktivet att platsen för förvärvet ska anses ligga inom den medlemsstats territorium som utfärdade det registreringsnummer för mervärdesskatt under vilket den person som förvärvat varorna gjorde förvärvet (nedan kallad registreringsmedlemsstaten), om inte den person som förvärvat varorna visar att detta förvärv har varit föremål för mervärdesskatt i enlighet med artikel 28b A 1.

34 Om förvärvet har varit föremål för mervärdesskatt i enlighet med artikel 28b A 1 i sjätte direktivet i den medlemsstat där försändelsen eller transporten av varorna anländer efter att ha varit föremål för mervärdesskatt i enlighet med artikel 28b A 2 första stycket, ska enligt artikel 28b A 2 andra stycket beskattningsunderlaget korrigeras genom att minskas i motsvarande mån i registreringsmedlemsstaten.

35 Av detta följer att artikel 28b A 2 i sjätte direktivet syftar dels till att säkerställa att det aktuella förvärvet inom gemenskapen beskattas, dels till att undvika att förvärvet dubbelbeskattas.

36 Den korrigeringsmekanism som föreskrivs i artikel 28b A 2 andra stycket i sjätte direktivet är endast tillämplig om de kumulativa villkor som anges i artikelns sista stycke är uppfyllda, såsom erinrats om ovan i punkt 32.

37 Domstolen vill därvid understryka för det första att rådets förordning (EG) nr 1798/2003 av den 7 oktober 2003 om administrativt samarbete i fråga om mervärdesskatt och om upphävande av förordning (EEG) nr 218/92 (EUT L 264, s. 1) inte antagits för att inrätta ett system för informationsutbyte mellan medlemsstaternas skattemyndigheter så att dessa ska kunna avgöra huruvida förvärv inom gemenskapen faktiskt har varit föremål för mervärdesskatt i den medlemsstat som är slutdestination för transporten, när den skattskyldiga personen inte själv kan förebära den för detta ändamål nödvändiga bevisningen (se, för ett liknande resonemang, dom av den 27 september 2007 i mål C-184/05, *Twoh International*, REG 2007, s. I-7897, punkt 34).

38 För det andra ska medlemsstaterna vidta särskilda åtgärder för att se till att förvärv av varor inom gemenskapen som gjorts inom statens territorium, i den mening som avses i artikel 28b A 1 i sjätte direktivet, inte är föremål för mervärdesskatt när villkoren i artikel 28c E 3 i direktivet är uppfyllda.

39 Frågan är således huruvida den skattskyldiga personen har en omedelbar avdragsrätt i det fall som avses i artikel 28b A 2 första stycket i sjätte direktivet, det vill säga att den skattskyldiga personen måste betala mervärdesskatt i registreringsmedlemsstaten om denne inte visar att sådan skatt har tagits ut för det aktuella förvärvet inom gemenskapen i den medlemsstat som är slutdestination för transporten.

40 Enligt artikel 17.2 d i sjätte direktivet får den skattskyldiga personen endast dra av den ingående mervärdesskatten för insatsvaror och inköpta tjänster som denne förvärvat i den mån varorna och tjänsterna används för den skattskyldiga personens skattepliktiga transaktioner.

41 Under sådana omständigheter som i det nationella målet står det dock klart att de varor som beskattats som förvärv inom gemenskapen och som anses ha gjorts i registreringsmedlemsstaten, med tillämpning av artikel 28b A 2 första stycket i sjätte direktivet, inte faktiskt förts in i nämnda medlemsstat.

42 Under sådana omständigheter kan dessa transaktioner inte anses ge någon avdragsrätt i den mening som avses i artikel 17 i sjätte direktivet. Sådana förvärv inom gemenskapen kan följaktligen inte omfattas av de allmänna avdragsbestämmelserna i nämnda artikel.

43 Det ska betonas att de allmänna avdragsbestämmelserna i artikel 17 i sjätte direktivet inte är ägnade att i en situation som den i det nationella målet ersätta de specifika bestämmelserna i artikel 28b A 2 andra stycket i direktivet, vilka grundar sig på en mekanism för att minska beskattningsunderlaget i syfte att kunna korrigera dubbelbeskattning.

44 Om avdragsrätt medgavs i ett sådant fall, skulle det dessutom riskera att skada den

ändamålsenliga verkan av artikel 28b A 2 andra och tredje styckena i sjätte direktivet, eftersom den skattskyldiga personen, som åtnjuter avdragsrätt i registreringsmedlemsstaten, inte längre skulle ha någon anledning att betala skatten för det aktuella förvärvet inom gemenskapen i den medlemsstat som är slutdestination för transporten. En sådan lösning skulle i slutändan kunna äventyra tillämpningen av grundregeln, att platsen för skattskyldigheten ska anses vara belägen i den medlemsstat som är slutdestination för transporten, det vill säga den medlemsstat där varorna slutligen konsumeras, vilket är syftet med övergångsbestämmelserna.

45 Av vad som anförts följer att den ställda tolkningsfrågan ska besvaras på följande sätt. Artiklarna 17.2, 17.3 och 28b A 2 i sjätte direktivet ska tolkas så, att en skattskyldig person som befinner sig i en sådan situation som avses i artikel 28b A 2 första stycket i direktivet inte har rätt att omedelbart dra av den ingående mervärdesskatten för ett förvärv inom gemenskapen.

Rättegångskostnader

46 Eftersom förfarandet i förhållande till parterna i målet vid den nationella domstolen utgör ett led i beredningen av samma mål, ankommer det på den nationella domstolen att besluta om rättegångskostnaderna. De kostnader för att avge yttrande till domstolen som andra än nämnda parter har haft är inte ersättningsgilla.

Mot denna bakgrund beslutar domstolen (tredje avdelningen) följande:

Artiklarna 17.2, 17.3 och 28b A 2 i rådets sjätte direktiv 77/388/EEG av den 17 maj 1977 om harmonisering av medlemsstaternas lagstiftning rörande omsättningsskatter – Gemensamt system för mervärdesskatt: enhetlig beräkningsgrund, i dess lydelse enligt rådets direktiv 92/111/EEG av den 14 december 1992, ska tolkas så, att en skattskyldig person som befinner sig i en sådan situation som avses i artikel 28b A 2 första stycket i direktivet inte har rätt att omedelbart dra av den ingående mervärdesskatten för ett förvärv inom gemenskapen.

Underskrifter

* Rättegångsspråk: nederländska.