

**Forenede sager C-536/08 og C-539/08**

**Staatssecretaris van Financiën**

**mod**

**X**

**og**

**fiscale eenheid Facet BV-Facet Trading BV**

(anmodninger om præjudiciel afgørelse indgivet af Hoge Raad der Nederlanden)

»Sjette momsdirektiv – artikel 17, stk. 2 og 3 – artikel 28b, punkt A, stk. 2 – ret til fradrag – momsovergangsordning for samhandelen mellem medlemsstaterne – stedet for erhvervelser af goder inden for Fællesskabet«

Sammendrag af dom

*Fiskale bestemmelser – harmonisering af lovgivningerne – omsætningsafgifter – det fælles merværdiafgiftssystem – momsovergangsordning for samhandelen mellem medlemsstaterne*

*(Rådets direktiv 77/388, art. 17, stk. 2 og 3, og art. 28b, punkt A, stk. 2)*

Artikel 17, stk. 2 og 3, samt artikel 28b, punkt A, stk. 2, i sjette direktiv 77/388 om harmonisering af medlemsstaternes lovgivning om omsætningsafgifter, som affattet ved direktiv 92/111, skal fortolkes således, at en afgiftspligtig, som er omfattet af sidstnævnte bestemmelses første afsnit, ikke har ret til umiddelbart at fradrage den indgående moms af en erhvervelse inden for Fællesskabet.

Hvis goder, der er blevet pålagt afgift som erhvervelser inden for Fællesskabet, idet de i henhold til sjette direktivs artikel 28b, punkt A, stk. 2, første afsnit, anses for at være foretaget i registreringsmedlemsstaten, ikke i virkeligheden er blevet indført i denne medlemsstat, kan de omhandlede transaktioner ikke anses for at give »fradragsret« som omhandlet i sjette direktivs artikel 17, der betinger fradrag for den moms, som er blevet pålagt de goder og tjenesteydelser, som den afgiftspligtige har erhvervet – herunder erhvervelser inden for Fællesskabet – af, at de således erhvervede goder og tjenesteydelser skal anvendes i forbindelse med den afgiftspligtige persons afgiftspligtige transaktioner. Som følge heraf kan disse erhvervelser inden for Fællesskabet ikke nyde godt af den i denne artikel fastsatte almindelige fradragsordning.

Den almindelige fradragsordning for afgiften, som foreskrevet i sjette direktivs artikel 17, kan i den henseende ikke i en sådan situation erstatte den særlige ordning i artikel 28b, punkt A, stk. 2, andet afsnit, som bygger på en mekanisme, der reducerer afgiftsgrundlaget og derved tillader at korrigere for dobbelt afgiftspålæggelse.

(jf. præmis 40-43 og 45 samt domskonkl.)

DOMSTOLENS DOM (Tredje Afdeling)

22. april 2010 (\*)

»Sjette momsdirektiv – artikel 17, stk. 2 og 3 – artikel 28b, punkt A, stk. 2 – ret til fradrag – momsovergangsordning for samhandelen mellem medlemsstaterne – stedet for erhvervelser af goder inden for Fællesskabet«

I de forenede sager C-536/08 og C-539/08,

angående to anmodninger om præjudiciel afgørelse i henhold til artikel 234 EF, indgivet af Hoge Raad der Nederlanden (Nederlandene) ved afgørelser af 14. november 2008, indgået til Domstolen den 4. december 2008, i sagerne:

**Staatssecretaris van Financiën**

mod

**X** (sag C-536/08),

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

har

DOMSTOLEN (Tredje Afdeling)

sammensat af afdelingsformanden, K. Lenaerts, og dommerne R. Silva de Lapuerta, G. Arestis (refererende dommer), J. Malenovský og T. von Danwitz,

generaladvokat: J. Mazák

justitssekretær: fuldmægtig C. Strömholm,

på grundlag af den skriftlige forhandling og efter retsmødet den 19. november 2009,

efter at der er afgivet indlæg af:

- fiscale eenheid Facet-Facet Trading ved advokaten H.W.M. van Kesteren og M.A.J. Raafs
- den nederlandske regering ved C. Wissels, M. Noort og M. de Grave, som befuldmægtigede
- den belgiske regering ved M. Jacobs og J.-C. Halleux, som befuldmægtigede
- Kommissionen for De Europæiske Fællesskaber ved D. Triantafyllou og C. ten Dam, som befuldmægtigede,

og idet Domstolen efter at have hørt generaladvokaten har besluttet, at sagen skal pådømmes uden forslag til afgørelse,

afsagt følgende

## Dom

1 Anmodningerne om præjudiciel afgørelse vedrører fortolkningen af artikel 17, stk. 2 og 3, såvel som artikel 28b, punkt A, stk. 2, i Rådets sjette direktiv 77/388/EØF af 17. maj 1977 om harmonisering af medlemsstaternes lovgivning om omsætningsafgifter – Det fælles merværdiafgiftssystem: ensartet beregningsgrundlag (EFT L 145, s. 1), som affattet ved Rådets direktiv 92/111/EØF af 14. december 1992 (EFT L 384, s. 47, herefter »sjette direktiv«).

2 Anmodningerne er blevet fremsat i to sager mellem Staatssecretaris van Financien (herefter »Staatssecretaris«), og henholdsvis X og Facet-Facet Trading (herefter »Facet«) vedrørende efteropkrævninger af merværdiafgift (herefter »moms«).

## Retsforskrifter

### *Fællesskabsbestemmelser*

3 Sjette direktivs artikel 17, stk. 1-3, bestemmer:

»1. Fradragsretten indtræder samtidig med, at den fradragsberettigede afgift forfalder.

2. I det omfang goder og tjenesteydelser anvendes i forbindelse med den afgiftspligtige persons afgiftspligtige transaktioner, er han berettiget til i den afgift, der påhviler ham, at fradrage følgende beløb:

[...]

d) den merværdiafgift, som skyldes i henhold til artikel 28a, stk. 1, litra a).

3. Medlemsstaterne indrømmer ligeledes enhver afgiftspligtig person fradrag for eller tilbagebetaling af den i stk. 2 omhandlede merværdiafgift, dersom goderne og tjenesteydelserne anvendes til:

a) hans transaktioner i forbindelse med de i artikel 4, stk. 2, omhandlede former for økonomisk virksomhed, som udføres i udlandet, når de ville give ret til fradrag, såfremt de blev udført i indlandet

b) hans transaktioner, som er fritaget for afgift i henhold til artikel 14, stk. 1, litra i), artikel 15, artikel 16, stk. 1, punkt B, C, D og E, og stk. 2, samt artikel 28c, punkt A og C

c) hans transaktioner, som er fritaget for afgift i henhold til artikel 13, punkt B, litra a) og litra d), nr. 1)-5), såfremt aftageren er etableret uden for Fællesskabet, eller såfremt de pågældende transaktioner er knyttet direkte til goder, som er bestemt til udførsel til steder uden for Fællesskabet.«

4 Sjette direktivs artikel 28a, stk. 1, litra a), bestemmer:

»Der skal ligeledes svares merværdiafgift af:

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 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), anden sætning, eller artikel 28b, punkt B, stk. 1.«

5 Sjette direktivs artikel 28a, stk. 3, bestemmer:

»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.«

6 Sjette direktivs artikel 28b, punkt A, bestemmer:

»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.

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.

Såfremt der imidlertid pålægges erhvervelsen afgift i henhold til stk. 1 i den medlemsstat, hvor forsendelsen eller transporten af goderne afsluttes, efter at der er pålagt den afgift i henhold til første afsnit, nedsættes beskatningsgrundlaget tilsvarende i den medlemsstat, som har tildelt det momsregistreringsnummer, hvorunder erhververen har foretaget denne erhvervelse.

Med henblik på anvendelsen af første afsnit anses erhvervelsen inden for Fællesskabet af goder at være blevet pålagt afgift i henhold til stk. 1, når følgende betingelser er opfyldt:

– Erhververen godtgør at have foretaget erhvervelsen inden for Fællesskabet med henblik på en efterfølgende levering, som foretages inden for den i stk. 1 omhandlede medlemsstat, og for hvilken aftageren er udpeget som den betalingspligtige person i overensstemmelse med artikel 28c, punkt E, stk. 3.

– Erhververen har opfyldt den angivelsespligt, der er fastsat i artikel 22, stk. 6, litra b), sidste afsnit.«

7 Sjette direktivs artikel 28c, punkt E, stk. 3, foreskriver:

»Hver enkelt medlemsstat træffer særlige foranstaltninger, således at erhvervelser inden for Fællesskabet af goder, som er foretaget inden for den pågældende medlemsstats område, jf. artikel 28b, punkt A, stk. 1, ikke pålægges merværdiafgift, når følgende betingelser er opfyldt:

– Erhvervelsen inden for Fællesskabet af goder foretages af en afgiftspligtig person, som ikke er etableret i indlandet, men er momsregistreret i en anden medlemsstat.

– Erhvervelsen inden for Fællesskabet af goder foretages med henblik på en efterfølgende levering af goderne, som foretages i indlandet af den pågældende afgiftspligtige person.

– De goder, den afgiftspligtige person således har erhvervet, forsendes eller transporteres direkte fra en anden medlemsstat end den, hvor han er momsregistreret, til den person, for hvilken han foretager den efterfølgende levering.

- Aftageren af den efterfølgende levering er en anden afgiftspligtig person eller en ikke-afgiftspligtig juridisk person, som er momsregistreret i indlandet.
- Aftageren i henhold til artikel 21, nr. 1), litra a), tredje afsnit, er udpeget som den betalingspligtige person for den levering, der er foretaget af den afgiftspligtige person, som ikke er etableret i indlandet.«

8 Sjette direktivs artikel 28d, stk. 1, bestemmer:

»Afgiftspligten indtræder på det tidspunkt, hvor erhvervelsen inden for Fællesskabet af goder finder sted. Erhvervelsen inden for Fællesskabet af goder anses for at finde sted på det tidspunkt, hvor leveringen i indlandet af lignende goder anses for at finde sted.«

9 Sjette direktivs artikel 22, stk. 6, litra b), som ændret ved artikel 28h i Rådets direktiv 95/7/EF af 10. april 1995 om ændring af direktiv 77/388/EØF og om nye forenklingsforanstaltninger vedrørende moms – anvendelsesområdet for visse fritagelser og reglerne for deres praktiske gennemførelse, bestemmer:

»[...]

b) Enhver momsregistreret afgiftspligtig person skal tillige indsende en oversigt over de momsregistrerede erhververe, som vedkommende har leveret goder til efter bestemmelserne i artikel 28c, punkt A, litra a) og d), samt over momsregistrerede modtagere ved de transaktioner, der er omhandlet i femte afsnit nedenfor.

Oversigten udarbejdes for hvert kvartal i kalenderåret inden for en frist og ifølge bestemmelser, der skal fastsættes af medlemsstaterne, som træffer de foranstaltninger, der er nødvendige, for at bestemmelserne om administrativt samarbejde inden for området indirekte skatter under alle omstændigheder overholdes.

[...]«

#### *Nationale bestemmelser*

10 Artikel 15 i lov om omsætningsafgift (Wet op de omzetbelasting) af 28. juni 1968 (Staatsblad 1968, nr. 329, herefter »momsloven«) bestemmer:

»Den i artikel 2 omhandlede afgift, som den afgiftspligtige person kan fradrage, er:

[...]

b. den skyldige afgift for momsangivelsesperioden for erhvervelser inden for Fællesskabet som omhandlet i artikel 17a, stk. 1, som den erhvervsdrivende har foretaget, og for hvilke den erhvervsdrivende er i besiddelse af en forskriftsmæssig faktura

c. den skyldige afgift for momsangivelsesperioden:

[...]

for erhvervelser inden for Fællesskabet som omhandlet i artikel 17a, stk. 1, som den erhvervsdrivende har foretaget, bortset fra de i litra b) omhandlede

[...]

Hvis en anmodning om tilbagebetaling af afgift kan indgives i henhold til artikel 30, stk. 1, 2 og 3, kan den erhvervsdrivende ikke fradrage afgiften.

[...]

11 Lovens artikel 17a bestemmer:

»En erhvervelse af goder inden for Fællesskabet er en erhvervelse af goder som følge af en erhvervsdrivendes levering af disse inden for rammerne af dennes virksomhed, hvor disse goder forsendes eller transporteres fra en medlemsstat til en anden medlemsstat.

[...]

12 Lovens artikel 17b foreskriver:

»Stedet for en erhvervelse inden for Fællesskabet af goder er det sted, hvor forsendelsen eller transporten afsluttes.

Med forbehold for bestemmelserne i stk. 1 finder erhvervelsen inden for Fællesskabet sted i den medlemsstat, som har udstedt det momsregistreringsnummer, hvorunder erhvervelsen er blevet foretaget, dersom erhververen ikke godtgør, at der er pålagt afgift efter stk. 1.

[...]

13 Momslovens artikel 30, stk. 1, bestemmer:

»Efter anmodning fra en afgiftspligtig person indrømmes tilbagebetaling af afgift, der er skyldig ved en erhvervelse inden for Fællesskabet af goder, hvor afgiften er blevet pålagt i henhold til artikel 17b, stk. 2, og hvor den pågældende påviser, at afgift for denne samme erhvervelse er blevet pålagt i den medlemsstat, hvor forsendelsen eller transporten afsluttedes.

[...]

### **Twisterne i hovedsagerne og det præjudicielle spørgsmål**

*Sag C-536/08*

14 X er en virksomhed, der er hjemmehørende i Nederlandene og handler med computere og computerdele. I løbet af perioden fra den 1. januar 1998 til den 31. december 1999 købte den sådanne varer af virksomheder, der var hjemmehørende i andre medlemsstater end Nederlandene og Spanien (herefter »leverandørerne«), og videresolgte dem til købere, der var hjemmehørende i Spanien.

15 Leverandørerne har ikke faktureret moms i de fakturaer, der er udstedt til X, men har deri henvist til den afgiftspligtiges nederlandske momsregistreringsnummer. X har dernæst i de fakturaer, selskabet har udstedt til sine aftagere, henvist til sjette direktivs artikel 28c, punkt E, stk. 3.

16 X angav i sin momsangivelse for perioden fra den 1. januar 1998 til den 30. september 1998 ingen skyldig moms af erhvervelser inden for Fællesskabet. X har heller ikke foretaget fradrag med hensyn til erhvervelserne inden for Fællesskabet. X foretog heller ingen angivelser om leveringer inden for Fællesskabet, som omhandlet i artikel 37a i momsloven og i sjette direktivs artikel 22, stk. 6, litra b), sidste afsnit.

17 Derimod angav X for perioden fra den 1. oktober 1998 til den 30. juni 1999 i sin momsangivelse moms med hensyn til erhvervelser inden for Fællesskabet, og X foretog i samme momsangivelse fradrag for denne moms. X angav også leveringer inden for Fællesskabet som omhandlet i de i foregående præmis nævnte bestemmelser. Ifølge forelæggelsesafgørelsen er det ikke fastslået, om de omhandlede goder inden for rammerne af de i denne doms præmis 14 nævnte transaktioner er blevet sendt eller transporteret direkte til de i Spanien hjemmehørende modtagere.

18 Da Inspecteur van de Belastingdienst (herefter »Inspecteur«) fandt, at X havde erhvervet de omhandlede goder som omhandlet i momslovens artikel 17a, udstedte Inspecteur en efteropkrævning til X på moms for den ovennævnte periode. Inspecteur antog, at X havde erhvervet disse goder i Nederlandene i medfør af momslovens artikel 17b og sjette direktivs artikel 28c, punkt A, stk. 2. Efter X's klage vedrørende denne afgørelse fastholdt Inspecteur ansættelsen, idet Inspecteur derudover fandt, at disse erhvervelser inden for Fællesskabet ikke gav ret til fradrag for X.

19 Sidstnævnte anlagde sag til prøvelse af afgørelsen ved Gerechtshof te's-Gravenhage. Ved dom af 22. april 2005 antog denne søgsmålet til realitetsbehandling, annullerede den omtvistede afgørelse og nedsatte efteropkrævningen. Staatssecretaris iværksatte herefter kassationsanke ved Hoge Raad der Nederlanden.

20 Under disse omstændigheder har Hoge Raad der Nederlanden udsat sagen og forelagt Domstolen følgende præjudicielle spørgsmål:

»Skal sjette direktivs artikel 17, stk. 2 og 3, samt artikel 28b, punkt A, stk. 2, fortolkes således, at når stedet for en erhvervelse inden for Fællesskabet i henhold til artikel 28b, punkt A, stk. 1, anses for at ligge på den medlemsstats område, som har tildelt det momsregistreringsnummer, hvorunder erhververen har foretaget erhvervelsen, har førnævnte erhverver umiddelbar ret til fradrag for den således i denne medlemsstat skyldige moms?«

*Sag C-539/08*

21 Facet er en skattemæssig enhed, der er hjemmehørende i Nederlandene, og som handler med computerdele. I løbet af perioden fra den 1. december 2000 til den 30. september 2001 købte den varer af denne art af virksomheder, der var hjemmehørende i Tyskland og Italien (herefter »leverandørerne«), og videresolgte dem til aftagere, som var hjemmehørende i Cypern (herefter »aftagerne«), der over for afgiftsmyndighederne havde en repræsentant, der var hjemmehørende i Grækenland. De pågældende goder blev leveret direkte fra Tyskland og Italien til Spanien.

22 Leverandørerne har ikke faktureret moms i de fakturaer, der er udstedt til den afgiftspligtige. De har derimod henvist til Facets nederlandske momsregistreringsnummer i fakturaerne. Sidstnævnte har i de fakturaer, selskabet har udstedt til sine cypriotiske aftagere, heller ikke faktureret moms. Ikke desto mindre har Facet i fakturaerne henvist til det græske momsregistreringsnummer, som aftagerne havde meddelt Facet.

23 Facet angav i sin momsangivelse i Nederlandene skyldig moms for erhvervelser inden for Fællesskabet og fradrog denne moms. Facet behandlede ligeledes leveringerne til aftagerne som leveringer inden for Fællesskabet som omhandlet i momslovens artikel 37a og sjette direktivs artikel 22, stk. 6, litra b), sidste afsnit, idet Facet anførte aftagernes eller deres skattemæssige repræsentanters græske momsidentifikationsnummer. Ikke desto mindre har hverken de skattemæssige repræsentanter eller aftagerne selv foretaget angivelse af en erhvervelse inden for Fællesskabet med hensyn til de pågældende erhvervelser. De har heller ikke angivet nogen

levering inden for Fællesskabet eller indgivet »oversigter« som omhandlet i sjette direktivs artikel 22, stk. 6, litra b), sidste afsnit. Desuden var aftagerne ikke momsregistrerede i Spanien og har ikke foretaget angivelse af erhvervelser inden for Fællesskabet i dette land.

24 Inspecteur vurderede, at Facet havde foretaget erhvervelser inden for Fællesskabet, og at Facet ikke havde ret til at fradrage momsen. På det grundlag udstedte Inspecteur en efteropkrævning.

25 Facet anlagde sag til prøvelse af Inspecteurs afgørelse ved Gerechtshof te Amsterdam. Ved dom af 27. februar 2006 antog denne søgsmålet til realitetsbehandling, annullerede den omtvistede afgørelse og nedsatte efteropkrævningens beløb. Staatssecretaris iværksatte herefter kassationsanke ved den forelæggende ret.

26 Under disse omstændigheder har Hoge Raad der Nederlanden udsat sagen og forelagt Domstolen det samme præjudicielle spørgsmål, som den har stillet i sag C-536/08.

### **Om det præjudicielle spørgsmål**

27 Med det præjudicielle spørgsmål ønsker den forelæggende ret nærmere bestemt oplyst, om erhververen i henhold til sjette direktivs artikel 17, stk. 2 og 3, har ret til umiddelbart at fradrage den indgående moms af en erhvervelse inden for Fællesskabet i det tilfælde, der er omhandlet i dette direktivs artikel 28b, stk. 2, første afsnit.

28 Med henblik på besvarelsen af dette spørgsmål bemærkes indledningsvis, at retten til fradrag af moms, som er en integrerende del af momsordningen, udgør et grundlæggende princip i det fælles momssystem, der som udgangspunkt ikke kan begrænses (jf. dom af 10.7.2008, sag C-25/07, Sosnowska, Sml. I, s. 5129, præmis 15, og af 23.4.2009, sag C-74/08, PARAT Automotive Cabrio, endnu ikke trykt i Samling af Afgørelser, præmis 15).

29 Fradragsretten omfatter umiddelbart alle de afgifter, der er blevet pålagt i forbindelse med transaktioner i tidligere omsætningsled. Det følger heraf, at enhver begrænsning af fradragsretten for moms har betydning for afgiftsbyrdens størrelse og skal finde ensartet anvendelse i samtlige medlemsstater (jf. PARAT Automotive Cabrio-dommen, præmis 16).

30 Sjette direktivs artikel 28b, punkt A, som indgår i den i direktivets afsnit XVla foreskrevne momsovergangsordning for samhandelen mellem medlemsstaterne, fastlægger stedet for erhvervelser inden for Fællesskabet som de i hovedsagen omhandlede. Formålet med denne overgangsordning er at overflytte afgiftsprovenuet til den medlemsstat, hvor det endelige forbrug af de leverede goder finder sted (jf. dom af 6.4.2006, sag C-245/04, EMAG Handel Eder, Sml. I, s. 3227, præmis 40).

31 Artiklens stk. 1 fastsætter den almindelige regel, at 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.



32 Det bemærkes, at direktiv 92/111 indsatte et sidste afsnit i sjette direktivs artikel 28b, punkt A, stk. 2, som foreskriver, at hvis erhververen godtgør at have foretaget erhvervelsen inden for Fællesskabet med henblik på en levering, som foretages inden for den i denne artikels stk. 1 omhandlede medlemsstat, og for hvilken aftageren er udpeget som den betalingspligtige person i overensstemmelse med direktivets artikel 28c, punkt E, stk. 3, og hvis denne erhverver har opfyldt den angivelsespligt, der er fastsat i direktivets artikel 22, stk. 6, litra b), sidste afsnit, anses erhvervelsen inden for Fællesskabet for at være blevet pålagt moms i henhold den almindelige regel, som er fastsat i nævnte artikel 28b, punkt A, stk. 1.

33 For at sikre, at den omhandlede erhvervelse pålægges moms, bestemmer sjette direktivs artikel 28b, punkt A, stk. 2, første afsnit, at dersom erhververen ikke godtgør, at transaktionen er blevet pålagt afgift efter denne artikels stk. 1, anses stedet for erhvervelsen for at ligge på den medlemsstats område, som har tildelt det momsregistreringsnummer, hvorunder erhververen har foretaget erhvervelsen (herefter »registreringsmedlemsstaten«).

34 I tilfælde af, at erhvervelsen pålægges moms i henhold til sjette direktivs artikel 28b, punkt A, stk. 1, i den medlemsstat, hvor forsendelsen eller transporten af goderne afsluttes, efter at der er pålagt moms i henhold til artikel 28b, punkt A, stk. 2, første afsnit, fastsætter denne artikel i stk. 2, andet afsnit, en korrektionsmekanisme bestående i at nedsætte beskatningsgrundlaget tilsvarende i registreringsmedlemsstaten.

35 Det følger deraf, at sjette direktivs artikel 28b, punkt A, stk. 2, for det første har til formål at sikre, at den omhandlede erhvervelse inden for Fællesskabet pålægges afgift, og for det andet har til formål at undgå, at den samme erhvervelse pålægges dobbelt afgift.

36 Anvendelsen af den i sjette direktivs artikel 28b, punkt A, stk. 2, andet afsnit, foreskrevne korrektionsmekanisme forudsætter imidlertid tilstedeværelsen af de i denne artikels sidste afsnit opregnede kumulative betingelser som beskrevet i denne doms præmis 32.

37 Det skal i denne sammenhæng fremhæves, at Rådets forordning (EF) nr. 1798/2003 af 7. oktober 2003 om administrativt samarbejde vedrørende merværdiafgift og ophævelse af forordning (EØF) nr. 218/92 (EUT L 264, s. 1) ikke er vedtaget for at indføre en ordning for udveksling af oplysninger mellem medlemsstaternes skatte- og afgiftsmyndigheder, som giver dem mulighed for at fastslå, om erhvervelser inden for Fællesskabet er blevet pålagt moms i den medlemsstat, hvor forsendelsen eller transporten af goderne afsluttes, i tilfælde af at den afgiftspligtige ikke selv er i stand til at fremlægge de nødvendige beviser herfor (jf. i denne retning dom af 27.9.2007, sag C-184/05, Twoh International, Sml. I, s. 7897, præmis 34).

38 For det andet bemærkes, at når betingelserne i sjette direktivs artikel 28c, punkt E, stk. 3, er opfyldt, har hver medlemsstat en forpligtelse til at træffe særlige foranstaltninger til at undgå, at »erhvervelser [af goder] inden for Fællesskabet«, jf. direktivets artikel 28b, punkt A, stk. 1, pålægges moms inden for dens område.

39 Spørgsmålet rejser sig derfor, om en afgiftspligtig person har umiddelbar ret til fradrag i et tilfælde som omhandlet i sjette direktivs artikel 28b, punkt A, stk. 2, første afsnit, når den afgiftspligtige, idet denne ikke har godtgjort, at den omhandlede erhvervelse inden for Fællesskabet er blevet pålagt moms i den medlemsstat, hvor forsendelsen eller transporten af goderne afsluttes, er blevet pålagt denne afgift i registreringsmedlemsstaten.

40 Det bemærkes, at fradrag for den moms, som er blevet pålagt de goder og tjenesteydelser, som den afgiftspligtige har erhvervet, herunder erhvervelser inden for Fællesskabet, i henhold til sjette direktivs artikel 17, stk. 2, litra d), er underlagt den betingelse, at de således erhvervede

goder og tjenesteydelser skal anvendes i forbindelse med den afgiftspligtige persons afgiftspligtige transaktioner.

41 Under omstændigheder som de i hovedsagen omhandlede er det imidlertid ubestridt, at goder, der er blevet pålagt afgift som erhvervelser inden for Fællesskabet, idet de i henhold til sjette direktivs artikel 28b, punkt A, stk. 2, første afsnit, anses for at være foretaget i registreringsmedlemsstaten, ikke i virkeligheden er blevet indført i denne medlemsstat.

42 Under disse omstændigheder kan de omhandlede transaktioner ikke anses for at give »fradragsret« som omhandlet i sjette direktivs artikel 17. Som følge heraf kan disse erhvervelser inden for Fællesskabet ikke nyde godt af den i denne artikel fastsatte almindelige fradragsordning.

43 Det må fremhæves, at den almindelige fradragsordning for afgiften, som foreskrevet i sjette direktivs artikel 17, ikke i en situation som den i hovedsagen foreliggende kan erstatte den særlige ordning i artikel 28b, punkt A, stk. 2, andet afsnit, som bygger på en mekanisme, der reducerer afgiftsgrundlaget og derved tillader at korrigere for dobbelt afgiftspålæggelse.

44 Desuden vil den omstændighed, at der gives fradragsret i et sådant tilfælde, risikere at medføre, at den effektive virkning af sjette direktivs artikel 28b, punkt A, stk. 2, andet og tredje afsnit, bringes i fare, idet den afgiftspligtige person, der har nydt godt af retten til fradrag i registreringsmedlemsstaten, ikke længere vil være tilskyndet til at godtgøre, at den omhandlede erhvervelse inden for Fællesskabet er blevet pålagt moms i den medlemsstat, hvor forsendelsen eller transporten af goderne afsluttes. En sådan løsning kunne dermed i sidste instans være til fare for anvendelsen af den hovedregel, ifølge hvilken stedet for afgiftspålæggelse for en erhvervelse inden for Fællesskabet anses for at være den medlemsstat, hvor forsendelsen eller transporten af goderne afsluttes, hvilket vil sige den medlemsstat, hvor det endelige forbrug finder sted, hvilket er formålet med overgangsordningen.

45 På grundlag af det anførte skal spørgsmålet besvares med, at sjette direktivs artikel 17, stk. 2 og 3, og artikel 28b, punkt A, stk. 2, skal fortolkes således, at en afgiftspligtig, som er omfattet af sidstnævnte bestemmelses første afsnit, ikke har ret til umiddelbart at fradrage den indgående moms af en erhvervelse inden for Fællesskabet.

### **Sagsomkostningerne**

46 Da sagens behandling i forhold til hovedsagernes parter udgør et led i de sager, der verserer for den forelæggende ret, tilkommer det denne at træffe afgørelse om sagsomkostningerne. Bortset fra nævnte parter udgifter kan de udgifter, som er afholdt i forbindelse med afgivelse af indlæg for Domstolen, ikke erstattes.

På grundlag af disse præmisser kender Domstolen (Tredje Afdeling) for ret:

**Artikel 17, stk. 2 og 3, samt artikel 28b, punkt A, stk. 2, i Rådets sjette direktiv 77/388/EØF af 17. maj 1977 om harmonisering af medlemsstaternes lovgivning om omsætningsafgifter – Det fælles merværdiafgiftssystem: ensartet beregningsgrundlag, som affattet ved Rådets direktiv 92/111/EØF af 14. december 1992, skal fortolkes således, at en afgiftspligtig, som er omfattet af sidstnævnte bestemmelses første afsnit, ikke har ret til umiddelbart at fradrage den indgående moms af en erhvervelse inden for Fællesskabet.**

Underskrifter

\* Processprog: nederlandsk.