

Mål C-430/09

Euro Tyre Holding BV

mot

Staatssecretaris van Financiën

(begäran om förhandsavgörande från Hoge Raad der Nederlanden)

”Sjätte mervärdesskattedirektivet – Artiklarna 8.1 a och b, 28a.1 a, 28b A.1 och 28c A a första stycket – Undantag från skatteplikt för varor som försänds eller transporteras inom unionen – På varandra följande leveranser av samma varor som ger upphov till en enda gemenskapsintern sändning eller transport”

Sammanfattning av domen

Bestämmelser om skatter och avgifter – Harmonisering av lagstiftning – Omsättningsskatt – Gemensamt system för mervärdesskatt – Övergångsbestämmelser för beskattning av handeln mellan medlemsstaterna – Undantag från skatteplikt för varor som försänds eller transporteras inom unionen

(Rådets direktiv 77/388, artikel 28c A a första stycket)

När två på varandra följande leveranser av samma vara utförs mellan olika skattskyldiga personer som agerar i denna egenskap, och det rör sig om en enda transport inom gemenskapen, beror svaret på frågan, huruvida denna transport ska hänföras till den första eller till den andra leveransen – som av denna anledning omfattas av begreppet leverans inom gemenskapen i den mening som avses i artikel 28c A a första stycket i rådets sjätte direktiv 77/388 om harmonisering av medlemsstaternas lagstiftning rörande omsättningsskatter, i dess lydelse enligt direktiv 96/95, jämförd med artiklarna 8.1 a och b, 28a.1 a första stycket och 28b A.1 i samma direktiv –, på en helhetsbedömning av samtliga omständigheter i det enskilda fallet för att slå fast vilken av de två leveranserna som uppfyller samtliga villkor som ställs för en leverans inom gemenskapen.

Under de omständigheter som är aktuella i målet vid den nationella domstolen, där den första förvärvaren, vilken har förvärvat rätten att såsom ägare förfoga över varan i den medlemsstat där den första leveransen ägde rum, har gett uttryck för en avsikt att transportera varorna till en annan medlemsstat och har uppvisat ett registreringsnummer för mervärdesskatt som har utfärdats av den sistnämnda medlemsstaten, ska den gemenskapsinterna transporten hänföras till den första leveransen, under förutsättning att rätten att såsom ägare förfoga över varan har överförts på den andra förvärvaren i destinationsmedlemsstaten för transporten inom gemenskapen. Det ankommer på den nationella domstolen att kontrollera huruvida så är fallet.

(se punkterna 44 och 45 samt domslutet)

DOMSTOLENS DOM (andra avdelningen)

den 16 december 2010 (*)

”Sjätte mervärdesskattedirektivet – Artiklarna 8.1 a och b, 28a.1 a, 28b A.1 och 28c A a första stycket – Undantag från skatteplikt för varor som försänds eller transporteras inom unionen – På varandra följande leveranser av samma varor som ger upphov till en enda gemenskapsintern sändning eller transport”

I mål C-430/09,

angående en begäran om förhandsavgörande enligt artikel 234 EG, framställd av Hoge Raad der Nederlanden (Nederländerna) genom beslut av den 9 oktober 2009, som inkom till domstolen den 2 november 2009, i målet

Euro Tyre Holding BV

mot

Staatssecretaris van Financiën,

meddelar

DOMSTOLEN (andra avdelningen)

sammansatt av avdelningsordföranden J.N. Cunha Rodrigues samt domarna A. Arabadjiev, U. Lõhmus (referent), A.Ó Caoimh och P. Lindh,

generaladvokat: J. Kokott,

justitiesekreterare: A. Calot Escobar,

efter det skriftliga förfarandet,

med beaktande av de yttranden som avgetts av:

- Euro Tyre Holding BV, genom T.C. van Zwieten, belastingsadviseur,
- Nederländernas regering, genom C. Wissels och B. Koopman, båda i egenskap av ombud,
- Greklands regering, genom K. Georgiadis, M. Germani och M. Tassopoulou, samtliga i egenskap av ombud,

– Europeiska kommissionen, genom D. Triantafyllou och W. Roels, båda i egenskap av ombud,

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

följande

Dom

1 Begäran om förhandsavgörande avser tolkningen av artikel 28c A a första stycket 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 96/95/EG av den 20 december 1996 (EGT L 338, s. 89) (nedan kallat sjätte direktivet), jämförd med artiklarna 8.1 a och b, 28a.1 a och 28b A.1 i samma direktiv.

2 Begäran har framställts i ett mål mellan Euro Tyre Holding BV (nedan kallat ETH) och Staatssecretaris van Financiën (motsvarande statssekreteraren vid finansministeriet). Tvisten rör den sistnämnda partens beslut att kräva den förstnämnda parten på mervärdesskatt i efterhand med anledning av ett avtal rörande varor som hade varit föremål för två på varandra följande leveranser.

Tillämpliga bestämmelser

Sjätte direktivet

3 I artikel 8.1 a och b i sjätte direktivet föreskrivs följande:

”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.”

4 I artikel 28a.1 a första stycket i sjätte direktivet 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 28b A.1 i nämnda direktiv föreskrivs följande:

”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.”

6 I artikel 28c A a första stycket i samma direktiv anges 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:

a) Leverans av varor, såsom det definieras i artiklarna 5, 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 gemenskapen, 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."

7 I artikel 22 i sjätte direktivet, i dess lydelse enligt artikel 28h i samma direktiv, föreskrivs flera skyldigheter för de skattskyldiga angående bland annat räkenskaper, fakturering, deklaration samt den förteckning som de är skyldiga att inge till skattemyndigheten. I punkt 6 b första stycket i denna artikel föreskrivs följande:

"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."

De nationella bestämmelserna

8 Av de skriftliga yttranden som har inkommit från den nederländska regeringen framgår att de nationella bestämmelser som är tillämpliga i målet vid den nationella domstolen finns i 1968 års lag om omsättningsskatt (Wet op de omzetbelasting 1968) av den 28 juni 1968 (*Staatsblad* 1968, nr 329) (nedan kallad 1968 års lag).

9 Enligt artikel 5 i 1968 års lag är platsen för leverans – då den vara som berörs av leveransen skickas eller transporteras – den plats där varan befinner sig vid den tidpunkt när sändningen eller transporten till mottagaren påbörjas.

10 Enligt artikel 9.2 b i 1968 års lag tillämpas en nollskattesats på tillhandahållanden av de varor och tjänster som räknas upp i tabell II i nämnda lag, i den mån som de villkor som uppställts genom en allmän förvaltningsåtgärd är uppfyllda.

11 I post a.6 i nämnda tabell II, i den lydelse som var i kraft vid tidpunkten för de faktiska omständigheterna i målet vid den nationella domstolen, nämns "varor som transporteras till en annan medlemsstat när varorna i denna andra medlemsstat påförs en skatt till följd av förvärv inom gemenskapen av desamma".

Målet vid den nationella domstolen och tolkningsfrågan

12 ETH är ett nederländskt bolag vars verksamhet består i att tillhandahålla reservdelar till bilar och andra fordon. Under perioden den 1 oktober 1997 till den 31 januari 1999 sålde ETH flera partier däck, under leveransvillkoret "från lager", till två bolag i Belgien, Miroco BVBA och VBS BVBA (nedan kallade Miroco och VBS eller, tillsammans, köparna). Detta leveransvillkor innebar att ETH förband sig att leverera varorna till sitt lager i Venlo (Nederländerna) och att transporten från lagret skulle ske på köparnas bekostnad och risk. När försäljningsavtalen ingicks meddelade köparna ETH att varorna skulle transporteras till Belgien.

13 ETH ställde ut fakturor till köparna för denna försäljning utan att påföra mervärdesskatt. Köparna betalade i förskott.

14 Innan varorna levererades i enlighet med försäljningsavtalen sålde köparna, var för sig, varorna till det belgiska bolaget Banden Decof (nedan kallat Decof), med leveransvillkoret att transporten av varorna till Decofs driftsställe skulle ske på Mirocos och VBS bekostnad och risk.

15 En företrädare för Miroco eller VBS hämtade därefter varorna från ETH:s lager i Nederländerna och transporterade dem direkt till Decofs driftsställe i Belgien. Transporterna skedde med en lastbil med chaufför som Decof mot ersättning hade ställt till förfogande. Vid varje hämtningsstillfälle gav chauffören ETH en undertecknad förklaring om att varorna skulle transporteras till Belgien. I efterhand underrättades ETH om att varorna inte hade levererats till köparna. ETH var inte inblandad i transporterna.

16 På förfrågan från ETH bekräftade skattemyndigheten, före leveranserna, att köparnas mervärdesskattenummer var korrekta. Därefter lämnade ETH, med avseende på ovannämnda leveranser, in den redogörelse som avses i artikel 22.6 b i sjätte direktivet.

17 År 1999 genomförde inspecteur en undersökning hos ETH, efter vilken vederbörande, i egenskap av behörig myndighet i Nederländerna för uppbörd av mervärdesskatt, avslog deklarationen om tillämpning av nollskattesatsen och riktade två beslut om eftertaxering av mervärdesskatt, avseende perioden den 1 oktober 1997 till den 31 december 1998 respektive perioden januari månad år 1999, till bolaget. Efter en första klagomål ogiltigförklarade inspecteur besluten om eftertaxering med anledning av att de innehöll ett fel vad avsåg mottagarens namn. Efter att ha korrigerat detta fel utfärdade inspecteur två nya beslut om efterbeskattning. Efter ett nytt klagomål sänkte inspecteur beloppet i det första beslutet om efterbeskattning, men ändrade inte beloppet i det andra beslutet.

18 ETH överklagade de sistnämnda besluten om eftertaxering till Gerechtshof te 's Hertogenbosch. I dom av den 6 mars 2007 fastställde nämnda domstol att transporten inom gemenskapen från Nederländerna till Belgien hade skett inom ramen för köparnas leveranser till Decof. Med beaktande av domen av den 6 april 2006 i mål C-245/04, EMAG Handel Eder OHG (REG 2006, s. I-3227), hade ETH därför inte rätt att vid sina leveranser till köparna tillämpa det undantag från skatteplikt för leveranser av varor inom gemenskapen som föreskrivs i artikel 28c A a i sjätte direktivet. Nämnda domstol bedömde likväl att talan, av andra skäl, till viss del var välgrundad och sänkte beloppen i de båda överklagade besluten om efterbeskattning. ETH överklagade denna dom till den hänskjutande domstolen.

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

”Om två på varandra följande leveranser av samma vara utförs mellan skattskyldiga personer som agerar i denna egenskap, och det rör sig om en enda försändelse eller en enda transport inom gemenskapen, hur ska det – mot bakgrund av artiklarna 28c A a, 8.1 a och b, 28a.1 a första stycket och 28b A a första stycket i sjätte direktivet – avgöras till vilken leverans transporten inom gemenskapen ska hänföras, när transporten av varorna utförs av den person eller för den persons räkning som agerar såväl i egenskap av köpare vid den första leveransen som i egenskap av säljare vid den andra leveransen?”

Prövning av tolkningsfrågan

20 Den hänskjutande domstolen önskar genom sin fråga få klarhet i huruvida den första eller

den andra leveransen ska anses utgöra en transport inom gemenskapen – som av denna anledning omfattas av begreppet leverans inom gemenskapen i den mening som avses i artikel 28c A a första stycket i sjätte direktivet jämförd med artiklarna 8.1 a och b, 28a.1 a första stycket och 28b A.1 i samma direktiv – när två på varandra följande leveranser av samma vara utförs mellan olika skattskyldiga personer som agerar i denna egenskap och det rör sig om en enda transport inom gemenskapen.

21 Av beslutet om hänskjutande följer att den nationella domstolen har ställt denna fråga för att domstolen ska precisera sitt svar i domen i det ovannämnda målet EMAG Handel Eder. I punkt 45 i den domen och i punkt 1 första stycket i dess domslut slår domstolen nämligen fast att när två på varandra följande leveranser avseende samma varor, som sker mot vederlag mellan skattskyldiga personer i denna egenskap, ger upphov till en enda sändning eller transport av dessa varor inom gemenskapen, kan denna sändning eller transport bara hänföras till den ena av dessa två leveranser, och det är endast denna leverans som ska undantas från skatteplikt med tillämpning av artikel 28c A a första stycket i sjätte direktivet. Enligt den hänskjutande domstolen har domstolen emellertid inte preciserat på vilket sätt det ska fastställas till vilken av de båda leveranserna som transporten ska hänföras.

22 De faktiska omständigheterna i det ovannämnda målet EMAG Handel Eder liknade de faktiska omständigheterna i målet vid den nationella domstolen. Det förstnämnda målet rörde nämligen två på varandra följande leveranser av samma vara vilken hade utgjort föremål för en enda transport inom gemenskapen. Precis som i målet vid den nationella domstolen var tre skattskyldiga som var etablerade i två olika medlemsstater involverade i de båda leveranserna. I detta mål hade den första köparen emellertid mottagit en förfrågan om leverans av varor från den andra köparen innan varorna förvärvades från leverantören. Tvisten vid den nationella domstolen rör däremot en situation i vilken den första köparen säljer de varor som han tidigare hade förvärvat från sin leverantör till den andra köparen, utan att en tidigare beställning förelåg.

23 I punkt 38 i domen i det ovannämnda målet EMAG Handel Eder slog domstolen fast att även om två på varandra följande leveranser endast utgör en enda varuförflyttning, ska de likväl anses följa på varandra i tiden.

24 Vad gäller platsen för dessa båda leveranser bedömde domstolen att om det är den första av de två på varandra följande leveranserna som är den leverans som har föranlett en sändning eller transport av varor inom gemenskapen, och som alltså leder till ett förvärv inom gemenskapen som beskattas i destinationsmedlemsstaten för denna sändning eller transport, anses leverans nummer två äga rum på den plats där det gemenskapsinterna förvärv som föregår den sker, det vill säga i destinationsmedlemsstaten. Omvänt gäller att om den leverans som föranleder sändningen eller transporten av varor inom gemenskapen är nummer två av de båda på varandra följande leveranserna, anses den första leveransen, som antagligen sker före sändningen eller transporten av varorna, äga rum i den medlemsstat där denna sändning eller transport påbörjas (domen i det ovannämnda målet EMAG Handel Eder, punkt 50).

25 Det är således endast den plats där den leverans äger rum som föranleder en sändning eller transport av varor inom gemenskapen som ska bestämmas enligt artikel 8.1 a i sjätte direktivet. Denna plats anses vara belägen i den medlemsstat där denna sändning eller transport påbörjas. Platsen för leverans nummer två bestäms i enlighet med artikel 8.1 b i samma direktiv, och den ska anses vara belägen antingen i den medlemsstat där sändningen eller transporten påbörjas eller i destinationsmedlemsstaten för denna sändning eller transport, beroende på om leveransen utgör den första eller den andra av dessa båda på varandra följande leveranser (domen i det ovannämnda målet EMAG Handel Eder, punkt 51).

26 Dessa överväganden kan användas på de omständigheter som är aktuella i målet vid den

nationella domstolen.

27 Vad gäller frågan till vilken leverans transporten inom gemenskapen ska hänföras när transporten av varorna utförs av den person eller för den persons räkning som har varit involverad i båda leveranserna i egenskap av första förvärvare och andra leverantör, konstaterar domstolen att sjätte direktivet inte innehåller någon allmän bestämmelse i detta avseende. Svaret på denna fråga beror på en helhetsbedömning av samtliga omständigheter i det enskilda fallet av vilka det framgår vilken leverans som uppfyller samtliga villkor som ställs för en leverans inom gemenskapen.

28 Det ska i detta hänseende erinras om att begreppen leverans och gemenskapsinternt förvärv, i likhet med alla andra begrepp som definierar skattepliktiga transaktioner inom ramen för sjätte direktivet (se, bland annat, dom av den 12 januari 2006 i de förenade målen C-354/03, C-355/03 och C-484/03, Optigen m.fl., REG 2006, s. I-483, punkt 44, och av den 6 juli 2006 i de förenade målen C-439/04 och C-440/04, Kittel och Recolta Recycling, REG 2006, s. I-6161, punkt 41), är av objektiv karaktär och tillämpliga oberoende av målen med och resultaten av de aktuella transaktionerna (dom av den 27 september 2007 i mål C-409/04, Teleos m.fl., REG 2007, s. I-7797, punkt 38, och av den 7 december 2010, i mål C-285/09, R., REU 2010, s. I-0000, punkt 39).

29 Av domstolens rättspraxis följer också att ett undantag från skatteplikt för en gemenskapsintern leverans i den mening som avses i artikel 28c A a första stycket i sjätte direktivet endast blir tillämpligt om rätten att såsom ägare förfoga över varan har överförts på förvärvaren, om tillhandahållaren visar att denna vara har skickats eller transporterats till en annan medlemsstat och varan genom denna sändning eller transport fysiskt har lämnat territoriet i den medlemsstat varifrån leveransen sker (se, för ett liknande resonemang, domen i det ovannämnda målet Teleos m.fl., punkt 42, av den 27 september 2007 i mål C-184/05, Twoh International, REG 2007, s. I-7897, punkt 23, och av den 18 november 2010 i mål C-84/09, X, REU 2010, s. I-0000, punkt 27).

30 Även om den hänskjutande domstolens fråga uteslutande gäller villkoret för gemenskapsintern transport, ska de båda andra villkor som räknas upp i föregående punkt beaktas, eftersom de omständigheter under vilka dessa är uppfyllda kan ha betydelse vid bedömningen av det villkor som är aktuellt i målet vid den nationella domstolen.

31 För det första, vad avser överföringen av rätten att såsom ägare förfoga över varan inom ramen för leveranser som följer på varandra, ska det erinras om att domstolen, i punkt 38 i domen i det ovannämnda målet EMAG Handel Eder, fastställde att förvärvaren i mellanledet kan överföra äganderätten till varan på förvärvare nummer två enbart om han dessförinnan har övertagit äganderätten från den förste säljaren.

32 Under de omständigheter som är aktuella i målet vid den nationella domstolen ska följaktligen avhämtningen av varorna från ETH:s lager av den första förvärvarens ombud anses ha inneburit att rätten att såsom ägare förfoga över varan övergick till denna förvärvare. Denna konsekvens ska således hänföras till den första leveransen.

33 Det är emellertid inte möjligt att enbart på grundval av denna omständighet dra slutsatsen att den första leveransen utgjorde en gemenskapsintern leverans. Det kan nämligen inte uteslutas att den andra övergången av rätten att såsom ägare förfoga över varan också kan äga rum i den medlemsstat i vilken den första leveransen ägde rum, och detta innan den gemenskapsinterna leveransen ägde rum. I ett sådant fall kan den första leveransen inte längre anses utgöra en gemenskapsintern leverans.

34 När förvärvaren får rätt att såsom ägare förfoga över den aktuella varan i leveransmedlemsstaten och åtar sig att transportera den till destinationsmedlemsstaten, såsom är fallet med leveranser där förvärvaren ansvarar för transporten av varan från leverantörens lager, ska i så stor utsträckning som möjligt köparens avsikter vid förvärvsögonblicket beaktas, förutsatt att dessa kan styrkas av objektiva omständigheter (se, för ett liknande resonemang, domen i det ovannämnda målet X, punkt 47 och där angiven rättspraxis).

35 I förevarande fall, för det fall köparna, i egenskap av första förvärvare, har gett uttryck för en avsikt att transportera varorna till en annan medlemsstat än leveransmedlemsstaten och har uppvisat ett registreringsnummer för mervärdesskatt som har utfärdats i denna andra medlemsstat, hade ETH rätt att utgå från att de transaktioner som den genomförde utgjorde gemenskapsinterna leveranser.

36 Efter det att rätten att såsom ägare förfoga över varan har överförs på förvärvaren kan den leverantör som genomför den första leveransen emellertid krävas på mervärdesskatt på denna transaktion om han hade informerats av denna förvärvare om att varan skulle säljas vidare till en annan skattskyldig innan den lämnade leveransmedlemsstaten och om han, efter att ha erhållit denna information, har underlåtit att ge förvärvaren en korrigerad faktura vilken inkluderar mervärdesskatten.

37 Vad avser villkoret om bevis ska det, i den mån det utgör ett av de villkor för beviljande av undantag från skattskyldighet som det erinras om i punkt 29 i förevarande dom, noteras att även om det i princip ankommer på leverantören att visa att varan har skickats eller transporterats till en annan medlemsstat, när rätten att såsom ägare förfoga över varan har överförs på förvärvaren i leveransmedlemsstaten och det ankommer på denna förvärvare att skicka eller transportera varan från leveransmedlemsstaten, beror den bevisning som leverantören kan förete skattemyndigheterna i huvudsak på den information som förvärvaren tillhandahåller i detta avseende.

38 Det följer visserligen av domstolens praxis att det i ett sådant fall är berättigat att kräva att leverantören har agerat i god tro och att han har vidtagit varje rimlig åtgärd som står i hans makt för att säkerställa att den transaktion som han företar inte leder till att han blir inblandad i skatteflykt. Då leverantören väl har uppfyllt sina skyldigheter avseende bevisningen för att en leverans inom gemenskapen har skett, och förvärvaren inte har uppfyllt den avtalsenliga skyldigheten att skicka eller transportera varorna ut ur den medlemsstat varifrån leveransen sker, är det emellertid den sistnämnde som borde vara skyldig att erlagga mervärdesskatten i denna medlemsstat (se, för ett liknande resonemang, domen i det ovannämnda målet Teleos m.fl., punkterna 66 och 67).

39 Av handlingarna i målet följer att ETH, när det angav att leveransen var gemenskapsintern och undantog den från mervärdesskatt, grundade sig på köparnas belgiska mervärdesskattenummer, vilka detta bolag begärde att de nederländska skattemyndigheterna skulle kontrollera, och på köparnas förklaring, vilken tillhandahölls i samband med att varorna hämtades från lagret, enligt vilken varorna skulle transporteras till Belgien. Frågan huruvida ETH, genom att agera på detta sätt, uppfyllde sina skyldigheter i fråga om bevisning och aktsamhet ska besvaras av den hänskjutande domstolen, på de villkor som föreskrivs i nationell rätt.

40 Vad slutligen avser villkoret rörande den sändning eller transport av varan genom vilken denna lämnar leveransmedlemsstaten, ska det, såsom framgår av punkt 45 i domen i det ovannämnda målet EMAG Handel Eder, preciseras att om frågan om vem som har rätt att förfoga över varan under den gemenskapsinterna transporten saknar betydelse, kan likväl den omständigheten att transporten har utförts av varans ägare eller för dennes räkning ha betydelse

vid fastställandet av om nämnda transport ska hänföras till den första eller den andra leveransen. När transporten har utförts av den person som deltar i båda transaktionerna eller för dennes räkning, såsom är fallet i målet vid den nationella domstolen, saknar emellertid denna omständighet betydelse.

41 Av den omständigheten att den andra förvärvaren i målet vid den nationella domstolen var inblandad i transporten går det följaktligen inte att sluta sig till att denna transport ska hänföras till den andra leveransen.

42 Det är inte heller möjligt att, mot bakgrund av den omständigheten att varorna inte transporterades till de första förvärvarnas driftställen, utesluta att transporten företogs inom ramen för den första leveransen, eftersom tillämpningen av undantaget från skattskyldighet på en gemenskapsintern leverans omfattas av villkoret att transporten ska fullbordas i en annan medlemsstat än leveransmedlemsstaten, saknar det i detta avseende betydelse på vilken adress transporten avslutas.

43 Denna tolkning påverkas inte av lydelsen av artikel 28b A.1 i sjätte direktivet, enligt vilken 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. Såsom följer av domstolens rättspraxis är syftet med övergångsbestämmelserna för beskattning av handeln mellan medlemsstaterna, till vilka nämnda bestämmelse hör, att flytta över skatteintäkten till den medlemsstat där de levererade varorna slutkonsumeras (se, för ett liknande resonemang, domen av den 22 april 2010 i de förenade målen C-536/08 och C-539/08, X och fiscale eenheid Facet-Facet Trading, REU 2010, s. I-0000, punkterna 30 och 31) och inte att fastställa vilken person som har gjort ett gemenskapsinternt förvärv.

44 Med beaktande av vad som har anförts ovan ska den ställda frågan besvaras enligt följande. När två på varandra följande leveranser av samma vara utförs mellan olika skattskyldiga personer som agerar i denna egenskap, och det rör sig om en enda transport inom gemenskapen, beror svaret på frågan, huruvida denna transport ska hänföras till den första eller till den andra leveransen – som av denna anledning omfattas av begreppet leverans inom gemenskapen i den mening som avses i artikel 28c A a första stycket i sjätte direktivet jämförd med artiklarna 8.1 a och b, 28a.1 a första stycket och 28b A.1 i samma direktiv –, på en helhetsbedömning av samtliga omständigheter i det enskilda fallet för att slå fast vilken av de två leveranserna som uppfyller samtliga villkor som ställs för en leverans inom gemenskapen.

45 Under de omständigheter som är aktuella i målet vid den nationella domstolen, där den första förvärvaren, vilken har förvärvat rätten att såsom ägare förfoga över varan i den medlemsstat där den första leveransen ägde rum, har gett uttryck för en avsikt att transportera varorna till en annan medlemsstat och har uppvisat ett registreringsnummer för mervärdesskatt som har utfärdats av den sistnämnda medlemsstaten, ska den gemenskapsinterna transporten hänföras till den första leveransen, under förutsättning att rätten att såsom ägare förfoga över varan har överförts på den andra förvärvaren i destinationsmedlemsstaten för transporten inom gemenskapen. Det ankommer på den hänskjutande domstolen att kontrollera huruvida detta villkor är uppfyllt i den tvist som har anhängiggjorts vid den.

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 (andra avdelningen) följande:

När två på varandra följande leveranser av samma vara utförs mellan olika skattskyldiga personer som agerar i denna egenskap och det rör sig om en enda transport inom gemenskapen beror svaret på frågan, huruvida denna transport – som av denna anledning omfattas av begreppet leverans inom gemenskapen i den mening som avses i artikel 28c A a första stycket 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 96/95/EG av den 20 december 1996 jämförd med artiklarna 8.1 a och b, 28a.1 a första stycket och 28b A.1 i samma direktiv – ska hänföras till den första eller till den andra leveransen, på en helhetsbedömning av samtliga omständigheter i det enskilda fallet, för att slå fast vilken av de två leveranserna som uppfyller samtliga villkor som ställs för en leverans inom gemenskapen.

Under de omständigheter som är aktuella i målet vid den nationella domstolen, där den första förvärvaren, vilken har förvärvat rätten att såsom ägare förfoga över varan i den medlemsstat där den första leveransen ägde rum, har gett uttryck för en avsikt att transportera varorna till en annan medlemsstat och har uppvisat ett registreringsnummer för mervärdesskatt som har utfärdats av den sistnämnda medlemsstaten, ska den gemenskapsinterna transporten hänföras till den första leveransen, under förutsättning att rätten att såsom ägare förfoga över varan har överförts på den andra förvärvaren i destinationsmedlemsstaten för transporten inom gemenskapen. Det ankommer på den hänskjutande domstolen att kontrollera huruvida detta villkor är uppfyllt i den tvist som har anhängiggjorts vid den.

Underskrifter

* Rättegångsspråk: nederländska.