DOMSTOLENS DOM (Anden Afdeling)

16. december 2010 *

I sag C-430/09,

angående en anmodning om præjudiciel afgørelse i henhold til artikel 234 EF, indgivet af Hoge Raad der Nederlanden (Nederlandene) ved afgørelse af 9. oktober 2009, indgået til Domstolen den 2. november 2009, i sagen:

Euro Tyre Holding BV

mod

Staatssecretaris van Financiën,

har

* Processprog: nederlandsk.

DOMSTOLEN (Anden Afdeling)

sammensat af afdelingsformanden, J.N. Cunha Rodrigues, og dommerne A. Arabadjiev, U. Lõhmus (refererende dommer), A. Ó Caoimh og P. Lindh,

generaladvokat: J. Kokott
justitssekretær: A. Calot Escobar,

på grundlag af den skriftlige forhandling,

efter at der er afgivet indlæg af:

— Euro Tyre Holding BV ved belastingadviseur T.C. van Zwieten

— den nederlandske regering ved C. Wissels og B. Koopman, som befuldmægtigede

— den græske regering ved K. Georgiadis, M. Germani og M. Tassopoulou, som befuldmægtigede

— Europa-Kommissionen ved D. Triantafyllou og W. Roels, som befuldmægtigede,

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

afsagt følgende

Dom

1 Anmodningen om præjudiciel afgørelse vedrører fortolkningen af artikel 28c, punkt A, litra a), første afsnit, 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 ændret ved Rådets direktiv 96/95/EF af 20. december 1996 (EFT L 338, s. 89, herefter »sjette direktiv«), sammenholdt med samme direktivs artikel 8, stk. 1, litra a) og b), artikel 28a, stk. 1, litra a), og artikel 28b, punkt A, stk. 1.

2 Anmodningen er blevet indgivet i forbindelse med en tvist mellem Euro Tyre Holding BV (herefter »ETH«) og Staatssecretaris van Financiën vedrørende afgørelser om efteropkrævning af merværdiafgift (herefter »moms«), som dette selskab blev opkrævet som følge af en transaktion, der omfattede to på hinanden følgende leveringer af de samme varer.

Retsforskrifter

Sjette direktiv

3 Sjette direktivs artikel 8, stk. 1, litra a) og b), bestemmer:

»Ved et godes leveringssted forstås:

a) i tilfælde, hvor godet forsendes eller transporteres af leverandøren, af erhververen eller af tredjemand: det sted, hvor godet befinder sig på det tidspunkt, hvor forsendelsen eller transporten til erhververen påbegyndes […]

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

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

»Der skal ligeledes svares [moms] 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 Direktivets artikel 28b, punkt A, stk. 1, foreskriver:

»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.«

6 Direktivets artikel 28c, punkt A, litra a), første afsnit, har følgende ordlyd:

»Med forbehold af andre fællesskabsbestemmelser og på betingelser, som medlemsstaterne fastsætter for at sikre en korrekt og enkel anvendelse af nedennævnte fritagelser og for at hindre enhver mulig form for svig, unddragelse eller misbrug, fritager medlemsstaterne nedennævnte transaktioner:

a) levering af goder, som defineret i artikel 5, når disse goder af sælgeren eller af erhververen eller for disses regning forsendes eller transporteres til steder uden for det i artikel 3 omhandlede område, men inden for Fællesskabet, til en anden afgiftspligtig person eller til en ikke-afgiftspligtig juridisk person, som handler i denne egenskab i en anden medlemsstat end den, hvor forsendelsen eller transporten af goderne påbegyndes«.

7 Sjette direktivs artikel 22, som affattet ved direktivets artikel 28h, pålægger de afgiftspligtige personer flere forpligtelser, bl.a. pligten til at føre regnskab, at udstede fakturaer, at indgive angivelse samt at afgive oplysninger vedrørende samtlige transaktioner i det forudgående år til afgiftsmyndigheden. Denne artikels stk. 6, litra b), første afsnit, bestemmer:

»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.«

Nationale bestemmelser

8 Det fremgår af de skriftlige indlæg, som den nederlandske regering har indgivet for Domstolen, at de nationale bestemmelser, der finder anvendelse i hovedsagen, fremgår af lov af 1968 om omsætningsafgift (Wet op de omzetbelasting 1968) af 28. juni 1968 (*Staatsblad* 1968, nr. 329, herefter »1968-loven«).

9 Ifølge 1968-lovens artikel 5 er et godes leveringssted i de tilfælde, hvor det omhandlede gode forsendes eller transporteres, det sted, hvor forsendelsen eller transporten påbegyndes.

10 I henhold til 1968-lovens artikel 9, stk. 2, litra b), er afgiftssatsen ved levering af de goder og tjenesteydelser, som er nævnt i lovens tabel II, 0 %, hvis de betingelser, der er fastsat ved bekendtgørelse, er opfyldt.

11 Punkt a.6 i tabel II i den version, der var gældende på tidspunktet for de faktiske omstændigheder i hovedsagen, omhandler »goder, som transporteres til en anden medlemsstat, såfremt der i denne stat opkræves afgift deraf i forbindelse med erhvervelse inden for Fællesskabet af goderne«.

Tvisten i hovedsagen og det præjudicielle spørgsmål

12 ETH er et nederlandsk selskab, hvis erhvervsmæssige virksomhed bestod i levering af reservedele til automobiler og andre køretøjer. I løbet af perioden fra den 1. oktober 1997 til den 31. januar 1999 solgte selskabet flere partier af dæk med leveringsbetingelsen »ab lager« til to i Belgien hjemmehørende firmaer, Miroco BVBA og VBS BVBA (herefter henholdsvis »Miroco« og »VBS«, eller samlet, »køberne«). Denne leveringsbetingelse indebar, at ETH skulle levere varerne ved sit lager i Venlo (Nederlandene), og at transporten derfra skete på købernes regning og risiko. Sidstnævnte meddelte ved afslutningen af købekontrakterne ETH, at varerne skulle transporteres til Belgien.

13 I forbindelse med disse salg udstedte ETH fakturaer til køberne uden angivelse af moms. Køberne havde betalt forud for leveringen af varerne.

14 Før leveringen af varerne i henhold til købsaftalerne havde køberne hver for sig videresolgt dem til Banden Decof NV (herefter »Decof«), der er et selskab med hjemsted i Belgien, med den leveringsbetingelse, at transporten af varerne til Decofs forretningssted foregik på henholdsvis Mirocos og VBS' regning og risiko.

15 Varerne blev afhentet ved ETH's lager i Nederlandene af en repræsentant for Miroco eller VBS og transporteret direkte til Decofs forretningssted i Belgien med en lastvogn med chauffør, som Decof mod vederlag havde stillet til rådighed for Miroco og VBS. Ved hver afhentning udstedte og underskrev chaufføren en erklæring til ETH, hvoraf det fremgik, at varerne blev transporteret til Belgien. Efterfølgende blev det meddelt ETH, at varerne ikke var blevet transporteret til købernes bestemmelsessted. ETH har ikke været involveret i transporten.

16 Afgiftsmyndigheden havde på ETH's anmodning inden leveringen bekræftet, at købernes momsregistreringsnumre var korrekte. Herefter udfærdigede ETH for de omhandlede leveringer den angivelse, der er omhandlet i sjette direktivs artikel 22, stk. 6, litra b).

17 Efter et kontrolbesøg hos ETH i 1999 afviste inspecteur i sin egenskab af den kompetente myndighed i Nederlandene i momsanliggender angivelsen om anvendelse af en afgiftssats på nul og udstedte to pålæg om efterbetaling af moms vedrørende henholdsvis perioden fra den 1. januar 1997 til den 31. december 1998 og for januar måned 1999 til selskabet. Efter den første klage ophævede inspecteur pålæggene om efterbetaling med den begrundelse, at de indeholdt en fejl med hensyn til adressatens navn. Efter at have rettet denne fejl udstedte inspecteur to nye pålæg om efterbetaling. Efter en ny klage nedsatte inspecteur beløbet for det første efterbetalingskrav og fastholdt beløbet for det andet efterbetalingskrav.

18 ETH indbragte disse to pålæg om efterbetaling for Gerechtshof te 's-Hertogenbosch. Denne ret kendte ved dom af 6. marts 2007 for ret, at den transport inden for Fællesskabet, som havde fundet sted mellem Nederlandene og Belgien, skulle henføres til de leveringer, som køberne havde foretaget til Decof. Derfor, og i henhold til dom af 6. april 2006, EMAG Handel Eder (sag C-245/04, Sml. I, s. 3227), var ETH ikke

berettiget til at anvende den i sjette direktivs artikel 28c, punkt A, litra a), foreskrevne fritagelse for leveringer inden for Fællesskabet på sine leveringer til køberne. Retten gav imidlertid af andre grunde sagsøgeren delvist medhold og nedsatte beløbet for de to omtvistede efterbetalingskrav. ETH iværksatte derefter kassationsanke af denne dom ved den forelæggende ret.

19 Hoge Raad der Nederlanden har under disse omstændigheder besluttet at udsætte sagen og forelægge Domstolen følgende præjudicielle spørgsmål:

»Hvorledes skal det i lyset af sjette momsdirektivs artikel 28c, punkt A, litra a), jf. samme direktivs artikel 8, stk. 1, litra a) og b), artikel 28a, stk. 1, litra a), første afsnit, og artikel 28b, punkt A, [stk. 1], afgøres, hvilken levering der er transport inden for Fællesskabet, for så vidt angår to på hinanden følgende leveringer af det samme gode mellem afgiftspligtige, der handler som sådanne, og der kun er tale om en enkelt forsendelse eller en enkelt transport inden for Fællesskabet, og transporten af godet skete for regning af den person, der ved den første levering var køber, men sælger ved den næste levering?«

Om det præjudicielle spørgsmål

20 Med sit spørgsmål ønsker den forelæggende ret nærmere bestemt oplyst, om en transport inden for Fællesskabet skal henføres til den første eller den anden levering, når et gode er genstand for to på hinanden følgende leveringer mellem forskellige afgiftspligtige, der handler som sådanne, men der kun er tale om en enkelt transport inden for Fællesskabet, og denne transaktion som følge af denne omstændighed er omfattet af begrebet levering inden for Fællesskabet som omhandlet i sjette direktivs artikel 28c, punkt A, litra a), første afsnit, sammenholdt med direktivets artikel 8,

stk. 1, litra a) og b), artikel 28a, stk. 1, litra a), første afsnit, og artikel 28b, punkt A, stk. 1.

21 Det fremgår af forelæggelsesafgørelsen, at den nationale ret ved dette spørgsmål søger en præcisering af Domstolens afgørelse i EMAG Handel Eder-dommen. Domstolen kendte i denne doms præmis 45 og i domskonklusionens punkt 1, første afsnit, for ret, at såfremt to på hinanden følgende leveringer af de samme goder, som foretages mod vederlag mellem afgiftspligtige personer, der optræder i denne egenskab, giver anledning til en og samme forsendelse inden for Fællesskabet eller en og samme transport inden for Fællesskabet af disse goder, kan denne forsendelse eller transport kun omfatte én af disse to leveringer, der som den eneste fritages for afgift i henhold til sjette direktivs artikel 28c, punkt A, litra a), første afsnit. Den forelæggende ret har i den henseende anført, at Domstolen ikke har præciseret, på hvilken måde det skal afgøres, hvilken af de to leveringer der er omfattet af transporten.

22 Den sag, der gav anledning til EMAG Handel Eder-dommen, omhandlede faktiske omstændigheder, der er analoge til de i hovedsagen omhandlede. Denne sag omhandlede således to på hinanden følgende leveringer af det samme gode, som var genstand for en enkelt transport inden for Fællesskabet. Ganske som i hovedsagen involverede de to leveringer tre afgiftspligtige personer etableret i to forskellige medlemsstater. Imidlertid havde den mellemkommende køber i denne sag modtaget en bestilling på levering af goderne fra den endelige køber, før den førstnævnte køber erhvervede disse goder fra sin leverandør, mens hovedsagen omhandler en situation, hvor den mellemkommende køber videresælger de goder til den endelige køber, som den førstnævnte køber tidligere har erhvervet fra sin leverandør uden i forvejen at have en ordre.

23 Domstolen fastslog i EMAG Handel Eder-dommen, præmis 38, at selv om to på hinanden følgende leveringer kun giver anledning til en og samme bevægelse af goder, skal de anses for at følge efter hinanden i tid.

24 Hvad angår stedet for disse to leveringer har Domstolen fastslået, at hvis den levering, der giver anledning til forsendelse eller transport inden for Fællesskabet af goder og derfor modsvares af en erhvervelse inden for Fællesskabet, som pålægges afgift i den medlemsstat, hvor forsendelsen eller transporten afsluttes, er den første af de to på hinanden følgende leveringer, anses den anden levering for at være sket på stedet for den erhvervelse inden for Fællesskabet, som er gået forud for denne levering, dvs. i den medlemsstat, hvor forsendelsen eller transporten afsluttedes. Hvis den levering, som giver anledning til forsendelse eller transport inden for Fællesskabet af goder, derimod er den anden af de to på hinanden følgende leveringer, anses den første levering, som er sket før forsendelsen eller transporten af goderne, for at have fundet sted i den medlemsstat, hvor forsendelsen eller transporten påbegyndtes (EMAG Handel Eder-dommen, præmis 50).

25 Det er således kun stedet for den levering, der giver anledning til forsendelse eller transport inden for Fællesskabet af goder, som fastlægges i overensstemmelse med sjette direktivs artikel 8, stk. 1, litra a), og dette sted anses for at være beliggende i den medlemsstat, hvor forsendelsen eller transporten påbegyndes. Stedet for den anden levering fastlægges i overensstemmelse med samme direktivs artikel 8, stk. 1, litra b). Dette sted anses for at være beliggende enten i den medlemsstat, hvor forsendelsen eller transporten påbegyndes, eller den medlemsstat, hvor den afsluttes, afhængigt af, om denne levering er den første eller den anden af de to på hinanden følgende leveringer (EMAG Handel Eder-dommen, præmis 51).

26 Disse overvejelser kan overføres til omstændigheder som de i hovedsagen foreliggende.

27 Hvad angår spørgsmålet om, hvilken levering transporten inden for Fællesskabet skal henføres til, hvis den gennemføres af eller for den persons regning, som er involveret i de to leveringer i sin egenskab af første erhverver og anden leverandør, bemærkes, at sjette direktiv ikke fastsætter nogen generel regel i den henseende. Besvarelsen af dette spørgsmål afhænger af en samlet bedømmelse af alle de relevante særlige

omstændigheder, som gør det muligt at bestemme, hvilken levering der opfylder alle betingelserne for en levering inden for Fællesskabet.

28 Det bemærkes i denne henseende, at på samme måde som andre begreber, der definerer afgiftspligtige transaktioner i medfør af sjette direktiv (jf. bl.a. dom af 12.1.2006, forenede sager C-354/03, C-355/03 og C-484/03, Optigen m.fl., Sml. I, s. 483, præmis 44, og af 6.7.2006, forenede sager C-439/04 og C-440/04, Kittel og Recolta Recycling, Sml. I, s. 6161, præmis 41), har begreberne levering og erhvervelse inden for Fællesskabet en objektiv karakter og finder anvendelse uafhængigt af de pågældende transaktioners formål og resultater (dom af 27.9.2007, sag C-409/04, Teleos m.fl., Sml. I, s. 7797, præmis 38, og af 7.12.2010, sag C-285/09, R., Sml. I, s. 12605, præmis 39).

29 Det fremgår ligeledes af Domstolens praksis, at fritagelsen for levering af et gode inden for Fællesskabet som omhandlet i sjette direktivs artikel 28c, punkt A, litra a), første afsnit, kun finder anvendelse, hvis retten til som ejer at råde over godet er overdraget erhververen, hvis leverandøren har godtgjort, at godet er blevet forsendt eller transporteret til en anden medlemsstat, og hvis godet efter denne forsendelse eller transport fysisk har forladt leveringsmedlemsstatens område (jf. i denne retning dommen i sagen Teleos m.fl., præmis 42, samt dom af 27.9.2007, sag C-184/05, Twoh International, Sml. I, s. 7897, præmis 23, og af 18.11.2010, sag C-84/09, X, Sml. I, s. 11645, præmis 27).

30 Selv om den forelæggende ret kun har stillet spørgsmål om betingelsen vedrørende transport inden for Fællesskabet, bør de to andre i foregående præmis nævnte betingelser ligeledes tages i betragtning, i det omfang omstændighederne for deres opfyldelse kan være af betydning for bedømmelsen af den i hovedsagen omtvistede betingelse.

31 Hvad for det første angår overdragelsen af retten til som ejer at råde over godet i forbindelse med flere på hinanden følgende leveringer bemærkes, at Domstolen i EMAG Handel Eder-dommen, præmis 38, har fastslået, at den mellemkommende erhverver kun kan overdrage retten til som ejer at råde over et gode til den anden erhverver, hvis han forud herfor har modtaget godet fra den første sælger.

32 Under omstændigheder som de i hovedsagen foreliggende skal den første erhververs repræsentants afhentning af varerne ved ETH's lager derfor anses for en overdragelse til denne af retten til som ejer at råde over godet, hvilken overdragelse skal henføres til den første levering.

33 Denne omstændighed er imidlertid ikke i sig selv tilstrækkelig til, at det kan konkluderes, at den første levering udgør en levering inden for Fællesskabet. Det kan således ikke udelukkes, at den anden overdragelse af retten til som ejer at råde over godet ligeledes kunne finde sted på den medlemsstats område, hvor den første levering fandt sted, og dermed før transporten inden for Fællesskabet fandt sted. I dette tilfælde ville transporten inden for Fællesskabet ikke længere kunne tilskrives denne levering.

34 I tilfælde, hvor erhververen får ret til som ejer at råde over den pågældende vare i leveringsmedlemsstaten og påtager sig at transportere den til bestemmelsesmedlemsstaten, således som det er tilfældet ved levering under betingelse om afhentning af varerne ved leverandørens lager, skal køberens hensigter på erhvervelsestidspunktet så vidt muligt tages i betragtning, under forudsætning af at de understøttes ved objektive beviselementer (jf. i denne retning X-dommen, præmis 47 og den deri nævnte retspraksis).

35 Hvis køberne i det foreliggende tilfælde som første erhververe har tilkendegivet deres hensigt om at transportere varerne til en anden medlemsstat end leveringsmedlemsstaten og har identificeret sig med deres momsregistreringsnumre udstedt af denne anden medlemsstat, var det tilladeligt for ETH at betragte de transaktioner, som selskabet gennemførte, som leveringer inden for Fællesskabet.

36 Efter overdragelsen til erhververen af retten til som ejer at råde over varen kan den leverandør, som udfører den første levering, imidlertid anses for pligtig at betale momsen af denne transaktion, hvis han af denne erhverver er blevet gjort bekendt med den omstændighed, at varen vil blive videresolgt til en anden afgiftspligtig person, før den har forladt leveringsmedlemsstaten, og hvis han efter denne meddelelse har undladt at tilsende erhververen en berigtiget faktura, som omfatter momsen.

37 Hvad angår betingelsen for beviset, i det omfang det udgør en af de betingelser for fritagelsen, som omtales i denne doms præmis 29, bemærkes herefter, at selv om det i princippet påhviler leverandøren at godtgøre, at en vare er blevet forsendt eller transporteret til en anden medlemsstat under omstændigheder, hvor retten til som ejer at råde over varen er blevet overført til erhververen på leveringsmedlemsstatens område, og hvor det tilkommer denne erhverver at forsende eller transportere varen ud af leveringsmedlemsstatens område, afhænger det bevis, som leverandøren kan forelægge for afgiftsmyndighederne, i det væsentlige af de beviselementer, han modtager til dette formål fra erhververen.

38 Det fremgår ganske vist af Domstolens praksis, at det er berettiget i et sådant tilfælde at kræve, at leverandøren handler i god tro og træffer enhver rimelig foranstaltning, der står i hans magt, for at sikre, at en transaktion, som han foretager, ikke fører til deltagelse i afgiftssvig. Når leverandøren imidlertid én gang har opfyldt sine forpligtelser vedrørende beviset for en levering inden for Fællesskabet, er det erhververen, der bør anses for pligtig at betale momsen i leveringsmedlemsstaten, hvis han ikke har opfyldt sin kontraktmæssige forpligtelse til at forsende eller transportere goderne

til et sted uden for denne stat (jf. i denne retning dommen i sagen Teleos m.fl., præmis 66 og 67).

39 Det fremgår af sagsakterne, at ETH i hovedsagen baserede sig på købernes belgiske momsregistreringsnumre, da selskabet klassificerede leveringen som en momsfritaget levering inden for Fællesskabet, og at ETH anmodede de nederlandske skattemyndigheder om en bekræftelse af disse numre, samt på købernes erklæring om, at varerne ville blive transporteret til Belgien, som de afgav ved afhentningen af varerne ved ETH's lager. Det tilkommer den forelæggende ret at bedømme spørgsmålet om, hvorvidt ETH ved denne handlemåde har opfyldt sine bevismæssige forpligtelser og forpligtelser om fornøden omhu, på grundlag af de i den nationale lovgivning i den henseende foreskrevne betingelser.

40 Hvad endelig angår betingelsen om varens forsendelse eller transport til et sted uden for leveringsmedlemsstaten bemærkes, at selv om spørgsmålet om, hvem der har retten til at råde over goderne under transporten inden for Fællesskaberne, er uden betydning, som det fremgår af EMAG Handel Eder-dommen, præmis 45, kan det ikke desto mindre være af betydning for afgørelsen af, om denne transport skal tilskrives den første eller den anden levering, at transporten foretages af ejeren af godet eller for hans regning. Hvis transporten, som i hovedsagen, foretages af den person, der deltager i de to transaktioner, eller for hans regning, er denne omstændighed dog ikke afgørende.

41 Den omstændighed i hovedsagen, at den anden erhverver var involveret i transporten, er derfor ikke et beviselement, der gør, at det kan konkluderes, at denne transport skal tilskrives den anden levering.

42 Den omstændighed, at varerne ikke blev transporteret til de første erhververes adresse, udelukker ligeledes ikke, at transporten kan have været gennemført i forbindelse

med den første levering, idet anvendelsen af fritagelsen for en levering inden for Fællesskabet er underlagt den betingelse, at transporten skal afsluttes i en anden medlemsstat end leveringsmedlemsstaten, idet den adresse, hvor transporten afsluttes, er uden betydning i denne henseende.

43 Denne fortolkning anfægtes ikke af ordlyden af sjette direktivs artikel 28b, punkt A, stk. 1, ifølge hvilken 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. Som det fremgår af Domstolens praksis, er formålet med momsovergangsordningen for samhandelen mellem medlemsstaterne, som denne bestemmelse er en del af, at overflytte afgiftsprovenuet til den medlemsstat, hvor det endelige forbrug af de leverede goder finder sted (jf. i denne retning dom af 22.4.2010, forenede sager C-536/08 og C-539/08, X og fiscale eenheid Facet-Facet Trading, Sml. I, s. 3581, præmis 30 og 31), og ikke at afgøre, hvilken person der har foretaget en erhvervelse inden for Fællesskabet.

44 Under hensyn til det anførte skal det forelagte spørgsmål besvares med, at når et gode er genstand for to på hinanden følgende leveringer mellem forskellige afgiftspligtige, der handler som sådanne, men der kun er tale om en enkelt transport inden for Fællesskabet, skal der ved afgørelsen af, hvilken transaktion denne transport skal tilskrives, nemlig den første eller den anden levering — idet denne transaktion som følge af denne omstændighed er omfattet af begrebet levering inden for Fællesskabet som omhandlet i sjette direktivs artikel 28c, punkt A, litra a), første afsnit, sammenholdt med direktivets artikel 8, stk. 1, litra a) og b), artikel 28a, stk. 1, litra a), første afsnit, og artikel 28b, punkt A, stk. 1 — foretages en samlet bedømmelse af alle sagens relevante omstændigheder med henblik på at bestemme, hvilken af de to leveringer der opfylder alle betingelserne for en levering inden for Fællesskabet.

45 Under omstændigheder som de i hovedsagen foreliggende, hvor den første erhverver, som har fået ret til som ejer at råde over godet i den medlemsstat, hvor den

første levering fandt sted, tilkendegiver sin hensigt om at transportere dette gode til en anden medlemsstat og identificerer sig med sit momsregistreringsnummer, der er udstedt af sidstnævnte medlemsstat, skal transporten inden for Fællesskabet tilskrives den første levering på den betingelse, at retten til som ejer at råde over godet blev overført til den anden erhverver i bestemmelsesmedlemsstaten for transporten inden for Fællesskabet. Det tilkommer den forelæggende ret at undersøge, om denne betingelse er opfyldt i den sag, den skal træffe afgørelse i.

Sagens omkostninger

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

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

Når et gode er genstand for to på hinanden følgende leveringer mellem forskellige afgiftspligtige, der handler som sådanne, men der kun er tale om en enkelt transport inden for Fællesskabet, skal der ved afgørelsen af, hvilken transaktion denne transport skal tilskrives, nemlig den første eller den anden levering — idet denne transaktion som følge af denne omstændighed er omfattet af begrebet levering inden for Fællesskabet som omhandlet i artikel 28c, punkt A, litra a), første afsnit, i Rådets sjette direktiv 77/388/EØF af 17. maj 1977 om harmonisering af medlemsstaternes lovgivning om omsætningsafgifter — Det fælles merværdiafgiftssystem: ensartet beregningsgrundlag, som ændret ved Rådets direktiv 96/95/EF af 20. december 1996, sammenholdt med direktivets artikel 8, stk. 1,

litra a) og b), artikel 28a, stk. 1, litra a), første afsnit, og artikel 28b, punkt A, stk. 1 — foretages en samlet bedømmelse af alle sagens relevante omstændigheder med henblik på at bestemme, hvilken af de to leveringer der opfylder alle betingelserne for en levering inden for Fællesskabet.

Under omstændigheder som de i hovedsagen foreliggende, hvor den første erhverver, som har fået ret til som ejer at råde over godet i den medlemsstat, hvor den første levering fandt sted, tilkendegiver sin hensigt om at transportere dette gode til en anden medlemsstat og identificerer sig med sit merværdiafgiftsregistreringsnummer, der er udstedt af sidstnævnte medlemsstat, skal transporten inden for Fællesskabet tilskrives den første levering på den betingelse, at retten til som ejer at råde over godet blev overført til den anden erhverver i bestemmelsesmedlemsstaten for transporten inden for Fællesskabet. Det tilkommer den forelæggende ret at undersøge, om denne betingelse er opfyldt i den sag, den skal træffe afgørelse i.

Underskrifter