DOMSTOLENS DOM (Anden Afdeling)

18. november 2010 *

I sag C-84/09,

angående en anmodning om præjudiciel afgørelse i henhold til artikel 234 EF, indgivet af Regeringsrätten (Sverige) ved afgørelse af 16. februar 2009, indgået til Domstolen den 26. februar 2009, i sagen:

X

mod

Skatteverket,

har

DOMSTOLEN (Anden Afdeling)

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

* Processprog: svensk.

generaladvokat: J. Kokott
justitssekretær: fuldmægtig C. Strömholm,

på grundlag af den skriftlige forhandling og efter retsmødet den 15. april 2010,

efter at der er afgivet indlæg af:

— X ved advokaterne U. Käll, D. Kleist og M. Johansson

— Skatteverket ved advokat C. Olsson

— den svenske regering ved A. Falk og S. Johannesson, som befuldmægtigede

— den tyske regering ved M. Lumma og B. Klein, som befuldmægtigede

— Europa-Kommissionen ved D. Triantafyllou og P. Dejmek, som befuldmægtigede,

og efter at generaladvokaten har fremsat forslag til afgørelse i retsmødet den 6. maj 2010,

afsagt følgende

Dom

1 Anmodningen om præjudiciel afgørelse vedrører fortolkningen af artikel 2, artikel 20, stk. 1, og artikel 138, stk. 1, i Rådets direktiv 2006/112/EF af 28. november 2006 om det fælles merværdiafgiftssystem (EUT L 347, s. 1).

2 Anmodningen er blevet fremsat i forbindelse med en tvist mellem X og Skatteverket angående en forhåndsbesked fra Skatterättsnämnden om pålæggelse af merværdiafgift (herefter »moms«) i Sverige ved erhvervelse af en ny sejlbåd i en anden medlemsstat.

Retsforskrifter

Direktiv 2006/112

3 Direktiv 2006/112 ophævede og erstattede med virkning fra den 1. januar 2007 de eksisterende unionsbestemmelser om moms, herunder 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).

4 Betragtning 11 til direktiv 2006/112 har følgende ordlyd:

»I denne overgangsperiode bør der i bestemmelsesmedlemsstaterne med de satser og på de vilkår, der gælder i disse medlemsstater, ligeledes lægges afgift på […] visse transaktioner inden for Fællesskabet i form af […] levering af nye transportmidler til privatpersoner eller til afgiftsfritagne eller ikke-afgiftspligtige institutioner, såfremt disse transaktioner i mangel af særbestemmelser ville kunne føre til alvorlige konkurrenceforvridninger mellem medlemsstaterne.«

5 Direktivets artikel 2 bestemmer:

»1 Følgende transaktioner er momspligtige:

a) levering af varer, som mod vederlag foretages på en medlemsstats område af en afgiftspligtig person, der handler i denne egenskab

b) erhvervelse af varer inden for Fællesskabet, som mod vederlag foretages på en medlemsstats område:

[…]

ii) når det drejer sig om nye transportmidler, af en afgiftspligtig person eller af en ikke-afgiftspligtig juridisk person, hvis øvrige erhvervelser ikke er momspligtige i henhold til artikel 3, stk. 1, eller af enhver anden ikke-afgiftspligtig person

[…]

2. a) Ved anvendelsen af stk. 1, litra b), nr. ii), forstås ved »transportmiddel« følgende transportmidler beregnet til person- eller godstransport:

[…]

ii) fartøjer, der er over 7,5 meter lange, bortset fra fartøjer, som anvendes til sejlads i rum sø, og som mod betaling udfører passagerbefordring eller benyttes i forbindelse med handels-, industri- eller fiskerivirksomhed, samt fartøjer, der anvendes til bjærgnings- eller redningsoperationer på havet, og fartøjer, der anvendes til kystfiskeri

[…]

b) Disse transportmidler betragtes som »nye« i følgende tilfælde:

[…]

ii) for fartøjer, når levering foretages inden for tre måneder efter første ibrugtagning, eller hvis fartøjet har sejlet højst 100 timer

[…]

c) Medlemsstaterne fastsætter, hvorledes betingelserne i litra b) kan anses for opfyldt.«

6 I henhold til direktivets artikel 14, stk. 1, forstås ved »levering af varer« overdragelse af retten til som ejer at råde over et materielt gode.

7 Direktivets artikel 20, stk. 1, har følgende ordlyd:

»Ved »erhvervelse af varer inden for Fællesskabet« forstås erhvervelse af retten til som ejer at råde over en løsøregenstand, som af sælgeren, af erhververen eller for disses regning forsendes eller transporteres til erhververen til en anden medlemsstat end den, hvor forsendelsen eller transporten af denne vare påbegyndes.«

8 I henhold til artikel 40 i direktiv 2006/112 anses stedet for en erhvervelse af varer inden for Fællesskabet for at være det sted, hvor varerne befinder sig, når forsendelsen eller transporten til kunden afsluttes.

9 Direktivets artikel 68 bestemmer:

»Afgiftspligten indtræder på det tidspunkt, hvor erhvervelsen af varer inden for Fællesskabet finder sted.

Erhvervelsen af varer inden for Fællesskabet anses for at finde sted på det tidspunkt, hvor leveringen inden for medlemsstaten af lignende varer anses for at finde sted.«

10 Direktivets artikel 138 har følgende ordlyd:

»1. Medlemsstaterne fritager levering af varer, der af sælgeren, af erhververen eller for disses regning forsendes eller transporteres til steder uden for medlemsstaternes respektive område, men inden for Fællesskabet, til en anden afgiftspligtig person eller en ikke-afgiftspligtig juridisk person, som handler i denne egenskab i en anden medlemsstat end den, hvor forsendelsen eller transporten af varerne påbegyndes.

2. Ud over de i stk. 1 omhandlede leveringer fritager medlemsstaterne følgende transaktioner:

a) levering af nye transportmidler, der af sælgeren, af erhververen eller for disses regning forsendes eller transporteres til erhververen til steder uden for medlemsstaternes respektive område, men inden for Fællesskabet, hvis leveringen foretages til afgiftspligtige personer eller ikke-afgiftspligtige juridiske personer, hvis erhvervelser af varer inden for Fællesskabet ikke er momspligtige i henhold til artikel 3, stk. 1, eller til enhver anden ikke-afgiftspligtig person

[…]«

Nationale bestemmelser

11 I henhold til kapitel 1, § 1, i momsloven (mervärdesskattelagen, SFS 1994, nr. 200, herefter »momsloven«) skal der svares moms af bl.a. omsætning på svensk område af varer eller tjenesteydelser som led i en erhvervsmæssig virksomhed, og for erhvervelser inden for Fællesskabet af varer som udgør løsøre.

12 I henhold til denne lovs kapitel 2a, § 2, forstås der ved erhvervelse inden for Fællesskabet, at en person mod vederlag erhverver en vare, såfremt varen transporteres til erhververen af denne selv eller sælgeren eller af en tredjemand for en af disses regning, og transporten finder sted til Sverige fra en anden medlemsstat.

13 Ifølge momslovens kapitel 2a, § 3, skal en vare anses for erhvervet inden for Fællesskabet, hvis det drejer sig om et nyt transportmiddel som angivet i momslovens kapitel 1, § 13a.

14 I henhold til denne lovs kapitel 1, § 13a, forstås ved nye transportmidler bl.a. fartøjer, der er over 7,5 meter lange, med visse for den foreliggende sag ikke relevante undtagelser, såfremt de afsættes inden for tre måneder efter første ibrugtagning, eller hvis de før afsætningen har sejlet højst 100 timer.

15 I henhold til momslovens kapitel 3, § 30a, fritages omsætningen af nye transportmidler, som transporteres af sælgeren eller erhververen eller for en af disses regning fra Sverige til en anden medlemsstat, selv om erhververen ikke er momsregistreret.

Tvisten i hovedsagen og de præjudicielle spørgsmål

16 X, som er en privatperson bosat i Sverige, har til hensigt at erhverve en nyfremstillet sejlbåd, hvis længde er over 7,5 meter, i Det Forenede Kongerige til privat brug. Efter levering har X til hensigt at anvende sejlbåden til rekreative formål i leveringsmedlemsstaten i tre-fem måneder og i forbindelse dermed at sejle med båden i mere end 100 timer. Alternativt skal sejlbåden transporteres ud af Det Forenede Kongerige direkte efter leveringen med henblik på lignende anvendelse i andre medlemsstater end Kongeriget Sverige. Efter den forventede anvendelse skal båden i begge tilfælde ad søvejen fragtes til Sverige, der er bestemmelsesstedet.

17 For at få klarhed over de skatte- og afgiftsmæssige konsekvenser af de påtænkte transaktioner anmodede X Skatterättsnämnden om en forhåndsbesked og spurgte, om erhvervelsen i det ene eller andet af de omhandlede scenarier pålægges afgift i Sverige.

18 Skatterättsnämnden konkluderede, at X i begge tilfælde vil skulle anses for at foretage en erhvervelse af et nyt transportmiddel inden for Fællesskabet, som han skal betale moms af i Sverige. Myndigheden fandt, at sejlbåden, der leveres af skibsværftet, skal anses for at være et nyt transportmiddel, idet den på det tidspunkt, hvor X får ret til at råde over den som ejer, ikke vil have været brugt i mere end tre måneder efter dens første ibrugtagning eller have sejlet i mere end 100 timer. Den omstændighed, at disse betingelser ikke længere vil være opfyldt, når båden ankommer til Sverige, er uden betydning for denne vurdering. Skatterättsnämnden er derudover af den opfattelse, at transporten begynder ved erhvervelsen eller ved sælgerens levering af den omhandlede båd, og at stedet for erhvervelsen inden for Fællesskabet befinder sig i den medlemsstat, hvor båden befinder sig ved transportens afslutning, i dette tilfælde Sverige.

19 Da X anser den påtænkte erhvervelse for at skulle pålægges afgift som en indenlandsk levering foretaget i Det Forenede Kongerige, har han anket denne forhåndsbesked til Regeringsrätten. Skatteverket har på sin side for den forelæggende ret nedlagt påstand om, at forhåndsbeskeden stadfæstes.

20 Under disse omstændigheder har Regeringsrätten besluttet at udsætte sagen og at forelægge Domstolen følgende spørgsmål:

»1) Skal artikel 138 og 20 i direktiv [2006/112] fortolkes således, at transporten ud af oprindelsesmedlemsstatens område skal påbegyndes inden for en vis tidsfrist, for at salget skal kunne fritages for moms, og for at der kan være tale om en erhvervelse inden for Fællesskabet?

2) Skal bestemmelserne ligeledes fortolkes således, at transporten skal afsluttes i bestemmelsesstaten inden for en bestemt tidsfrist, for at salget skal kunne momsfritages, og for at der kan være tale om en erhvervelse inden for Fællesskabet?

3) Har det nogen betydning for besvarelsen af spørgsmål 1 og 2, at den erhvervede vare er et nyt transportmiddel, og at erhververen er en privat person, der har til hensigt i sidste ende at anvende transportmidlet i en bestemt medlemsstat?

4) På hvilket tidspunktet skal der ved en erhvervelse inden for Fællesskabet foretages en vurdering af, om transportmidlet er nyt i henhold til artikel 2, stk. 2, litra b), i direktiv [2006/112]?«

Om de præjudicielle spørgsmål

Om det første til det tredje spørgsmål

21 Med det første til det tredje spørgsmål, som behandles samlet, ønsker den forelæggende ret nærmere bestemt oplyst, om artikel 20, stk. 1, og artikel 138, stk. 1, i direktiv 2006/112 skal fortolkes således, at kvalificeringen af en transaktion som levering eller erhvervelse inden for Fællesskabet afhænger af overholdelsen af en bestemt frist, inden for hvilken transporten af den omhandlede vare fra leveringsmedlemsstaten til bestemmelsesmedlemsstaten skal påbegyndes eller afsluttes. Den forelæggende ret ønsker i særdeleshed oplyst, om den omstændighed, at det drejer sig om et nyt transportmiddel, som erhververen, der er en privatperson, har til hensigt at anvende i en bestemt medlemsstat, har betydning i den henseende.

22 Indledningsvis bemærkes, at den overgangsordning for moms, som gælder i samhandelen inden for Fællesskabet, og som er indført ved Rådets direktiv 91/680/EØF af 16. december 1991 om tilføjelse til det fælles merværdiafgiftssystem og om ændring, med henblik på afskaffelse af de fiskale grænser, af direktiv 77/388/EØF (EFT L 376, s. 1), er baseret på indførelsen af en ny afgiftsudløsende begivenhed, nemlig erhvervelsen inden for Fællesskabet af goder, hvilket muliggør, at afgiftsprovenuet overflyttes til den medlemsstat, hvor det endelige forbrug af de leverede goder finder sted (jf. i denne retning dom af 27.9.2007, sag C-409/04, Teleos m.fl., Sml. I, s. 7797, præmis 21, 22 og 36).

23 Denne ordning, der dels består i en afgiftsfritagelse, som indrømmes af den medlemsstat, hvor den levering påbegyndes, som giver anledning til forsendelsen eller transporten inden for Fællesskabet, sammenholdt med en ret til fradrag for eller tilbagebetaling af den indgående moms, der skyldes eller er erlagt i denne medlemsstat,

og dels beskatning af erhvervelsen inden for Fællesskabet i den medlemsstat, hvor forsendelsen eller transporten afsluttes, har til formål at sikre en klar afgrænsning af medlemsstaters fiskale suverænitet (jf. i denne retning dom af 6.4.2006, sag C-245/04, EMAG Handel Eder, Sml. I, s. 3227, præmis 40).

24 Hvad særligt angår reglerne om afgiftspålæggelse ved erhvervelse af nye transportmidler fremgår det af betragtning 11 til direktiv 2006/112, som gentager indholdet af betragtning 11 til direktiv 91/680, at disse ud over at fordele beskatningskompetencen har til formål at forhindre konkurrenceforvridninger blandt medlemsstaterne på grund af anvendelsen af forskellige afgiftssatser. Uden overgangsordningen ville markedsføringen af nye transportmidler indskrænkes til medlemsstater med en lav momssats til skade for de øvrige medlemsstater og deres afgiftsprovenu. Som generaladvokaten har anført i punkt 34 i forslaget til afgørelse, har unionslovgiver på grund af nye transportmidlers høje værdi og på grund af, hvor let det er at transportere dem, i henhold til artikel 2, stk. 1, litra b), nr. ii), i direktiv 2006/112 pålagt ikke blot afgiftspligtige personers eller ikke-afgiftspligtige juridiske personers erhvervelse af disse varer afgift, men har også pålagt privatpersoners erhvervelse heraf afgift.

25 Det er i lyset af denne sammenhæng og disse formål, at de bestemmelser, som er omhandlet i de spørgsmål, der er forelagt for Domstolen, skal fortolkes.

26 Hvad for det første angår spørgsmålet om, hvorvidt transporten af den omhandlede vare til erhververen som omhandlet i artikel 20, stk. 1, og artikel 138, stk. 1, i direktiv 2006/112 skal finde sted inden for en bestemt frist, bemærkes indledningsvis, at disse bestemmelser opstiller betingelser, som skal opfyldes, for at en transaktion kan karakteriseres som en levering eller erhvervelse inden for Fællesskabet.

27 Således finder erhvervelsen inden for Fællesskabet af et gode først sted, og fritagelsen for levering inden for Fællesskabet finder først anvendelse, når retten til som ejer at råde over godet er overdraget køberen, og leverandøren har godtgjort, at godet er blevet forsendt eller transporteret til en anden medlemsstat, og når godet efter denne forsendelse eller transport fysisk har forladt leveringsmedlemsstatens område (jf. dommen i sagen Teleos m.fl., præmis 42, og dom af 27.9.2007, sag C-184/05, Twoh International, Sml. I, s. 7897, præmis 23).

28 Levering inden for Fællesskabet af en vare og erhvervelsen heraf inden for Fællesskabet udgør i realiteten én og samme økonomiske transaktion, således at de to bestemmelser, der er nævnt i denne doms præmis 26, bør fortolkes således, at de har en identisk betydning og rækkevidde (jf. for så vidt angår sjette direktivs artikel 28a, stk. 3, første afsnit, og artikel 28c, punkt A, litra a), første afsnit, hvis indhold svarer til henholdsvis artikel 20, stk. 1, og artikel 138, stk. 1, i direktiv 2006/112, dommen i sagen Teleos m.fl., præmis 23 og 34).

29 Det bemærkes dernæst, at hverken artikel 20, stk. 1, eller artikel 138, stk. 1, i direktiv 2006/112 i henhold til deres ordlyd foreskriver, at transporten af den omhandlede vare til erhververen skal påbegyndes eller afsluttes inden for en eller anden frist, for at disse bestemmelser finder anvendelse.

30 Fastlæggelsen af en bestemt frist for denne transport ville i øvrigt stride mod opbygningen af disse bestemmelser såvel som mod sammenhængen og formålet med den overgangsordning for moms, som gælder i samhandelen inden for Fællesskabet, som nævnt i denne doms præmis 22-24.

31 Anvendelsen af en frist, inden for hvilken transporten af den omhandlede vare til erhververen skal påbegyndes eller afsluttes, ville give køberne mulighed for at vælge

den medlemsstat, hvor erhvervelsen af et nyt transportmiddel skulle pålægges afgift, alt efter hvilke satser og betingelser der ville være mest fordelagtige for dem. Denne mulighed ville bringe virkeliggørelsen af formålet med den overgangsordning for moms, som gælder i samhandelen inden for Fællesskabet, i fare, idet den ville fratage de medlemsstater, hvor det endelige forbrug faktisk finder sted, det afgiftsprovenu, som tilkommer dem. Det ville også stride mod formålet om at forhindre konkurrenceforvridning blandt medlemsstaterne inden for handel med nye transportmidler, hvis køberne overlades et sådant valg.

32 Hovedsagen eksemplificerer den tilsidesættelse af princippet om afgiftspålæggelse i bestemmelsesmedlemsstaten, som vil opstå i tilfælde af, at der anvendes en bestemt frist, inden for hvilken transporten af den omhandlede vare til erhververen skal påbegyndes eller afsluttes. Hvis X blev givet medhold i sin fortolkning, der hævder tilstedeværelsen af en fast frist for påbegyndelsen af transporten af den omhandlede vare, ville det være tilstrækkeligt for ham at forsinke transporten af den omhandlede vare til bestemmelsesmedlemsstaten for at skjule transaktionens karakter af transaktion inden for Fællesskabet eller for at ændre fordelingen af beskatningskompetencen til fordel for en anden medlemsstat end bestemmelsesmedlemsstaten for transaktionen inden for Fællesskabet. Kongeriget Sverige ville i begge tilfælde miste sit afgiftsprovenu.

33 Som følge heraf kan kvalificeringen af en transaktion som levering eller erhvervelse inden for Fællesskabet ikke afhænge af overholdelsen af en bestemt frist, inden for hvilken transporten af den leverede eller erhvervede vare skal påbegyndes eller afsluttes. For at en sådan kvalificering kan foretages, og erhvervelsesstedet kan fastlægges, skal der imidlertid etableres en tidsmæssig og materiel forbindelse mellem leveringen af den omhandlede vare og transporten af den såvel som en kontinuitet i forløbet af transaktionen.

34 Denne fortolkning kan ikke anfægtes af X's argument om, at de regler, der er gældende i Det Forenede Kongerige, foreskriver en bestemt frist, nemlig to måneder, inden for hvilken den omhandlede vare skal transporteres ud af landet, hvis denne

medlemsstats myndigheder skal afstå fra at opkræve moms. X har anført, at der vil blive opkrævet moms i Det Forenede Kongerige, hvis transporten af den omhandlede vare ikke er blevet gennemført inden for denne frist, og at der vil blive pålagt dobbelt moms, da Kongeriget Sverige ligeledes vil momspålægge denne erhvervelse inden for Fællesskabet.

35 Selv om det er korrekt, at medlemsstaterne i henhold til artikel 131 i direktiv 2006/112 fastsætter de betingelser, hvorunder de momsfritager leveringer af goder inden for Fællesskabet for at sikre en korrekt og enkel anvendelse af de pågældende fritagelser og hindre eventuel svig, unddragelse og misbrug, skal medlemsstaterne ikke desto mindre ved udøvelsen af deres beføjelser overholde de almindelige retsprincipper, der er en del af Unionens retsorden, herunder bl.a. retssikkerhedsprincippet og proportionalitetsprincippet (jf. i denne retning dom af 11.5.2006, sag C-384/04, Federation of Technological Industries m.fl., Sml. I, s. 4191, præmis 29 og 30, og af 21.2.2008, sag C-271/06, Netto Supermarkt, Sml. I, s. 771, præmis 18).

36 Hvad navnlig angår proportionalitetsprincippet har Domstolen fastslået, at medlemsstaterne i overensstemmelse med dette princip skal anvende midler, som — idet de gør det muligt effektivt at nå det mål, der forfølges med national ret — indebærer det mindste indgreb i de i den pågældende EU-lovgivning opstillede formål og principper (jf. dom af 18.12.1997, forenede sager C-286/94, C-340/95, C-401/95 og C-47/96, Molenheide m.fl., Sml. I, s. 7281, præmis 46, samt dommen i sagen Teleos m.fl., præmis 52, og Netto Supermarkt-dommen, præmis 19).

37 De foranstaltninger, som medlemsstaterne vedtager til dette formål, må derudover ikke anvendes på en sådan måde, at de anfægter princippet om momsens neutralitet (jf. dom af 19.9.2000, sag C-454/98, Schmeink & Cofreth og Strobel, Sml. I, s. 6973, præmis 59, af 21.2.2006, sag C-255/02, Halifax m.fl., Sml. I, s. 1609, præmis 92, og af 27.9.2007, sag C-146/05, Collée, Sml. I, s. 7861, præmis 26).

38 Heraf følger, at hvis en medlemsstat momspålægger en transaktion, der opfylder de objektive betingelser for en levering inden for Fællesskabet, på grund af manglende overholdelse af den frist for transporten, som er fastsat i dens nationale lovgivning, skal medlemsstaten tilbagebetale den afgift, der således er blevet betalt, for at undgå dobbelt afgiftspålæggelse, som kunne opstå ved bestemmelsesmedlemsstatens udøvelse af sine beføjelser. Den medlemsstat, hvortil varerne ankommer efter forsendelse eller transport, og hvor der er foretaget en erhvervelse af varer inden for Fællesskabet, udøver i henhold til artikel 21 i Rådets forordning (EF) nr. 1777/2005 af 17. oktober 2005 om foranstaltninger til gennemførelse af direktiv 77/388/EØF om det fælles merværdiafgiftssystem (EUT L 288, s. 1) sin kompetence til at pålægge moms, uanset den momsbehandling af transaktionen, der er foretaget i den medlemsstat, hvor forsendelsen eller transporten af varerne er påbegyndt.

39 Hvad for det andet angår ikke-momspligtige personers erhvervelser af nye transportmidler inden for Fællesskabet bemærkes, at de samme overvejelser gør sig gældende med hensyn til den frist, inden for hvilken transporten af varen til erhververen skal finde sted. Denne fortolkning, som bekræfter fraværet af en fastsat frist for transporten under sådanne omstændigheder, finder under disse omstændigheder i endnu højere grad anvendelse, som det fastslås i denne doms præmis 31 og 32, når eksistensen af en fast frist ville give erhververne mulighed for ikke blot at omgå formålet om at tildele den medlemsstat, hvor det endelige forbrug finder sted, afgiftsprovenuet, men også formålet om at undgå konkurrenceforvridninger mellem medlemsstaterne, hvilket er et særskilt formål med Unionens lovgivning om afgiftspålæggelse af erhvervelser inden for Fællesskabet af nye transportmidler.

40 Det bør ikke desto mindre med henblik på at give den forelæggende ret et svar, som kan være den til nytte ved afgørelsen af den tvist, som er indbragt for den, præciseres, under hvilke betingelser en privatpersons erhvervelse af et nyt transportmiddel med henblik på at anvende den omhandlede vare på en bestemt medlemsstats område skal karakteriseres som en erhvervelse inden for Fællesskabet.

41 Det bemærkes i den henseende, at det fremgår af fast retspraksis, at de begreber, der definerer afgiftspligtige transaktioner i medfør af det fælles momssystem, har en objektiv karakter og finder anvendelse uafhængigt af de pågældende transaktioners formål og resultater (jf. i denne retning 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). Følgelig skal kvalificeringen af en levering eller erhvervelse inden for Fællesskabet ske på grundlag af objektive elementer, såsom den fysiske flytning af de berørte goder mellem medlemsstater (dommen i sagen Teleos m.fl., præmis 40).

42 Hvad angår nye transportmidler bemærkes imidlertid, at anvendelsen af den i den foregående præmis nævnte regel på transaktioner inden for Fællesskabet vedrørende sådanne varer ikke er uproblematisk, henset til disse transaktioners særlige karakter.

43 Det er i den henseende for det første vanskeligt at skelne transporten af transportmidlet fra dets anvendelse. For det andet vanskeliggøres kvalificeringen af transaktionen af den omstændighed, at momsen på transaktionen påhviler en privatperson, som ikke er afgiftspligtig, og som ikke er underlagt angivelses- og regnskabsforpligtelser, således at en efterfølgende kontrol med denne person ikke er mulig. I øvrigt er denne privatperson som endelig forbruger ikke berettiget til fradrag for momsen selv ved videresalg af fartøjet og har derfor en større interesse i at undgå afgiften end en erhvervsdrivende.

44 Under disse omstændigheder er det for at kvalificere en erhvervelse inden for Fællesskabet nødvendigt at foretage en samlet vurdering af alle de objektive kendsgerninger, som er relevante for afgørelsen af, om den erhvervede vare faktisk har forladt leveringsmedlemsstatens område, og, i bekræftende fald, i hvilken medlemsstat det endelige forbrug finder sted.

45 Som generaladvokaten har anført i punkt 38 i forslaget til afgørelse, er følgende faktorer — ud over det tidsmæssige forløb af transporten af den omhandlede vare — blandt de beviselementer, som vil kunne være af betydning i den henseende: stedet for indregistrering og almindelig brug deraf, erhververens bopæl og tilstedeværelsen eller fraværet af forbindelser mellem erhververen og leveringsmedlemsstaten eller en anden medlemsstat.

46 I det særlige tilfælde, som erhvervelse af en sejlbåd udgør, og som omhandles i hovedsagen, vil den medlemsstat, hvis flag fartøjet fører, ligeledes kunne være relevant såvel som det sted, hvor sejlbåden normalt vil befinde sig eller ligge for anker, samt dens overvintringssted.

47 Derudover skal erhververens hensigter på erhvervelsestidspunktet særligt i en sag om erhvervelsen af et nyt transportmiddel så vidt muligt tages i betragtning, under forudsætning af at de understøttes ved objektive beviselementer (jf. analogt for så vidt angår retten til fradrag dom af 14.2.1985, sag 268/83, Rompelman, Sml. s. 655, præmis 24, af 26.9.1996, sag C-230/94, Enkler, Sml. I, s. 4517, præmis 24, og af 21.3.2000, forenede sager C-110/98 – C-147/98, Gabalfrisa m.fl., Sml. I, s. 1577, præmis 47). Dette er i endnu højere grad nødvendigt i tilfælde, hvor erhververen får ret til at råde over den pågældende vare som ejer i leveringsmedlemsstaten og påtager sig at transportere den til bestemmelsesmedlemsstaten.

48 Det kan under alle omstændigheder, i modsætning til hvad X har gjort gældende, ikke i forbindelse med en erhvervelse inden for Fællesskabet kræves, at transporten af et transportmiddel skal finde sted umiddelbart efter dets levering, at den ikke afbrydes, og at den omhandlede vare ikke anvendes på nogen måde før eller under denne transport.

49 Pålæggelse af sådanne strenge betingelser ville for det første give erhververen mulighed for at vælge, i hvilken medlemsstat afgiftspålæggelsen af det omhandlede nye transportmiddel skulle finde sted, hvilket ville være i strid med formålet med direktiv 2006/112. For det andet er der, som den svenske regering med rette har anført under retsmødet, ikke nogen grund til at anvende en forskellig afgiftsmæssig behandling, alt efter om fartøjet transporteres til Sverige på en påhængsvogn, eller om det sejles dertil.

50 Det væsentlige er således at bestemme, i hvilken medlemsstat den endelige og varige anvendelse af det omhandlede transportmiddel vil finde sted. I den henseende udgør anvendelsen af transportmidlet under transporten — selv til fritidsbrug — kun en ganske ubetydelig periode sammenlignet med den almindelige levetid for et transportmiddel.

51 Herefter skal det første til det tredje spørgsmål besvares med, at artikel 20, stk. 1, og artikel 138, stk. 1, i direktiv 2006/112 skal fortolkes således, at kvalificeringen af en transaktion som levering eller erhvervelse inden for Fællesskabet ikke kan afhænge af overholdelsen af en frist, inden for hvilken transporten af den omhandlede vare fra leveringsmedlemsstaten til bestemmelsesmedlemsstaten skal påbegyndes eller afsluttes. I det særlige tilfælde, som erhvervelsen af et nyt transportmiddel som omhandlet i direktivets artikel 2, stk. 1, litra b), nr. ii), udgør, skal afgørelsen af, om transaktionen har karakter af en transaktion inden for Fællesskabet, træffes på grundlag af en samlet vurdering af alle de objektive omstændigheder såvel som erhververens hensigter, under forudsætning af at de understøttes ved objektive beviselementer, der tillader en bestemmelse af den medlemsstat, hvor den endelige anvendelse af den omhandlede vare tilsigtes.

Om det fjerde spørgsmål

52 Med det fjerde spørgsmål ønsker den forelæggende ret oplyst, på hvilket tidspunkt det med hensyn til en erhvervelse inden for Fællesskabet skal vurderes, om et transportmiddel er nyt som omhandlet i artikel 2, stk. 2, litra b), i direktiv 2006/112.

53 Det bemærkes i den henseende, at det fremgår af denne bestemmelses ordlyd, at en sådan vurdering skal foretages på tidspunktet for den omhandlede vares levering og ikke på tidspunktet for dennes ankomst i bestemmelsesmedlemsstaten. For så vidt angår fartøjer bestemmer artikel 2, stk. 2, litra b), nr. ii), i direktiv 2006/112, at disse transportmidler skal anses for at være nye, når leveringen foretages inden for tre måneder efter første ibrugtagning, eller hvis fartøjet har sejlet højst 100 timer.

54 I henhold til direktivets artikel 68, stk. 2, anses erhvervelsen af varer inden for Fællesskabet for at finde sted på det tidspunkt, hvor leveringen inden for medlemsstaten af lignende varer anses for at finde sted. I henhold til direktivets artikel 14, stk. 1, forstås ved »levering af varer« overdragelse af retten til som ejer at råde over et materielt gode.

55 Heraf følger, at spørgsmålet om, hvorvidt et transportmiddel, som er erhvervet inden for Fællesskabet, er nyt, afgøres på det tidspunkt, hvor retten til at råde over denne vare som ejer overdrages fra sælgeren til erhververen.

56 Denne fortolkning påvirkes ikke af den omstændighed, at stedet for en erhvervelse af varer inden for Fællesskabet i henhold til artikel 40 i direktiv 2006/112 anses for at være det sted, hvor varerne befinder sig, når forsendelsen eller transporten til kunden

afsluttes. Denne bestemmelse er uden betydning for afgørelsen af, hvorvidt et transportmiddel er nyt, idet bestemmelsens formål er at tildele beskatningskompetencen ved en erhvervelse inden for Fællesskabet til bestemmelsesmedlemsstaten.

57 Det fjerde spørgsmål skal derfor besvares dermed, at vurderingen af, om et transportmiddel, som er genstand for en erhvervelse inden for Fællesskabet, er nyt som omhandlet i artikel 2, stk. 2, litra b), i direktiv 2006/112, skal foretages på grundlag af omstændighederne på tidspunktet for leveringen af den omhandlede vare fra sælger til erhverver.

Sagens omkostninger

58 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:

1) Artikel 20, stk. 1, og artikel 138, stk. 1, i Rådets direktiv 2006/112/EF af 28. november 2006 om det fælles merværdiafgiftssystem skal fortolkes således, at kvalificeringen af en transaktion som levering eller erhvervelse inden for Fællesskabet ikke kan afhænge af overholdelsen af en frist, inden for hvilken transporten af den omhandlede vare fra leveringsmedlemsstaten til bestemmelsesmedlemsstaten skal påbegyndes eller afsluttes. I det særlige

tilfælde, som erhvervelsen af et nyt transportmiddel som omhandlet i direktivets artikel 2, stk. 1, litra b), nr. ii), udgør, skal afgørelsen af, om transaktionen har karakter af en transaktion inden for Fællesskabet, træffes på grundlag af en samlet vurdering af alle de objektive omstændigheder såvel som erhververens hensigter, under forudsætning af at de understøttes ved objektive beviselementer, der tillader en bestemmelse af den medlemsstat, hvor den endelige anvendelse af den omhandlede vare tilsigtes.

2) **Vurderingen af, om et transportmiddel, som er genstand for en erhvervelse inden for Fællesskabet, er nyt som omhandlet i artikel 2, stk. 2, litra b), i direktiv 2006/112, skal foretages på grundlag af omstændighederne på tidspunktet for leveringen af den omhandlede vare fra sælger til erhverver.**

Underskrifter