Samling af Afgørelser

DOMSTOLENS DOM (Niende Afdeling)

26. juli 2017*

»Præjudiciel forelæggelse – det fælles merværdiafgiftssystem (moms) – direktiv 2006/112/EF – artikel 138, stk. 1 – kvalificering af en transaktion som levering inden for Fællesskabet – fritagelse i forbindelse med levering af varer inden for Fællesskabet – erhververen har til hensigt at videresælge varerne til en afgiftspligtig person i en anden medlemsstat, inden de transporteres fra den første medlemsstat – den eventuelle betydning af, at en del af varerne er blevet forarbejdet inden afsendelsen«

I sag C-386/16,

angående en anmodning om præjudiciel afgørelse i henhold til artikel 267 TEUF, indgivet af Lietuvos vyriausiasis administracinis teismas (Litauens øverste forvaltningsdomstol) ved afgørelse af 4. juli 2016, indgået til Domstolen den 12. juli 2016, i sagen

»Toridas« UAB

mod

Valstybinė mokesčių inspekcija prie Lietuvos Respublikos finansų ministerijos,

procesdeltager:

Kauno apskrities valstybinė mokesčių inspekcija,

har

DOMSTOLEN (Niende Afdeling),

sammensat af afdelingsformanden, E. Juhász, og dommerne C. Vajda og K. Jürimäe (refererende dommer),

generaladvokat: Y. Bot,

justitssekretær: A. Calot Escobar,

på grundlag af den skriftlige forhandling,

efter at der er afgivet indlæg af:

– »Toridas« UAB ved advokatas R. Mištautas,

– den litauiske regering ved D. Kriaučiūnas, K. Dieninis og D. Stepanienė, som befuldmægtigede,

* Processprog: litauisk.

– Europa-Kommissionen ved L. Lozano Palacios og A. Steiblytė, 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 138, stk. 1, artikel 140, litra a), og artikel 141 i Rådets direktiv 2006/112/EF af 28. november 2006 om det fælles merværdiafgiftssystem (EUT 2006, L 347, s. 1, herefter »momsdirektivet«), sammenholdt med dette direktivs artikel 33 og 40.

2 Anmodningen er indgivet under en sag mellem »Toridas« UAB og Valstybinė mokesčių inspekcija prie Lietuvos Respublikos finansų ministerijos (den centrale skatteforvaltning under Republikken Litauens finansministerium) vedrørende kvalificering af transaktioner foretaget af Toridas i perioden fra 2008 til 2010 som leveringer inden for Fællesskabet og betaling af merværdiafgift (moms) for disse transaktioner, forhøjet med morarenter og en afgiftsbøde.

Retsforskrifter

EU-retten

3 Momsdirektivets artikel 14, stk. 1, fastsætter:

»Ved »levering af varer« forstås overdragelse af retten til som ejer at råde over et materielt gode.«

4 Direktivets artikel 20 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.«

5 Nævnte direktivs artikel 32 bestemmer:

»I tilfælde, hvor varen forsendes eller transporteres af leverandøren, af kunden eller af tredjemand, forstås ved leveringsstedet det sted, hvor varen befinder sig på det tidspunkt, hvor forsendelsen eller transporten til kunden påbegyndes.

Dog anses stedet for en levering foretaget af en importør, der er udpeget eller godkendt som betalingspligtig for momsen i henhold til artikel 201, samt stedet for eventuelle efterfølgende leveringer for at ligge i indførselsmedlemsstaten, såfremt stedet, hvor forsendelsen eller transporten påbegyndes, ligger på et tredjelandsområde eller i et tredjeland.«

6 Samme direktivs artikel 33 har følgende ordlyd:

»1. Uanset artikel 32 anses leveringsstedet for varer, der af leverandøren eller for hans regning forsendes eller transporteres fra en anden medlemsstat end den, hvor forsendelsen eller transporten afsluttes, for at være det sted, hvor varerne befinder sig, når forsendelsen eller transporten til kunden afsluttes, når følgende betingelser er opfyldt:

a) [L]everingen af varer finder sted til en afgiftspligtig person eller en ikke-afgiftspligtig juridisk person, hvis erhvervelser af varer inden for Fællesskabet ikke er momspligtige i henhold til artikel 3, stk. 1, eller til enhver anden ikke-afgiftspligtig person.

b) [D]e leverede varer er hverken nye transportmidler eller varer, der med eller uden afprøvning leveres af leverandøren eller for hans regning efter montering eller installering.

2. Hvis de leverede varer forsendes eller transporteres fra et tredjelandsområde eller fra et tredjeland og af leverandøren indføres i en anden medlemsstat end den, hvor forsendelsen eller transporten til kunden afsluttes, anses varerne for at være forsendt eller transporteret fra indførselsmedlemsstaten.«

7 Momsdirektivets artikel 40 bestemmer:

»Stedet for en erhvervelse af varer inden for Fællesskabet anses for at være det sted, hvor varerne befinder sig, når forsendelsen eller transporten til kunden afsluttes.«

8 Direktivets artikel 138, stk. 1, har følgende ordlyd:

»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 [Unionen], 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.«

9 Det nævnte direktivs artikel 140 fastsætter:

»Medlemsstaterne fritager følgende transaktioner:

a) erhvervelse af varer inden for Fællesskabet, når afgiftspligtige personers levering af disse varer under alle omstændigheder er fritaget for afgift på medlemsstaternes respektive område

[…]«

10 Samme direktivs artikel 141 bestemmer:

»Hver enkelt medlemsstat træffer særlige foranstaltninger, således at erhvervelser af varer inden for Fællesskabet, som er foretaget på den pågældende medlemsstats område, jf. artikel 40, ikke pålægges moms, når følgende betingelser er opfyldt:

a) [E]rhvervelsen af varer foretages af en afgiftspligtig person, som ikke er etableret i denne medlemsstat, men er momsregistreret i en anden medlemsstat.

b) [E]rhvervelsen af varer foretages med henblik på en efterfølgende levering af disse varer, som foretages i samme medlemsstat af den i litra a) omhandlede afgiftspligtige person.

c) [D]e varer, som den i litra a) omhandlede 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.

d) [M]odtageren af den efterfølgende levering er en anden afgiftspligtig person eller en ikke-afgiftspligtig juridisk person, som er momsregistreret i samme medlemsstat.

e) [D]en i litra d) omhandlede modtager er i henhold til artikel 197 blevet udpeget som betalingspligtig for momsen for den levering, der er foretaget af den afgiftspligtige person, som ikke er etableret i den medlemsstat, hvor momsen skal betales.«

Litauisk ret

11 Artikel 49, stk. 1, i Lietuvos Respublikos pridėtinės vertės mokesčio įstatymas (Republikken Litauens lov om moms) i den affattelse, der finder anvendelse i hovedsagen (herefter »momsloven«), har følgende ordlyd:

»Varer, der leveres til en afgiftspligtig person, som er momsregistreret i en anden medlemsstat, og som forsendes fra Litauens område til en anden medlemsstat, pålægges en momssats på 0% (uanset hvem – dvs. leverandøren af varerne, erhververen af varerne eller en tredjemand, der handler på vegne af en af disse – der forsender varerne).«

Tvisten i hovedsagen og de præjudicielle spørgsmål

12 Toridas er et selskab, der er etableret og momsregistreret i Litauen. Mellem den 1. juli 2008 og den 31. december 2010 importerede selskabet frosne fisk (herefter »de omhandlede varer«) fra Kasakhstan til Litauen. Disse varer blev derefter solgt til Megalain OÜ, et selskab, der er etableret og momsregistreret i Estland (herefter »de første leveringer«). Disse salg mellem Toridas og Megalain blev gennemført på grundlag af en handelssamarbejdsaftale af 10. oktober 2006. I henhold til denne aftale forpligtede Megalain sig til at udføre de omhandlede varer fra Litauens område inden for 30 dage og forelægge Toridas dokumentation for, at varerne faktisk var blevet udført. Toridas forpligtede sig til at tage hånd om de omhandlede varer, herunder deres oplagring, og til at dække alle omkostninger, der påløb, inden de omhandlede varer faktisk blev udført.

13 Det fremgår af forelæggelsesafgørelsen, at Megalain reelt samme dag eller dagen efter at have erhvervet varerne fra Toridas videresolgte de omhandlede varer til kunder, der var etableret og momsregistreret i andre EU-medlemsstater, nemlig Danmark, Tyskland, Nederlandene og Polen (herefter »de efterfølgende leveringer«).

14 En del af disse varer blev umiddelbart efter videresalget sendt fra Litauen til disse andre medlemsstater uden at passere Estland. En anden del af varerne blev transporteret til selskabet Plungės šaltis' lokaler i Litauen med henblik på klassificering, glasering og emballering, før de blev transporteret direkte til kunderne i de i foregående præmis nævnte bestemmelsesmedlemsstater. Det var under alle omstændigheder Megalain, der påtog sig klassificeringen, glaseringen, emballeringen og udførslen af de omhandlede varer.

15 Hvad angår de første leveringer var det på de fakturaer, der var udstedt af Toridas til Megalain, anført, at transaktionerne var momspligtige til en momssats på 0%, idet der var tale om leveringer af varer inden for Fællesskabet i overensstemmelse med momslovens artikel 49, stk. 1. På fakturaerne var ligeledes anført, at de pågældende varers indladningssted og leveringssted var adresser på selskaberne Kauno žuvis' eller Plungės šaltis' lagerbygninger, som var beliggende i Litauen.

16 Hvad angår de efterfølgende leveringer blev fakturaerne udstedt af Megalain uden moms i henhold til bestemmelserne i momsdirektivet vedrørende fritagelse for erhvervelser af varer inden for Fællesskabet. Disse fakturaer angav ligeledes indladningsstedet for de omhandlede varer, nemlig Kauno žuvis' eller Plungės šaltis' lokaler i Litauen, og et leveringssted, nemlig en adresse i hver købers medlemsstat.

17 Efter en skattekontrol vedrørende betaling af moms fandt det litauiske skatteinspektorat, at de første leveringer var interne leveringer, som skulle pålægges normal momssats, og ikke leveringer inden for Fællesskabet, som kunne drage fordel af en momsfritagelse. Denne vurdering blev i første omgang stadfæstet af den centrale skatteforvaltning under Republikken Litauens finansministerium, men efterfølgende afkræftet af Mokestinių ginčų komisija prie Lietuvos Respublikos vyriausybės (Republikken Litauens skatteankenævn).

18 Den centrale skatteforvaltning under Republikken Litauens finansministerium anlagde sag ved Vilniaus apygardos administracinis teismas (domstolen i forvaltningsretlige sager i Vilnius, Litauen), som annullerede Republikken Litauens skatteankenævns afgørelse og fastslog, at de lokale og centrale skattemyndigheders vurdering var korrekt.

19 Toridas iværksatte appel til prøvelse af denne dom ved den forelæggende ret.

20 Denne ret har rejst tvivl om kvalificeringen af de første leveringer i momsmæssig sammenhæng. Idet retten har anført, at disse transaktioner blev fulgt af de efterfølgende leveringer, og at de omhandlede varer alene havde været genstand for en eneste forsendelse eller en eneste transport inden for Fællesskabet, har den rejst spørgsmålet om, hvilken af de første eller de efterfølgende leveringer der skal kvalificeres som leveringer inden for Fællesskabet, der er fritaget i henhold til momsdirektivets artikel 138, stk. 1.

21 Den forelæggende ret er af den opfattelse, at det er godtgjort, at transporten af de omhandlede varer til de endelige købere har fundet sted, og at disse har angivet de tilsvarende erhvervelser inden for Fællesskabet i deres respektive medlemsstater. Den forelæggende ret har endvidere anført, at de bevisforhold, der fremgår af sagens akter, gør det muligt med rette at antage, at Toridas var bekendt med alle de afgørende omstændigheder vedrørende de efterfølgende leveringer. Henset til oplysningerne i dom af 6. april 2006, EMAG Handel Eder (C-245/04, EU:C:2006:232), og nærmere bestemt i denne doms præmis 36, har den forelæggende ret rejst tvivl om, hvorvidt de første leveringer kan anses for omfattet af den fritagelse, der er fastsat i momsdirektivets artikel 138, stk. 1.

22 Retten har derimod anført, at kæden med to på hinanden følgende leveringer af samme vareparti involverede samme operatører i forskellige medlemsstater, og at Megalain handlede som formidler. Dette efterlader et indtryk af, at de økonomiske transaktioner i det hele kan betragtes som såkaldte »trekantshandler«, som indebærer tre operatører etableret og momsregistreret i tre forskellige medlemsstater, som gennemfører to på hinanden følgende leveringer, som alene er genstand for en eneste transport inden for Fællesskabet. De kan henhøre under momsdirektivets artikel 141. Endelig har denne ret rejst tvivl ved betydningen af, at en del af de omhandlede varer er blevet forarbejdet, på anvendelsen af en eventuel fritagelse for de første leveringer.

23 Eftersom Megalain er momsregistreret i Estland, frygter den forelæggende ret endvidere, at et eventuelt afslag på fritagelse for de første leveringer vil føre til en dobbelt afgiftspålæggelse på samme økonomiske transaktion, såvel for leveringen som for erhvervelsen.

24 På denne baggrund har Lietuvos vyriausiasis administracinis teismas (Litauens øverste forvaltningsdomstol) besluttet at udsætte sagen og forelægge Domstolen følgende præjudicielle spørgsmål:

»1) Skal [momsdirektivets] artikel 138, stk. 1, artikel 140, litra a), og/eller artikel 141 […], sammenholdt bl.a. med samme direktivs artikel 33 og 40, under omstændigheder som de i [denne sag] foreliggende fortolkes således, at leveringen af varer, der foretages af en afgiftspligtig person, som er etableret i en første medlemsstat, er afgiftsfritaget i henhold til disse bestemmelser, såfremt erhververen (dvs. en person, der er registreret som afgiftspligtig person i en anden medlemsstat) inden indgåelsen af denne leveringstransaktion tilkendegiver, at denne har til hensigt omgående at videresælge varerne, inden de transporteres fra den første medlemsstat, til en afgiftspligtig person, som er etableret i en tredje medlemsstat, for hvem disse varer transporteres (forsendes) til denne tredje medlemsstat?

2) Påvirkes svaret på det første spørgsmål af det forhold, at en del af varerne blev forarbejdet efter anvisninger fra den afgiftspligtige person etableret (momsregistreret) i den anden medlemsstat inden deres transport til den tredje medlemsstat?«

Om de præjudicielle spørgsmål

Indledende bemærkninger

25 Med de to spørgsmål har den forelæggende ret spurgt Domstolen om fortolkningen af momsdirektivets artikel 33, artikel 40, artikel 138, stk. 1, artikel 140, litra a), og artikel 141. Retten ønsker nærmere bestemt oplyst, om leveringer af varer såsom de første leveringer kan fritages i henhold til bestemmelserne i momsdirektivet vedrørende transaktioner inden for Fællesskabet.

26 Det skal imidlertid bemærkes, at det alene er momsdirektivets artikel 138, stk. 1, der vedrører fritagelse for leveringer af varer, mens momsdirektivets artikel 140, litra a), artikel 141 og artikel 40 alene finder anvendelse på erhvervelser af varer inden for Fællesskabet. På samme måde bemærkes, at momsdirektivets artikel 33 vedrører leveringsstedet for varer, mens anmodningen om præjudiciel afgørelse vedrører ordningen med fritagelse for leveringer af varer.

27 Under disse omstændigheder skal nærværende anmodning om præjudiciel afgørelse alene undersøges for så vidt angår fortolkningen af momsdirektivets artikel 40 og artikel 138, stk. 1.

Det første spørgsmål

28 Med det første spørgsmål ønsker den forelæggende ret nærmere bestemt oplyst, om momsdirektivets artikel 138, stk. 1, under omstændigheder som de i hovedsagen foreliggende skal fortolkes således, at en levering af varer, der foretages af en afgiftspligtig person, som er etableret i en første medlemsstat, er afgiftsfritaget i henhold til denne bestemmelse, såfremt erhververen, der er momsregistreret i en anden medlemsstat, inden indgåelsen af denne leveringstransaktion oplyser leverandøren om, at varerne straks vil blive videresolgt til en afgiftspligtig person, som er etableret i en tredje medlemsstat, inden de udføres af den første medlemsstat og transporteres til denne tredje afgiftspligtige person.

29 I henhold til direktivets artikel 138, stk. 1, fritager medlemsstaterne 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 Unionen, 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.

30 Det fremgår af Domstolens faste praksis, at fritagelsen for levering af en vare inden for Fællesskabet som omhandlet i denne bestemmelse kun finder anvendelse, hvis retten til som ejer at råde over varen er overdraget erhververen, hvis leverandøren har godtgjort, at varen er blevet forsendt eller transporteret til en anden medlemsstat, og hvis varen efter denne forsendelse eller transport fysisk har forladt leveringsmedlemsstatens område (jf. i denne retning dom af 16.12.2010, Euro Tyre Holding, C-430/09, EU:C:2010:786, præmis 29 og den deri nævnte retspraksis).

31 Det skal ligeledes bemærkes, at en levering inden for Fællesskabet henhørende under momsdirektivets artikel 138, stk. 1, modsvares af en erhvervelse inden for Fællesskabet, som fastlagt i dette direktivs artikel 20, og at disse to bestemmelser derfor skal fortolkes således, at de har en identisk betydning og rækkevidde (jf. i denne retning dom af 27.9.2007, Teleos m.fl., C-409/04, EU:C:2007:548, præmis 34).

32 Det fremgår imidlertid af direktivets artikel 20, at en erhvervelse alene kan kvalificeres som en erhvervelse inden for Fællesskabet, hvis varen er blevet forsendt eller transporteret til erhververen.

33 Det skal således bemærkes, at betingelserne for anvendelse af momsdirektivets artikel 138, stk. 1, ikke er opfyldt, hvis den vare, der er genstand for leveringen, ikke er blevet forsendt eller transporteret til den erhverver, hvis erhvervelse modsvares af den pågældende levering.

34 Hvad angår transaktioner, der, som de i hovedsagen omhandlede, former en kæde af to på hinanden følgende leveringer, der alene har givet anledning til en og samme transport inden for Fællesskabet, fremgår det for det første af Domstolens praksis, at denne transport kun kan omfatte én af disse to leveringer, der følgelig som den eneste fritages for afgift i henhold til momsdirektivets artikel 138, stk. 1 (jf. i denne retning dom af 6.4.2006, EMAG Handel Eder, C-245/04, EU:C:2006:232, præmis 45).

35 For det andet skal der med henblik på at bestemme, hvilken af de to leveringer der er omfattet af transporten inden for Fællesskabet, foretages en samlet bedømmelse af alle sagens relevante omstændigheder (jf. i denne retning dom af 16.12.2010, Euro Tyre Holding, C-430/09, EU:C:2010:786, præmis 27, og af 27.9.2012, VSTR, C-587/10, EU:C:2012:592, præmis 32).

36 I forbindelse med denne bedømmelse skal det bl.a. afgøres, på hvilket tidspunkt den anden overdragelse af retten til som ejer at råde over varen er sket til fordel for den endelige erhverver. I det tilfælde, hvor den anden overdragelse af retten til som ejer at råde over varen er sket, før transporten inden for Fællesskabet fandt sted, kan denne nemlig ikke længere tilskrives den første levering til fordel for den første erhverver (jf. i denne retning dom af 27.9.2012, VSTR, C-587/10, EU:C:2012:592, præmis 32 og den deri nævnte retspraksis).

37 I tilfælde af to på hinanden følgende leveringer, der alene har givet anledning til en og samme transport inden for Fællesskabet, skal det med henblik på at bestemme, hvilken af de to leveringer der er omfattet af denne transport, fastlægges, om den pågældende transport har fundet sted efter den anden levering. Hvis dette er tilfældet, skal alene den anden levering kvalificeres som levering inden for Fællesskabet og i givet fald drage fordel af fritagelsen i momsdirektivets artikel 138, stk. 1.

38 I det foreliggende tilfælde fremgår det af oplysningerne i forelæggelsesafgørelsen, at den levering, som Megalain har foretaget til fordel for de endelige erhververe, har fundet sted før transporten inden for Fællesskabet.

39 Det præciseres ligeledes i forelæggelsesafgørelsen, at den mellemliggende operatør, Megalain, som er momsregistreret i Estland, ikke var modtager for transporten inden for Fællesskabet af de omhandlede varer, idet disse blev transporteret direkte til de medlemsstater, hvor de endelige erhververe var etableret, nemlig Danmark, Tyskland, Nederlandene og Polen.

40 Med forbehold for den forelæggende rets undersøgelse udgør de i hovedsagen omhandlede første leveringer således interne leveringer, som ikke kan drage fordel af en momsfritagelse i henhold til momsdirektivets artikel 138, stk. 1.

41 Den omstændighed, at den mellemliggende operatør var etableret og momsregistreret i Estland, rejser ikke tvivl om denne konklusion. Den forelæggende ret er ganske vist i det væsentlige af den opfattelse, at hvis det fastslås, at de første leveringer skal kvalificeres som afgiftspligtige transaktioner, vil dette kunne medføre en risiko for dobbelt afgiftspålæggelse, idet Melagain har angivet sine erhvervelser i Estland.

42 Det fremgår imidlertid af ordlyden af momsdirektivets artikel 20 og artikel 138, stk. 1, at stedet for en operatørs momsregistrering ikke er et kriterium ved kvalificeringen af en levering inden for Fællesskabet eller en erhvervelse inden for Fællesskabet.

43 Den forelæggende ret er i det væsentlige af den opfattelse, at hvis det fastslås, at de første leveringer skal kvalificeres som afgiftspligtige transaktioner, vil dette kunne medføre en risiko for dobbelt afgiftspålæggelse. Som Kommissionen imidlertid har gjort gældende i sine skriftlige bemærkninger, kan denne risiko ikke berettige en fritagelse for disse transaktioner, idet en korrekt anvendelse af momsdirektivet giver mulighed for at undgå dobbelt afgiftspålæggelse og sikre afgiftsneutraliteten.

44 Følgelig skal det første spørgsmål besvares med, at momsdirektivets artikel 138, stk. 1, under omstændigheder som de i hovedsagen omhandlede skal fortolkes således, at en levering af varer, der foretages af en afgiftspligtig person, som er etableret i en første medlemsstat, ikke er afgiftsfritaget i henhold til denne bestemmelse, såfremt erhververen, der er momsregistreret i en anden medlemsstat, inden indgåelsen af denne leveringstransaktion oplyser leverandøren om, at varerne straks vil blive videresolgt til en afgiftspligtig person, som er etableret i en tredje medlemsstat, inden de udføres af den første medlemsstat og transporteres til denne tredje afgiftspligtige person, for så vidt som denne anden levering har fundet sted, og for så vidt som varerne efterfølgende er blevet transporteret fra den første medlemsstat til den tredje afgiftspligtige persons medlemsstat. Den første erhververs momsregistrering i en anden medlemsstat end den, hvori den første levering finder sted, eller den, hvori den endelige erhvervelse finder sted, er ikke et kriterium ved kvalificeringen af en transaktion som en transaktion inden for Fællesskabet eller i sig selv et tilstrækkeligt beviselement til godtgørelse af, at en transaktion har karakter af en transaktion inden for Fællesskabet.

Det andet spørgsmål

45 Med det andet spørgsmål ønsker den forelæggende ret med henblik på fortolkning af momsdirektivets artikel 138, stk. 1, nærmere bestemt oplyst, om en forarbejdning af varer i løbet af en kæde med to på hinanden følgende leveringer som den i hovedsagen omhandlede, som sker efter ordre fra den mellemliggende erhverver og foretages før varernes transport til den endelige erhververs medlemsstat, har nogen betydning for betingelserne for fritagelse af den første levering.

46 Det fremgår af anmodningen om præjudiciel afgørelse, at en del af de i hovedsagen omhandlede varer blev forarbejdet, dvs. klassificeret, glaseret og emballeret, på ordre fra Megalain, efter de efterfølgende leveringer og før varernes transport til de medlemsstater, hvor de endelige erhververe var etableret. Den forelæggende ret er af den opfattelse, at en analyse af momsdirektivets bestemmelser efterlader det indtryk, at det i tilfælde af fritagelse skal være de samme, uforarbejdede varer, der leveres.

47 I denne forbindelse bemærkes, at momsdirektivets artikel 138, stk. 1, fastsætter en forpligtelse for medlemsstaterne til at fritage leveringer af varer, som opfylder de materielle betingelser, der er udtømmende opregnet i bestemmelsen (dom af 9.2.2017, Euro Tyre, C-21/16, EU:C:2017:106, præmis 29). En forarbejdning af de varer, der har været genstand for en levering, er imidlertid ikke del af de materielle betingelser, der er fastsat i denne bestemmelse.

48 Hvad angår en kæde af to på hinanden følgende leveringer som den i hovedsagen omhandlede er det tilstrækkeligt at bemærke, at det fremgår af svaret på det første spørgsmål, at de første leveringer ikke kan kvalificeres som leveringer inden for Fællesskabet, da de ikke har været omfattet af nogen transport inden for Fællesskabet. En eventuel forarbejdning af varerne efter disse første leveringer kan ikke ændre denne konklusion.

49 Følgelig skal det andet spørgsmål besvares med, at med henblik på en fortolkning af momsdirektivets artikel 138, stk. 1, har en forarbejdning af varer i løbet af en kæde med to på hinanden følgende leveringer som den i hovedsagen omhandlede, som sker efter ordre fra den mellemliggende erhverver og foretages før varernes transport til den endelige erhververs medlemsstat, ikke nogen betydning for betingelserne for en eventuel fritagelse af den første levering, idet denne forarbejdning finder sted efter den første levering.

Sagsomkostninger

50 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 sagsomkostningerne. 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 (Niende Afdeling) for ret:

1) **Artikel 138, stk. 1, i Rådets direktiv 2006/112/EF af 28. november 2006 om det fælles merværdiafgiftssystem skal under omstændigheder som de i hovedsagen omhandlede fortolkes således, at en levering af varer, der foretages af en afgiftspligtig person, som er etableret i en første medlemsstat, ikke er afgiftsfritaget i henhold til denne bestemmelse, såfremt erhververen, der er merværdiafgiftsregistreret i en anden medlemsstat, inden indgåelsen af denne leveringstransaktion oplyser leverandøren om, at varerne straks vil blive videresolgt til en afgiftspligtig person, som er etableret i en tredje medlemsstat, inden de udføres af den første medlemsstat og transporteres til denne tredje afgiftspligtige person, for så vidt som denne anden levering har fundet sted, og for så vidt som varerne efterfølgende er blevet transporteret fra den første medlemsstat til den tredje afgiftspligtige persons medlemsstat. Den første erhververs merværdiafgiftsregistrering i en anden medlemsstat end den, hvori den første levering finder sted, eller den, hvori den endelige erhvervelse finder sted, er ikke et kriterium ved kvalificeringen af en transaktion som en transaktion inden for Fællesskabet, eller i sig selv et tilstrækkeligt beviselement til godtgørelse af, at en transaktion har karakter af en transaktion inden for Fællesskabet.**

2) **Med henblik på en fortolkning af artikel 138, stk. 1, i direktiv 2006/112 har en forarbejdning af varer i løbet af en kæde med to på hinanden følgende leveringer som den i hovedsagen omhandlede, som sker efter ordre fra den mellemliggende erhverver og foretages før varernes transport til den endelige erhververs medlemsstat, ikke nogen betydning for betingelserne for en eventuel fritagelse af den første levering, idet denne forarbejdning finder sted efter den første levering.**

Underskrifter