Rättsfallssamlingen

DOMSTOLEN (nionde avdelningen)

den 26 juli 2017 *

”Begäran om förhandsavgörande – Gemensamt system för mervärdesskatt – Direktiv 2006/112/EG – Artikel 138.1 – Kvalificering av en transaktion som gemenskapsintern leverans – Undantag från skatteplikt av gemenskapsinterna leveranser av varor – Förvärvarens avsikt att sälja vidare de köpta varorna till en beskattningsbar person i en annan medlemsstat, innan varorna lämnat den första medlemsstaten – Eventuell betydelse av att en del av varorna har bearbetats innan de försänts”

I mål C-386/16,

angående en begäran om förhandsavgörande enligt artikel 267 FEUF, framställd av Lietuvos vyriausiasis administracinis teismas (Högsta förvaltningsdomstolen i Litauen) genom beslut av den 4 juli 2016, som inkom till domstolen den 12 juli 2016, i målet

”Toridas” UAB

mot

Valstybinė mokesčių inspekcija prie Lietuvos Respublikos finansų ministerijos,

ytterligare deltagare i rättegången:

Kauno apskrities valstybinė mokesčių inspekcija,

meddelar

DOMSTOLEN (nionde avdelningen)

sammansatt av avdelningsordföranden E. Juhász samt domarna C. Vajda och K. Jürimäe (referent),

generaladvokat: Y. Bot,

justitiesekreterare: A. Calot Escobar,

efter det skriftliga förfarandet, med beaktande av de yttranden som avgetts av:

– ”Toridas” UAB, genom R. Mištautas, advokatas,

– Litauens regering, genom D. Kriaučiūnas, K. Dieninis och D. Stepanienė, samtliga i egenskap av ombud,

– Europeiska kommissionen, genom L. Lozano Palacios och A. Steiblytė, båda i egenskap av ombud,

* Rättegångsspråk: litauiska.

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 artiklarna 138.1, 140 a och 141 i rådets direktiv 2006/112/EG av den 28 november 2006 om ett gemensamt system för mervärdesskatt (EUT L 347, 2006, s. 1) (nedan kallat mervärdesskattedirektivet), jämförda med artiklarna 33 och 40 i samma direktiv.

2 Begäran har framställts i ett mål mellan ”Toridas” UAB och Valstybinė mokesčių inspekcija prie Lietuvos Respublikos finansų ministerijos (Nationella skatteinspektionen vid Republiken Litauens finansministerium). Målet rör kvalificering av transaktioner som utförts av Toridas under åren 2008 och 2010 som gemenskapsinterna leveranser, och betalning av mervärdesskatt på dessa transaktioner, jämte dröjsmålsränta och skattetillägg.

Tillämpliga bestämmelser

Unionsrätt

3 I artikel 14.1 i mervärdesskattedirektivet föreskrivs följande:

”Med *leverans av varor* avses överföring av rätten att såsom ägare förfoga över materiella tillgångar.”

4 Artikel 20 i direktivet har följande lydelse:

”Med gemenskapsinternt förvärv av varor avses förvärv av rätten att såsom ägare förfoga över materiell lös egendom som försänds eller transporteras till förvärvaren av säljaren eller förvärvaren eller för säljarens eller förvärvarens räkning i en annan medlemsstat än den från vilken försändelsen eller transporten av varorna avgick.”

5 I artikel 32 i direktivet föreskrivs följande:

”Om varan försänds eller transporteras av leverantören, förvärvaren eller en tredje person, skall platsen för leveransen anses vara den plats där varan befinner sig vid den tidpunkt då försändelsen eller transporten till förvärvaren avgår.

När avgångsorten för försändelsen eller transporten av varan är belägen i ett tredje territorium eller ett tredjeland, skall platsen för leveransen av den importör som enligt artikel 201 utsetts eller erkänts som betalningsskyldig, liksom platsen för efterföljande leveranser, dock anses vara belägen inom den medlemsstat till vilken varorna importeras.”

6 I artikel 33 i samma direktiv föreskrivs följande:

”1. Med avvikelse från artikel 32 skall platsen för leverans av varor som försänts eller transporterats av leverantören eller för hans räkning från en annan medlemsstat än den där försändelsen eller transporten avslutas anses vara den plats där varorna befinner sig när försändelsen eller transporten till förvärvaren avslutas, när följande villkor är uppfyllda:

a) Leveransen görs till en sådan beskattningsbar person eller en icke beskattningsbar juridisk person vars gemenskapsinterna förvärv av varor inte är föremål för mervärdesskatt i enlighet med artikel 3.1 eller till någon annan icke beskattningsbar person.

b) De levererade varorna avser andra varor än nya transportmedel eller andra varor än varor som levereras efter montering eller installation, med eller utan provning, av leverantören eller för hans räkning.

2. När de varor som levereras försänds eller transporteras från ett tredje territorium eller ett tredjeland och av leverantören importeras till en annan medlemsstat än den där försändelsen eller transporten till förvärvaren avslutas, skall de anses ha försänts eller transporterats från den medlemsstat till vilken de importeras.”

7 I artikel 40 i direktivet stadgas följande:

”Platsen för ett gemenskapsinternt förvärv av varor skall anses vara den plats där varorna befinner sig vid den tidpunkt då försändelsen eller transporten till förvärvaren avslutas.”

8 I artikel 138.1 i direktivet föreskrivs följande:

”Medlemsstaterna skall tillämpa undantag från skatteplikt för leverans av varor som av säljaren eller förvärvaren eller för säljarens eller förvärvarens räkning försänds eller transporteras ut ur respektive medlemsstats territorium men inom [unionen], om leveransen görs till en annan beskattningsbar person eller en icke beskattningsbar juridisk person som agerar i denna egenskap i en annan medlemsstat än den från vilken försändelsen eller transporten av varorna avgår.”

9 I artikel 140 i samma direktiv föreskrivs följande:

”Medlemsstaterna skall undanta följande transaktioner från skatteplikt:

a) Gemenskapsinterna förvärv av varor när leverans av sådana varor av en beskattningsbar person under alla förhållanden skulle vara undantagen från skatteplikt inom deras respektive territorium.

…”

10 I artikel 141 i nämnda direktiv föreskrivs följande:

”Medlemsstaterna skall vidta särskilda åtgärder för att se till att mervärdesskatt inte tas ut på gemenskapsinterna förvärv av varor inom deras territorium, i enlighet med artikel 40, när följande villkor är uppfyllda:

a) Förvärvet görs av en beskattningsbar person som inte är etablerad i medlemsstaten, men som har registrerats till mervärdesskatt i en annan medlemsstat.

b) Förvärvet görs för en efterföljande leverans av varorna inom samma medlemsstat av den beskattningsbara person som avses i a.

c) De varor som på detta sätt förvärvats av den beskattningsbara person som avses i a försänds eller transporteras direkt från en annan medlemsstat än den där han har registrerats till mervärdesskatt till den person för vilken han gör den efterföljande leveransen.

d) Mottagaren av den efterföljande leveransen är en annan beskattningsbar person, eller en icke beskattningsbar juridisk person, som har registrerats till mervärdesskatt i samma medlemsstat.

e) Den mottagare som avses i d har i enlighet med artikel 197 utsetts till betalningsskyldig för mervärdesskatt som skall betalas för den leverans som görs av den beskattningsbara person som inte är etablerad i den medlemsstat där skatten skall betalas."

Litauisk rätt

11 Artikel 49.1 i Lietuvos Respublikos pridėtinės vertės (Republiken Litauens lag om mervärdesskatt), i den lydelse som är tillämplig i det nationella målet (nedan kallad lagen om mervärdesskatt), har följande lydelse:

"En mervärdesskattesats på noll procent ska tas ut på varor som levereras till en mervärdesskattskyldig person som är registrerad till mervärdesskatt i en annan medlemsstat och försänds från Litauen till en annan medlemsstat (oavsett vem – leverantören av varorna, förvärvaren av varorna eller en tredje part som handlar enligt instruktioner från endera av dessa – som försänder varorna)."

Målet vid den nationella domstolen och tolkningsfrågorna

12 Toridas är etablerat och registrerat till mervärdesskatt i Litauen. Mellan den 1 juli 2008 och den 31 december 2010 importerade Toridas fryst fisk (nedan kallad de aktuella varorna) från Kazakstan till Litauen. De aktuella varorna levererades sedan till Megalain OÜ, ett bolag etablerat och registrerat till mervärdesskatt i Estland (nedan kallat de första leveranserna). Dessa leveranser mellan Toridas och Megalain var reglerade i ett avtal om affärssamarbete av den 10 oktober 2006. Enligt nämnda avtal förband Megalain sig att inom 30 dagar exportera de varor som levererats av Toridas ut ur Litauen och att överlämna dokumentation till Toridas som styrkte att varorna faktiskt hade exporterats. Toridas förband sig, å sin sida, att ta hand om de berörda varorna, inklusive lagringen av dessa, och att ersätta de kostnader som uppkommit innan de aktuella varorna faktiskt exporterats från Litauen.

13 Det framgår av beslutet att begära förhandsavgörande att Megalain i praktiken samma, eller påföljande, dag efter att ha köpt varorna från Toridas, sålde vidare de aktuella varorna till kunder som är etablerade och registrerade till mervärdesskatt i andra medlemsstater i Europeiska unionen, nämligen i Danmark, Tyskland, Nederländerna och Polen (nedan kallat de andra leveranserna).

14 Megalain försände mer eller mindre omgående vissa av de aktuella varorna efter det att de levererats från Litauen till de övriga medlemsstaterna, utan att passera Estland. En del av varorna transporterades först till bolaget Plungės šaltis lokaler i Litauen för klassificering och förpackning, innan de transporterades vidare direkt till kunder i de i punkten ovan nämnda mottagande medlemsstaterna. Det var under alla omständigheter Megalain som åtog sig klassificeringen, förpackningen och utförseln av de aktuella varorna.

15 Angående de första leveranserna angavs det på fakturorna, som Toridas ställt ut på Megalain, att transaktionerna var mervärdesskattepliktiga till en skattesats på noll procent, i egenskap av gemenskapsinterna leveranser av varor, i enlighet med artikel 49.1 i lagen om mervärdesskatt. Av fakturorna framgick dessutom att lastnings- och leveransadressen för de aktuella varorna var lagerlokaler som tillhörde bolagen Kauno žuvis eller Plungės šaltis, vilka var belägna i Litauen.

16 Angående de andra leveranserna var fakturorna upprättade av Megalain exklusive mervärdesskatt, enligt bestämmelserna i mervärdesskattedirektivet om undantag för gemenskapsinterna förvärv av varor. Dessa fakturor angav likaledes platsen för lastning av de aktuella varorna, nämligen Kauno žuvis eller Plungės šaltis lokaler i Litauen, samt platsen för leverans av varorna, nämligen adresser i respektive förvärvares medlemsstat.

17 Efter en skatteinspektion beträffande riktigheten av beräknad mervärdesskatt ansåg den litauiska skatteinspektionen att de första leveranserna utgjorde interna leveranser – som ska beskattas till standardskattesatsen – och inte gemenskapsinterna leveranser – som är undantagna från mervärdesskatt. Denna bedömning fastställdes först av den nationella skatteinspektionen vid Republiken Litauens finansministerium, men ogillades därefter av Mokestinių ginčų komisija prie Lietuvos Respublikos vyriausybės (Skattetvistnämnden vid Republiken Litauens regering).

18 Den nationella skatteinspektionen vid Republiken Litauens finansministerium väckte talan vid Vilniaus apygardos administracinis teismas (Vilnius regionala förvaltningsdomstol), som upphävde Skattetvistnämnden vid Republiken Litauens regerings beslut och bedömde att de lokala och nationella skattemyndigheternas ståndpunkter var välgrundade.

19 Toridas överklagade denna dom till den hänskjutande domstolen.

20 Den hänskjutande domstolen vill få klarhet i kvalificeringen av de första leveranserna ur ett mervärdesskatteperspektiv. Från vad den hänskjutande domstolen har anfört att dessa transaktioner var en följd av de andra leveranserna och att de aktuella varorna enbart har varit föremål för en enda försändelse eller transport inom gemenskapen, undrar nämnda domstol vilka av de första eller andra leveranserna som ska kvalificeras som gemenskapsinterna leveranser, som är undantagna från skatteplikt enligt artikel 138.1 i mervärdesskattedirektivet.

21 Enligt den hänskjutande domstolen har det fastställts att transporten av de aktuella varorna till de slutliga förvärvarna verkligen har utförts och att varorna har deklarerats som motsvarande gemenskapsinterna förvärv i sina respektive medlemsstater. Den hänskjutande domstolen har vidare anfört att bevisningen i målet gör att det finns rimliga skäl att anta att Toridas var införstådd med alla de avgörande omständigheterna rörande de andra leveranserna. Med hänsyn till domen av den 6 april 2006, EMAG Handel Eder (C-245/04, EU:C:2006:232), och särskilt punkt 36 i den domen, hyser den hänskjutande domstolen tvivel om huruvida de första leveranserna kan dra fördel av undantaget från skatteplikt i artikel 138.1 i mervärdesskattedirektivet.

22 Denna domstol fastställde däremot att kedjan av två på varandra följande leveranser för en del av varorna involverade samma operatörer i olika medlemsstater och att Megalain agerade som en mellanhand. Detta ger ett intryck av att de ekonomiska transaktionerna i sin helhet kan betraktas som trepartstransaktioner, som innebär att tre operatörer etablerade och registrerade till mervärdesskatt i tre olika medlemsstater, genomför två på varandra följande leveranser, som ensamt är att betrakta som en enda gemenskapsintern transport. Detta kan falla under artikel 141 i mervärdesskattedirektivet. Slutligen undrar den hänskjutande domstolen om betydelsen av att en del av de aktuella varorna bearbetades vid tillämpningen av ett eventuellt undantag från skatteplikt för de första leveranserna.

23 Eftersom Megalain är registrerad till mervärdesskatt i Estland, befarar den hänskjutande domstolen, för övrigt, att ett eventuellt avslag på undantag från skatteplikt rörande de första leveranserna kommer att medföra dubbelbeskattning av samma ekonomiska transaktion, både på leveransen och på förvärvet.

24 Mot denna bakgrund beslutade Lietuvos vyriausiasis administracinis teismas (Litauens högsta förvaltningsdomstol) att vilandeförklara målet och ställa följande tolkningsfrågor till domstolen:

”1) Ska artiklarna 138.1, 140 a och 141 i [mervärdesskattedirektivet], jämförda med bland annat artiklarna 33 och 40 i samma direktiv, tolkas så, att en leverans av varor som genomförs av en beskattningsbar person som är etablerad i den första medlemsstaten, i en situation som den som är i fråga i det [aktuella] målet, i enlighet med dessa bestämmelser ska undantas från skatteplikt i det fall förvärvaren (det vill säga den person som identifierats som beskattningsbar person i den andra medlemsstaten) innan transaktionen avseende den leveransen påbörjas förklarar att denne har för avsikt att omedelbart sälja varorna, innan de transporteras från den första medlemsstaten, till en beskattningsbar person som är etablerad i en tredje medlemsstat, för vars räkning dessa varor transporteras (sänds) till den tredje medlemsstaten?

2) Påverkas svaret på den första frågan av den omständigheten att en del av varorna, innan de transporterades till den tredje medlemsstaten, bearbetades i enlighet med instruktioner från den person som är etablerad (registrerad till mervärdesskatt) i den andra medlemsstaten?”

Prövning av tolkningsfrågorna

Inledande synpunkter

25 Den hänskjutande domstolen har ställt sina två tolkningsfrågor för att få klarhet i hur artiklarna 33, 40, 138.1, 140 a och 141 i mervärdesskattedirektivet ska tolkas. Den hänskjutande domstolen vill särskilt veta huruvida leveranser av varor såsom de första leveranserna kan undantas från skatteplikt i den mening som avses i bestämmelserna i mervärdesskattedirektivet gällande gemenskapsinterna transaktioner.

26 Domstolen konstaterar emellertid att det endast är artikel 138.1 i direktivet som rör undantag från skatteplikt för leveranser av varor, medan artiklarna 140 a, 141 och 40 i mervärdesskattedirektivet endast avser gemenskapsinterna förvärv. Av samma anledning ska det noteras att artikel 33 i mervärdesskattedirektivet rör platsen för leveransen av varor, medan begäran om förhandsavgörande rör systemet med undantag från skatteplikt för leveranser av varor.

27 Under dessa omständigheter ska förevarande begäran om förhandsavgörande endast prövas i den del som avser tolkningen av artiklarna 40 och 138.1 i mervärdesskattedirektivet.

Den första frågan

28 Den hänskjutande domstolen har ställt den första frågan för att få klarhet i huruvida artikel 138.1 i mervärdesskattedirektivet ska tolkas så, att en leverans av varor som genomförs av en beskattningsbar person som är etablerad i den första medlemsstaten, i en situation som den som är i fråga i det nationella målet, i enlighet med denna bestämmelse ska undantas från mervärdesskatt i det fall förvärvaren, som identifierats som beskattningsbar person i den andra medlemsstaten, innan transaktionen avseende den leveransen påbörjas informerar leverantören om att denne kommer att omedelbart sälja varorna vidare, innan de transporteras från den första medlemsstaten, till en beskattningsbar person som är etablerad i en tredje medlemsstat och transportera dessa till den tredje medlemsstaten.

29 Enligt artikel 138.1 i detta direktiv ska medlemsstaterna tillämpa undantag från skatteplikt för leverans av varor som av säljaren eller förvärvaren eller för säljarens eller förvärvarens räkning försänds eller transporteras ut ur respektive medlemsstats territorium men inom unionen, om leveransen görs till en annan beskattningsbar person eller en icke beskattningsbar juridisk person som agerar i denna egenskap i en annan medlemsstat än den från vilken försändelsen eller transporten av varorna avgår.

30 Enligt domstolens fasta praxis kan undantaget från skatteplikt för en gemenskapsintern leverans av en vara, i den mening som avses i artikel 138.1, tillämpas först när rätten att såsom ägare förfoga över varan har övergått på förvärvaren och leverantören visar att denna vara har försänts eller transporterats till en annan medlemsstat, och varan genom denna försändelse eller transport fysiskt har lämnat territoriet i den medlemsstat varifrån leveransen sker (se, för ett liknande resonemang, dom av den 16 december 2010, Euro Tyre Holding, C-430/09, EU:C:2010:786, punkt 29 och där angiven rättspraxis).

31 Det ska även påpekas att en gemenskapsintern leverans enligt artikel 138.1 i mervärdesskattedirektivet motsvarar ett gemenskapsinternt förvärv, enligt definitionen i artikel 20 i direktivet, och att dessa två bestämmelser följaktligen ska tolkas på ett sådant sätt att de får samma innebörd och räckvidd (se, för ett liknande resonemang, dom av den 27 september 2007, Teleos m.fl., C-409/04, EU:C:2007:548, punkt 34).

32 Det följer emellertid av artikel 20 i direktivet att ett förvärv endast kan kvalificeras som gemenskapsinternt förvärv om varan transporteras eller försänds till förvärvaren.

33 Således finns det skäl att anse att villkoren för tillämpningen av artikel 138.1 i mervärdesskattedirektivet inte är uppfyllda om den vara som är föremål för leveransen, inte har transporterats eller försänts till förvärvaren, där förvärvet motsvaras av den berörda leveransen.

34 Vad angår sådana transaktioner som, såsom i det nationella målet, formar en kedja av två på varandra följande leveranser, vilka bara har gett upphov till en enda gemenskapsintern transport, framgår det, för det första, av domstolens praxis att denna transport bara kan hänföras till den ena av dessa två leveranser, och det är endast denna leverans som ska undantas från skatteplikt med tillämpning av artikel 138.1 i mervärdesskattedirektivet (se, för ett liknande resonemang, dom av den 6 april 2006, EMAG Handel Eder, C-245/04, EU:C:2006:232, punkt 45).

35 För det andra, för att avgöra vilken av de två leveranserna som utgör en gemenskapsintern leverans ska det göras en helhetsbedömning av samtliga omständigheter i det enskilda fallet (se, för ett liknande resonemang, dom av den 16 december 2010, Euro Tyre Holding, C-430/09, EU:C:2010:786, punkt 27, och dom av den 27 september 2012, VSTR, C-587/10, EU:C:2012:592, punkt 32).

36 I anslutning till denna bedömning ska i synnerhet tidpunkten då den andra övergången av rätten – att såsom ägare förfoga över varan ägde rum till den slutlige förvärvaren – fastställas. För det fall att den andra övergången av denna rätt, alltså den andra leveransen, ägde rum före den gemenskapsinterna transporten, kan denna transport nämligen inte längre hänföras till den första leveransen till förmån för den första förvärvaren (se, för ett liknande resonemang, dom av den 27 september 2012, VSTR, C-587/10, EU:C:2012:592, punkt 32 och där angiven rättspraxis).

37 Om två på varandra följande leveranser bara har gett upphov till en enda gemenskapsintern transport är det nödvändigt att pröva huruvida denna transport ägde rum efter den andra leveransen, för att avgöra vilken av de två leveranserna som utgör den gemenskapsinterna leveransen. Om detta är fallet, ska endast den andra leveransen kvalificeras som gemenskapsintern leverans och eventuellt få dra fördel av undantag från skatteplikt enligt artikel 138.1 i mervärdesskattedirektivet.

38 I förevarande mål framgår det av begäran om förhandsavgörande att den leverans som Megalain har utfört till de slutliga förvärvarna har ägt rum innan den gemenskapsinterna transporten.

39 Begäran om förhandsavgörande preciserar även att mellanhanden, Megalain, som är registrerad till mervärdesskatt i Estland, inte var mottagare av den gemenskapsinterna transporten av de aktuella varorna, utan att dessa blev transporterade direkt till de medlemsstater där de slutliga förvärvarna var etablerade, nämligen till Danmark, Tyskland, Nederländerna och Polen.

40 Med förbehåll för den hänskjutande domstolens prövning, utgör de första leveranserna i det nationella målet således interna leveranser, som inte kan omfattas av undantag från mervärdesskatt enligt artikel 138.1 i mervärdesskattedirektivet.

41 Denna bedömning påverkas inte av att mellanhanden var etablerad och registrerad till mervärdesskatt i Estland. Förvisso anser den hänskjutande domstolen att om de första leveranserna ska kvalificeras som beskattningsbara transaktioner, kan det innebära en risk för dubbelbeskattning, eftersom Megalain deklarerat sina förvärv i Estland.

42 Det framgår emellertid av ordalydelsen i artiklarna 20 och 138.1 i mervärdesskattedirektivet att platsen för en aktörs registrering till mervärdesskatt inte är ett kriterium för att kvalificeras som en gemenskapsintern leverans eller ett gemenskapsinternt förvärv.

43 Den hänskjutande domstolen anser att om de första leveranserna ska kvalificeras som beskattningsbara transaktioner, kan det innebära en risk för dubbelbeskattning. Som kommissionen emellertid har gjort gällande i sina skriftliga yttranden, kan denna risk inte motivera ett undantag från skatteplikt för dessa transaktioner, eftersom en korrekt tillämpning av mervärdesskattedirektivet ger möjlighet för att undvika dubbelbeskattning och garantera skatteneutralitet.

44 Den första frågan ska följaktligen besvaras så, att artikel 138.1 i mervärdesskattedirektivet ska tolkas så, att en leverans av varor som genomförs av en beskattningsbar person som är etablerad i den första medlemsstaten, i en situation som den i det nationella målet, i enlighet med denna bestämmelse inte ska undantas från mervärdesskatt i det fall förvärvaren, som identifierats som beskattningsbar person i den andra medlemsstaten, innan transaktionen avseende den leveransen påbörjas, informerar leverantören om att denne kommer att omedelbart sälja varorna vidare, innan de transporteras från den första medlemsstaten, till en beskattningsbar person som är etablerad i en tredje medlemsstat och transportera dessa till den tredje medlemsstaten, under förutsättning att denna andra leverans av varor varit undantagen från skatteplikt och att varorna därefter har transporterats från den första medlemsstaten till den medlemsstat där den tredje beskattningsbara personen är etablerad. Den första förvärvarens registrering till mervärdesskatt i en annan medlemsstat än platsen för den första leveransen eller det slutliga förvärvet, är inte ett kriterium för kvalificering av en transaktion som gemenskapsintern, eller i sig själv ett tillräckligt bevismedel för att visa att en transaktion är av gemenskapsintern karaktär.

Den andra frågan

45 Den hänskjutande domstolen har ställt den andra frågan för att få klarhet i huruvida artikel 138.1 mervärdesskattedirektivet ska tolkas så, att en bearbetning av varor, under två på varandra följande leveranser, såsom är fallet i det nationella målet, som sker på order av mellanhanden och utförs före varornas transport till den slutliga förvärvarens medlemsstat, har någon betydelse för villkoren för undantag för skatteplikt rörande den första leveransen.

46 Det framgår av begäran om förhandsavgörande att en del av de aktuella varorna i det nationella målet har bearbetats, nämligen klassificerats och förpackats, på order av Megalain efter de andra leveranserna och före varornas transport till medlemsstaterna där de slutliga förvärvarna är etablerade. Den hänskjutande domstolen är emellertid av uppfattningen att en analys av bestämmelserna i mervärdesskattedirektivet ger intryck av att det ska vara samma varor i fråga om undantag från skatteplikt, och inte bearbetade varor, som ska levereras.

47 Domstolen erinrar om att det i artikel 138.1 i mervärdesskattedirektivet föreskrivs att medlemsstaterna är skyldiga att tillämpa undantag från skatteplikt för leverans av varor som uppfyller de där uppräknade uttömmande materiella villkoren (dom av den 9 februari 2017, Euro Tyre, C-21/16, EU:C:2017:106, punkt 29). Bearbetningen av varor, som varit föremål för en leverans, är emellertid inte föremål för de materiella bestämmelserna i denna artikel.

48 Vad angår en kedja av två sådana leveranser som i målet vid den nationella domstolen, är det tillräckligt att konstatera att det framgår av svaret på den första tolkningsfrågan att de första leveranserna inte kan kvalificeras som gemenskapsinterna, då de inte har varit föremål för någon gemenskapsintern transport. En eventuell bearbetning av varorna efter dessa första leveranser kan inte ändra på denna bedömning.

49 Den andra frågan ska följaktligen besvaras på följande sätt. Artikel 138.1 mervärdesskattedirektivet ska tolkas så, att en bearbetning av varor, under två på varandra följande leveranser, såsom är fallet i det nationella målet, som sker på order av mellanhanden och utförs före varornas transport till den slutliga förvärvarens medlemsstat, inte har någon betydelse för villkoren för eventuellt undantag för skatteplikt rörande den första leveransen, eftersom denna bearbetning har skett efter den första leveransen.

Rättegångskostnader

50 Eftersom förfarandet i förhållande till parterna i det nationella målet utgör ett led i beredningen av samma mål, ankommer det på den hänskjutande 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 (nionde avdelningen) följande:

1) Artikel 138.1 i rådets direktiv 2006/112/EG av den 28 november 2006 om ett gemensamt system för mervärdesskatt ska tolkas så, att en leverans av varor som genomförs av en beskattningsbar person som är etablerad i den första medlemsstaten, i en situation som den i det nationella målet, i enlighet med denna bestämmelse inte ska undantas från mervärdesskatt i det fall förvärvaren, som identifierats som beskattningsbar person i den andra medlemsstaten, innan transaktionen avseende den leveransen påbörjas, informerar leverantören om att denne kommer att omedelbart sälja varorna vidare, innan de transporteras från den första medlemsstaten, till en beskattningsbar person som är etablerad i en tredje medlemsstat och transportera dessa till den tredje medlemsstaten, under förutsättning att denna andra leverans av varor varit undantagen från skatteplikt och att varorna därefter har transporterats från den första medlemsstaten till den medlemsstat där den tredje beskattningsbara personen är etablerad. Den första förvärvarens registrering till mervärdesskatt i en annan medlemsstat än platsen för den första leveransen eller det slutliga förvärvet, är inte ett kriterium för kvalificering av en transaktion som gemenskapsintern, eller i sig själv ett tillräckligt bevismedel för att visa att en transaktion är av gemenskapsintern karaktär.

2) Artikel 138.1 i direktiv 2006/112 ska tolkas så, att en bearbetning av varor, under två på varandra följande leveranser, såsom är fallet i det nationella målet, som sker på order av mellanhanden och utförs före varornas transport till den slutliga förvärvarens medlemsstat, inte har någon betydelse för villkoren för eventuellt undantag för skatteplikt rörande den första leveransen, eftersom denna bearbetning har skett efter den första leveransen.

Underskrifter