FORSLAG TIL AFGØRELSE FRA GENERALADVOKAT J. KOKOTT fremsat den 6. maj 2010[1]

I — Indledning

1. Med denne præjudicielle forelæggelse har den svenske Regeringsrätt anmodet Domstolen om en fortolkning af reglerne i Rådets direktiv 2006/112/EF af 28. november 2006 om det fælles merværdiafgiftssystem[2] (herefter »direktiv 2006/112«) vedrørende erhvervelse inden for Fællesskabet.

2. Konkret drejer sagen sig om den afgiftsmæssige behandling af erhvervelsen af en ny sejlbåd, som køberen X har til hensigt at overtage i Det Forenede Kongerige, benytte i tre til fem måneder i denne eller i en anden medlemsstat for derefter at bringe den til sin bopæl i Sverige. X har gjort gældende, at der i et sådant tilfælde er tale om en indenlandsk levering, hvoraf der skal svares afgift i oprindelsesstaten. De svenske skattemyndigheder har derimod gjort gældende — under sagen for Domstolen med støtte fra den tyske regering og Kommissionen — at der (på trods af den mellemliggende periode) foreligger en erhvervelse inden for Fællesskabet i Sverige.

II — Retsforskrifter

A — *EU-retlige forskrifter*

3. 11. betragtning til 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 erhvervelser inden for Fællesskabet af en bestemt værdi, når erhververen er en afgiftspligtig person, der er fritaget for afgift, eller en ikke-afgiftspligtig juridisk person, samt på visse transaktioner inden for Fællesskabet i form af fjernsalg og

1 — Originalsprog: tysk.
2 — EUT L 347, s. 1.

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.«

4. De relevante passager i artikel 2, stk. 1, i direktiv 2006/112 har følgende ordlyd:

»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 […]«

5. Artikel 2, stk. 2, i direktiv 2006/112 indeholder følgende supplerende bestemmelse:

»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. Artikel 14, stk. 1, i direktiv 2006/112 definerer begrebet »levering af varer« således:

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

7. I henhold til artikel 20, stk. 1, i direktiv 2006/112 forstås »ved »erhvervelse af varer inden for Fællesskabet« […] 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. Artikel 68 i direktiv 2006/112 bestemmer, at afgiftspligten indtræder på det tidspunkt, hvor erhvervelsen af varer inden for Fællesskabet finder sted. I den forbindelse anses erhvervelsen i henhold til artikel 68 for at finde sted på det tidspunkt, hvor leveringen inden for medlemsstaten af lignende varer anses for at finde sted.

10. Artikel 138 i direktiv 2006/112 bestemmer følgende om fritagelse i forbindelse med leveringer inden for Fællesskabet:

»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 […]«

B — *Svensk ret*

11. I henhold til kapitel 1, § 1, i mervärdesskattelagen (1994:200) (momsloven, herefter »ML«) skal der svares moms til staten af bl.a. afgiftspligtig omsætning på svensk område af varer som led i en erhvervsmæssig virksomhed og af afgiftspligtige erhvervelser inden for Fællesskabet af varer, som udgør løsøre. Ifølge ML's kapitel 2a, § 3, skal en vare anses for erhvervet inden for Fællesskabet, såfremt erhvervelsen vedrører et nyt transportmiddel, som angivet i ML's kapitel 1, § 13a.

12. I henhold til ML's 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.

13. I henhold til ML's 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 eller af sælgeren eller for en af disses regning til Sverige fra en anden medlemsstat.

14. I henhold til ML's 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.

III — Sagens faktiske omstændigheder og de præjudicielle spørgsmål

15. En privatperson, X, som er bosat i Sverige, har til hensigt i Det Forenede Kongerige at erhverve en sejlbåd med en længde på over 7,5 meter til privat brug. Efter levering af sejlbåden har X til hensigt enten at anvende den til rekreative formål i oprindelsesstaten i tre til fem måneder, og dermed sejle båden i mere end 100 timer, eller alternativt at lade sejlbåden forlade oprindelsesstaten direkte efter leveringen med henblik på lignende anvendelse i en anden medlemsstat end Sverige. Efter den forventede anvendelse skal båden i begge tilfælde sejles til Sverige, der er det endelige bestemmelsessted.

16. For at få klarhed over de skatte- og afgiftsretlige konsekvenser af erhvervelsen anmodede X Skatterättsnämnden om en

forhåndsbesked og spurgte, om der ved erhvervelsen pålægges afgift i Sverige i nogen af de omhandlede tilfælde.

17. Skatterättsnämnden fastslog, at X i begge tilfælde anses for at foretage en erhvervelse af et nyt transportmiddel inden for Fællesskabet, der indebærer, at X skal betale afgift i Sverige. Denne forhåndsbesked har X nu anket til Regeringsrätten. Han har gjort gældende, at leveringen af båden skal pålægges moms som indenlandsk levering i Det Forenede Kongerige. På denne baggrund forelagde Regeringsrätten ved kendelse af 16. februar 2009 følgende præjudicielle spørgsmål for Domstolen:

»1) Skal artikel 138 og 20 i Rådets direktiv 2006/112/EF af 28. november 2006 om det fælles merværdiafgiftssystem fortolkes således, at transporten ud af oprindelsesstatens 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 Rådets direktiv om det fælles merværdiafgiftssystem?«

18. Under den skriftlige forhandling ved Domstolen har X, Skatteverket, den tyske regering og Europa-Kommissionen indgivet indlæg. Under retsmødet har X, den svenske regering og Kommissionen afgivet mundtlige indlæg.

IV — Retlig vurdering

A — *Om det første, andet og tredje præjudicielle spørgsmål*

19. De første tre præjudicielle spørgsmål, som behandles samlet, skal skabe klarhed over betingelserne for, at der kan være tale henholdsvis om en erhvervelse inden for Fællesskabet i henhold til artikel 20 i direktiv 2006/112 og om en levering inden for Fællesskabet, der er fritaget for afgift, i henhold til direktivets artikel 138, når den pågældende vare ikke straks transporteres fra oprindelsesstaten til bestemmelsesstaten. Regeringsrätten ønsker desuden oplyst, om det i denne forbindelse har nogen betydning, 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 (tredje præjudicielle spørgsmål).

20. I henhold til artikel 2, stk. 1, litra b), nr. ii), sammenholdt med stk. 2, litra a), nr. ii), i direktiv 2006/112, er erhvervelsen af et nyt fartøj, der er over 7,5 meter langt, inden for Fællesskabet foretaget af en ikke-afgiftspligtig person momspligtig i den stat, på hvis område erhvervelsen er foretaget.

21. Direktivets artikel 20 definerer erhvervelse inden for Fællesskabet som 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.

22. I overensstemmelse hermed gør artikel 138, stk. 1, i direktiv 2006/112 fritagelsen af en levering inden for Fællesskabet betinget af, at den pågældende vare af sælgeren, erhververen eller for disses regning forsendes eller transporteres til steder uden for medlemsstaternes respektive områder, men inden for Unionen.

23. En erhvervelse inden for Fællesskabet er således afgiftspligtig, når to betingelser er opfyldt: For det første skal erhververen erhverve retten til at råde over varen som ejer, for det andet skal varen forsendes eller transporteres fra oprindelsesstaten til en anden medlemsstat. Denne anden betingelse skal tillige være opfyldt, for at leveringen fritages for afgift i oprindelsesstaten. Efter Domstolens praksis skal kvalificeringen af en levering eller erhvervelse inden for Fællesskabet ske på grundlag af objektive elementer, såsom den fysiske flytning af de berørte varer mellem medlemsstater [3].

3 — Dom af 27.9.2007, sag C-409/04, Teleos m.fl., Sml. I, s. 7797, præmis 40.

24. Det fremgår imidlertid ikke af ordlyden af disse bestemmelser, hvorledes den indbyrdes tidsmæssige eller materielle sammenhæng mellem overtagelsen af ejerrettighederne og tidspunktet, hvor transporten til en anden medlemsstat påbegyndes eller afsluttes, skal være.

25. X har gjort gældende, at der ikke længere er tale om en erhvervelse inden for Fællesskabet, når sejlbåden er blevet benyttet i mere end tre måneder eller 100 timer, inden transporten til bestemmelsesmedlemsstaten påbegyndes. Ibrugtagningen i oprindelsesstaten skal i den forbindelse ikke anses for en påbegyndelse af transporten, når sejladsen til bestemmelseshavnen ikke påbegyndes med det samme. Af hensyn til retssikkerheden bør der gælde en entydig frist.

26. De andre procesdeltagere har derimod anført, at forløbet skal bedømmes som en helhed, hvori den tidsmæssige sammenhæng mellem overdragelsen til erhververen og forsendelsen eller transporten blot er et af flere elementer, der skal tages i betragtning. Hvis det på forhånd står klart, at den endelige anvendelse skal finde sted i en anden medlemsstat end oprindelsesstaten, er dette af afgørende betydning for at antage, at der er tale om en erhvervelse inden for Fællesskabet i bestemmelsesstaten.

27. Spørgsmålet er, hvilket af de to synspunkter der er mest i overensstemmelse med formålet med bestemmelserne om erhvervelse inden for Fællesskabet. Med henblik på en besvarelse heraf skal jeg først redegøre for baggrunden for indførelsen af bestemmelserne om handelen i Fællesskabet [4].

28. Med momsen beskattes privatforbrug i indlandet. Derfor er levering af varer og tjenesteydelser i indlandet [artikel 2, stk. 1, litra a) og c), i direktiv 2006/112] afgiftspligtig. Desuden er erhvervelse af varer inden for Fællesskabet og indførsel af varer omfattet af afgiftspligten [artikel 2, stk. 1, litra b) og d), i direktiv 2006/112]. De to sidstnævnte kriterier sikrer, at varer er afgiftspligtige i henholdsvis den stat, hvori de erhverves, og den indførselsstat, hvor de overgår til privat forbrug [5].

29. Afgiftspligten i forbindelse med erhvervelse inden for Fællesskabet blev indført pr. 1. januar 1993 som momsovergangsordning

4 — Jf. herom også punkt 24-29 i mit forslag til afgørelse af 11.1.2007, sag C-409/04, Teleos m.fl., Sml. I, s. 7797, og punkt 19-25 i mit forslag til afgørelse af 10.11.2005, sag C-245/04, EMAG Handel Eder, Sml. 2006 I, s. 3227.

5 — Jf. dom af 6.4.2006, sag C-245/04, EMAG Handel Eder, Sml. I, s. 3227, præmis 31 og 40, dommen i sagen Teleos m.fl., nævnt ovenfor i fodnote 3, præmis 36, og domme af 27.9.2007, sag C-146/05, Collée, Sml. I, s. 7861, præmis 22, og sag C-184/05, Twoh International, Sml. I, s. 7897, præmis 22.

for samhandelen mellem medlemsstaterne [6]. Indtil da blev levering af varer mellem to medlemsstater betragtet som øvrig international samhandel. Grænseoverskridelsen i forbindelse med henholdsvis ud- og indførslen var det afgørende punkt i forbindelse med momspålæggelsen. I takt med gennemførelsen af det indre marked blev kontrollen ved grænserne mellem medlemsstaterne afskaffet, hvilket krævede en ny udformning af momsordningerne for samhandelen mellem medlemsstaterne.

30. Reformen gik dog ikke så vidt, at reglerne for levering af varer i indlandet også kom til at omfatte samhandelen mellem to medlemsstater. Dette ville nemlig have betydet, at momsen ikke længere tilfaldt den stat, som varen indføres i, og hvor varen forbruges, men den stat, hvorfra varen forsendes. Overgangsordningen ændrede derimod intet ved den hidtidige fordeling af beskatningskompetencen mellem medlemsstaterne [7].

31. For at opnå, at momsen også fremover tilfalder den medlemsstat, hvor det endelige forbrug finder sted, blev der mellem medlemsstaterne indført erhvervelse inden for Fællesskabet som en ny afgiftsudløsende begivenhed samtidig med, at levering inden for Fællesskabet blev afgiftsfritaget.

32. Forsendelsen eller transporten til en anden medlemsstat er således af afgørende betydning for afgrænsningen af en indenlandsk levering fra en levering inden for Fællesskabet. Denne betingelse for afgiftspligtens indtræden skal sikre, at beskatningskompetencen mellem leveringsstaten og bestemmelsesstaten fordeles på grundlag af, hvor det endelige forbrug finder sted.

33. Ud over at fordele beskatningskompetencen har reglerne om beskatning af erhvervelse af nye transportmidler inden for Fællesskabet, som det fremgår af 11. betragtning til direktiv 2006/112, desuden navnlig til formål at forhindre konkurrenceforvridninger på grund af forskellige afgiftssatser i medlemsstaterne.

34. Mens en erhvervelse inden for Fællesskabet i henhold til artikel 2, stk. 1, litra b), nr. i), i direktiv 2006/112 generelt kun pålægges afgift, hvis den er foretaget af en afgiftspligtig person eller en ikke-afgiftspligtig juridisk person, har lovgiver i forbindelse med nye transportmidler også pålagt privatpersoners erhvervelse heraf afgift. I betragtning af den

6 — Rådets direktiv 91/680/EØF af 16.12.1991 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.

7 — Jf. EMAG-dommen, nævnt ovenfor i fodnote 5, præmis 27, og dommen i sagen Teleos m.fl., nævnt ovenfor i fodnote 3, præmis 22, begge med henvisning til syvende til tiende betragtning til direktiv 91/680.

høje værdi [8] og af, hvor let det er at transportere disse varer, ville der for privatpersoner være et incitament til at erhverve transportmidler i medlemsstater med en lavere momssats, såfremt leveringen blev beskattet i oprindelsesmedlemsstaten. Beskatningen i den stat, på hvis område erhvervelsen er foretaget, sikrer, at erhververen skal betale samme afgift, uanset i hvilken stat han køber transportmidlet. Dermed udelukker bestemmelserne, at forhandlere af transportmidler får konkurrencefordele, alene fordi der gælder en lavere momssats i den stat, hvor de har deres hjemsted.

35. Fortolkningen af bestemmelserne om levering og erhvervelse inden for Fællesskabet skal sikre, at fordelingen af beskatningskompetencen og de lige konkurrencevilkår ikke kan omgås ved målrettede afgiftskonstruktioner.

36. Som Skatteverket, den tyske regering og Kommissionen med rette har gjort gældende, kan de afgiftspligtige uanset forbrugsstedet vilkårligt beslutte, hvor erhvervelsen af et nyt transportmiddel skal beskattes, såfremt en forskydning af beskatningskompetencen til den stat, på hvis område erhvervelsen er foretaget, alene afhænger af, at transportmidlet inden for en bestemt frist efter leveringen forlader oprindelsesstaten eller ankommer til bestemmelsesstaten. Utilsigtede forsinkelser af transporten kan også udløse en forskydning af beskatningsretten, selv om den pågældende vare utvivlsomt overgår til endeligt forbrug i en anden medlemsstat end leveringsstaten.

37. I stedet for at lægge stive frister, som desuden slet ikke er fastsat i selve direktivet, til grund, skal det på grundlag af en samlet bedømmelse af alle væsentlige forhold fastslås, i hvilken medlemsstat det endelige forbrug vil finde sted. Herved skal der hovedsageligt tages hensyn til objektive forhold.

38. I den foreliggende sag kan det foruden transportens tidsmæssige forløb f.eks. være af betydning, hvor sejlbåden er registreret, og hvor erhververen har fast liggeplads til båden. En privat erhververs bopæl kan ligeledes være et indicium for, hvor båden på sigt skal benyttes fast. Ved vurderingen af det tidsmæssige forløb kan bl.a. afstanden mellem leverings- og bestemmelsesstaten og den leverede vares levetid spille en rolle. Har overførslen set i forhold til transportmidlets samlede levetid kun været af helt underordnet varighed, må det forventes, at forbruget af varen i det væsentlige vil finde sted i bestemmelsesstaten.

8 — I henhold til artikel 2, stk. 2, litra a), nr. ii), i direktiv 2006/112 finder afgiftspålæggelsen for privatpersoner kun anvendelse på fartøjer, der er mere end 7,5 meter lange.

39. Selv om begreberne levering og erhvervelse inden for Fællesskabet har en objektiv karakter og finder anvendelse uafhængigt af de pågældende transaktioners formål og resultater [9], er det alligevel nødvendigt at tage hensyn til de hensigter med hensyn til det endelige anvendelsessted, som erhververen giver udtryk for ved leveringen, bestyrket af objektive forhold [10]. Sælgeren skal nemlig allerede ved udstedelsen af fakturaen vide, om den skal påføres moms, eller om han kan undlade dette, fordi der skal foretages en afgiftsfritaget levering inden for Fællesskabet.

40. I henhold til artikel 68 i direktiv 2006/112 indtræder afgiftspligten ved en erhvervelse inden for Fællesskabet, så snart en tilsvarende levering inden for en medlemsstat anses for at finde sted. Afgørende herfor er i henhold til direktivets artikel 63, sammenholdt med dets artikel 14, det tidspunkt, hvor erhververen erhverver ret til som ejer at råde over en løsøregenstand. Tager erhververen selv imod genstanden i oprindelsesstaten, er kriteriet for en indenlandsk levering allerede opfyldt. Hvorvidt der i stedet rent faktisk er tale om en erhvervelse inden for Fællesskabet i en anden medlemsstat, kan på dette tidspunkt kun konstateres på grundlag af erhververens oplysninger om den planlagte transport til en anden medlemsstat og den endelige anvendelse i denne stat.

41. En privatpersons erhvervelse af et transportmiddel inden for Fællesskabet udgør i så henseende et særtilfælde. For det første er det usædvanligt, at en person, der i sig selv ikke er afgiftspligtig, bevirker, at afgiftspligten indtræder. For det andet udviser denne sag det særtræk, at en privat erhververs ibrugtagning af et transportmiddel i oprindelsesstaten ofte ikke kan afgrænses klart fra påbegyndelsen af transporten til bestemmelsesstaten.

42. Disse særlige omstændigheder medfører imidlertid ikke, at afgrænsningen af en indenlandsk levering fra en levering inden for Fællesskabet alene sker på grundlag af, om der ligger et bestemt tidsrum mellem udleveringen af transportmidlet til erhververen og påbegyndelsen af transporten af transportmidlet fra oprindelsesstatens område til

9 — Dommen i sagen Teleos m.fl., nævnt ovenfor i fodnote 3, præmis 38, med henvisning til 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.

10 — Med henblik på at fastslå, om en vare skal anvendes som led i en økonomisk virksomhed som omhandlet i henholdsvis sjette direktivs artikel 4, stk. 1, og direktiv 2006/112's artikel 9, stk. 1, således at der kan gøres krav på fradrag af indgående afgift, skal der efter fast praksis lægges vægt på erhververens hensigt bestyrket af objektive momenter, jf. dom af 14.2.1985, sag 268/83, Rompelman, Sml. s. 655, præmis 24, og af 8.6.2000, sag C-400/98, Breitsohl, Sml. I, s. 4321, præmis 34-39. Ved fastsættelsen af omfanget af retten til fradrag af indgående moms er det afgørende ligeledes den brug, der gøres af et gode, eller som påtænkes for denne, jf. dom af 15.12.2005, sag C-63/04, Centralan Property, Sml. I, s. 11087, præmis 54.

bestemmelsesstaten. Formålet med særbestemmelsen i artikel 2, stk. 1, litra b), nr. ii), sammenholdt med stk. 2, litra a), nr. ii), i direktiv 2006/112, nemlig at forhindre konkurrenceforvridninger, kræver netop i denne sammenhæng, at der ikke kun lægges vægt på tidsforløbet, men at der lægges en samlet bedømmelse af alle forhold, herunder erhververens hensigter bestyrket af konkrete holdepunkter, til grund.

43. X har dog gjort gældende, at retssikkerhedsprincippet kræver, at der fastsættes en bestemt frist.

44. Efter fast praksis gælder retssikkerhedsprincippet med særlig styrke, når der er tale om bestemmelser med retsvirkninger af økonomisk art, således at de berørte kan få et nøjagtigt kendskab til omfanget af de forpligtelser, der herved pålægges dem [11].

45. Endvidere har Domstolen af hensyn til retssikkerheden principielt afvist at kvalificere en transaktion som en transaktion inden for Fællesskabet alene på grundlag af leverandørens eller erhververens hensigt om at foretage en sådan [12]. Denne vurdering er dog baseret på den betragtning, at afgiftsmyndigheden ikke skal være forpligtet til at gennemføre undersøgelser med henblik på at fastlægge den afgiftspligtige persons hensigt. Desuden har Domstolen udtrykkeligt taget forbehold for undtagelsestilfælde.

46. Det er derfor ikke i modstrid med retssikkerhedsprincippet, såfremt kvalificeringen som erhvervelse inden for Fællesskabet i et tilfælde som det foreliggende gøres betinget af en samlet bedømmelse af alle forhold, herunder den hensigt med hensyn til, hvor varen skal anvendes, som erhververen giver udtryk for, bestyrket af objektive forhold. Denne fremgangsmåde medfører navnlig ikke, at erhververen pålægges en pligt til at betale afgift af erhvervelsen inden for Fællesskabet på en måde, der ikke kunne forudses, da dennes egne oplysninger om det endelige forbrug lægges til grund.

47. Ifølge det af X oplyste er en afgiftsfritagelse af en levering inden for Fællesskabet i Det Forenede Kongerige dog betinget af, at båden forlader denne medlemsstats område inden for to måneder. X har gjort gældende, at der derfor foreligger en risiko for dobbeltbeskatning, når leveringen efter udløbet af denne frist er afgiftspligtig i oprindelsesstaten som indenlandsk levering og samtidig anses for en afgiftspligtig erhvervelse inden for Fællesskabet i bestemmelsesstaten.

11 — Jf. dom af 15.12.1987, sag 326/85, Nederlandene mod Kommissionen, Sml. s. 5091, præmis 24, og af 21.2.2006, sag C-255/02, Halifax m.fl., Sml. I, s. 1609, præmis 72, samt dommen i sagen Teleos m.fl., nævnt ovenfor i fodnote 3, præmis 46.

12 — Dom af 6.4.1995, sag C-4/94, BLP Group, Sml. I, s. 983, præmis 24, dommen i sagen Optigen m.fl., nævnt ovenfor i fodnote 9, præmis 45, i sagen Kittel og Recolta Recycling, nævnt ovenfor i fodnote 9, præmis 42, og i sagen Teleos m.fl., nævnt ovenfor i fodnote 3, præmis 39, samt dom af 29.10.2009, sag C-29/08, AB SKF, Sml. I, s. 10413, præmis 77.

48. Herved skal bemærkes, at levering inden for Fællesskabet af en vare og erhvervelsen heraf inden for Fællesskabet i realiteten udgør én og samme økonomiske transaktion, selv om den skaber forskellige rettigheder og forpligtelser for både transaktionens parter og for skatte- og afgiftsmyndighederne i de berørte medlemsstater [13].

49. Ganske vist udøver den medlemsstat, hvortil varerne ankommer efter forsendelse eller transport, og hvor der er foretaget en erhvervelse af varer inden for Fællesskabet, sin kompetence til at pålægge moms ifølge artikel 21 i Rådets forordning (EF) nr. 1777/2005 om foranstaltninger til gennemførelse af direktiv 77/388/EØF om det fælles merværdiafgiftssystem [14], uanset den momsbehandling af transaktionen, der er foretaget i den medlemsstat, hvor forsendelsen eller transporten af varerne er påbegyndt. I så henseende er medlemsstaterne dog forpligtet til at lægge en ensartet fortolkning af bestemmelserne om fritagelse af leveringer inden for Fællesskabet (artikel 138 i direktiv 2006/112) og om beskatning af erhvervelse inden for Fællesskabet (artikel 20 i direktiv 2006/112) til grund.

50. Disse bestemmelser skal fortolkes således, at de med hensyn til den tidsmæssige og materielle sammenhæng mellem leveringen og transporten eller forsendelsen til bestemmelsesstaten har en identisk betydning og rækkevidde [15]. I modsat fald opfylder fritagelsen af leveringer inden for Fællesskabet ikke sit formål, som er at undgå dobbeltbeskatning af leveringer i handelen inden for Fællesskabet og derved sikre den afgiftsmæssige neutralitet [16].

51. Det bemærkes endvidere, at afgiftsfritagelsen af leveringer inden for Fællesskabet i henhold til artikel 131 i direktiv 2006/112 anvendes på betingelser, som medlemsstaterne fastsætter for at sikre en korrekt og enkel anvendelse af de pågældende fritagelser og hindre enhver form for unddragelse, undgåelse og misbrug. Dette indbefatter principielt muligheden for, at oprindelsesstaten fastsætter bestemte frister, inden for hvilke varen i forbindelse med en levering inden for Fællesskabet som regel skal forlade denne stats område.

52. Medlemsstaterne skal imidlertid ved udøvelsen af de beføjelser, fællesskabsdirektiverne tillægger dem, overholde de almindelige retsprincipper, der er en del af Unionens retsorden, herunder bl.a.

13 — Dommen i sagen Teleos m.fl., nævnt ovenfor i fodnote 3, præmis 23.

14 — EUT L 288, s. 1.

15 — Jf. i denne retning dommen i sagen Teleos m.fl., nævnt ovenfor i fodnote 3, præmis 34.

16 — Dommen i sagen Teleos m.fl., nævnt ovenfor i fodnote 3, præmis 25, og Collée-dommen, nævnt ovenfor i fodnote 5, præmis 23.

retssikkerhedsprincippet og proportionalitetsprincippet [17]. De foranstaltninger, som medlemsstaterne kan træffe for at sikre en nøjagtig opkrævning af afgiften og for at undgå afgiftssvig, må ikke anvendes på en sådan måde, at de anfægter princippet om momsens neutralitet [18].

53. Derfor skal nationale regler, der gør fritagelse af en levering inden for Fællesskabet betinget af, at visse frister for forsendelse eller transport overholdes, være tilstrækkeligt fleksible til, at der i særlige tilfælde også kan indrømmes afgiftsfritagelse, når varen faktisk har forladt den pågældende stats område efter et noget længere tidsrum, og det endelige forbrug i en anden medlemsstat er fastslået på grundlag af en samlet bedømmelse af alle forhold. I det mindste skal der under disse omstændigheder være mulighed for en efterfølgende berigtigelse af afgiftsansættelsen, hvis der ikke har været risiko for tab af skatte- og afgiftsindtægter, og de involverede parter har handlet i god tro [19].

54. Det første, andet og tredje præjudicielle spørgsmål bør herefter besvares med, at kvalificeringen af en transaktion vedrørende et nyt fartøj med en længde på mere end 7,5 meter som en afgiftsfritaget levering inden for Fællesskabet, som omhandlet i artikel 138 i direktiv 2006/112, og som en erhvervelse inden for Fællesskabet, der er afgiftspligtig i bestemmelsesstaten, som omhandlet i direktivets artikel 20, ikke alene afhænger af overholdelsen af en bestemt frist, inden for hvilken transportmidlet har forladt oprindelsesmedlemsstaten eller er ankommet til bestemmelsesmedlemsstaten. Denne kvalificering skal derimod ske på grundlag af en samlet bedømmelse af alle objektive forhold og under hensyntagen til erhververens hensigt med hensyn til varens endelige forbrug bestyrket af faktiske holdepunkter.

17 — Jf. i denne retning 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 48, og af 11.5.2006, sag C-384/04, Federation of Technological Industries m.fl., Sml. I, s. 4191, præmis 29 og 30, samt dommen i sagen Teleos m.fl., nævnt ovenfor i fodnote 3, præmis 45.

18 — Jf. i denne retning dom af 21.3.2000, forenede sager C-110/98 – C-147/98, Gabalfrisa m.fl., Sml. I, s. 1577, præmis 52, og dommen i sagen Halifax m.fl., nævnt ovenfor i fodnote 11, præmis 92, og i sagen Teleos m.fl., nævnt i fodnote 3, præmis 46.

19 — Jf. i denne retning Collée-dommen, nævnt ovenfor i fodnote 5, præmis 31, 35 og 37.

B — *Om det fjerde præjudicielle spørgsmål*

55. Med det fjerde præjudicielle spørgsmål ønsker Regeringsrätten oplyst, hvilket tidspunkt der er afgørende for vurderingen af, om et transportmiddel er nyt i henhold til artikel 2, stk. 2, litra b), i direktiv 2006/112.

56. X har gjort gældende, at det afgørende er det tidspunkt, hvor fartøjet når frem til bestemmelsesstaten.

57. De andre procesdeltagere har dog med rette henvist til ordlyden af artikel 2, stk. 2, litra b), nr. ii), i direktiv 2006/112. Herefter

betragtes et fartøj som nyt, når *levering* foretages inden for tre måneder efter første ibrugtagning, eller hvis fartøjet har sejlet højst 100 timer. Direktivets artikel 14 definerer »levering« som overdragelse af retten til som ejer at råde over et materielt gode. Denne ret opnår erhververen allerede på det tidspunkt, hvor båden overtages i oprindelsesstaten, og ikke først ved dens ankomst i bestemmelsesstaten.

58. Som den tyske regering har påpeget, kan anvendelsen af ankomsttidspunktet i bestemmelsesstaten som kriterium give den afgiftspligtige mulighed for at få indflydelse på beskatningsstedet, idet den afgiftspligtige kan forhale transporten og dermed ankomsten i bestemmelsesstaten ud over tremånedersfristen i artikel 2, stk. 2, litra b), nr. ii), i direktiv 2006/112. Dette vil være i strid med fordelingen af beskatningskompetencen, der er baseret på det sted, hvor forbruget faktisk finder sted [20].

59. Den tyske regering har endvidere anført, at der er risiko for, at transaktioner slet ikke beskattes. En afgiftspligtig i X's situation kan udføre en båd fra oprindelsesstaten og benytte sig af fritagelsen for leveringen inden for Fællesskabet, opholde sig i rum sø eller i en tredjestat i mere end 100 timer eller tre måneder og først derefter bringe båden til bestemmelsesstaten. Hvis tidspunktet for ankomsten i bestemmelsesstaten er afgørende for kvalificeringen som nyt fartøj, er der herefter ikke længere tale om en afgiftspligtig erhvervelse inden for Fællesskabet.

60. Hvorvidt et transportmiddel er nyt i henhold til artikel 2, stk. 2, litra b), nr. ii), i direktiv 2006/112, skal derfor vurderes ved leveringen og ikke ved ankomsten i bestemmelsesstaten.

61. Dette resultat er heller ikke i modstrid med artikel 40 i direktiv 2006/112. Ifølge denne bestemmelse 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. Denne bestemmelse har alene til formål at tildele bestemmelsesstaten retten til at beskatte en erhvervelse inden for Fællesskabet. Den siger ikke noget om, hvorvidt den pågældende vare skal være ny ved ankomsten i denne stat.

62. Det fjerde præjudicielle spørgsmål bør derfor besvares med, at der ved en erhvervelse inden for Fællesskabet med henblik på vurderingen af, om et transportmiddel er nyt i henhold til artikel 2, stk. 2, litra b), i direktiv 2006/112, skal tages udgangspunkt i leveringstidspunktet.

20 — Jf. herom også ovenfor, punkt 38 og 39 i dette forslag til afgørelse.

V — Forslag til afgørelse

63. Sammenfattende foreslår jeg, at de af Regeringsrätten forelagte spørgsmål besvares som følger:

»1) Kvalificeringen af en transaktion vedrørende et nyt fartøj med en længde på mere end 7,5 meter som en afgiftsfritaget levering, som omhandlet i artikel 138 i Rådets direktiv 2006/112/EF af 28. november 2006 om det fælles merværdiafgiftssystem, og som en erhvervelse inden for Fællesskabet, der er afgiftspligtig i bestemmelsesstaten, som omhandlet i direktivets artikel 20, afhænger ikke alene af overholdelsen af en bestemt frist, inden for hvilken transportmidlet har forladt oprindelsesmedlemsstaten eller er ankommet til bestemmelsesmedlemsstaten. Denne kvalificering skal derimod ske på grundlag af en samlet bedømmelse af alle objektive forhold og under hensyntagen til erhververens hensigt med hensyn til varens endelige forbrug bestyrket af faktiske holdepunkter.

2) Ved en erhvervelse inden for Fællesskabet skal der med henblik på vurderingen af, om et transportmiddel er nyt i henhold til artikel 2, stk. 2, litra b), i direktiv 2006/112, tages udgangspunkt i leveringstidspunktet.«