

DOMSTOLENS DOM (sjunde avdelningen)

den 6 mars 2014 (*)

”Begäran om förhandsavgörande – Beskattning – Mervärdesskatt –
Direktiv 2006/112/EG – Artikel 17.2 f – Kravet att en vara ska återsändas till den
medlemsstat från vilken den ursprungligen försänts eller transporterats från”

I de förenade målen C-606/12 och C-607/12,

angående begäran om förhandsavgörande enligt artikel 267 FEUF, framställd av
Commissione tributaria provinciale di Genova (Italien), genom beslut av
den 30 oktober 2012, som inkom till domstolen den 24 december 2012, i målen

Dresser-Rand SA

mot

Agenzia delle Entrate, Direzione Provinciale, Ufficio Controlli di Genova,

meddelar

DOMSTOLEN (sjunde avdelningen)

sammansatt av avdelningsordföranden J.L. da Cruz Vilaça (referent) samt domarna
G. Arestis och A. Arabadjiev,

generaladvokat: J. Kokott,

justitiesekreterare: A. Calot Escobar,

efter det skriftliga förfarandet,

med beaktande av de yttranden som avgetts av:

- Dresser-Rand SA, genom P. Centore, avvocato,
- Italiens regering, genom G. Palmieri, i egenskap av ombud, biträdd av
A. De Stefano, avvocato dello Stato,
- Europeiska kommissionen, genom D. Recchia och C. Soulay, båda i egenskap
av ombud,

med hänsyn till beslutet, efter att ha hört generaladvokaten, att avgöra målet utan
förslag till avgörande,

följande

Dom

- 1 Respektive begäran om förhandsavgörande avser tolkningen av artikel 17.2 f i rådets direktiv 2006/112/EG av den 28 november 2006 om ett gemensamt system för mervärdesskatt (EUT L 347, s. 1) (nedan kallat mervärdesskattedirektivet).
- 2 Respektive begäran har framställts i ett mål mellan Dresser-Rand SA (nedan kallat Dresser-Rand Frankrike), vilket är ett bolag bildat enligt fransk rätt och Agenzia delle Entrate, Direzione Provinciale, Ufficio Controlli di Genova. Målet rör beskattningsbeslut om uppbörd av mervärdesskatt för beskattningsåren 2007 och 2008.

Tillämpliga bestämmelser

Unionsrätt

- 3 I artikel 14 i mervärdesskattedirektivet föreskrivs följande:
 - ”1. Med *leverans av varor* avses överföring av rätten att såsom ägare föfoga över materiella tillgångar.
 2. Förutom den transaktion som avses i punkt 1 skall följande transaktioner anses som leverans av varor:
 - ...
 - c) Överföring av en vara i enlighet med ett kommissionsavtal om köp eller försäljning.
 - ...”
- 4 Artikel 17 i direktivet har följande lydelse:
 - ”1. Med leverans av varor mot ersättning skall likställas en beskattningsbar persons överföring av varor från sin rörelse till en annan medlemsstat.

Med *överföring av varor till en annan medlemsstat* avses varje försändelse eller transport av materiell lös egendom som utförs av en beskattningsbar person eller för hans räkning inom ramen för den beskattningsbara personens rörelse, till en bestämmelseort utanför den medlemsstats territorium där tillgångarna befinner sig men inom gemenskapen.
 2. En försändelse eller transport av en vara som avser någon av följande transaktioner skall inte anses som överföring till en annan medlemsstat:
 - ...
 - f) Tillhandahållande av en tjänst som utförs för den beskattningsbara personen och innebär att arbete på varan faktiskt utförs inom den medlemsstats territorium där försändelsen eller transporten av varan avslutas, förutsatt att varan sedan arbetet utförts återsänds till den beskattningsbara personen i den medlemsstat från vilken försändelsen eller transporten av den ursprungligen avgick.
 - ...

3. När något av villkoren för att punkt 2 skall vara tillämplig inte längre uppfylls, skall varan anses ha överförts till en annan medlemsstat. Överföringen skall i detta fall anses äga rum vid den tidpunkt då villkoret inte längre uppfylls.”

5 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.

När varor som förvärvats av en icke beskattningsbar juridisk person försänds eller transporteras från ett tredje territorium eller ett tredjeland och av den icke beskattningsbara juridiska personen importerats till en annan medlemsstat än den där försändelsen eller transporten avslutas, skall varorna anses ha försänts eller transporterats från importmedlemsstaten. Denna medlemsstat skall bevilja den importör som utsetts eller erkänts som betalningsskyldig för mervärdesskatten enligt artikel 201 återbetalning av den mervärdesskatt som har betalats i samband med importen, i den mån importören kan visa att hans förvärv varit föremål för mervärdesskatt i den medlemsstat där försändelsen eller transporten av varorna avslutades.”

6 Artikel 21 i samma direktiv likställer ”[e]n beskattningsbar persons användning, inom ramen för sin rörelse, av varor som av honom eller för hans räkning försänts eller transporterats från en annan medlemsstat inom vilken varorna producerats, utvunnits, bearbetats, inköpts eller förvärvats i den mening som avses i artikel 2.1 b, eller importerats av den beskattningsbara personen inom ramen för hans rörelse till denna andra medlemsstat” med ett gemenskapsinternt förvärv av varor mot ersättning.”

Italiensk rätt

7 I artikel 38 i lagdekret nr 331 av den 30 augusti 1993 om harmonisering av skattebestämmelser på olika områden (GURI nr 203 av den 30 augusti 1993, s. 12) under rubriken ”Gemenskapsinterna förvärv” föreskrivs följande:

”1. [Mervärdesskatt] ska tillämpas på gemenskapsinterna förvärv av varor inom landets territorium, inom ramen för en rörelse, vid bedrivandet av handel eller utövandet av ett fritt yrke, och på sådana förvärv av juridiska personer, sammanslutningar eller övriga organisationer enligt artikel 4 fjärde stycket i presidentdekret nr 633 av den 26 oktober 1972 [(GURI nr 292 av den 11 november 1972 – ordinarie tillägg, nedan kallat dekret nr 633)], om beskattningsbara personer inom statens territorium.

2. Med ’gemenskapsinternt förvärv’ avses förvärv mot ersättning av äganderätten till en vara eller andra sakrätter som överför förfoganderätten till varan som försänds eller transporteras till landets territorium från en annan medlemsstat, av leverantören, såsom beskattningsbar person, förvärvaren eller en tredje person som agerar för deras räkning.

3. Med gemenskapsinterna förvärv avses även:

...

- b) införsel av varor från en annan medlemsstat till landets territorium av en beskattningsbar person eller för dennes räkning. Denna bestämmelse ska även tillämpas vid försändelse eller transport till landets territorium av varor från en annan rörelse vars verksamhet bedrivs av samma person i en annan medlemsstat, för rörelsens ändamål,
- c) de förvärv i punkt 2 av juridiska personer, sammanslutningar och övriga organisationer enligt artikel 4 fjärde stycket i [dekret nr 633], som inte är beskattningsbara,
- d) införsel av varor som tidigare importerats av de juridiska personer som nämns i punkt c eller för deras räkning till landets territorium från en annan medlemsstat,

...

5. Följande ska inte anses som gemenskapsinterna förvärv, nämligen

- a) införsel av varor som genomgår förädlingsprocesser eller vanliga former av hantering enligt artikel 1.3 h i [rådets] förordning [(EEG) nr 1999/85 av den 16 juli 1985 om förfarandet för aktiv förädling (EGT L 188, s. 1)] respektive artikel 18 i [rådets] förordning [(EEG) nr 25/03 av den 25 juli 1988 om tullager (EGT L 225, s. 1)], förutsatt att varorna därefter transporteras eller försänds till förvärvaren, som är en beskattningsbar person, i ursprungsmedlemsstaten eller för dennes räkning till en annan medlemsstat, eller utanför gemenskapens territorium; införsel till landets territorium av varor som tillfälligt används för tillhandahållandet av tjänster eller som, om de har importerats, är föremål för ett förfarande för temporär import med fullständig befrielse från importtull,

...

7. Mervärdesskatt ska inte betalas vid gemenskapsinternt förvärv inom landets territorium av varor i en annan medlemsstat som förvärvas av en beskattningsbar person i en annan medlemsstat, och som därefter försänds eller transporteras inom statens territorium till dennes egna förvärvare, vilka är beskattningsbara personer, eller till de juridiska personer som avses i artikel 4 fjärde stycket i [dekret nr 633], vilka är beskattningsbara för gemenskapsinterna förvärv, eftersom förvärvarna eller de juridiska personerna är betalningsskyldiga för mervärdesskatten på leveransen.

8. Förvärv som utförs av kommissionärer utan företrädare ska anses som gemenskapsinterna förvärv.”

8 Artikel 8 i dekret nr 633 med rubriken ”Leveranser avsedda för export” har följande lydelse:

”Följande leveranser avsedda för export ska inte anses som beskattningsbara, nämligen

- a) leverans av varor som transporteras eller försänds ut ur Europeiska ekonomiska gemenskapen, inbegripet leverans som utförs av förmedlare, av leverantörer eller kommissionärer eller i deras namn, inbegripet när sådana leveranser utförs på instruktion av deras förvärvare eller kommissionärer. Arbete i form av bearbetning, montering, ihopmontering eller anpassning till andra varor [...] kan utföras på varorna för förvärvarens räkning och av leverantören eller någon annan,

- b) leverans genom transport eller försändelse ut ur Europeiska ekonomiska gemenskapen inom nittio dagar från det att varorna överlämnades av förvärvaren som inte har hemvist i landet eller för dennes räkning, med undantag av varor för utrustning, bunkring eller proviantering av båtar eller fritidsbåtar, privatflygplan eller andra transportmedel för privat bruk, och varor som transporteras som personligt bagage ut ur Europeiska ekonomiska gemenskapen; exporten ska bevisas genom att ett exemplar av fakturan ska vara påtecknat av tull eller postkontoret,
- c) leverans av andra varor än byggnader och mark för bebyggelse, inbegripet leverans som utförs av kommissionärer, och tillhandahållande av tjänster till personer som har utfört leveranser avsedda för export eller gemenskapsinterna transaktioner och som i den egenskapen använder sig av möjligheten att förvärva, inbegripet med anlitan av kommissionärer, eller importera varor och tjänster utan att betala mervärdesskatt.

De leveranser och tillhandahållandet av tjänster som avses i punkt c utförs utan att det betalas mervärdesskatt till de personer som avses i punkt a (om det är fråga om personer med hemvist i landet) eller till de personer som ombesörjer de leveranser som avses i punkt b i föregående stycke på grundval av deras skriftliga förklaring, och på deras ansvar upp till totalbeloppet av de leveranser som avses i punkterna och som utförts av de nämnda personerna under föregående kalenderår. Förvävarna och kommissionärerna kan använda sig av hela beloppet för att förvärva varor som har exporterats i sitt originalskick inom sex månader efter att de levererades eller för att förvärva andra varor eller tjänster dock högst upp till skillnaden mellan det beloppet och beloppet av de leveranser som utförts för deras räkning under samma år enligt punkt a. ... ”

Målet vid den nationella domstolen och tolkningsfrågorna

- 9 Dresser-Rand Frankrike tillverkar industriella naturgaskompressorerna.
- 10 Dresser-Rand Frankrike slöt inom ramen för denna verksamhet avtal med en slutkund, ett spanskt bolag, om leverans av sammansatta varor. För att uppfylla avtalet använde Dresser-Rand Frankrike kompressorerna importerade från dess kinesiska anläggningar genom Dresser-Rand Italia Srl (nedan kallat Dresser-Rand Italien).
- 11 Dresser-Rand Frankrike förde från Frankrike in till Italien in ett antal komponenter som krävs för att kunna använda de importerade kompressorerna. Därefter slöt Dresser-Rand Frankrike avtal om leverans av andra komponenter som krävs för drift och installation av varorna hos slutkunden, med FB ITMI Spa (nedan kallad FB ITMI), en underleverantör med säte i Italien. FB ITMI sände i Dresser-Rand Italiens namn och för det bolagets räkning de ihopmonterade varorna direkt till slutkunden. Dresser-Rand Italien agerade i egenskap av skatterepresentant för Dresser-Rand Frankrike.
- 12 FB ITMI fakturerade Dresser-Rand Italien för de transaktioner som avsåg tjänster i form av ihopmontering och därtill hörande anpassning, och leverans av de aktuella varorna. I sin egenskap av skatterepresentant för Dresser-Rand Frankrike fakturerade Dresser-Rand Italien slutkunden för samtliga skickade varor.

- 13 Dresser-Rand Italien, i egenskap av skatterepresentant för Dresser-Rand Frankrike, ansåg med åberopande av sin egenskap av sedvanlig exportör att det kunde förvärva de varor och tjänster som tillhandahållits av FB ITMI utan att behöva betala mervärdesskatt enligt artikel 8.1 c och 8.2 i dekret nr 633, vilket skattemyndigheten motsatte sig. Kvalificeringen som sedvanlig exportör beror på hur de varor som överförs från Frankrike till Italien kvalificeras. Parterna i de nationella målen är oeniga om den sistnämnda kvalificeringen.
- 14 Dresser-Rand Frankrike anser att överförandet av kompressorer från Frankrike till Italien ska likställas med ett gemenskapsinternt förvärv enligt artikel 17.1 i mervärdesskattedirektivet. Dresser-Rand Frankrike gjorde även gällande att försäljning av ihopmonterade varor från italienskt territorium till slutkunden medför att en gemenskapsintern leverans föreligger.
- 15 Agenzia delle Entrate, Direzione Provinciale, Ufficio Controlli di Genova hävdade att varor som överförs från Frankrike till Italien regleras av artikel 17.2 f i direktivet och därför omfattas av uppskovsreglerna enligt artikel 38 femte stycket a i lagdekret nr 331 av den 30 augusti 1993 om harmonisering av skattebestämmelser på olika områden. Agenzia delle Entrate, Direzione Provinciale, Ufficio Controlli di Genova gjorde nämligen gällande att det avtal som slutits mellan Dresser-Rand Frankrike och FB ITMI inte syftade till att leverera en ny vara, utan till att tillhandahålla en tjänst. Transaktionen i avtalet kunde därför inte likställas med en leverans av varor enligt artikel 17.1 i direktivet.
- 16 Dresser-Rand Frankrike motsatte sig tillämpningen av uppskovsreglerna i de nationella målen med åberopande av att FB ITMI:s verksamhet dels huvudsakligen består av att tillverka och leverera varor, dels att de varor som förts in i Italien inte återsänts till ursprungsmedlemsstaten, i motsats till vad som anges i mervärdesskattedirektivet för tillämpningen av sådana regler.
- 17 Mot denna bakgrund beslutade Commissione tributaria provinciale di Genova (den lokala skattedomstolen i Genua) att vilandeförklara målet och hänskjuta följande tolkningsfrågor till domstolen, som har samma lydelse i målen C-606/12 och C-607/12:
- ”1) Ska överföring av varor från en medlemsstat till Italiens territorium som görs i syfte att kontrollera huruvida varorna kan anpassas till andra varor som förvärvas i det nationella territoriet utan att det görs något arbete på de till Italien införda varorna, hänförs till begreppet ’arbete på varan’ i den mening som avses i artikel 17.2 f i mervärdesskattedirektivet och är det i detta hänseende ändamålsenligt att fastställa karaktären på de transaktioner som skett mellan FB ITMI och Dresser-Rand Italien?
- 2) Ska artikel 17.2 f i mervärdesskattedirektivet tolkas så, att den utgör hinder för all typ av lagstiftning eller praxis i medlemsstaterna som föreskriver att försändelsen eller transporten av varor inte ska kvalificeras som överföring till en annan medlemsstat, förutom när varorna återsänds till den medlemsstat från vilken försändelsen eller transporten av dem ursprungligen avgick?”
- 18 Domstolens ordförande beslutade den 28 januari 2013 att förena målen C-606/12 och C-607/12 vad gäller det skriftliga och muntliga förfarandet samt domen.

Prövning av tolkningsfrågorna

Inledande synpunkter

- 19 Av beslutet om hänskjutande och parternas yttranden framgår en möjlig förväxling mellan begreppet "leverans av varor" som definieras i artikel 14 i mervärdesskattedirektivet och begreppet "gemenskapsinternt förvärv" som definieras i artikel 20 i direktivet.
- 20 Såsom framgår av punkt 14 i förevarande dom har det nämligen hänvisats till begreppet "gemenskapsinternt förvärv" flera gånger i samband med artikel 17.1 i direktivet, trots att det begreppet behandlas i artikel 21 i samma direktiv.
- 21 Artikel 17.1 i mervärdesskattedirektivet likställer vissa överföringar av varor med gemenskapsinterna leveranser, men avser inte gemenskapsinterna förvärv.
- 22 Det ska därför anses att de här aktuella frågorna inte rör begreppet "gemenskapsinterna förvärv", utan begreppet "överföring av varor" enligt artikel 17 i mervärdesskattedirektivet.

Den andra frågan

- 23 Den hänskjutande domstolen har ställt sin andra fråga, vilken ska prövas först, för att få klarhet i huruvida artikel 17.2 f i mervärdesskattedirektivet ska tolkas så, att den hindrar medlemsstater från att i sin lagstiftning eller praxis föreskriva att en försändelse eller transport av varor till en annan medlemsstat inte ska anses som överföring till den medlemsstaten, utom i det fallet när de aktuella varorna återsänds till den medlemsstat från vilken försändelsen eller transporten av dem ursprungligen avgick.
- 24 Domstolen hänvisar inledningsvis till ordalydelsen i artikel 17.2 f i mervärdesskattedirektivet, eftersom det uttryckligen föreskrivs att en försändelse av en vara i syfte att tillhandahålla en tjänst som utförs för den beskattningsbara personen inte anses som överföring till en annan medlemsstat, förutsatt att varan därefter återsänds till den beskattningsbara personen i ursprungsmedlemsstaten, det vill säga den medlemsstat från vilken försändelsen av varan ursprungligen avgick.
- 25 Tillämpningen av artikel 17.2 f i direktivet är således uttryckligen underkastat kravet att varan återsänds till ursprungsmedlemsstaten.
- 26 Det ska därefter betonas att det i artikel 17.2 i mervärdesskattedirektivet räknas upp ett antal fall, såsom det som anges i led f, vilka inte ska kvalificeras som "överföring till en annan medlemsstat" enligt artikel 17.1 i direktivet.
- 27 Det följer av själva strukturen och ordalydelsen av artikel 17 i mervärdesskattedirektivet att undantagen är uttömmande uppräknade i artikel 17.2, och dessa ska därför tolkas restriktivt (se, analogt, dom av den 16 maj 2013 i mål C-169/12, TNT Express Worldwide, punkt 24 och där angiven rättspraxis).
- 28 Det ska slutligen erinras om att syftet med de övergångsbestämmelser om mervärdesskatt som är tillämpliga på handel inom gemenskapen och som införts genom direktivet är att flytta över skatteintäkter till den medlemsstat där de levererade varorna slutkonsumeras (se, bland annat, dom av den 22 april 2010 i de förenade målen C-536/08 och C-539/08, X och fiscale eenheid Facet-Facet Trading, REU 2010, s. I-3581, punkt 30, och dom av den 18 november 2010 i mål C-84/09, X,

REU 2010, s. I-11645, punkterna 22 och 31). Undantaget i artikel 17.2 f i samma direktiv ska därför bland annat tolkas med beaktande av detta syfte.

- 29 Enligt den i föregående punkt angivna principen om beskattning i destinationsmedlemsstaten ska artikel 17.2 f i mervärdesskattedirektivet därför tolkas så, att den tillåter att överföring av en vara till en annan medlemsstat inte kvalificeras som gemenskapsintern leverans, endast under förutsättning att varan befinner sig tillfälligt i den andra medlemsstaten och med avsikt att sedan återsändas till ursprungsmedlemsstaten.
- 30 Det är nämligen endast när överföring av en vara till en annan medlemsstat utförs utan syfte att slutkonsumera varan i den medlemsstaten, men i syfte att bearbeta varan följt av att den återsänds till ursprungsmedlemsstaten som en sådan överföring inte ska kvalificeras som gemenskapsintern leverans.
- 31 Att varan återsänds till den beskattningsbara personen i den medlemsstat från vilken försändelsen eller transporten av varan ursprungligen avgick, ska mot bakgrund av det föregående anses vara ett nödvändigt villkor för tillämpning av artikel 17.2 f i mervärdesskattedirektivet.
- 32 Den andra frågan ska därför besvaras enligt följande. Artikel 17.2 f i mervärdesskattedirektivet ska tolkas så, att för att en försändelse eller en transport av en vara inte ska kvalificeras som överföring till en annan medlemsstat, måste varan efter det att arbetet på den utförts i den medlemsstat till vilken varan sänts eller transporterats, återsändas till den beskattningsbara personen i den medlemsstat från vilken försändelsen eller transporten av den ursprungligen avgick.

Den första frågan

- 33 Den hänskjutande domstolen har ställt sin första fråga för att få klarhet i huruvida artikel 17.2 f i mervärdesskattedirektivet ska tolkas så, att en kontroll av huruvida varor, som överförts från en första medlemsstat till en andra medlemsstats territorium, kan anpassas till andra varor som förvärvas i den andra medlemsstaten utan att det görs något arbete på de överförda varorna omfattas av begreppet "arbete på varan", i den mening som avses i artikeln.
- 34 Domstolen påpekar att även om den inom ramen för fördelningen av den dömande funktionen mellan de nationella domstolarna och domstolen enligt artikel 267 FEUF, ska meddela förhandsavgörande utan att den i princip behöver ta ställning till de omständigheter som har föranlett de nationella domstolarna att ställa frågor och på vilka de avser att tillämpa den unionsbestämmelse som de har bett domstolen tolka, är det emellertid annorlunda i det fall då det bland annat är uppenbart att den unionsbestämmelse som ska tolkas av domstolen inte är tillämplig (se, för ett liknande resonemang, dom av den 18 oktober 1990 i de förenade målen C-297/88 och C-197/89, Dzodzi, REG 1990, s. I-3763, svensk specialutgåva, s. 531, punkterna 39 och 40, och dom av den 14 juni 2007 i mål C-64/06, Telefónica O2 Czech Republic, REG 2007, s. I-4887, punkterna 22 och 23).
- 35 Att varan återsänds, såsom har betonats i punkt 32 i förevarande dom, till den beskattningsbara personen i den medlemsstat från vilken försändelsen eller transporten av den ursprungligen avgick, är ett nödvändigt villkor för tillämpning av artikel 17.2 f i mervärdesskattedirektivet.

- 36 Det framgår dessutom av besluten om hänskjutande att varorna i de nationella målen inte hade återsänts till ursprungsmedlemsstaten, det vill säga till Republiken Frankrike efter det att arbetet på varorna hade utförts i Italien.
- 37 Artikel 17.2 f i mervärdesskattedirektivet är inte tillämplig i de nationella målen, eftersom kravet på att varan ska återsändas till ursprungsmedlemsstaten inte är uppfyllt.
- 38 Det saknas därför anledning att besvara den första frågan.

Rättegångskostnader

- 39 Eftersom förfarandet i förhållande till parterna i de nationella målen 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 (sjunde avdelningen) följande:

Artikel 17.2 f i rådets direktiv 2006/112/EG av den 28 november 2006 om ett gemensamt system för mervärdesskatt ska tolkas så, att för att en försändelse eller en transport av en vara inte ska kvalificeras som överföring till en annan medlemsstat, måste varan efter det att arbetet på den utförts i den medlemsstat till vilken varan sänts eller transporterats, återsändas till den beskattningsbara personen i den medlemsstat från vilken försändelsen eller transporten av den ursprungligen avgick.

Underskrifter