

62018CJ0401

DOMSTOLENS DOM (Fjerde Afdeling)

23. april 2020 (*1)

»Præjudiciel forelæggelse – det fælles merværdiafgiftssystem (moms) – direktiv 2006/112/EF – artikel 2, stk. 1, litra b) – erhvervelse af varer inden for Fællesskabet – artikel 20 – erhvervelse af retten til som ejer at råde over en vare – kædetransaktioner af køb og videresalg af varer med en enkelt transport inden for Fællesskabet – mulighed for at træffe beslutninger, der kan påvirke varens retlige situation – henførsel af transporten – transport under en afgiftssuspensionsordning – tidsmæssige virkninger af fortolkningsdomme«

I sag C-401/18,

angående en anmodning om præjudiciel afgørelse i henhold til artikel 267 TEUF, indgivet af Krajský soud v Praze (retten for regionen Prag, Den Tjekkiske Republik) ved afgørelse af 6. juni 2018, indgået til Domstolen den 18. juni 2018, i sagen:

Herst s.r.o.

mod

Odvolací finanční ředitelství,

har

DOMSTOLEN (Fjerde Afdeling),

sammensat af afdelingsformanden, M. Vilaras, og dommerne S. Rodin, D. Šváby, K. Jürimäe (refererende dommer) og N. Piçarra,

generaladvokat: J. Kokott,

justitssekretær: A. Calot Escobar,

på grundlag af den skriftlige forhandling,

efter at der er afgivet indlæg af:

—

Herst s.r.o. ved advokát J. Balada,

—

Odvolací finanční ředitelství ved T. Rozehnal, som befuldmægtiget,

—

den tjekkiske regering ved M. Smolek, J. Vlášil og O. Serdula, som befuldmægtigede,

—

Europa-Kommissionen ved M. Salyková og L. Lozano Palacios, som befuldmægtigede,
og efter at generaladvokaten har fremsat forslag til afgørelse i retsmødet den 3. oktober 2019,
afsagt følgende

Dom

1

Anmodningen om præjudiciel afgørelse vedrører hovedsagelig fortolkningen af artikel 20 i Rådets direktiv 2006/112/EF af 28. november 2006 om det fælles merværdiafgiftssystem (EUT 2006, L 347, s. 1, herefter »momsdirektivet«).

2

Denne anmodning er indgivet i forbindelse en tvist mellem Herst s.r.o. og Odvolací finanční editelství (skattedirektorat med kompetence til at behandle klagesager, Den Tjekkiske Republik, herefter »skattedirektoratet«) vedrørende Hersts fradrag af merværdiafgift (moms) i forbindelse med erhvervelser af brændstof transporteret af dette selskab under punktafgiftssuspension fra en række medlemsstater til Den Tjekkiske Republik.

Retsforskrifter

EU-retten

3

Momsdirektivets artikel 2 bestemmer i stk. 1, litra a) og b):

»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

i)

af en afgiftspligtig person, der handler i denne egenskab, eller af en ikke-afgiftspligtig juridisk person, når sælgeren er en afgiftspligtig person, der handler i denne egenskab og hverken er omfattet af fritagelsesordningen for små virksomheder i artikel 282-292 eller af bestemmelserne i artikel 33 eller artikel 36

[...]«

4

Dette direktivs artikel 14, stk. 1, har følgende ordlyd:

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

5

Nævnte direktivs artikel 20, stk. 1, har følgende ordlyd:

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

6

I samme direktivs artikel 138, stk. 1, bestemmes:

»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.«

Tjekkisk ret

7

§ 2, stk. 1, litra a), i zákon ? 235/2004 Sb., o dani z p?ídané hodnoty (lov nr. 235/2004 om merværdiafgift), i den affattelse, der var gældende på tidspunktet for de faktiske omstændigheder, der ligger til grund for tvisten i hovedsagen, har følgende ordlyd:

»Levering af varer mod vederlag, som foretages af en afgiftspligtig person inden for rammerne af udøvelsen af økonomisk virksomhed, og som finder sted på nationalt område, pålægges afgift.«

8

Denne lovs § 13, stk. 1, fastsætter:

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

9

Den nævnte lovs § artikel 72 bestemmer i stk. 1, litra a):

»Den betalingspligtige er berettiget til at fradrage indgående moms på erhvervede leveringer, der anvendes som led i dennes økonomiske virksomhed med henblik på at gennemføre afgiftspligtige leveringer af varer eller ydelser med leveringssted inden for landets grænser.«

Twisten i hovedsagen og de præjudicielle spørgsmål

10

Herst er et selskab med hjemsted i Den Tjekkiske Republik, der driver virksomhed inden for vejtransportsektoren. Selskabet ejer endvidere et antal tankstationer.

11

Efter en kontrol konstaterede de tjekkiske skatte- og afgiftsmyndigheder, at Herst i perioden fra november 2010 til maj 2013 samt i perioden fra juli til august 2013 med egne midler og for egen regning havde transporteret brændstof fra en række medlemsstater, nemlig Østrig, Tyskland, Slovakiet og Slovenien, til Den Tjekkiske Republik.

12

I forbindelse med disse transporter havde Herst ikke udelukkende optrådt som transportør, men også som den endelige erhverver af dette brændstof ved afslutningen af en transaktionskæde af på hinanden følgende køb og videresalg.

13

Det fremgår af oplysningerne fra den forelæggende ret, at det nævnte brændstof oprindeligt blev købt af en erhvervsdrivende, der havde hjemsted og var momspligtig i Den Tjekkiske Republik, og at Herst varetog transporten heraf fra de i denne doms præmis 11 nævnte medlemsstater til Den Tjekkiske Republik. Herst foretog således et antal enkelte transporter af brændstof, der blev gennemført under ordningen med suspension af punktafgifter, hvorunder brændstoffet successivt blev videresolgt til andre erhvervsdrivende med hjemsted i Den Tjekkiske Republik. Herst modtog ikke vederlag for transporten af brændstoffet, men opnåede en handelsavance, der udgjordes af forskellen mellem købsprisen og salgsprisen for det nævnte brændstof.

14

Desuden blev det på grundlag af en købsaftale mellem Herst og denne erhvervsdrivende fra transportens begyndelse fastslået, at Herst først retligt set ejede brændstoffet, når det var bragt i fri omsætning i Den Tjekkiske Republik.

15

Herst gjorde over for de tjekkiske skatte- og afgiftsmyndigheder gældende, at de erhvervelser af brændstof, som selskabet havde foretaget i Den Tjekkiske Republik, udgjorde indenlandske erhvervelser. Myndighederne var derimod af den opfattelse, at der var tale om erhvervelser inden for Fællesskabet.

16

I tilfælde af kædetransaktioner i sammenhæng med en enkelt transport inden for Fællesskabet kan transporten ifølge disse myndigheder kun henføres til en enkelt af disse transaktioner.

17

Skatte- og afgiftsmyndighederne var således af den opfattelse, at Hersts erhvervelser ikke havde fundet sted i Den Tjekkiske Republik, men i de medlemsstater, hvor brændstoffet befandt sig på det tidspunkt, hvor det blev afhentet af dette selskab for, med selskabets egne midler og for dets egen regning, at blive transporteret til Den Tjekkiske Republik med henblik på selskabets egen

økonomiske virksomhed.

18

Ved en række efteropkrævninger nægtede de tjekkiske skatte- og afgiftsmyndigheder derfor Herst ret til at fradrage moms på de nævnte erhvervelser og pålagde selskabet en bøde.

19

Herst påklagede disse efteropkrævninger til skattedirektoratet og anførte herved, at stedet for erhvervelserne af brændstoffet var Den Tjekkiske Republik, eftersom transporterne var blevet gennemført under ordningen med suspension af punktafgifter, og at brændstoffet først var blevet bragt i fri omsætning efter disse transporter.

20

Skattedirektoratet annullerede ved en første afgørelse efteropkrævningerne vedrørende perioden fra juli til august 2013 med den begrundelse, at Herst havde fremlagt fakturaer, som godtgjorde, at de andre erhvervsdrivende, til hvem brændstoffet successivt var blevet videresolgt, havde optrådt som arrangører af transporten. Ved en anden afgørelse opretholdt skattedirektoratet efteropkrævningerne vedrørende perioden fra februar 2011 til februar 2013. Ved en tredje afgørelse ændrede skattedirektoratet efteropkrævningerne vedrørende perioden fra november 2010 til januar 2011 samt perioden fra marts til maj 2013. Herst modtog en efteropkrævning af moms på 145381137 CZK (ca. 5664520 EUR) og blev pålagt en bøde på 30476215 CZK (ca. 1187450 EUR).

21

Herst anlagde et søgsmål til prøvelse af skattedirektoratets anden og tredje afgørelse ved den forelæggende ret, Krajský soud v Praze (retten for regionen Prag, Den Tjekkiske Republik).

22

For den nævnte ret har Herst gjort gældende, at de i hovedsagen omhandlede brændstoftransporter bestod af to særskilte transporter. Den første var en international transport mellem de pågældende medlemsstater og Den Tjekkiske Republik, hvorunder Herst udelukkende optrådte som transportør. Den anden var en indenlandsk transport, efter at brændstoffet var bragt i fri omsætning i Den Tjekkiske Republik, hvorved selskabet fik ret til frit at råde over varerne.

23

Den forelæggende ret er af den opfattelse, at det i den sag, som er indbragt for den, er nødvendigt at foretage en samlet bedømmelse af samtlige omstændigheder i det foreliggende tilfælde for at identificere, hvilken af de omhandlede leveringer der opfylder samtlige betingelser for en levering inden for Fællesskabet. For at en transaktion kan kvalificeres som »levering af varer« som omhandlet i momsdirektivets artikel 14, stk. 1, skal denne transaktion bevirke, at den pågældende person er beføjet til at råde over de varer, som er genstand for transporten, som om vedkommende er varernes ejer.

24

Hvad angår den i hovedsagen omhandlede situation har den forelæggende ret anført, at andre erhvervsdrivendes deltagelse i en så kompleks transaktionskæde af køb og videresalg bortset fra økonomiske hensyn var begrundet i den omstændighed, at Herst hverken havde bevilling til at

drive et afgiftsoplag eller var godkendt til at modtage varer under ordningen med suspension af punktafgifter. Dette er grunden til, at Herst måtte gøre brug af en mellemmand, der drev et sådant oplag, således at denne mellemmand erhvervede det i hovedsagen omhandlede brændstof med henblik på at betale punktafgiften og sikre, at brændstoffet blev bragt i fri omsætning på Den Tjekkiske Republiks område. Ifølge skattedirektoratet var den omstændighed, at flere erhvervsdrivende deltog i denne kæde, et indicium for, at der forelå momssvig.

25

Den forelæggende ret er af den opfattelse, at selv om Herst havde kontrol over det omhandlede brændstof under hele transporten, havde selskabet derimod ingen beføjelse til at råde over det som ejer som omhandlet i Domstolens praksis før det tidspunkt, hvor dette brændstof efter overførslen blev bragt i fri omsætning i Den Tjekkiske Republik. Indtil dette tidspunkt kunne Herst således ikke levere dette brændstof til en anden person end den, der var angivet som modtager i ledsagedokumenterne.

26

I lyset af disse betragtninger er den forelæggende ret, samtidig med, at den anerkender de store ligheder med hensyn til de faktiske omstændigheder mellem den foreliggende sag og den sag, der førte til dom af 19. december 2018, AREX CZ (C-414/17, EU:C:2018:1027), i den sag, der verserer for den, ikke desto mindre i tvivl om, hvornår Herst erhvervede retten til at råde over det i hovedsagen omhandlede brændstof »som ejer« som omhandlet i Domstolens praksis.

27

Særligt er det i hovedsagen efter den forelæggende rets opfattelse alene de erhvervsdrivende, til hvem dette brændstof successivt blev videresolgt under transporten, der opnåede en sådan ret. Herst blev derimod ikke i retlig forstand beføjet til at råde over brændstoffet, selv om selskabet fysisk var i besiddelse af det under transporten. I denne henseende var Herst bl.a. forpligtet til at overholde instruktioner fra de erhvervsdrivende, der var mellemlid i transaktionskæden af køb og videresalg.

28

Den forelæggende ret er i det væsentlige af den opfattelse, at der foreligger tvivl med hensyn til spørgsmålet, om den omstændighed, at varer transporteres under ordningen med suspension af punktafgifter i henhold til Rådets direktiv 2008/118/EF af 16. december 2008 om den generelle ordning for punktafgifter og om ophævelse af direktiv 92/12/EØF (EUT 2009, L 9, s. 12), påvirker de betingelser for overdragelse af retten til som ejer at råde over varerne, som er fastsat i momsdirektivet. I denne henseende har den forelæggende ret præciseret, at såfremt der foreligger tvivl med hensyn til fortolkningen af en national skatteretlig bestemmelse inden for rammerne af en tvist mellem myndighederne og en borger, har Ústavný soud České republiky (forfatningsdomstol, Den Tjekkiske Republik) i sin praksis udviklet et forfatningsmæssigt princip i national ret, hvorefter denne tvivl skal komme borgeren til gode (princippet »in dubio mitius«). I det foreliggende tilfælde er det den forelæggende rets opfattelse, at den lovgivning, som er afgørende for afgørelsen af den sag, som er indbragt for den, hverken hvad angår national ret eller EU-retten kan betegnes som klar på tidspunktet for de faktiske omstændigheder i hovedsagen, hvorfor den forelæggende ret finder det tvivlsomt, om den i tilfælde af, at Domstolens fortolkning i den dom, som skal afsiges, går den afgiftspligtige imod, uanset dette forfatningsmæssige princip i national ret skal efterkomme dommen. Den forelæggende ret rejser endvidere spørgsmålet, om virkningerne af Domstolens dom i den foreliggende sag, henset til det nævnte princip, ikke bør begrænses til retlige situationer, der foreligger efter afsigelsen af denne dom.

29

Under disse omstændigheder har Krajský soud v Praze (retten for regionen Prag) besluttet at udsætte sagen og at forelægge Domstolen følgende præjudicielle spørgsmål:

»1)

Skal enhver afgiftspligtig person anses for en afgiftspligtig person som omhandlet i [momsdirektivets] artikel 138, stk. 2, litra b) [...] ? Hvis ikke, på hvilke afgiftspligtige personer finder bestemmelsen da anvendelse?

2)

Såfremt Domstolen besvarer spørgsmålet med, at momsdirektivets artikel 138, stk. 2, litra b), finder anvendelse på en situation som den i hovedsagen omhandlede (dvs. at erhververen af varerne er en afgiftspligtig person, der er momsregistreret), skal bestemmelsen da fortolkes således, at såfremt forsendelsen eller transporten af disse varer sker i overensstemmelse med de relevante bestemmelser i [direktiv 2008/118], skal en levering, der sker i henhold til en procedure efter [direktiv 2008/118], da anses for en levering, der er berettiget til fritagelse i henhold til denne bestemmelse, selv om betingelserne for fritagelse i henhold til momsdirektivets artikel 138, stk. 1, ikke i øvrigt er opfyldt, henset til, at denne varetransport er henført til en anden transaktion?

3)

Såfremt Domstolen besvarer spørgsmålet med, at momsdirektivets artikel 138, stk. 2, litra b), ikke finder anvendelse på en situation som den i hovedsagen omhandlede, er den omstændighed, at varerne bliver transporteret i henhold til en ordning med suspension af punktafgifter, da afgørende for spørgsmålet om, [hvilken] af flere på hinanden følgende leveringer transporten skal henføres til med henblik på at opnå ret til momsfrigørelse i henhold til momsdirektivets artikel 138, stk. 1?

4)

Erhverves »retten til som ejer at råde over varerne« som omhandlet i momsdirektivet af en

afgiftspligtig person, der af en anden afgiftspligtig person køber varer direkte til en konkret kunde for at opfylde en allerede eksisterende ordre (hvor varetype, mængde, oprindelsessted og leveringstidspunkt er angivet), såfremt den pågældende ikke selv fysisk håndterer varerne, eftersom den pågældendes køber i forbindelse med indgåelse af købsaftalen har påtaget sig at forestå transport af varerne fra deres oprindelsessted, således at han blot giver adgang til de ønskede varer via sine leverandører og videregiver de oplysninger, der er nødvendige for at aftage varerne (på egne vegne eller på vegne af sine underleverandører i kæden), og hans overskud fra transaktionen er forskellen mellem indkøbsprisen og salgsprisen for sådanne varer, uden at der inden for kæden sker fakturering af transportudgifter for varerne?

5)

Fastsætter [direktiv 2008/118] (f.eks. i artikel 4,[nr. 1]), artikel 17 eller 19), enten direkte eller indirekte i form af en begrænsning af den faktiske håndtering af sådanne varer, betingelser for overdragelse af »retten til som ejer at råde over varerne (der er afgiftspligtige)« som omhandlet i momsdirektivet, der er tilstrækkelige til, at en godkendt oplagshavers eller registreret modtagers overtagelse af varerne i henhold til en afgiftssuspensionsordning, der sker under opfyldelse af de betingelser, der fremgår af [direktiv 2008/118], skal behandles som levering af varer i momsmæssig henseende?

6)

Skal en transport som omhandlet i momsdirektivet i denne sammenhæng betragtes som en transport, der begynder og ophører i overensstemmelse med [...] artikel 20 [i direktiv 2008/118], ved fastlæggelsen af, hvilken levering transporten inden for en vareleveringskæde i henhold til en afgiftssuspensionsordning skal henføres til, når transporten sker som en enkelt transport?

7)

Er princippet om momsneutralitet eller andre EU-retlige principper til hinder for anvendelse af det forfatningsmæssige princip om in dubio mitius i national ret, der i situationer, hvor retsfor skrifter er tvetydige og objektivt set kan fortolkes på flere måder, pålægger offentlige myndigheder at vælge den fortolkning, der tilgodeser den person, som er underlagt retsfor skriften (i nærværende sag den momspligtige person)? Ville anvendelse af dette princip være forenelig med EU-retten, i det mindste hvis anvendelsen var begrænset til situationer, hvor de relevante faktiske omstændigheder i sagen fandt sted forud for [Domstolens] bindende fortolkning af et omtvistet juridisk spørgsmål, som har fastslået, at en anden fortolkning, der er mindre gunstig for den afgiftspligtige enhed, er korrekt?

Såfremt det er muligt at anvende princippet om in dubio mitius:

8)

Var det inden for de rammer, som EU-retten fastlagde på det tidspunkt, hvor de afgiftspligtige transaktioner i nærværende sag fandt sted (november 2010 til maj 2013), objektivt set muligt at anse spørgsmålet om, hvorvidt det juridiske begreb levering af varer eller transport af varer havde (eller ikke havde) samme indhold både i henhold til momsdirektivet og i henhold til [direktiv 2008/118], for at være juridisk usikkert og for at åbne mulighed for to fortolkninger?»

Retsforhandlingerne for Domstolen

30

Ved skrivelse af 21. december 2018 fremsendte Domstolen dom af 19. december 2018, AREX CZ

(C-414/17, EU:C:2018:1027), til den forelæggende ret og spurgte den, om den, henset til denne dom, ønskede at opretholde sin anmodning om præjudiciel afgørelse, og, i bekræftende fald, om den ønskede at opretholde alle de forelagte spørgsmål.

31

Ved sit svar af 11. januar 2019 erklærede den forelæggende ret, at den opretholdt anmodningen om præjudiciel afgørelse, men at den ikke længere anmodede om en besvarelse af det første til det tredje, det femte og det sjette spørgsmål.

32

Følgelig er det alene det fjerde, det syvende og det ottende spørgsmål, der skal besvares.

Om de præjudicielle spørgsmål

Det fjerde spørgsmål

33

Med det fjerde spørgsmål ønsker den forelæggende ret nærmere bestemt oplyst, om momsdirektivets artikel 20 skal fortolkes således, at en afgiftspligtig person, der gennemfører en transport af varer inden for Fællesskabet under ordningen med suspension af punktafgifter i den hensigt at erhverve disse varer med henblik på sin egen økonomiske virksomhed, så snart de er bragt i fri omsætning i bestemmelsesmedlemsstaten, erhverver retten til som ejer at råde over de nævnte varer som omhandlet i denne bestemmelse, selv om de samme varer under transporten successivt er blevet videresolgt til andre erhvervsdrivende.

34

Der skal indledningsvis henvises til, at der først er sket erhvervelse af en vare inden for Fællesskabet som omhandlet i momsdirektivets artikel 20, når retten til som ejer at råde over varen er overdraget køberen, og leverandøren har godtgjort, at varen er blevet forsendt eller transporteret til en anden medlemsstat og efter denne forsendelse eller transport fysisk har forladt afgangsmedlemsstatens område (jf. i denne retning dom af 27.9.2007, Teleos m.fl., C-409/04, EU:C:2007:548, præmis 27 og 42, og af 19.12.2018, AREX CZ, C-414/17, EU:C:2018:1027, præmis 61).

35

Den forelæggende rets spørgsmål til Domstolen tager sigte på en afklaring af, om den første af disse betingelser er opfyldt i det foreliggende tilfælde, dvs. om retten til som ejer at råde over varen er blevet overført til en afgiftspligtig person som Herst, der uden på dette tidspunkt at være ejer heraf transporterer varer under ordningen med suspension af punktafgifter fra en medlemsstat til en anden i den hensigt at erhverve disse varer, så snart de er blevet bragt i fri omsætning i den sidstnævnte medlemsstat.

36

Der skal i første række henvises til, at overdragelse af retten til som ejer at råde over en vare ifølge Domstolens praksis ikke er begrænset til overdragelse i de efter gældende national ret fastsatte former, men at den omfatter enhver form for overdragelse af et materielt gode foretaget af en person, som bemyndiger en anden person til som ejer at råde over godet (jf. i denne retning dom af 3.6.2010, De Fruytier, C-237/09, EU:C:2010:316, præmis 24 og den deri nævnte

retspraksis, og af 19.12.2018, AREX CZ, C-414/17, EU:C:2018:1027, præmis 75).

37

Som generaladvokaten i det væsentlige har anført i punkt 36 i forslaget til afgørelse, er overdragelse af ejendomsretten efter de nærmere regler, der gælder i national ret, ikke nødvendigvis sammenfaldende med overdragelse af retten til at råde som ejer over en vare.

38

I anden række skal der henvises til, at overdragelse af retten til at råde over et materielt gode som ejer ikke kræver, at den part, til hvem dette gode overføres, fysisk er i besiddelse af varen, eller at varen fysisk er blevet transporteret til denne, og/eller at denne fysisk har modtaget den (kendelse af 15.7.2015, Itales, C-123/14, ikke trykt i Sml., EU:C:2015:511, præmis 36, og dom af 19.12.2018, AREX CZ, C-414/17, EU:C:2018:1027, præmis 75).

39

I denne henseende kan en transaktion i form af transport af brændstof, dvs. at brændstoffet flyttes fra en første medlemsstat til en anden medlemsstat, ikke anses for afgørende med henblik på at afgøre, om retten til at råde som ejer over en vare er blevet overdraget, uafhængigt af ethvert andet forhold, der kan danne grundlag for at antage, at en sådan overdragelse har fundet sted på tidspunktet for denne transport (jf. i denne retning dom af 19.12.2018, AREX CZ, C-414/17, EU:C:2018:1027, præmis 78).

40

I øvrigt betyder den omstændighed, at der foreligger en overdragelse af retten til som ejer at råde over et materielt gode, at den part, hvortil denne ret er overdraget, har mulighed for at træffe beslutninger, der kan påvirke det pågældende godes retlige situation, og herunder navnlig kan træffe beslutning om at sælge det.

41

Dette gælder i en situation som den i hovedsagen omhandlede, hvor brændstoffet såvel før som under transporten er blevet købt og derefter videresolgt af forskellige erhvervsdrivende, der har optrådt som ejere.

42

I denne henseende skal det præciseres, at det, henset til omstændighederne i hovedsagen, således som de er fremstillet i anmodningen om præjudiciel afgørelse, ikke er udelukket, at den forelæggende ret kan finde sig foranlediget til at fastslå, at der i hovedsagen er foretaget flere på hinanden følgende overdragelser af retten til som ejer at råde over disse varer.

43

Under disse omstændigheder skal det, for at give den forelæggende ret et formålstjenligt svar med henblik på løsningen af tvisten i hovedsagen, tilføjes, at det af Domstolens praksis vedrørende fortolkningen af momsdirektivets artikel 138, stk. 1, hvad angår transaktioner, som udgør en kæde af flere på hinanden følgende leveringer, der kun har givet anledning til en enkelt transport inden for Fællesskabet, fremgår, at transporten inden for Fællesskabet kun kan henføres til en enkelt af disse leveringer, som derfor er den eneste, der er fritaget ved anvendelse af denne bestemmelse, og at der med henblik på at fastlægge, hvilken levering transporten inden for Fællesskabet skal

henføres til, skal foretages en samlet bedømmelse af samtlige sagens særlige omstændigheder. Denne retspraksis finder ligeledes anvendelse på transaktioner, der i lighed med den i hovedsagen omhandlede udgør en kæde af flere på hinanden følgende køb og videresalg af punktafgiftspligtige varer, som kun har givet anledning til en enkelt transport inden for Fællesskabet (jf. i denne retning dom af 19.12.2018, AREX CZ, C-414/17, EU:C:2018:1027, præmis 70 og 71).

44

I forbindelse med denne samlede bedømmelse skal det bl.a. afgøres, på hvilket tidspunkt overdragelsen af retten til som ejer at råde over de omhandlede varer er sket til fordel for den endelige erhverver. I tilfælde af, at denne overdragelse i den foreliggende sag er sket, før transporten inden for Fællesskabet fandt sted, kan denne overdragelse nemlig anses for at være en omstændighed, der kan føre til, at den derved gennemførte erhvervelse kvalificeres som en erhvervelse inden for Fællesskabet (jf. i denne retning dom af 19.12.2018, AREX CZ, C-414/17, EU:C:2018:1027, præmis 70 og 72).

45

Hvis den forelæggende ret imidlertid måtte finde, at der under transporten er sket flere overdragelser af retten til at råde over det i hovedsagen omhandlede brændstof til de forskellige erhvervsdrivende, der har optrådt som mellemmænd i transaktionskæden af køb og videresalg, gør anvendelsen af den praksis fra Domstolen, hvortil der er henvist i den foregående præmis, det ikke muligt for denne ret at fastslå, til hvilken af disse erhvervelser i kæden den enkelte transport af brændstoffet skal henføres.

46

Denne retspraksis er nemlig baseret på et tidsmæssigt kriterium, hvorefter det skal vurderes, om en overdragelse af retten til som ejer at råde over en vare har fundet sted før transporten af varen, med henblik på at fastslå, til hvilken af erhvervelserne i den omhandlede kæde denne transport inden for Fællesskabet skal henføres, og dermed hvilken der som den eneste skal kvalificeres som en erhvervelse inden for Fællesskabet. I det foreliggende tilfælde vil dette tidsmæssige kriterium kunne gøre det muligt for den forelæggende ret at fastslå, om den i hovedsagen omhandlede transport af brændstof skal henføres til den erhvervelse, som blev foretaget af den første erhvervsdrivende i transaktionskæden af køb og videresalg, før den enkelte transport inden for Fællesskabet af dette brændstof fandt sted. Derimod vil det nævnte kriterium ikke kunne anvendes, hvis der i hovedsagen skete flere på hinanden følgende overdragelser af denne ret i løbet af den nævnte transport.

47

Med henblik på at fastslå, til hvilken af de i hovedsagen omhandlede erhvervelser den enkelte transport inden for Fællesskabet skal henføres, og dermed hvilken der som den eneste skal kvalificeres som erhvervelse inden for Fællesskabet, tilkommer det under disse omstændigheder i overensstemmelse med den praksis fra Domstolen, der er henvist til i denne doms præmis 43, den forelæggende ret at foretage en samlet bedømmelse af samtlige sagens særlige omstændigheder.

48

Som Den Tjekkiske Republik har gjort gældende i sine skriftlige bemærkninger, kan den forelæggende ret inden for rammerne af sin samlede bedømmelse tage den omstændighed i betragtning, at Herst iværksatte den i hovedsagen omhandlede transport inden for Fællesskabet

med henblik på at gennemføre sin egen økonomiske virksomhed, dvs. at erhverve brændstoffet, så snart det var bragt i fri omsætning i Den Tjekkiske Republik, for derefter at videresælge det til sine egne kunder, og herved opnå en handelsavance, der udgjordes af forskellen mellem købsprisen og salgsprisen for dette brændstof.

49

Som det fremgår af forelæggelsesafgørelsen, iværksatte Herst således selv transporten af brændstoffet, idet selskabet betalte en aconto-faktura til den første erhvervsdrivende i transaktionskæden af køb og videresalg, endog inden selskabet havde afhentet dette brændstof på lokaliteter beliggende i afgangsmedlemsstaterne, det varetog transporten med sine egne køretøjer og fakturerede ikke en pris for transporten af brændstoffet.

50

I forbindelse med denne samlede bedømmelse kan den omstændighed, at den i hovedsagen omhandlede transport af brændstof er foretaget i henhold til ordningen med suspension af punktafgifter, derimod ikke være afgørende med henblik på at fastslå, hvilken af de i hovedsagen omhandlede erhvervelser den nævnte transport skal tilskrives (jf. analogt dom af 19.12.2018, AREX CZ, C-414/17, EU:C:2018:1027, præmis 73).

51

Henset til samtlige ovenstående betragtninger skal det fjerde spørgsmål besvares med, at

—

momsdirektivets artikel 20 skal fortolkes således, at en afgiftspligtig person, der gennemfører en enkelt transport af varer inden for Fællesskabet under ordningen med suspension af punktafgifter i den hensigt at erhverve disse varer med henblik på sin egen økonomiske virksomhed, så snart de er bragt i fri omsætning i bestemmelsesmedlemsstaten, erhverver retten til som ejer at råde over disse varer som omhandlet i denne bestemmelse, såfremt den pågældende har mulighed for at træffe beslutninger, der kan påvirke de omhandlede varers retlige situation, og herunder navnlig kan træffe beslutning om at sælge dem

—

den omstændighed, at denne afgiftspligtige person fra begyndelsen havde til hensigt at erhverve disse varer med henblik på sin økonomiske virksomhed, så snart de var bragt i fri omsætning i bestemmelsesmedlemsstaten, udgør en omstændighed, som skal tages i betragtning af den nationale ret inden for rammerne af dens samlede bedømmelse af samtlige særlige omstændigheder i den sag, som er indbragt for den, med henblik på at fastslå, til hvilken af de på hinanden følgende erhvervelser den nævnte transport inden for Fællesskabet skal henføres.

Det syvende spørgsmål

52

Med det syvende spørgsmål ønsker den forelæggende ret nærmere bestemt oplyst, om EU-retten er til hinder for, at en national ret, der er stillet over for en national skatteretlig bestemmelse, hvorved en bestemmelse i momsdirektivet er gennemført, og som kan fortolkes på flere måder, støttet på det nationale forfatningsmæssige princip *in dubio mitius* anvender den fortolkning, der er mest gunstig for den afgiftspligtige person, selv efter, at Domstolen har fastslået, at en sådan fortolkning er uforenelig med EU-retten.

53

I det foreliggende tilfælde har den forelæggende ret i det væsentlige anført, at tjekkisk ret er tvetydig med hensyn til indvirkningen af lovgivningen om behandling af punktafgiftspligtige varer på fastlæggelsen af, hvornår retten til som ejer at råde over sådanne varer overdrages. Ifølge denne ret giver den tjekkiske lovgivning, hvorved momsdirektivet blev gennemført i den nationale retsorden, de afgiftspligtige rimelig grund til at antage, at den omstændighed, at varer transporteres til en anden medlemsstat under afgiftssuspensionsordningen, påvirker de betingelser, hvorunder retten til som ejer at råde over disse varer overdrages.

54

Der skal i denne henseende henvises til, at ifølge Domstolens faste praksis skal den fortolkning, som Domstolen foretager af en EU-retlig regel under udøvelse af sin kompetence i henhold til artikel 267 TEUF, belyse og præcisere betydningen og rækkevidden af den pågældende regel, således som den skal forstås og anvendes, henholdsvis burde have været forstået og anvendt fra sin ikrafttræden. Det følger heraf, at den således fortolkede regel kan og skal anvendes af retten endog i forbindelse med retsforhold, der er stiftet og består, før der afsiges dom vedrørende fortolkningsanmodningen, såfremt betingelserne for at forelægge en tvist om anvendelsen af den nævnte regel i øvrigt er opfyldt (dom af 19.10.1995, Richardson, C-137/94, EU:C:1995:342, præmis 31, og af 13.12.2018, Hein, C-385/17, EU:C:2018:1018, præmis 56).

55

Hvad angår spørgsmålet om, hvorvidt EU-retten er til hinder for anvendelsen af et forfatningsmæssigt princip i national ret, hvorefter myndighederne, når der inden for rammerne af en tvist mellem disse og en borger foreligger tvivl med hensyn til fortolkningen af en national skatteretlig bestemmelse, hvorved en EU-retlig bestemmelse er gennemført, skal anvende den fortolkning, som er mest gunstig for den afgiftspligtige person, bemærkes, at anvendelsen af dette princip som påtænkt af den forelæggende ret i realiteten ville svare til at begrænse de tidsmæssige virkninger af den af Domstolen anlagte fortolkning af de EU-retlige bestemmelser, hvis gennemførelse blev sikret ved disse bestemmelser i national ret, for så vidt som denne fortolkning herved ikke ville kunne finde anvendelse på hovedsagen (jf. analogt dom af 19.4.2016, DI, C-441/14, EU:C:2016:278, præmis 39, og af 13.12.2018, Hein, C-385/17, EU:C:2018:1018, præmis 61).

56

I denne henseende skal der henvises til, at Domstolen kun undtagelsesvis under anvendelse af et almindeligt retssikkerhedsprincip, der er forankret i Unionens retsorden, kan finde anledning til at begrænse borgernes mulighed for at påberåbe sig den således fortolkede bestemmelse med henblik på anfægtelse af tidligere i god tro stiftede retsforhold. For at der kan træffes bestemmelse om en sådan begrænsning, skal to hovedbetingelser være opfyldt, nemlig at de berørte parter skal være i god tro, og at der skal være fare for alvorlige forstyrrelser (dom af 13.12.2018, Hein, C-385/17, EU:C:2018:1018, præmis 57 og den deri nævnte retspraksis).

57

Domstolen har allerede fastslået, at en begrænsning af den tidsmæssige virkning af en sådan fortolkning kun antages at bestå på grundlag af selve den dom, der afgør fortolkningsspørgsmålet. Dette princip sikrer ligebehandling af medlemsstaterne og de øvrige retssubjekter i forhold til EU-retten og opfylder derved de krav, der følger af retssikkerhedsprincippet (jf. i denne retning dom af 6.3.2007, sag C-292/04, Meilicke m.fl., C-292/04, EU:C:2007:132, præmis 37, og af 23.10.2012, Nelson m.fl., C-581/10 og C-629/10, EU:C:2012:657, præmis 91).

58

I denne henseende bemærkes, at Domstolen allerede i præmis 76 i dom af 19. december 2018 (AREX CZ, C-414/17, EU:C:2018:1027), fastslog, at direktiv 2008/118, der bl.a. fastsætter krav, som finder anvendelse på transport af varer under ordningen med suspension af punktafgifter, ikke påvirker de betingelser, der regulerer overdragelsen af retten til som ejer at råde over dem, som er fastsat i momsdirektivet. I denne sidstnævnte dom begrænsede Domstolen imidlertid ikke de tidsmæssige virkninger af sin fortolkning af momsdirektivet.

59

Heraf følger i det foreliggende tilfælde, at den forelæggende ret ved anvendelsen af national ret er forpligtet til at tage hensyn til samtlige bestemmelser i denne ret og til at benytte sig af de fortolkningsmetoder, der er anerkendt i denne, for i videst muligt omfang at fortolke den i lyset af momsdirektivets ordlyd og formål, som fortolket af Domstolen, med henblik på at opnå det med direktivet tilsigtede resultat og således handle i overensstemmelse med artikel 288, stk. 3, TEUF (jf. i denne retning dom af 19.4.2016, DI, C-441/14, EU:C:2016:278, præmis 31 og deri nævnte retspraksis).

60

Det følger af det ovenstående, at det syvende spørgsmål skal besvares med, at EU-retten er til hinder for, at en national ret, der er stillet over for en national skatteretlig bestemmelse, hvorved en bestemmelse i momsdirektivet er gennemført, og som kan fortolkes på flere måder, støttet på det nationale forfatningsmæssige princip *in dubio mitius* anvender den fortolkning, der er mest gunstig for den afgiftspligtige person, selv efter, at Domstolen har fastslået, at en sådan fortolkning er uforenelig med EU-retten.

Det ottende spørgsmål

61

Henset til svaret på det syvende spørgsmål er der ikke anledning til at besvare det ottende spørgsmål.

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 de 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 (Fjerde Afdeling) for ret:

1)

Artikel 20 i Rådets direktiv 2006/112/EF af 28. november 2006 om det fælles merværdiafgiftssystem skal fortolkes således, at en afgiftspligtig person, der gennemfører en enkelt transport af varer inden for Fællesskabet under ordningen med suspension af punktafgifter i den hensigt at erhverve disse varer med henblik på sin egen økonomiske virksomhed, så snart de er bragt i fri omsætning i bestemmelsesmedlemsstaten, erhverver retten til som ejer at råde over disse varer som omhandlet i denne bestemmelse, såfremt den pågældende har mulighed for at træffe beslutninger, der kan påvirke de omhandlede varers retlige situation, og herunder navnlig kan træffe beslutning om at sælge dem.

Den omstændighed, at denne afgiftspligtige person fra begyndelsen havde til hensigt at erhverve disse varer med henblik på sin økonomiske virksomhed, så snart de var bragt i fri omsætning i bestemmelsesmedlemsstaten, udgør en omstændighed, som skal tages i betragtning af den nationale ret inden for rammerne af dens samlede bedømmelse af samtlige særlige omstændigheder i den sag, som er indbragt for den, med henblik på at fastslå, til hvilken af de på hinanden følgende erhvervelser den nævnte transport inden for Fællesskabet skal henføres.

2)

EU-retten er til hinder for, at en national ret, der er stillet over for en national skatteretlig bestemmelse, hvorved en bestemmelse i direktiv 2006/112 er gennemført, og som kan fortolkes på flere måder, støttet på det nationale forfatningsmæssige princip *in dubio mitius* anvender den fortolkning, der er mest gunstig for den afgiftspligtige person, selv efter, at Domstolen har fastslået, at en sådan fortolkning er uforenelig med EU-retten.

Underskrifter

(*1) – Processprog: tjekkisk.