



## Samling af Afgørelser

FORSLAG TIL AFGØRELSE FRA GENERALADVOKAT  
J. KOKOTT  
fremsat den 25. juli 2018<sup>1</sup>

**Sag C-414/17**

**AREX CZ a.s.  
mod  
Odvolačí finanční ředitelství**

(anmodning om præjudiciel afgørelse indgivet af Nejvyšší správní soud (øverste domstol i forvaltningsretlige sager, Den Tjekkiske Republik))

»Præjudiciel forelæggelse – det fælles merværdiafgiftssystem – punktafgiftspligtige varer – fritagelse for levering af varer, der forsendes eller transporteres inden for Unionen – kædetransaktion – henførelse af varebevægelsen til en bestemt levering inden for en forsyningskæde – transport af punktafgiftspligtige varer i henhold til afgiftssuspensionsordningen«

### I. Indledning

1. Den foreliggende sag angår endnu engang spørgsmålet om, hvilken transaktion i en grænseoverskridende salgskæde der skal anses for den afgiftsfrie levering inden for Fællesskabet, når der kun foreligger én fysisk varebevægelse. I modsætning til de tilfælde, der allerede er afgjort, er der dog ikke tale om en kæde med blot to led<sup>2</sup>. Sagen giver derfor Domstolen mulighed for at foretage en yderligere præcisering af kriterierne for at henføre varebevægelsen til en bestemt levering i salgskæden.

2. I hovedsagen solgte en østrigsk virksomhed brændstof, altså en punktafgiftspligtig vare, til tjekkiske forhandlere. I første omgang fandt der flere salg sted blandt tjekkiske mellemhandlere, inden brændstoffet til sidst blev solgt til det tjekkiske selskab AREX CZ (herefter »Arex«), der afhentede det i Østrig og transportererede det til Den Tjekkiske Republik i sine egne køretøjer.

3. Arex antog, at selskabet som medkontrahent i forhold til en af de tjekkiske mellemhandlere var modtager af en levering, der er afgiftspligtig i henhold til national lov. Som følge heraf gjorde Arex fradrag for indgående moms gældende for så vidt angik den moms, som selskabet havde betalt til sine tjekkiske medkontrahenter. De tjekkiske skattemyndigheder er derimod af den opfattelse, at Arex som modtager af en afgiftsfri levering ikke har ret til at foretage et sådant fradrag for indgående moms. Arex skal derimod betale moms i Den Tjekkiske Republik af en erhvervelse inden for Fællesskabet.

<sup>1</sup> – Originalsprog: tysk.

<sup>2</sup> – Domstolen har allerede flere gange beskæftiget sig med spørgsmålet om henførelse af varebevægelsen til en bestemt levering, når der er tale om en såkaldt kædetransaktion inden for Fællesskabet, jf. f.eks. dom af 6.4.2006, EMAG Handel Eder (C-245/04, EU:C:2006:232), af 16.12.2010, Euro Tyre Holding (C-430/09, EU:C:2010:786), af 27.9.2012, VSTR (C-587/10, EU:C:2012:592), af 26.7.2017, Toridas (C-386/16, EU:C:2017:599), og af 21.2.2018, Kreuzmayr (C-628/16, EU:C:2018:84).

4. Henset til, at der er tale om et stort antal salg, men blot én enkelt grænseoverskridende varebevægelse, spørger den forelæggende ret sig selv om, hvilken af leveringerne der er den afgiftsfrie levering inden for Fællesskabet. Spørgsmålet er navnlig, om det har nogen betydning, at transporten blev gennemført i henhold til en særlig punktafgiftsretlig ordning med suspension af afgiften<sup>3</sup>.

## II. Retsforskrifter

### A. EU-retten

5. De relevante EU-retlige bestemmelser findes i Rådets direktiv 2006/112/EF af 28. november 2006 om det fælles merværdiafgiftssystem (herefter »momsdirektivet«)<sup>4</sup> samt Rådets direktiv 2008/118/EF af 16. december 2008 om den generelle ordning for punktafgifter og om ophævelse af direktiv 92/12/EØF (herefter »punktafgiftsdirektivet«)<sup>5</sup>.

6. Hvad angår handel med punktafgiftspligtige varer inden for Fællesskabet fremgår følgende af 36. betragtning til momsdirektivet:

»Til fordel både for de betalingspligtige personer og for de kompetente administrative myndigheder bør de nærmere regler for pålæggelse af moms for visse leveringer og erhvervelser inden for Fællesskabet af punktafgiftspligtige varer tilpasses angivelsesprocedurerne og -forpligtelserne i forbindelse med forsendelse af sådanne varer til en anden medlemsstat, jf. Rådets direktiv 92/12/EØF<sup>6</sup> af 25. februar 1992 om den generelle ordning for punktafgiftspligtige varer, om oplægning og omsætning heraf samt om kontrol hermed.«

7. Momsdirektivets artikel 2 bestemmer følgende:

»1. 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

[...]

- iii) når det drejer sig om punktafgiftspligtige varer, og når punktafgifterne for disse erhvervelser forfalder på medlemsstatens område i henhold til direktiv 92/12/EØF, af en afgiftspligtig person eller af en ikke-afgiftspligtig juridisk person, hvis øvrige erhvervelser ikke er momspligtige i henhold til artikel 3, stk. 1.«

3 – Afgiftssuspensionsordningen er en særlig transportordning for punktafgiftspligtige varer, der medfører, at punktafgifterne først forfalder ved transportens afslutning, idet varerne først overgår til fri omsætning på det tidspunkt.

4 – EUT 2006, L 347, s. 1.

5 – EUT 2009, L 9, s. 12.

6 – Ophævet ved direktiv 2008/118.

8. Momsdirektivets artikel 3, stk. 1, fastsætter, at visse erhvervelser inden for Fællesskabet, uanset bestemmelserne i artikel 2, stk. 1, litra b), nr. i), ikke er momspligtige, hvilket navnlig gælder bestemte erhvervelser, der foretages af en afgiftspligtig person eller en ikke-afgiftspligtig juridisk person og ikke overstiger en bestemt tærskel i et kalenderår (den såkaldte »ordning for små virksomheder«).

9. I momsdirektivets artikel 14 defineres »levering af varer« som overdragelse af retten til som ejer at råde over et materielt gode.

10. I henhold til momsdirektivets artikel 20 forstås der ved »erhvervelse af varer inden for Fællesskabet« 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.

11. Momsdirektivets artikel 138 i afsnit IX, kapitel 4, »[Afgifts]fritagelse«, bestemmer følgende:

»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:

[...]

b) levering af punktafgiftspligtige varer, 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 andre varer end punktafgiftspligtige varer inden for Fællesskabet ikke er momspligtige i henhold til artikel 3, stk. 1, når forsendelsen eller transporten af disse varer foretages i overensstemmelse med artikel 7, stk. 4 og 5, eller artikel 16 i direktiv 92/12/EØF.«

12. Momsdirektivets artikel 139, stk. 1, bestemmer:

»Den i artikel 138, stk. 1, omhandlede fritagelse gælder ikke for levering af varer, der foretages af afgiftspligtige personer, som er omfattet af fritagelsesordningen for små virksomheder i artikel 282-292.

Fritagelsen gælder heller ikke for levering af varer, der 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.«

13. Artikel 7, stk. 4 og 5, og artikel 16 i direktiv 92/12/EØF indeholdt – indtil de blev ophævet ved punktafgiftsdirektivet – bestemmelser om punktafgiftssuspension. I henhold til punktafgiftsdirektivets artikel 4, nr. 7), er en »afgiftssuspensionsordning« en afgiftsordning, der anvendes på fremstilling, forarbejdning, oplægning eller bevægelse af punktafgiftspligtige varer, som ikke er omfattet af en toldsuspensionsprocedure eller -ordning, og hvor punktafgiften er suspenderet.

14. I henhold til punktafgiftsdirektivets artikel 4, nr. 9), forstås ved »registreret modtager« en fysisk eller juridisk person, der på betingelser fastsat af de kompetente myndigheder i bestemmelsesmedlemsstaten som led i udøvelsen af sit erhverv er godkendt af disse myndigheder til at modtage punktafgiftspligtige varer under en afgiftssuspensionsordning fra en anden medlemsstat.

15. I henhold til punktafgiftsdirektivets artikel 17, stk. 1, litra a), kan flytningen af varer under en afgiftssuspensionsordning kun ske gennem en godkendt oplagshaver eller registreret modtager til et afgiftsoplag eller en registreret modtager. Under visse omstændigheder er det muligt at flytte varerne til et direkte leveringssted i bestemmelsesmedlemsstaten, hvis dette sted er blevet udpeget af den godkendte oplagshaver i bestemmelsesmedlemsstaten eller af den registrerede modtager (jf. punktafgiftsdirektivets artikel 17, stk. 2).

16. I henhold til punktafgiftsdirektivets artikel 7, stk. 1, forfalder punktafgiften ved overgangen til forbrug og i den medlemsstat, hvor denne finder sted. Tidspunktet for overgang til forbrug er bl.a. det tidspunkt, hvor de punktafgiftspligtige varer modtages af en registreret modtager, jf. punktafgiftsdirektivets artikel 7, stk. 3, litra a).

### ***B. Tjekkisk ret***

17. Hvad angår tjekkisk ret findes de relevante bestemmelser navnlig i § 64 i den tjekkiske momslov, der gennemfører momsdirektivets artikel 138 i national ret. Herefter er levering af varer inden for Fællesskabet, der foretages i henhold til afgiftssuspensionsordningen, fritaget for moms, hvis den foretages til afgiftspligtige personer eller ikke-afgiftspligtige juridiske personer, der er registreret som afgiftspligtige i en anden medlemsstat.

### **III. De faktiske omstændigheder og anmodningen om præjudiciel afgørelse**

18. Genstanden for hovedsagen er flere salg af brændstof, der oprindeligt stammer fra raffinaderier tilhørende Shell Austria GmbH i Østrig. Det østrigske selskab Doppler Mineralöle GmbH (herefter »Doppler«) solgte brændstoffet til fire forskellige selskaber, nemlig Burley s.r.o., Profikredit s.r.o., Bore s.r.o. og Top Ten Development s.r.o (herefter »de første tjekkiske købere«), der alle havde hjemsted i Den Tjekkiske Republik.

19. De første tjekkiske købere havde indgået en kontrakt med Garantrans s.r.o. (herefter »Garantrans«), der optrådte som registreret modtager for de første tjekkiske købere som omhandlet i punktafgiftsdirektivet, for at gøre det muligt at foretage en transport i henhold til afgiftssuspensionsordningen.

20. De første tjekkiske købere solgte brændstoffet videre til et nyt led i kæden, der havde hjemsted i Den Tjekkiske Republik. Dette led i kæden var i visse tilfælde TM Truck s.r.o., i andre tilfælde Cllaruss Gall s.r.o. Disse selskaber videresolgte i visse tilfælde brændstoffet til Kont Fuel Distribution s.r.o (herefter »Kont Fuel«), i andre tilfælde til Benaft s.r.o. (herefter »Benaft«), der begge er Arex' direkte medkontrahenter. Da Kont Fuel og Benaft solgte brændstoffet til Arex, påførte de den tjekkiske moms; Arex udredte momsen, og Kont Fuel og Benaft indbetalte den til skattemyndighederne. Arex foretog fradrag for indgående moms for så vidt angår den moms, som selskabet havde betalt til henholdsvis Kont Fuel og Benaft.

21. Brændstoffet blev transporteret fra Østrig til Den Tjekkiske Republik med Arex' egne køretøjer og for dennes regning. Normalt skal det momspligtige gode først transporteres til et sted, som en registreret modtager som omhandlet i punktafgiftsdirektivet har bestemt, og hvor det overgår til fri omsætning. Først derefter kan transporten til det endelige bestemmelsessted finde sted. Garantrans indbetalte punktafgiften på de første tjekkiske køberes vegne i Den Tjekkiske Republik.

22. I forbindelse med en skattekontrol hos Arex fandt skattekontoret, at Arex som modtager af en afgiftsfri levering inden for Fællesskabet skulle betale afgift af en erhvervelse inden for Fællesskabet. I overensstemmelse hermed foretog skattekontoret en ny momsansættelse samtidig med, at der blev foretaget fradrag for indgående moms. Skattekontoret afslog imidlertid at lade Arex foretage fradrag for så vidt angik den moms, der var betalt til Kont Fuel og Benaft. Der skulle nemlig slet ikke have været betalt nogen moms, eftersom der var tale om en afgiftsfri levering inden for Fællesskabet.

23. Arex har derimod gjort gældende, at de første tjekkiske købere foretog en erhvervelse inden for Fællesskabet. Dette fremgår allerede af momsdirektivets artikel 138, stk. 2, litra b), hvorefter den levering, der hænger sammen med transporten i henhold til punktafgiftssuspensionsordningen, er den, der er fritaget inden for Fællesskabet. Den erhvervelse, der modsvarer nævnte levering, skal derfor pålægges afgift, hvorimod alle senere leveringer er underlagt moms i Den Tjekkiske Republik.

24. Indledningsvis rejste Arex ved Odvolací finanční ředitelství (skatteappeldirektoratet og sagsøgte i hovedsagen) forgæves indsigelse imod skattekontorets nye momsansættelse og dettes afslag på at anerkende fradraget for indgående moms; derefter anlagde selskabet sag til prøvelse af skatteappeldirektoratets afvisning af klagen. Krajský soud v Českých Budějovicích (retten for regionen České Budějovice, Den Tjekkiske Republik) gav ikke sagsøgeren medhold i søgsmålet. Arex har iværksat appel til prøvelse af denne dom Nejvyšší správní soud (øverste domstol i forvaltningsretlige sager, Den Tjekkiske Republik), som sagen nu verserer for. Nejvyšší správní soud har besluttet at udsætte sagen og forelægge Domstolen følgende præjudicielle spørgsmål i henhold til artikel 267 TEUF:

- »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 punktafgiftsdirektivet, skal en levering, der sker i henhold til en procedure efter punktafgiftsdirektivet 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 [skal henføres] 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, hvilke 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?«

25. I sagen for Domstolen har skattemyndighederne, Den Tjekkiske Republik og Europa-Kommissionen indgivet skriftlige indlæg. Alle disse parter deltog i retsmødet, der blev afholdt den 13. juni 2018. Arex var ikke gyldigt repræsenteret i retsmødet. Følgelig kunne selskabets angivelser ikke tages i betragtning.

#### IV. Retlig bedømmelse

26. Alle spørgsmål vedrører momsdirektivets artikel 138, der regulerer afgiftsfritagelse af leveringen inden for Fællesskabet. Spørgsmålet, om der foreligger en levering inden for Fællesskabet, er i sidste ende afgørende for, om Arex med rette fik afslag på at foretage fradrag for indgående moms. Hvis leveringen til Arex faktisk var afgiftsfri, skulle Arex nemlig slet ikke have betalt nogen moms til Benaft og Kont Fuel. Følgelig ville Arex heller ikke have ret til at foretage et tilsvarende fradrag for indgående moms. Arex ville derimod skulle forsøge på civilretligt plan at opnå tilbagebetaling af den moms, som selskabet med urette havde betalt til Benaft og Kont Fuel.

27. Hvad angår spørgsmålet om, hvorvidt skattekontorets genbeskatning af erhvervelsen inden for Fællesskabet (der i sidste ende er økonomisk neutral for Arex som følge af det fradrag for indgående moms, der foretages samtidigt) var lovlige, kan Domstolen ved at foretage den fortolkning af bestemmelsen, der anmodes om, ligeledes give den forelæggende ret nyttige bidrag til løsning af retstvisten<sup>7</sup>. For selv om beskatningen af erhvervelsen inden for Fællesskabet reguleres i direktivets artikel 2, stk. 1, litra b), er bestemmelserne om momsfritagelse for leveringen inden for Fællesskabet ligeledes relevante i denne forbindelse. Leveringen af en vare inden for Fællesskabet og erhvervelsen af varen inden for Fællesskabet er nemlig to sider af samme sag.

28. Momsdirektivets bestemmelser om grænseoverskridende forsendelse af varer har til formål at gennemføre bestemmelseslandsprincippet. Dette princip skal sikre, at momsen som forbrugsafgift erlægges i den medlemsstat, hvor det endelige forbrug finder sted. Derfor pålægges erhvervelsen af varen i henhold til momsdirektivets artikel 2, stk. 1, litra a), nr. i), sammenholdt med artikel 40, afgift i bestemmelseslandet. For at undgå en dobbelt afgiftsbelastning skal leveringen af den samme vare i oprindelseslandet imidlertid fritages forinden<sup>8</sup>. Leveringen inden for Fællesskabet og erhvervelsen inden for Fællesskabet udgør således én og samme økonomiske transaktion<sup>9</sup>.

29. Med sine to første spørgsmål ønsker den forelæggende ret nærmere bestemt oplyst, om momsdirektivets artikel 138, stk. 2, litra b), i så henseende indeholder en særregel om, hvorledes den afgiftsfritagne levering inden for Fællesskabet skal fastslås ved grænseoverskridende transport af punktafgiftspligtige varer.

30. Den forelæggende ret ønsker forinden oplyst, om momsdirektivets artikel 138, stk. 2, litra b), i det hele taget finder anvendelse på en situation som den i hovedsagen omhandlede. De to første præjudicielle spørgsmål skal derfor behandles under ét.

31. Det tredje spørgsmål stilles for det tilfælde, at momsdirektivets artikel 138, stk. 2, litra b), ikke finder anvendelse i hovedsagen, eller der ikke kan udledes noget specifikt af denne bestemmelse om, hvilken omsætning den afgiftsfrie grænseoverskridende varebevægelse skal henføres til. Den forelæggende ret spørger således om, efter hvilke kriterier denne henførsel skal foretages. Den ønsker navnlig oplyst, om det i forbindelse med henførslen har nogen betydning, at varerne blev transporteret i henhold til punktafgiftssuspensionsordningen. Jeg vil behandle dette spørgsmål efter besvarelsen af de to første spørgsmål.

7 – Domstolens bestræbelser på at give de nationale retter formålstjenlige bidrag vedrørende fortolkning og anvendelse af EU-retten er i overensstemmelse med fast praksis; jf. i så henseende blot dom af 31.1.2008, Centro Europa 7 (C-380/05, EU:C:2008:59, præmis 49-51), af 11.3.2010, Attanasio Group (C-384/08, EU:C:2010:133, præmis 17 og 19), af 13.7.2017, Kleinsteuber, C-354/16, EU:C:2017:539, præmis 61), og af 26.7.2017, Europa Way og Persidera (C-560/15, EU:C:2017:593, præmis 35 og 36).

8 – Jf. herom allerede mit forslag til afgørelse EMAG Handel Eder (C-245/04, EU:C:2005:675, punkt 23-25).

9 – Dom af 27.9.2007, Teleos m.fl. (C-409/04, EU:C:2007:548, præmis 23 og 24), af 18.11.2010, X (C-84/09, EU:C:2010:693, præmis 28), og af 26.7.2017, Toridas (C-386/16, EU:C:2017:599, præmis 31).

## A. De to første spørgsmål

32. Den forelæggende ret har stillet de to første spørgsmål, da den finder, at momsdirektivets artikel 138, stk. 2, litra b), ikke blot bestemmer, at leveringen af punktafgiftspligtige varer inden for Fællesskabet er fritaget for moms. Den forelæggende ret anser det snarere for muligt, at bestemmelsen også indeholder en erklæring om henførelse af den varebevægelse, der sker i henhold til afgiftssuspensionsordningen, til en bestemt levering i en salgskæde. Ifølge den forelæggende ret kan det af momsdirektivets artikel 138, stk. 2, litra b), nemlig udledes, at det altid er den levering, som varebevægelsen i henhold til punktafgiftssuspensionsordningen hænger sammen med, der skal anses for afgiftsfri.

33. I så fald ville momsdirektivets artikel 138, stk. 2, litra b), være den bestemmelse, der afgør, at Dopplers levering til de første tjekkiske købere skal kvalificeres som afgiftsfri levering inden for Fællesskabet. De efterfølgende leveringer ville følgelig være nationale leveringer, der skulle pålægges moms i Den Tjekkiske Republik. Arex havde da med rette foretaget fradrag for indgående moms for så vidt angår den moms, som selskabet havde betalt til henholdsvis Kont Fuel og Benaft.

34. Dette forudsætter dog, at momsdirektivets artikel 138, stk. 2, litra b), rent faktisk overhovedet kan anvendes på leveringen mellem Doppler og de første tjekkiske købere. Det første spørgsmål drejer sig herom (jf. herom under 1). Med det andet spørgsmål ønsker den forelæggende ret derefter afklaret, om det faktisk følger af denne bestemmelse, at den fritagne levering i en forsyningskæde altid er den, hvor transporten sker i henhold til afgiftssuspensionsordningen (jf. herom under 2).

### 1. Anvendelsesområdet for momsdirektivets artikel 138, stk. 2, litra b) (det første spørgsmål)

35. I henhold til momsdirektivets artikel 138, stk. 2, litra b), fritager medlemsstaterne også levering af punktafgiftspligtige varer fra moms, når sådanne varer »forsendes eller transporteres [...] inden for Fællesskabet, hvis leveringen foretages til afgiftspligtige personer eller ikke-afgiftspligtige juridiske personer, hvis erhvervelser af andre varer end punktafgiftspligtige varer inden for Fællesskabet ikke er momspligtige i henhold til artikel 3, stk. 1, når forsendelsen eller transporten af disse varer foretages [i henhold til afgiftssuspensionsordningen]«. Momsdirektivets artikel 3, stk. 1, omfatter bl.a. små virksomheder.

36. De første tjekkiske købere er ubestridt ikke »afgiftspligtige [...] hvis [andre] erhvervelser [...] inden for Fællesskabet ikke er momspligtige i henhold til artikel 3, stk. 1«. Den forelæggende ret spørger imidlertid sig selv, om momsdirektivets artikel 138, stk. 2, litra b), alligevel kan anvendes på de første tjekkiske købere, fordi tilføjelsen »hvis erhvervelser [...] inden for Fællesskabet ikke er momspligtige i henhold til artikel 3, stk. 1« efter nævnte rets opfattelse kun omfatter de ikke-afgiftspligtige juridiske personer, der nævnes lige inden da i bestemmelsen.

37. Den tjekkiske sprogversion peger nemlig på dette. I den tjekkiske version anvendes der nemlig ental, idet der tales om *en* afgiftspligtig og *en* ikke-afgiftspligtig person, og tilføjelsen »hvis erhvervelser inden for Fællesskabet« indledes med et relativpronomen i ental (»jejíž«). Dette pronomen henviser grammatisk set således kun til sidstnævnte, ikke-afgiftspligtige juridiske person.

38. Dette er dog tilsyneladende et særtræk ved den tjekkiske sprogversion. I de fleste andre sprogversioner tales der om afgiftspligtige og ikke-afgiftspligtige personer i flertal, hvor det efterfølgende relativpronomen, der ligeledes kan anses for at henvide til flere personer, ikke giver mulighed for at henføre det til blot én af de to personkategorier<sup>10</sup>.

10 – Dette gælder i hvert fald for henholdsvis den tyske, den engelske, den franske, den spanske, den polske, den bulgarske, den portugisiske og den italienske version.

39. I henhold til Domstolens praksis tillægges samtlige sprogversioner principielt den samme værdi<sup>11</sup>, og der kan derfor ikke drages nogen konklusioner af det forhold, at der anvendes en bestemt variation af bestemmelsen i de fleste sprogversioner. I tilfælde af forskel mellem sprogvarianter af en tekst i EU-retten, fortolkes den pågældende forskrift ud fra konteksten og formålet med det regelsæt, hvori den udgør et element<sup>12</sup>.

40. Det følger af denne fortolkning, at artikel 138, stk. 2, litra b), kun vedrører levering af punktafgiftspligtige varer inden for Fællesskabet til afgiftspligtige personer eller ikke-afgiftspligtige juridiske personer, hvis andre erhvervelser inden for Fællesskabet *hver især* er omfattet af direktivets artikel 3, stk. 1. Det forhold, at levering inden for Fællesskabet af punktafgiftspligtige varer til »normale« afgiftspligtige fritages for moms, fremgår nemlig allerede af momsdirektivets artikel 138, stk. 1.

41. Læses momsdirektivet under ét, kan det udledes, at punktafgiftspligtige varer inden for momssystemet principielt skal anses for »varer« som omhandlet i momsdirektivets artikel 138, stk. 1. Dette er også lagt til grund i direktivets artikel 3, stk. 1, litra b), som opstiller en momsfrigørelse for så vidt angår erhvervelse »af varer [...], bortset fra [...] punktafgiftspligtige varer«.

42. Hvis levering af »varer« til afgiftspligtige allerede er fritaget i henhold til direktivets artikel 138, stk. 1, ville direktivets artikel 138, stk. 2, litra b), være overflødig, for så vidt som den måtte bestemme, at levering af punktafgiftspligtige varer til »normale« afgiftspligtige er fritaget for moms.

43. Hvis direktivets artikel 138, stk. 2, litra b), skal have selvstændig betydning ud over det, der allerede er fastsat i direktivets artikel 138, stk. 1 (jf. ordlyden »ud over de i stk. 1 omhandlede levering«), må det, der menes, være »afgiftspligtige, hvis andre erhvervelser henhører under direktivets artikel 3, stk. 1«. For denne gruppes vedkommende gælder fritagelsen i artikel 138, stk. 1, nemlig som følge af direktivets artikel 139, stk. 1, andet afsnit, ellers ikke.

44. Forholdet mellem artikel 138, stk. 1, artikel 139, stk. 1, andet afsnit, og artikel 138, stk. 2, litra b), er følgelig således, at førstnævnte bestemmelse er hovedreglen, næste bestemmelse er en undtagelse hertil, og sidstnævnte bestemmelse er en undtagelse til undtagelsen.

45. I henhold til direktivets artikel 138, stk. 1, er levering af varer inden for Fællesskabet til afgiftspligtige principielt fritaget for moms i oprindelseslandet. Fritagelsen er imidlertid kun rimelig, hvis erhvervelsen pålægges moms i bestemmelseslandet, jf. direktivets artikel 2, stk. 1, litra b), nr. i)<sup>13</sup>. Eftersom visse afgiftspligtige og ikke-afgiftspligtige personers erhvervelser inden for Fællesskabet i henhold til direktivets artikel 3, stk. 1, ikke er underlagt momspligt, bestemmer artikel 139, stk. 1, andet afsnit, at levering inden for Fællesskabet til denne gruppe personer ikke fritages. Levering af varer inden for Fællesskabet til disse modtagere pålægges derfor uanset direktivets artikel 138, stk. 1, moms i oprindelseslandet.

46. Det forholder sig imidlertid anderledes hvad angår levering af punktafgiftspligtige varer til de netop nævnte modtagere, når varerne transporteres i henhold til afgiftssuspensionsordningen: I henhold til momsdirektivets artikel 138, stk. 2, litra b), fritages levering af sådanne varer – som en undtagelse til undtagelsen – alligevel i oprindelseslandet. Tilsvarende pålægges erhvervelsen af disse varer i henhold til direktivets artikel 2, stk. 1, litra b), nr. iii), moms i bestemmelseslandet.

11 – Dom Cilfit m.fl. (283/81, EU:C:1982:335, præmis 18), EMU Tabac m.fl. (C-296/95, EU:C:1998:152, præmis 36), Givane m.fl. (C-257/00, EU:C:2003:8, præmis 36), og Kyocera (C-152/01, EU:C:2003:623, præmis 32).

12 – Dom af 26.4.2012, DR og TV2 Danmark (C-510/10, EU:C:2012:244, præmis 45), af 7.6.2018, EP Agrarhandel (C-554/16, EU:C:2018:406, præmis 36), og af 5.6.2018, Kolev og Kostadinov (C-612/15, EU:C:2018:392, præmis 87).

13 – Jf. herom allerede punkt 28 i dette forslag til afgørelse.



47. Som det fremgår af 36. betragtning til direktivet er baggrunden for denne undtagelse til undtagelsen ønsket om at opnå en vis tilpasning mellem moms og punktafgifter. Gennem undtagelsen til undtagelsen forfalder momsens – ligesom punktafgifterne<sup>14</sup> – i bestemmelseslandet.

*2. Forskriftens betydning for bestemmelsen af den afgiftsfrie levering inden for Fællesskabet ved en forsyningskæde (det andet spørgsmål)*

48. Det følger af det ovenstående, at momsdirektivets artikel 138, stk. 2, litra b), ikke siger noget om, hvilket led i en forsyningskæde en transport, der sker i henhold til afgiftssuspensionsordningen, skal henføres til. Formålet med bestemmelsen er nemlig at fritage levering af punktafgiftspligtige varer inden for Fællesskabet for moms i oprindelseslandet – som et spejl billede til momspålæggelsen ved erhvervelsen i bestemmelseslandet, der følger af direktivets artikel 2, stk. 1, litra b), nr. iii).

49. Tilføjes »[...] når forsendelsen eller transporten af disse varer foretages i overensstemmelse med artikel 7, stk. 4 og 5, eller artikel 16 i direktiv 92/12/EØF«, altså i henhold til afgiftssuspensionsordningen, betyder således ikke, at den levering, der hænger sammen med transporten i henhold til afgiftssuspensionsordningen, altid er den fritagne. Transporten i henhold til punktafgiftssuspensionsordningen er derimod altid en yderligere *forudsætning* for fritagelsen.

50. For ved grænseoverskridende handel med punktafgiftspligtige varer forfalder punktafgiften normalt kun i modtagelsesstaten (bestemmelseslandet)<sup>15</sup>, hvis en vare i henhold til afgiftssuspensionsordningen kommer ind på denne medlemsstats område<sup>16</sup>. Ellers ville punktafgiftskravet forfalde allerede inden, på oprindelseslandets område, jf. punktafgiftsdirektivets artikel 7, stk. 2, litra b). Med andre ord kan den ifølge 36. betragtning til momsdirektivet tilstræbte parallelitet imellem moms og punktafgifter kun opnås, hvis der foretages en transport i henhold til afgiftssuspensionsordningen<sup>17</sup>.

51. Hvis varerne ikke transporteres i henhold til afgiftssuspensionsordningen, er det derimod ikke nødvendigt at opstille en yderligere afgiftsfritagelse, og bestemmelsen i direktivets artikel 139, stk. 1, andet afsnit, skal i så fald fortsat anvendes: I så fald forfalder punktafgifter og moms ens i oprindelseslandet.

52. I øvrigt vedrører direktivets artikel 138, stk. 2, litra b), ikke specifikt den situation, at der er tale om en forsyningskæde, og allerede af denne grund er det ikke nærliggende at opfatte bestemmelsen som en regel om henførelse af transporten til en bestemt levering af punktafgiftspligtige varer.

53. De to første spørgsmål skal derfor besvares således, at artikel 138, stk. 2, litra b), i direktiv 2006/112/EF kun kan anvendes på levering af punktafgiftspligtige varer, hvis de øvrige erhvervelser af disse i henhold til artikel 3, stk. 1, i samme direktiv ikke er momspligtige. Direktivets artikel 138, stk. 2, litra b), indeholder, ud over reglen om momsfritagelse, ikke nogen bestemmelse om henførelse af den varebevægelse, der sker i henhold til afgiftssuspensionsordningen, til en bestemt levering, når der er tale om en grænseoverskridende forsyningskæde.

14 – Jf. herom nedenfor under punkt 50 i dette forslag til afgørelse.

15 – Direktivets artikel 2, stk. 1, litra b), nr. iii), der må inddrages i tankegangen og ses som et spejl billede til artikel 138, stk. 2, litra b), omhandler således den situation, at punktafgifterne forfalder i modtagerstaten.

16 – Denne situation blev reguleret i artikel 7, stk. 4, i direktiv 92/12, som momsdirektivets artikel 138, stk. 2, litra b), henviser til.

17 – Hvad angår handel mellem afgiftspligtige, der ikke er omfattet af direktivets artikel 3, stk. 1, altså navnlig ikke hører til kategorien »små virksomheder«, og hvis erhvervelser inden for Fællesskabet under alle omstændigheder som følge af direktivets artikel 138, stk. 1, er momspligtige, går direktivet ud fra, at den grænseoverskridende transport typisk foretages i henhold til afgiftssuspensionsordningen, og det derfor ikke er nødvendigt at opstille særregler herom.

## ***B. Det tredje præjudicielle spørgsmål***

54. Det må derfor afgøres på grundlag af generelle regler, hvilken levering i den i hovedsagen omhandlede kæde der skal anses for den fritagne levering inden for Fællesskabet. Med det tredje spørgsmål ønsker den forelæggende ret nærmere bestemt oplyst, om transporten i henhold til afgiftssuspensionsordningen taler for, at den grænseoverskridende transport af leveringen fra Doppler skal henføres til de første tjekkiske købere, selv om den blev foretaget med Arex' køretøjer og for dettes regning.

55. Set ud fra Domstolens hidtidige praksis gælder det også i den foreliggende hovedsag, at såfremt der foreligger en forsyningskæde med kun én fysisk varebevægelse, er det kun én af leveringerne, der kan anses for at være levering inden for Fællesskabet og således er fritaget for afgift<sup>18</sup>.

56. Hvilken af leveringerne der skal kvalificeres således, afhænger af, hvilket retsforhold den grænseoverskridende varebevægelse skal henføres til. Den grænseoverskridende forsendelse eller transport af varen er nemlig det element, der adskiller en levering inden for Fællesskabet (eller en erhvervelse inden for Fællesskabet<sup>19</sup>) fra en »normal« levering, der finder sted internt i et land<sup>20</sup>.

57. Alle andre leveringer i forsyningskæden, der ikke opfylder dette yderligere kendetegn for en grænseoverskridende transport, skal derfor anses for interne leveringer inden for en medlemsstat som omhandlet i momsdirektivets artikel 14, stk. 1. I henhold til momsdirektivets artikel 32 anses leveringsstedet ved alle leveringer, der er gået forud for den levering, der er den afgiftsfrie levering inden for Fællesskabet, for at ligge i oprindelseslandet, og ved alle leveringer, der sker derefter, for at ligge i bestemmelseslandet<sup>21</sup>.

### *1. Henførelse af den grænseoverskridende transport til en bestemt levering i forsyningskæden*

58. I henhold til Domstolens praksis skal den grænseoverskridende transport henføres til en bestemt levering i en forsyningskæde på grundlag af en samlet bedømmelse af alle sagens relevante omstændigheder<sup>22</sup>.

59. Domstolen har i denne forbindelse allerede fastslået, at det ikke spiller nogen rolle, hvem der under transporten er ejeren af godet i henhold til national ret, eller hvem der faktisk råder over det<sup>23</sup>. Domstolen har ligeledes fastslået, at det forhold, at godet allerede er blevet videresolgt, ikke i sig selv kan godtgøre, at transporten skal henføres til den efterfølgende levering<sup>24</sup>. For så vidt har det blotte videresalg ingen betydning for, hvilken levering varebevægelsen skal henføres til.

60. I henhold til Domstolens praksis skal der dog tages hensyn til, hvem der foretager transporten, eller for hvis regning den foretages<sup>25</sup>. Det afgørende må nærmere sagt være, hvem der under transporten bærer risikoen for varens hændelige undergang.

18 – Dom af 6.4.2006, EMAG Handel Eder (C-245/04, EU:C:2006:232, præmis 45), og af 26.7.2017, Toridas (C-386/16, EU:C:2017:599, præmis 34), samt mit forslag til afgørelse EMAG Handel Eder (C-245/04, EU:C:2005:675, punkt 35).

19 – Betingelserne for at anse et forhold for levering inden for Fællesskabet eller erhvervelse inden for Fællesskabet er de samme, da de udgør én og samme økonomiske transaktion, jf. herom allerede punkt 32 og fodnote 9 i dette forslag til afgørelse.

20 – Jf. dom af 27.9.2007, Teleos m.fl. (C-409/04, EU:C:2007:548, præmis 37), samt mit forslag til afgørelse EMAG Handel Eder (C-245/04, EU:C:2005:675, punkt 41).

21 – Dom af 6.4.2006, EMAG Handel Eder (C-245/04, EU:C:2005:675, præmis 50).

22 – Dom af 16.12.2010, Euro Tyre Holding (C-430/09, EU:C:2010:786, præmis 27), af 27.9.2012, VSTR (C-587/10, EU:C:2012:592, præmis 32), af 26.7.2017, Toridas (C-386/16, EU:C:2017:599, præmis 35), og af 21.2.2018, Kreuzmayr (C-628/16, EU:C:2018:84, præmis 32), samt mit forslag til afgørelse EMAG Handel Eder (C-245/04, EU:C:2005:675, punkt 56).

23 – Det er ubestridt, at f.eks. en speditør ganske vist aktuelt råder over godet, ikke som deltagende leverandør, men derimod som transportør for en leverandør. Jf. i denne retning dom af 16.12.2010, Euro Tyre Holding (C-430/09, EU:C:2010:786, præmis 40).

24 – Dom af 27.9.2012, VSTR (C-587/10, EU:C:2012:592, præmis 36 og 37).

25 – Dom af 16.12.2010, Euro Tyre Holding (C-430/09, EU:C:2010:786, præmis 40).

61. I overensstemmelse hermed har Domstolen i en række tilfælde, hvor der var tale om en leveringskæde med to led (første sælger – mellemhandler – endelig aftager), afgjort, at transporten ikke længere kan tilregnes den »første« levering, hvis retten til som ejer at råde over godet allerede var blevet overført til den endelige aftager, altså modtageren af den »anden« levering<sup>26</sup>.

62. Den, der allerede »som ejer«<sup>27</sup> råder over godet, er nemlig normalt også den, der bærer risikoen for dets hændelige undergang. Et typisk udtryk for ejendomsbeføjelser er nemlig retten til at gøre med godet, hvad man vil, f.eks. ødelægge dette eller bruge det op<sup>28</sup>. Modstykket til denne ret er netop også, at indehaveren bærer risikoen for godets hændelige undergang. Det kan følgelig lægges til grund, at den, der må bære risikoen for hændelig undergang, også er beføjet til som ejer at råde over godet.

63. Dette gælder uanset spørgsmålet om, hvem der udadtil gennemfører transporten i disse tilfælde (i de allerede afgjorte sager var dette for det meste mellemhandleren)<sup>29</sup>, og uanset, hvorledes forholdet for så vidt angår den, der har råderetten, skal kvalificeres i retlig henseende<sup>30</sup> (dvs. om den pågældende allerede er ejer eller blot er berettiget til at forlange overdragelse af ejendomsretten).

64. Som følge heraf skulle transporten i de sager, der hidtil er truffet afgørelse i, være tilregnet den levering, som den modtager, der bærer risikoen for hændelig undergang under transporten (for så vidt som den nationale domstol havde fastslået dette), deltog i.

65. I den foreliggende sag betyder dette, at det afgørende er, om Arex under den grænseoverskridende transport af brændstoffet allerede havde opnået en sådan ret til at råde over det, at selskabet bærer risikoen for dets hændelige undergang. Dette er ikke tilfældet, hvis Arex under den grænseoverskridende transport (dvs. transporten fra raffinaderiet til det sted, hvor brændstoffet overgik til fri omsætning i Den Tjekkiske Republik), blot handlede som speditør<sup>31</sup>.

66. Det påhviler imidlertid den forelæggende ret at foretage den endelige bedømmelse af dette spørgsmål<sup>32</sup>.

## *2. Betydningen af, at transporten af brændstoffet skete i henhold til afgiftssuspensionsordningen*

67. Det kan af forelæggelseskendelsens begrundelse udledes, at den grænseoverskridende transport i henhold til afgiftssuspensionsordningen efter den forelæggende rets opfattelse – selv om transporten blev foretaget med Arex' køretøjer og for dennes regning – kun kan henføres til det første salg, nemlig Dopplers salg til de første tjekkiske købere, idet betingelserne for at foretage denne form for transport kun er opfyldt i denne konstellation. I henhold til punktafgiftsdirektivet kan denne form for transport nemlig kun gennemføres af oplagshavere og registrerede afsendere til registrerede modtagere – som Garantrans.

26 – De tilfælde, der hidtil er afsagt dom om, vedrørte alle kæder med blot to på hinanden følgende leveringer, jf. dom af 16.12.2010, Euro Tyre Holding (C-430/09, EU:C:2010:786, præmis 33), af 27.9.2012, VSTR (C-587/10, EU:C:2012:592, præmis 34), og af 26.7.2017, Toridas (C-386/16, EU:C:2017:599, præmis 36).

27 – Denne råderet er det eneste, som henholdsvis udtrykket levering og erhvervelse inden for Fællesskabet forudsætter, jf. direktivets artikel 14, stk. 1, og artikel 20, stk. 1, idet det dog ikke kræves, at der retligt set er tale om ejerskab. Jf. herom dom af 8.2.1990, Shipping and Forwarding Enterprise Safe (C-320/88, EU:C:1990:61, præmis 7 og 8), og af 6.2.2003, Auto Lease Holland (C-185/01, EU:C:2003:73, præmis 32).

28 – Jf. allerede mit forslag til afgørelse EMAG Handel Eder (C-245/04, EU:C:2005:675, punkt 58).

29 – Transportøren eller speditøren er ikke beføjet til som ejer at råde over godet, jf. dom af 3.6.2010, De Fruytier (C-237/09, EU:C:2010:316, præmis 25), og af 20.6.2018, Enteco Baltic (C-108/17, EU:C:2018:473, præmis 88).

30 – Jf. i denne retning dom af 3.6.2010, De Fruytier (C-237/09, EU:C:2010:316, præmis 24), og af 20.6.2018, Enteco Baltic (C-108/17, EU:C:2018:473, præmis 86).

31 – Jf. ligeledes dom af 20.6.2018, Enteco Baltic (C-108/17, EU:C:2018:473, præmis 89).

32 – Jf. i denne retning ligeledes dom af 16.12.2010, Euro Tyre Holding (C-430/09, EU:C:2010:786, præmis 45), og af 27.9.2012, VSTR (C-587/10, EU:C:2012:592, præmis 37).

68. Arex kan derfor ikke selv have transporteret brændstoffet i henhold til afgiftssuspensionsordningen til et sted efter eget valg. Det er derimod normalt den registrerede modtager, der vælger et sted på den anden side af grænsen, hvor de punktafgiftspligtige varer overgår til fri omsætning. Først derefter er det muligt, at andre end de i punktafgiftsdirektivet nævnte personer foretager en transport.

69. Transporten i henhold til afgiftssuspensionsordningen kan være et forhold, som den nationale ret skal tage hensyn til, når den træffer en afgørelse om henførslen til en levering. I 36. betragtning til momsdirektivet anføres det nemlig, at der *bør* foretages en vis tilpasning mellem moms og punktafgifter. I modsætning til, hvad den forelæggende ret har anført, kan det dog ikke på grundlag heraf konkluderes, at det forhold, at punktafgiften forfalder hos en bestemt person, nødvendigvis også er afgørende for, om der er tale om en afgiftsfri levering til vedkommende. Kommissionen har også fremhævet dette under den mundtlige forhandling.

70. Som Domstolen allerede har fastslået i så henseende, er den afgiftsudløsende begivenhed for momsen, hvorved de nødvendige juridiske betingelser for afgiftens forfald opfyldes, levering af varen, ikke opkrævning af punktafgifter for varen<sup>33</sup>. Det taler ligeledes imod at foretage en sådan sammenkobling, at de to former for afgifter er konciperet forskelligt, eftersom momsen er en afgift, der pålægges i alle faser, hvorimod punktafgifter pålægges som en slags engangsafgift.

71. Det forhold, at transporten sker i henhold til afgiftssuspensionsordningen, er således kun afgørende for henførslen, såfremt det påvirker spørgsmålet om, hvem der bærer risikoen under transporten mellem parterne.

72. Måtte den nationale ret således konkludere, at det var Doppler, der bar risikoen for hændelig undergang under transporten i henhold til afgiftssuspensionsordningen, skal transporten – som Arex da følgelig kun gennemførte som speditør – henføres til den første levering.

73. Efter min opfattelse<sup>34</sup> giver konstateringen af, hvem der bærer risikoen, nemlig grundlag for at fastslå, hvilken rolle den pågældende har i en forsyningskæde. Det må faktisk formodes, at den, der leverer en vare *til en anden* og bærer risikoen for varens hændelige undergang under leveringen, også handler som leverandør. Vedkommendes levering må følgelig være den afgiftsfrie levering inden for Fællesskabet.

74. Denne formodning gælder både for »tovejsleveringer« (altså gensidige, »normale« leveringer) inden for Fællesskabet og kædetransaktioner<sup>35</sup>. Selvfølgelig kan der også – både i et gensidigt forhold og ved en kædetransaktion – forekomme tilfælde, hvor modtageren af varen er den, der bærer risikoen under transporten. Ved en kædetransaktion er en sådan modtager imidlertid nødvendigvis altid det sidste led i kæden (ellers handler vedkommende som leverandør). Hvis modtageren er det sidste led i kæden, er der ingen tvivl om, hvilket retsforhold transporten skal henføres til (nemlig det sidste).

75. Hvis den første sælger således bærer risikoen for hændelig undergang under transporten, kan han godt gå ud fra, at hans levering er fritaget for moms. Er det derimod hans medkontrahent, der bærer risikoen, er det afgørende for, om leveringen udgør en afgiftsfri levering inden for Fællesskabet, hvorvidt der er tale om en kædetransaktion.

33 – Dom af 14.7.2005, British American Tobacco og Newman Shipping (C-435/03, EU:C:2005:464, præmis 41).

34 – Jf. allerede under punkt 62 i dette forslag til afgørelse.

35 – Principielt går risikoen for hændelig undergang nemlig først over til modtageren, når denne kan råde over varen. Det kan dog forholde sig anderledes, hvis modtageren ønsker forsendelse til et bestemt sted.

76. Den første sælger skal, sådan som Domstolen allerede kræver i henhold til fast praksis, være blevet gjort bekendt med, at hans medkontrahent allerede har videresolgt varen<sup>36</sup>. I modsat fald er han, også hvis det ikke er ham selv, der bærer risikoen under transport, berettiget til at gå ud fra, at transaktionen er afgiftsfri for ham, eftersom modtageren i et gensidigt forhold også kan være den, der bærer risikoen, uden at dette betyder, at en afgiftsfri levering inden for Fællesskabet bortfalder<sup>37</sup>.

77. Er den første sælger imidlertid gjort bekendt med, at der er tale om en kædetransaktion, er han på baggrund af det forhold, at en anden bærer risikoen for varens hændelige undergang, berettiget til at antage, at denne anden part er den, der foretager den grænseoverskridende, og dermed afgiftsfrie, levering af varen. Hans egen levering er dermed momspligtig.

### *3. Det forhold, at en mellemhandler bærer risikoen*

78. Måtte den forelæggende ret derimod konkludere, at de første tjekkiske købere bærer risikoen for hændelig undergang under transporten i henhold til afgiftssuspensionsordningen, må det være den anden levering (dvs. leveringen fra de første tjekkiske købere til de næste led i kæden), der er afgiftsfri<sup>38</sup>.

79. For det følger også af ovenstående, at det tidspunkt, hvor beføjelsen til at råde over varerne overdrages til den endelige aftager, kun udgør det sidst mulige tidspunkt, efter hvilket en efterfølgende transport ikke mere kan henføres til en af de tidligere leveringer.

80. Det er nemlig på ingen måde udelukket, at transporten ved erhvervelsen inden for Fællesskabet ligger inden det tidspunkt, hvor retten til at råde over varerne overdrages. Dette er endda typisk tilfældet, hvis der ikke er tale om kædetransaktioner: Ved en normal grænseoverskridende levering opnår modtageren i reglen først retten til som ejer at råde over godet samtidig med, at godet overgives. Alligevel er leveringen til modtageren ubestridt afgiftsfri.

81. For så vidt var den modsætningslutning, som Domstolen drog i en enkelt dom, og hvorefter den »første« levering i en kæde med to led må være den afgiftsfrie levering, såfremt retten til at råde over varerne først overdrages til den endelige erhverver i bestemmelseslandet, ikke tvingende nødvendig<sup>39</sup>. Dette fremgår også af det eksempel, at der, sådan som i hovedsagen, er tale om salgskæder med flere end to leveringer: Såfremt den endelige aftager først får overdraget retten til at råde over varerne i bestemmelseslandet, finder der nemlig en hel række andre leveringer sted inden da, og det skal så afgøres, hvilken af disse leveringer varebevægelsen skal henføres til. Dette forhold (dvs. overdragelsen af rådighedsbeføjelsen til den endelige aftager i bestemmelseslandet) giver derfor ikke i sig selv grundlag for at drage nogen konklusioner for så vidt angår spørgsmålet om, hvilken af de tidligere leveringer varebevægelsen skal henføres til. Det skal derimod i hvert enkelt tilfælde fastslås, hvem der bærer risikoen for varens hændelige undergang under transporten.

36 – Jf. dom af 16.12.2010, Euro Tyre Holding (C-430/09, EU:C:2010:786, præmis 34 og 35), af 27.9.2012, VSTR (C-587/10, EU:C:2012:592, præmis 35), og af 26.7.2017, Toridas (C-386/16, EU:C:2017:599, præmis 44).

37 – Af retssikkerhedsgrunde skal den første sælgers tillid til oplysningerne fra medkontrahenten beskyttes, og det gør, at afgiften ikke kan forlanges betalt af ham. Dette medfører imidlertid ikke, at hans levering faktisk bliver den levering, der er fritaget for afgift inden for Fællesskabet, jf. dom af 21.2.2018, Kreuzmayr (C-628/16, EU:C:2018:84, præmis 37). Det forhold, der lå bag Kreuzmayr-dommen, drejede sig kun om beskyttelse af berettigede forventninger hos parterne i den anden levering. En sådan beskyttelse skulle ganske rigtigt afvises i den nævnte sag, eftersom det var klart for parterne i den anden levering, at en af dem havde overtaget risikoen for transporten af varerne, jf. dom af 21.2.2018, Kreuzmayr (C-628/16, EU:C:2018:84, præmis 36).

38 – I så fald ville der ikke foreligge en erhvervelse inden for Fællesskabet, på trods af, at grænsen faktisk krydses under Arex' transport. Som jeg allerede har redegjort for i en anden sag, er det ved bestemmelsen af den afgiftsfri levering ikke afgørende, hvor transportbevægelsen faktisk havde sit udgangspunkt, jf. herom mit forslag til afgørelse EMAG Handel Eder (C-245/04, EU:C:2005:675, punkt 40).

39 – Jf. dom af 16.12.2010, Euro Tyre Holding (C-430/09, EU:C:2010:786, præmis 45).

## V. Forslag til afgørelse

82. På grundlag heraf foreslår jeg Domstolen at besvare de præjudicielle spørgsmål fra Nejvyšší správní soud (øverste domstol i forvaltningsretlige sager, Den Tjekkiske Republik) således:

- »1) Artikel 138, stk. 2, litra b), i Rådets direktiv 2006/112/EF af 28. november 2006 om det fælles merværdiafgiftssystem kan kun anvendes på levering af punktafgiftspligtige varer, hvis de øvrige erhvervelser af disse i henhold til artikel 3, stk. 1, i samme direktiv ikke er momspligtige. Direktivets artikel 138, stk. 2, litra b), indeholder ikke, ud over reglen om momsfrigørelse, nogen bestemmelse om henførelse af den varebevægelse, der sker i henhold til afgiftssuspensionsordningen, til en bestemt levering, når der er tale om en grænseoverskridende forsyningskæde.
- 2) Når den eneste grænseoverskridende varebevægelse skal henføres til en bestemt levering i en forsyningskæde, er det afgørende, hvem der ved transporten af varen til et andet led i forsyningskæden bærer risikoen for varens hændelige undergang.«