Samling af Afgørelser

DOMSTOLENS DOM (Fjerde Afdeling)

19. december 2018 *

»Præjudiciel forelæggelse – det fælles merværdiafgiftssystem – direktiv 2006/112/EF – artikel 2, stk. 1, litra b), nr. i) og iii) – artikel 3, stk. 1 – erhvervelse af punktafgiftspligtige varer inden for Fællesskabet – artikel 138, stk. 1, og artikel 138, stk. 2, litra b) – leverancer af varer inden for Fællesskabet – kædetransaktioner med en enkelt transport – henførsel af transport – transport i henhold til afgiftssuspensionsordningen – indvirkning på kvalificeringen af en erhvervelse inden for Fællesskabet«

I sag C-414/17,

angående en anmodning om præjudiciel afgørelse i henhold til artikel 267 TEUF, indgivet af Nejvyšší správní soud (øverste forvaltningsdomstol, Den Tjekkiske Republik) ved afgørelse af 29. juni 2017, indgået til Domstolen den 10. juli 2017, i sagen:

AREX CZ a.s.

mod

Odvolací finanční ředitelství,

har

DOMSTOLEN (Fjerde Afdeling),

sammensat af formanden for Syvende Afdeling, T. von Danwitz, som fungerende formand for Fjerde Afdeling, og dommerne K. Jürimäe (refererende dommer), C. Lycourgos. E. Juhász og C. Vajda,

generaladvokat: J. Kokott

justitssekretær: fuldmægtig M. Aleksejev,

på grundlag af den skriftlige forhandling og efter retsmødet den 13. juni 2018,

efter at der er afgivet indlæg af:

– Odvolací finanční ředitelství ved T. Rozehnal, D. Jeroušek og D. Švancara, som befuldmægtigede,

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

– Europa-Kommissionen ved L. Lozano Palacios, Z. Malůšková og R. Lyal, som befuldmægtigede,

og efter at generaladvokaten har fremsat forslag til afgørelse i retsmødet den 25. juli 2018,

* Processprog: tjekkisk.

afsagt følgende

Dom

1 Anmodningen om præjudiciel afgørelse vedrører fortolkningen af artikel 2, stk. 1, litra b), nr. 1) og iii), 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 blevet indgivet i forbindelse med en tvist mellem AREX CZ a.s. (herefter »Arex«) og Odvolací finanční ředitelství (skatteappeldirektoratet, Den Tjekkiske Republik) (herefter »skatteappeldirektoratet«) vedrørende Arex' fradrag for merværdiafgift (moms) for erhvervelser, hos tjekkiske leverandører, af transporteret brændstof under punktafgiftssuspension fra Østrig til Den Tjekkiske Republik.

Retsforskrifter

EU-retten

Momsdirektivet

3 36. betragtning til momsdirektivet har følgende ordlyd:

»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 af 25. februar 1992 om den generelle ordning for punktafgiftspligtige varer, om oplægning og omsætning heraf samt om kontrol hermed [(EUT 1992, L 76, s. 1), senest ændret ved Rådets direktiv 2004/106/EF af 16. november 2004 (EUT 2004, L 359, s. 30)].«

4 Momsdirektivets artikel 2 har følgende ordlyd:

»1. Følgende transaktioner er momspligtige:

[…]

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, som ændret ved direktiv 2004/106], 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. Ved »punktafgiftspligtige varer« forstås energiprodukter, alkohol og alkoholholdige drikkevarer samt forarbejdet tobak som defineret i gældende fællesskabslovgivning, men ikke gas leveret gennem et naturgassystem beliggende på Fællesskabets område eller ethvert net, der er forbundet med et sådant system.«

5 Momsdirektivets artikel 3, stk. 1 og 2, bestemmer:

»1. Uanset bestemmelserne i artikel 2, stk. 1, litra b), nr. i), er følgende transaktioner ikke momspligtige:

a) erhvervelser inden for Fællesskabet af varer, som ville være fritaget ved levering på en medlemsstats område i medfør af artikel 148 og 151, når de foretages af en afgiftspligtig person eller en ikke-afgiftspligtig juridisk person

b) erhvervelser af varer inden for Fællesskabet, bortset fra de i litra a) og i artikel 4 omhandlede erhvervelser og bortset fra erhvervelser af nye transportmidler og punktafgiftspligtige varer foretaget af en afgiftspligtig person som led i dennes landbrugs-, skovbrugs- eller fiskerierhverv, når den pågældende er omfattet af den fælles standardsatsordning for landbrugere, eller af en afgiftspligtig person, som kun foretager levering af varer eller ydelser, der ikke giver den pågældende nogen fradragsret, eller af en ikke-afgiftspligtig juridisk person.

2. Bestemmelsen i stk. 1, litra b), finder kun anvendelse, når følgende betingelser er opfyldt:

a) [D]en samlede værdi af erhvervelser af varer inden for Fællesskabet i det løbende kalenderår overstiger ikke en tærskel, som medlemsstaterne fastsætter, men som ikke må være lavere end 10 000 EUR eller det hertil svarende beløb i national valuta.

b) [D]en samlede værdi af erhvervelser af varer inden for Fællesskabet i det foregående kalenderår har ikke oversteget den tærskel, der er omhandlet i litra a).

Den tærskel, der tjener som reference, er den samlede værdi – uden den moms, som skal betales eller er betalt i den medlemsstat, hvor forsendelsen eller transporten af varerne påbegyndes – af erhvervelser af varer inden for Fællesskabet som omhandlet i stk. 1, litra b).«

6 Direktivets artikel 20, stk. 1, er affattet således:

»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.«

7 Dette direktivs artikel 138 bestemmer:

»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, som ændret ved direktiv 2004/106]

[…]«

8 Momsdirektivets artikel 139, stk. 1, andet afsnit, fastsætter:

»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.«

Direktiv 92/12 og 2008/118/EF

9 Direktiv 92/12, som ændret ved direktiv 2004/106 (herefter »direktiv 92/12«), blev med virkning fra den 1. april 2010 ophævet ved Rådets direktiv 2008/118/EF af 16. december 2008 om den generelle ordning for punktafgifter (EUT 2009, L 9, s. 12). I betragtning af tidspunkterne for de i hovedsagen omhandlede transaktioner skal der tages hensyn til disse to direktiver.

10 I henhold til artikel 3, stk. 1, første led, i direktiv 92/12 og artikel 1, stk. 1, litra a), i direktiv 2008/118 finder disse direktiver bl.a. anvendelse på brændstoffer.

11 De nævnte direktiver fastsætter særlige regler vedrørende bevægelserne for punktafgiftspligtige varer, der er omfattet af afgiftssuspensionsordningen, på Unionens område. Disse regler fremgår også af artikel 15-21 i direktiv 92/12 og af artikel 17-31 i direktiv 2008/118.

12 Afgiftssuspensionsordningen defineres i henhold til artikel 4, nr. 7), i direktiv 2008/118 som »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«. Artikel 4, litra c), i direktiv 92/12, som omhandler suspensionsordningen, indeholder en analog definition.

13 I henhold til artikel 4, nr. 9), i direktiv 2008/118 defineres en »registreret modtager« som »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«. Direktiv 92/12, som anvender begrebet »registreret erhvervsdrivende«, definerer den i artikel 4, litra d), på tilsvarende måde.

Tjekkisk ret

14 § 2, stk. 1, litra c), i lov nr. 235/2004 om merværdiafgift i den affattelse, der finder anvendelse på tvisten i hovedsagen (herefter »momsloven«), har følgende ordlyd:

»Følgende pålægges afgift

[…]

c) erhvervelsen af varer fra en anden medlemsstat i [Unionen] mod vederlag, foretaget på det nationale område af en afgiftspligtig person i forbindelse med en økonomisk aktivitet eller af en juridisk person, som ikke er oprettet eller grundlagt med erhvervsmæssige formål, og en ikke afgiftspligtig persons erhvervelse af et nyt transportmiddel fra en anden medlemsstat mod vederlag.«

15 Denne lovs § 64, som gennemfører momsdirektivets artikel 138 i den tjekkiske retsorden, bestemmer:

»1) Leveringen af varer til en anden medlemsstat af den afgiftspligtige til en person, der er momsregistreret i en anden medlemsstat, når disse varer forsendes eller transporteres fra det nationale område af den afgiftspligtige eller erhververen eller en tredjemand, der er bemyndiget hertil, er fritaget med ret til at fradrage momsen, bortset fra levering af varer til en person, for hvem erhvervelsen af varer i en anden medlemsstat ikke er momspligtig.

[…]

3) Leveringen af punktafgiftspligtige varer til en anden medlemsstat af den afgiftspligtige til en afgiftspligtig person, der ikke er en momsregistreret person i en anden medlemsstat, eller til en juridisk person, der ikke er en person, der er momsregistreret i en anden medlemsstat, når disse varer forsendes eller transporteres fra det nationale område af den afgiftspligtige eller erhververen eller en tredjemand, der er bemyndiget hertil, er fritaget med ret til at fradrage momsen, hvis forsendelsen eller transporten af varerne foretages i overensstemmelse med lov om punktafgifter, og punktafgifterne betales af erhververen i den medlemsstat, hvor forsendelsen eller transporten af varerne afsluttes.

[…]«

Tvisten i hovedsagen og de præjudicielle spørgsmål

16 Arex er et selskab, der har hjemsted i Den Tjekkiske Republik, som hos to tjekkiske selskaber købte brændstoffer fra Østrig.

17 Disse erhvervelser fandt sted efter kædetransaktioner. De i hovedsagen omhandlede brændstoffer blev således først solgt af Doppler Mineralöle GmbH, et selskab med hjemsted i Østrig, til fire momsregistrerede selskaber med hjemsted i Den Tjekkiske Republik (herefter »de første tjekkiske købere«). De blev derefter genstand for flere på hinanden følgende gensalg til forskellige tjekkiske selskaber, inden de endelig blev solgt til Arex.

18 De første tjekkiske købere havde indgået en kontrakt med Garantrans s. r. o., som udførte den registrerede modtagers aktiviteter for de nævnte købere. Således var det Garantrans, der betalte punktafgifterne på brændstofferne på vegne af de første tjekkiske købere. Sidstnævnte betalte ikke moms i forbindelse med disse transaktioner i Den Tjekkiske Republik.

19 Brændstofferne blev transporteret fra Østrig til Den Tjekkiske Republik i henhold til ordningen med suspension af punktafgifter. De blev transporteret af Arex ved hjælp af selskabets egne køretøjer.

20 Efter en skattekontrol konstaterede Finanční úřad pro Jihočeský kraj (den regionale skatte- og afgiftsmyndighed i Sydböhmen, Den Tjekkiske Republik) (herefter »afgiftsmyndigheden«), at Arex' erhvervelser i de afgiftsperioder, der vedrørte månederne januar til april, september, november og december 2010, udgjorde erhvervelser inden for Fællesskabet. Under henvisning til dom af 6. april 2006, EMAG Handel Eder (C-245/04, EU:C:2006:232), og af 16. december 2010, Euro Tyre Holding (C-430/09, EU:C:2010:786), og idet den bemærkede, at i tilfælde af kædetransaktioner, der er forbundet med en enkelt transport inden for Fællesskabet, og som kun kan pålægges en enkelt

transaktion, var denne myndighed af den opfattelse, at stedet for de erhvervelser, Arex havde foretaget, var beliggende i Østrig og ikke Den Tjekkiske Republik. Dette selskab havde nemlig fået ret til at afhænde varerne som en ejer i Østrig, eftersom det ville have båret den risiko, der er forbundet med varerne, og transporteret dem til Den Tjekkiske Republik for egen regning.

21 Ved syv yderligere betalingspålæg afviste afgiftsmyndigheden Arex' ret til at fradrage momsen på disse erhvervelser, der af Arex blev betegnet som interne erhvervelser, og pålagde dette selskab at betale bøder.

22 Ved en afgørelse af 15. juli 2015 forkastede skatteappeldirektoratet den klage, Arex havde indgivet over dette betalingspålæg. Idet dette direktorat tilsluttede sig afgiftsmyndighedens konklusioner, forkastede det anvendelsen af momsdirektivets artikel 138, stk. 2, litra b). Med henvisning til dom af 14. juli 2005, British American Tobacco og Newman Shipping (C-435/03, EU:C:2005:464), anførte skatteappeldirektoratet endvidere, at momsens forfald ikke er forbundet med punktafgifter. Endelig forkastede det Arex' argumenter, hvorefter dette selskab på grund af ordningen med suspension af punktafgifter ikke ville have haft retten til at råde over brændstofferne som en ejer i løbet af transporten og forud for deres overgang til fri omsætning i Den Tjekkiske Republik. Således forkastede skatteappeldirektoratet ligeledes den af Arex påberåbte mulighed for at opdele en enkelt transport inden for Fællesskabet i deltransporter med henblik på momsen.

23 Efter forkastelsen af selskabets søgsmål til prøvelse af denne afgørelse ved Krajský soud v Českých Budějovicích (retten for regionen České Budějovice, Den Tjekkiske Republik) har Arex iværksat kassationsanke ved den forelæggende ret.

24 Arex fremhævede for den nævnte ret, at momsdirektivets artikel 138, stk. 2, litra b), ikke var blevet korrekt gennemført i den tjekkiske retsorden. Ifølge denne bestemmelse er alle leveringer af varer, der af en afgiftspligtig person transporteres i en anden medlemsstat i henhold til ordningen med suspension af punktafgifter, fritaget som levering inden for Fællesskabet. I lyset af affattelsen af denne bestemmelse på tjekkisk er Arex af den opfattelse, at de øvrige betingelser, der er fastsat i denne bestemmelse, som afspejles i den bisætning, der påbegyndes med det relative pronomen »hvis«, kun finder anvendelse på ikke-afgiftspligtige juridiske personer. Følgelig er Arex af den opfattelse, at disse betingelser ikke kan finde anvendelse, da selskabet er en afgiftspligtig person.

25 I det tilfælde, hvor momsen ikke er forbundet med punktafgiften, og hvor momsdirektivets artikel 138, stk. 1, skal finde anvendelse, har Arex fremhævet, at der ikke kan ske overdragelse af ejendomsretten ved transport i henhold til ordningen med suspension af punktafgifter, da det selv ved overførsel af ejendom fra et privatretligt perspektiv ville være umuligt at råde over de omhandlede varer i løbet af transporten. Til støtte for dette argument har selskabet henvist til det administrative ledsagedokument, som afgrænser muligheden for at råde over varerne under transporten i henhold til den nævnte ordning, og er af den opfattelse, at dom af 6. april 2006, EMAG Handel Eder (C-245/04, EU:C:2006:232), og af 16. december 2010, Euro Tyre Holding (C-430/09, EU:C:2010:786), ikke vedrørte spørgsmålet om transport af punkafgiftspligtige varer.

26 I betragtning af disse argumenter ønsker den forelæggende ret oplyst, om Arex' erhvervelser af brændstoffer transporteret i henhold til ordningen med suspension af punktafgifter skal betegnes som interne erhvervelser eller erhvervelser inden for Fællesskabet.

27 Det er under disse omstændigheder, at Nejvyšší správní soud (øverste forvaltningsdomstol, Den Tjekkiske Republik) har besluttet at udsætte sagen og forelægge Domstolen følgende præjudicielle spørgsmål:

»1) Skal enhver afgiftspligtig person anses for en afgiftspligtig person som omhandlet i artikel 138, stk. 2, litra b) i [momsdirektivet]? 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 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 momsfritagelse i henhold til momsdirektivets artikel 138, stk. 1?«

Om anmodningen om genåbning af den mundtlige forhandling

28 Ved skrivelse indgået til Domstolens Justitskontor den 31. juli 2018 har repræsentanten for Arex ved den forelæggende ret fremsat anmodning om genåbning af den mundtlige forhandling i henhold til artikel 83 i Domstolens procesreglement.

29 Denne anmodning er kommet i forlængelse af indgivelsen af en skrivelse dateret 13. juli 2018 til Domstolens Justitskontor af repræsentanten for Arex ved den forelæggende ret, som navnlig oplyste om den omstændighed, at eftersom Arex ikke havde været gyldigt repræsenteret i den mundtlige forhandling i den foreliggende sag, kunne selskabets mundtlige indlæg ikke tages i betragtning i forbindelse med den foreliggende forhandling.

30 I forbindelse med redegørelsen for de begrundelser og de omstændigheder, som ifølge repræsentanten for Arex medførte denne mangel på gyldig repræsentation, anførte denne ligeledes, at der er tale om en mangel, der kan afhjælpes, og har anmodet om genåbning af den mundtlige forhandling med henblik på at give Arex mulighed for at fremsætte sine bemærkninger.

31 Det skal i denne forbindelse bemærkes, at Domstolen i henhold til procesreglementets artikel 83 til enhver tid, efter at have hørt generaladvokaten, ved kendelse kan bestemme, at retsforhandlingernes mundtlige del skal genåbnes, navnlig hvis den finder, at sagen er utilstrækkeligt oplyst, eller såfremt en part, efter at denne del af retsforhandlingerne er afsluttet, er fremkommet med nye oplysninger vedrørende sagens faktiske omstændigheder, som er af afgørende betydning for Domstolens afgørelse, eller såfremt sagen bør afgøres på grundlag af et argument, som ikke har været drøftet af parterne eller de berørte, som er omfattet af artikel 23 i statutten for Den Europæiske Unions Domstol.

32 I den foreliggende sag er Domstolen, efter at have hørt generaladvokaten, af den opfattelse, at betingelserne for at genåbne den mundtlige forhandling ikke er opfyldt. De omstændigheder, som repræsentanten for Arex har påberåbt sig ved den forelæggende ret, stemmer nemlig ikke overens med betingelserne for genåbning af den mundtlige forhandling. Under alle omstændigheder er Domstolen af den opfattelse, at den har alle de oplysninger til rådighed, som er nødvendige for, at den kan træffe afgørelse vedrørende anmodningen om præjudiciel afgørelse, og at den ikke skal besvares på grundlag af et argument, som ikke er blevet drøftet for den.

33 Det er derfor ufornødent at anordne genåbning af retsforhandlingernes mundtlige del.

Om de præjudicielle spørgsmål

Indledende bemærkninger

34 Som led i den samarbejdsprocedure mellem de nationale retter og Domstolen, som er indført ved artikel 267 TEUF, tilkommer det Domstolen at give den forelæggende ret et hensigtsmæssigt svar, som sætter denne i stand til at afgøre den tvist, der verserer for den. Ud fra dette synspunkt påhviler det Domstolen i givet fald at omformulere de spørgsmål, der forelægges den. Det påhviler nemlig Domstolen at fortolke alle de bestemmelser i EU-retten, som de nationale retter skal anvende for at træffe afgørelse i de for dem verserende tvister, også selv om disse bestemmelser ikke udtrykkeligt er omtalt i de præjudicielle spørgsmål, der forelægges Domstolen (dom af 14.10.2010, Fuß, C-243/09, EU:C:2010:609, præmis 39 og den deri nævnte retspraksis, og af 19.10.2017, Otero Ramos, C-531/15, EU:C:2017:789, præmis 39).

35 Selv om den forelæggende ret formelt har begrænset sine spørgsmål alene til fortolkningen af artikel 138, stk. 1, og artikel 138, stk. 2, litra b), i direktiv 2003/88, er en sådan omstændighed derfor ikke til hinder for, at Domstolen oplyser den om alle de momenter angående fortolkningen af EU-retten, som kan være til nytte ved afgørelsen af den sag, som verserer for den, uanset om den henviser til dem i sit spørgsmål. Det tilkommer herved Domstolen fra samtlige de oplysninger, der er fremlagt af den forelæggende ret, navnlig af forelæggelsesafgørelsens præmisser, at udlede de fællesskabsretlige elementer, som det under hensyn til hovedsagens genstand er nødvendigt at fortolke (jf. i denne retning dom af 14.10.2010, Fuß, C-243/09, EU:C:2010:609, præmis 40 og den deri nævnte retspraksis, og af 19.10.2017, Otero Ramos, C-531/15, EU:C:2017:789, præmis 40).

36 I den foreliggende sag skal det bemærkes, at den forelæggende ret med sine spørgsmål nærmere bestemt ønsker oplyst, om erhvervelser som de i hovedsagen omhandlede er momspligtige i Den Tjekkiske Republik som erhvervelser inden for Fællesskabet af varer forsendt eller transporteret fra en anden medlemsstat.

37 Momsdirektivets artikel 138, stk. 1, og artikel 138, stk. 2, litra b), definerer imidlertid betingelserne for momsfritagelse af leveringer af varer inden for Fællesskabet og ikke betingelserne for denne momspligt for erhvervelser inden for Fællesskabet, som er fastsat i dette direktivs artikel 2, stk. 1, litra b), nr. i) og iii).

38 Som følge heraf skal de præjudicielle spørgsmål omformuleres, for så vidt som de hvad angår det første og andet spørgsmål vedrører momsdirektivets artikel 2, stk. 1, litra b), nr. iii), og hvad angår det tredje spørgsmål vedrører dette direktivs artikel 2, stk. 1, litra b), nr. i).

Om det første spørgsmål

39 Med sit første spørgsmål ønsker den forelæggende ret nærmere bestemt oplyst, om momsdirektivets artikel 2, stk. 1, litra b), nr. iii), skal fortolkes således, at det finder anvendelse på erhvervelse af punktafgiftspligtige varer inden for Fællesskabet, for hvilke punktafgiften forfalder på bestemmelsesmedlemsstatens område for forsendelsen eller transporten af disse varer, foretaget af en afgiftspligtig person, eller udelukkende på erhvervelser foretaget af en afgiftspligtig person, hvis andre erhvervelser ikke er momspligtige i medfør af dette direktivs artikel 3, stk. 1.

40 Ved fortolkningen af en EU-retlig bestemmelse skal der i henhold til fast retspraksis ikke blot tages hensyn til dens ordlyd, men ligeledes til den sammenhæng, hvori den indgår, og til de mål, der forfølges med den ordning, som den udgør en del af (jf. i denne retning dom af 19.9.2000, Tyskland mod Kommissionen, C-156/98, EU:C:2000:467, præmis 50, og af 19.4.2018, Firma Hans Bühler, C-580/16, EU:C:2018:261, præmis 33).

41 I henhold til momsdirektivets artikel 2, stk. 1, litra b), nr. iii), er erhvervelse af varer inden for Fællesskabet, som mod vederlag foretages på en medlemsstats område, momspligtig, når disse er punktafgiftspligtige varer, for hvilke punktafgifterne forfalder på den medlemsstats område, hvor de udføres af en afgiftspligtig person eller af en ikkeafgiftspligtig juridisk person, hvis øvrige erhvervelser ikke er momspligtige i henhold til dette direktivs artikel 3, stk. 1.

42 For det første skal det bemærkes, at ordlyden af momsdirektivets artikel 2, stk. 1, litra b), nr. iii), ikke gør det muligt entydigt at fastslå, om bisætningen »hvis øvrige erhvervelser ikke er momspligtige i henhold til dette direktivs artikel 3, stk. 1« vedrører både den afgiftpligtige person og den ikke-afgiftspligtige juridiske person, der er omhandlet i den første af disse bestemmelser, eller om det kun tager sigte på denne sidstnævnte person.

43 Flere sprogversioner af denne bestemmelser anvender nemlig et ubestemt pronomen, der kan afspejle såvel brugen af ental som flertal. Det er særligt tilfældet i den tyske (»*deren*«), den estiske (»*kelle*«), den spanske (»*cuyas*«), den franske (»*dont*«), den italienske (»*i cui*«) og den engelske version af denne bestemmelse. De øvrige sprogversioner anvender pronomener i pluralis. Dette er tilfældet i den græske (»*των οποίων*«), den lettiske (»kuru«) og den polske (»*w przypadku których*«) version. I øvrigt optræder der i den tjekkiske version af denne bestemmelse et pronomen i singularis, som kun kan henvise til den ikke-afgiftspligtige juridiske person (»*jejíž*«).

44 For det andet skal det hvad angår momsdirektivets artikel 2, stk. 1, litra b), nr. iii), bemærkes, at dette spørgsmål omhandler den momsovergangsordning vedrørende samhandelen inden for Fællesskabet, der blev indført ved Rådets direktiv 91/680/EØF af 16. december 1991 om tilføjelse til det fælles merværdiafgiftssystem og om ændring, med henblik på afskaffelse af de fiskale grænser, af direktiv 77/388/EØF (EFT 1991, L 376, s. 1). Denne ordning er baseret på indførelsen af en ny afgiftsudløsende begivenhed, nemlig erhvervelsen inden for Fællesskabet af goder, hvilket muliggør, at afgiftsprovenuet overflyttes til den medlemsstat, hvor det endelige forbrug af de leverede goder finder sted. Denne ordning har til formål at sikre en klar afgrænsning af medlemsstaternes fiskale suverænitet (jf. i denne retning dom af 18.11.2010, X, C-84/09, EU:C:2010:693, præmis 22 og 23 og den deri nævnte retspraksis, og af 14.6.2017, Santogal M-Comércio e Reparação de Automóveis, C-26/16, EU:C:2017:453, præmis 37 og 38).

45 Enhver erhvervelse inden for Fællesskabet, som er afgiftsbelagt i den medlemsstat, hvor forsendelsen eller transporten inden for Fællesskabet af goder afsluttes (herefter »bestemmelsesmedlemsstaten«), modsvares af en levering, som er afgiftsfritaget i den medlemsstat, hvor forsendelsen eller transporten påbegyndes (herefter »afgangsmedlemsstaten«). Som følge heraf skal bestemmelserne vedrørende erhvervelse inden for Fællesskabet og levering inden for Fællesskabet derfor fortolkes således, at de har en identisk betydning og rækkevidde (jf. i denne retning dom af 6.4.2006, EMAG Handel Eder, C-245/04, EU:C:2006:232, præmis 29, og af 26.7.2017, Toridas, C-386/16, EU:C:2017:599, præmis 31 og den deri nævnte retspraksis).

46 For det tredje skal det hvad angår den sammenhæng, hvori momsdirektivets artikel 2, stk. 1, litra b), nr. iii), indgår, bemærkes, at denne bestemmelse udgør en del af et regelsæt, der regulerer momspligten for erhvervelser inden for Fællesskabet og fritagelsen af tilsvarende leveringer inden for Fællesskabet. Disse regler fremgår af henholdsvis artikel 2, 3, 138 og 139 i dette direktiv.

47 På den ene side er erhvervelser inden for Fællesskabet af varer mod vederlag, der foretages af en afgiftspligtig person, der handler i denne egenskab, eller af en ikke-afgiftspligtig juridisk person i overensstemmelse med momsdirektivets artikel 2, stk. 1, litra b), nr. i), under visse betingelser for sælgeren momspligtige i bestemmelsesmedlemsstaten, mens de tilsvarende leveringer inden for Fællesskabet i henhold til dette direktivs artikel 138, stk. 1, er fritaget i afgangsmedlemsstaten.

48 I denne forbindelse skal det under hensyn til generaladvokatens betragtninger i punkt 41 i forslaget til afgørelse præciseres, at det materielle anvendelsesområde for disse bestemmelser omfatter alle »varer«, og at begrebet »varer« omfatter punktafgiftspligtige varer. Det følger heraf, at for så vidt som de andre betingelser vedrørende sælgeren, der er fastsat i disse bestemmelser, er opfyldt, er transaktionerne inden for Fællesskabet vedrørende punktafgiftspligtige varer fritaget for moms i afgangsmedlemsstaten som leveringer inden for Fællesskabet og momspligtige i bestemmelsesmedlemsstaten som erhvervelser inden for Fællesskabet i overensstemmelse med henholdsvis momsdirektivets artikel 138, stk. 1, og artikel 2, stk. 1, litra b), nr. i).

49 Da en momspligtig persons erhvervelse af »varer« inden for Fællesskabet allerede er momspligtig i henhold til momsdirektivets artikel 2, stk. 1, litra b), nr. i), fastsat i dette direktivs artikel 2, stk. 1, litra b), nr. iii), er en sådan afgift på de samme afgiftspligtige personers erhvervelser af punktafgiftspligtige varer imidlertid overflødig, eftersom denne afgift allerede følger af den første bestemmelse, også under hensyn til de betragtninger, der fremgår af den foregående præmis.

50 På den anden side udelukker momsdirektivets artikel 3, stk. 1, som en undtagelse fra dettes artikel 2, stk. 1, litra b), nr. i), dog momspligten for visse erhvervelser inden for Fællesskabet, der foretages af en afgiftspligtig person eller en ikke-afgiftspligtig juridisk person. Sideløbende hermed bestemmer dette direktivs artikel 139, stk. 1, andet afsnit, at den i direktivets artikel 138, stk. 1, fastsatte fritagelse ikke finder anvendelse på leveringer, der svarer til de erhvervelser, der er omhandlet i det nævnte direktivs artikel 3, stk. 1.

51 Under hensyn til disse betragtninger finder momsdirektivets artikel 2, stk. 1, litra b), nr. iii), anvendelse i de tilfælde, hvor erhvervelserne inden for Fællesskabet foretages af en afgiftspligtig person eller en ikke-afgiftspligtig juridisk person, der ikke pålægges moms i henhold til dette direktivs artikel 3, stk. 1.

52 Det følger heraf, at når en afgiftspligtig person foretager en erhvervelse, er det ikke alle afgiftspligtige personer, men udelukkende den afgiftspligtige person, hvis øvrige erhvervelser inden for Fællesskabet ikke er momspligtige i henhold til denne sidstnævnte bestemmelse, som er omfattet af anvendelsesområdet for det nævnte direktivs artikel 2, stk. 1, litra b), nr. iii), med henblik på pålæggelsen af moms på dennes erhvervelser inden for Fællesskabet af punktafgiftspligtige varer, for hvilke punktafgifterne forfalder i bestemmelsesmedlemsstaten.

53 I denne henseende understøttes denne fortolkning, som anført af generaladvokaten i punkt 42 og 43 i forslaget til afgørelse, af ordlyden af momsdirektivets artikel 138, stk. 2, litra b), hvoraf det i det væsentlige fremgår, at »[u]d over de i stk. 1 omhandlede leveringer« i denne artikel 138 er leveringerne af varer inden for Fællesskabet, der svarer til de i artikel 2, stk. 1, litra b), nr. iii), omhandlede erhvervelser, fritaget, når de udføres på de betingelser, der er fastsat deri, for afgiftspligtige personer eller ikke-afgiftspligtige juridiske personer, hvis erhvervelser af varer inden for Fællesskabet af andre varer end punktafgiftspligtige varer er fritaget for moms i henhold til det nævnte direktivs artikel 3, stk. 1. Som generaladvokaten har anført i punkt 43 i forslaget til afgørelse, følger det nemlig af valget af de udtryk, der indfører fritagelserne i momsdirektivets artikel 138, stk. 2, at den fritagelse, der er fastsat i denne bestemmelses litra b), har et normativt indhold, der går videre end den fritagelse, der er fastsat i dette direktivs artikel 138, stk. 1.

54 Den fortolkning, der er anlagt i denne doms præmis 52, er ligeledes i overensstemmelse med det formål, der fremgår af 36. betragtning til momsdirektivet, der tager sigte på at gennemføre en vis tilpasning af de nærmere betingelser for opkrævning af moms på visse erhvervelser inden for Fællesskabet af punktafgiftspligtige varer af angivelsesprocedurerne og -forpligtelserne i forbindelse med forsendelse af sådanne varer til en anden medlemsstat, som det er fastsat i direktiv 92/12 og 2008/118. Momsdirektivets artikel 2, stk. 1, litra b), nr. iii), finder nemlig anvendelse på erhvervelser inden for Fællesskabet af punktafgiftspligtige varer, for hvilke punktafgifterne forfalder på

bestemmelsesmedlemsstatens område, hvilket medfører, at disse erhvervelser er momspligtige i den samme medlemsstat, selv når køberens andre erhvervelser ikke er momspligtige i henhold til dette direktivs artikel 3, stk. 1.

55 I den foreliggende sag fremgår det ikke, med forbehold af en efterprøvelse af den forelæggende ret, som har enekompetence til at fastslå og bedømme de faktiske omstændigheder i hovedsagen, af sagsakterne for Domstolen, at de andre erhvervelser inden for Fællesskabet foretaget af Arex er omfattet af de i momsdirektivets artikel 3, stk. 1, fastsatte undtagelser. Såfremt den forelæggende ret på grundlag af sin egen vurdering af alle omstændighederne i hovedsagen skulle nå en sådan konklusion, finder bestemmelserne i momsdirektivets artikel 2, stk. 1, litra b), nr. iii), ikke anvendelse, men de i dette direktivs artikel 2, stk. 1, litra b), nr. i), finder anvendelse med henblik på at fastslå, hvorvidt Arex' erhvervelser af de i hovedsagen omhandlede brændstoffer er momspligtige i bestemmelsesmedlemsstaten som erhvervelser inden for Fællesskabet.

56 I lyset af ovenstående betragtninger skal det første spørgsmål besvares med, at momsdirektivets artikel 2, stk. 1, litra b), nr. iii), skal fortolkes således, at det finder anvendelse på erhvervelser af punktafgiftspligtige varer inden for Fællesskabet, for hvilke punktafgiften forfalder på bestemmelsesmedlemsstatens område, der er foretaget af en afgiftspligtig person, hvis andre erhvervelser ikke er momspligtige i medfør af dette direktivs artikel 3, stk. 1.

Om det andet spørgsmål

57 Med sit andet spørgsmål ønsker den forelæggende ret nærmere bestemt oplyst, om momsdirektivets artikel 2, stk. 1, litra b), nr. iii), skal fortolkes således, at den erhvervelse, der foretages af en erhvervsdrivende, der er afgiftspligtig for disse afgifter i bestemmelsesmedlemsstaten, i tilfælde af en kæde af flere på hinanden følgende erhvervelser, der vedrører de samme punktafgiftspligtige varer, og som kun giver anledning til en enkelt transport af disse varer inden for Fællesskabet i henhold til ordningen med suspension af punktafgifter, skal betegnes som en erhvervelse inden for Fællesskabet, der er momspligtig i henhold til denne bestemmelse, selv når denne transport ikke kan tilskrives denne erhvervelse.

58 Ifølge de oplysninger, der fremgår af den forelæggende rets afgørelse, synes de første tjekkiske købere, og ikke Arex, at være punktafgiftspligtige for det i hovedsagen omhandlede brændstof. I denne sammenhæng søger det andet spørgsmål at fastslå, hvorvidt den i hovedsagen omhandlede transport inden for Fællesskabet nødvendigvis skal tilskrives den af køberne foretagne erhvervelse, da de er punktafgiftspligtige, og ikke kan tilskrives en anden erhvervelse, i dette tilfælde den, der er foretaget af Arex.

59 I denne forbindelse følger det, som det fremgår af denne doms præmis 41, af ordlyden af momsdirektivets artikel 2, stk. 1, litra b), nr. iii), at momspligten for erhvervelser inden for Fællesskabet af punktafgiftspligtige varer i bestemmelsesmedlemsstaten ved anvendelsen af denne bestemmelse er underlagt tre kumulative betingelser.

60 Den forudsætter nemlig for det første, at transaktionen udgør en erhvervelse inden for Fællesskabet i henhold til momsdirektivets artikel 20, for det andet, at denne transaktion vedrører punktafgiftspligtige varer, for hvilke punktafgifterne forfalder på bestemmelsesmedlemsstatens område, og for det tredje, at den nævnte transaktion gennemføres af en afgiftspligtig person eller af en ikke-afgiftspligtig juridisk person, hvis øvrige erhvervelser ikke er momspligtige i henhold til dette direktivs artikel 3, stk. 1.

61 Hvad angår den første af disse betingelser skal det bemærkes, at der i henhold til momsdirektivets artikel 20 først er sket erhvervelse inden for Fællesskabet af et gode, når retten til som ejer at råde over godet er overdraget køberen, og leverandøren har godtgjort, at godet 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 18.11.2010, X, C-84/09, EU:C:2010:693, præmis 27). Betingelsen vedrørende grænsepassage mellem to medlemsstater er et afgørende element i en fællesskabstransaktion (jf. i denne retning dom af 27.9.2007, Teleos m.fl., C-409/04, EU:C:2007:548, præmis 37).

62 Kun en erhvervelse, der opfylder samtlige disse betingelser, kan betegnes som en erhvervelse inden for Fællesskabet.

63 Følgelig, såfremt flere erhvervelser, som foretages mod vederlag, giver anledning til en og samme forsendelse inden for Fællesskabet eller en og samme transport inden for Fællesskabet af disse goder, kan denne forsendelse eller transport kun omfatte en af disse erhvervelser, der som den eneste er momspligtig i bestemmelsesmedlemsstaten som en erhvervelse inden for Fællesskabet, forudsat at de øvrige betingelser, der er fastsat i momsdirektivets artikel 2, stk. 1, er opfyldt (jf. analogt dom af 6.4.2006, EMAG Handel Eder, C-245/04, EU:C:2006:232, præmis 45).

64 En sådan fortolkning er nødvendig for på en simpel måde at opfylde formålet med overgangsordningen for transaktioner inden for Fællesskabet, der, som det fremgår af denne doms præmis 44, tager sigte på at overflytte afgiftsprovenuet til den medlemsstat, på hvis område det endelige forbrug af de leverede goder finder sted. Denne overflytning er nemlig sikret ved en og samme transaktion, som giver anledning til en bevægelse inden for Fællesskabet (jf. analogt dom af 6.4.2006, EMAG Handel Eder, C-245/04, EU:C:2006:232, præmis 40).

65 Hvad angår den anden betingelse, der er nævnt i denne doms præmis 60, skal det præciseres, at punktafgifternes forfald i bestemmelsesmedlemsstaten forudsætter, at forsendelsen eller transporten af de punktafgiftspligtige varer gennemføres i henhold til ordningen med suspension af punktafgifter i overensstemmelse med bestemmelserne i direktiv 92/12 eller direktiv 2008/118. Denne betingelse afspejler det formål, der fremgår af 36. betragtning til momsdirektivet, om at pålægge punktafgiftspligtige varer punktafgifter og moms i den samme medlemsstat.

66 Til gengæld indebærer denne betingelse ikke, at erhvervelsen foretaget af den afgiftspligtige person eller den ikke-afgiftspligtige juridiske person, som omhandlet i momsdirektivets artikel 2, stk. 1, litra b), nr. iii), som er punktafgiftspligtig, skal pålægges moms i henhold til denne bestemmelse i bestemmelsesmedlemsstaten, selv om den pågældende transport inden for Fællesskabet ikke kan tilskrives denne erhvervelse.

67 En fortolkning, hvorefter erhvervelsen er momspligtig i henhold til den nævnte bestemmelse, selv om transporten inden for Fællesskabet ikke kan tilskrives denne, strider i øvrigt mod den kumulative karakter af de betingelser, der fremgår af denne doms præmis 60. Den gør det nemlig muligt at pålægge moms i bestemmelsesmedlemsstaten på en erhvervelse, der ikke er forbundet med en transport inden for Fællesskabet, og som således ikke opfylder samtlige betingelser, der kræves for at betegnes som en erhvervelse inden for Fællesskabet.

68 I lyset af ovenstående betragtninger skal det andet spørgsmål besvares med, at momsdirektivets artikel 2, stk. 1, litra b), nr. iii), skal fortolkes således, at den erhvervelse, der foretages af en erhvervsdrivende, der er afgiftspligtig for punktafgifter i bestemmelsesmedlemsstaten, i tilfælde af en kæde af flere på hinanden følgende transaktioner, som kun giver anledning til en enkelt transport af punktafgiftspligtige varer inden for Fællesskabet i henhold til ordningen med suspension af punktafgifter, ikke kan betegnes som en erhvervelse inden for Fællesskabet, der er momspligtig i henhold til denne bestemmelse, når denne transport ikke skyldes denne erhvervelse.

Om det tredje spørgsmål

69 Med sit tredje spørgsmål ønsker den forelæggende ret nærmere bestemt oplyst, om momsdirektivets artikel 2, stk. 1, litra b), nr. i), skal fortolkes således, at den omstændighed, at disse varer transporteres i henhold til denne ordning, er afgørende for spørgsmålet om, hvilke af flere på hinanden følgende erhvervelser transporten skal henføres til med henblik på pålæggelsen af moms i henhold til denne bestemmelse, i tilfælde af en kæde af flere på hinanden følgende erhvervelser, der vedrører de samme punktafgiftspligtige varer, og som kun giver anledning til en enkelt transport af disse varer inden for Fællesskabet i henhold til ordningen med suspension af punktafgifter.

70 I denne henseende fremgår det hvad angår de transaktioner, som udgør en kæde af flere på hinanden følgende leveringer, der kun har givet anledning til en enkelt transport inden for Fællesskabet, af retspraksis vedrørende fortolkningen af momsdirektivets artikel 138, stk. 1, at transporten inden for Fællesskabet kun kan pålægges en enkelt af de to leveringer, som derfor er den eneste, der er fritaget ved anvendelse af denne bestemmelse, og at der med henblik på at fastlægge, hvilken af de to leveringer inden for Fællesskabet der skal pålægges moms, skal foretages en samlet bedømmelse af samtlige sagens særlige omstændigheder. I forbindelse med denne bedømmelse skal det bl.a. afgøres, på hvilket tidspunkt den anden overdragelse af retten til som ejer at råde over varen er sket til fordel for den endelige erhverver. I det tilfælde, hvor den anden overdragelse af retten til som ejer at råde over varen er sket, før transporten inden for Fællesskabet fandt sted, kan denne nemlig ikke længere tilskrives den første levering til fordel for den første erhverver (jf. i denne retning dom af 26.7.2017, Toridas, C-386/16, EU:C:2017:599, præmis 34-36 og den deri nævnte retspraksis).

71 I betragtning af det formål, der er omhandlet i denne doms præmis 64, skal den i den foregående præmis citerede retspraksis omsættes til bedømmelsen af transaktioner, der som den i hovedsagen omhandlede udgør en kæde af flere på hinanden følgende erhvervelser af punktafgiftspligtige varer, som kun giver anledning til en enkelt transport inden for Fællesskabet.

72 For at afgøre, hvilken af disse erhvervelser i den i hovedsagen omhandlede kæde, som den enkelte transport inden for Fællesskabet skal tilskrives, og som derfor skal betegnes som en erhvervelse inden for Fællesskabet, påhviler det som følge heraf den forelæggende ret at foretage en samlet vurdering af samtlige sagens særlige omstændigheder i det foreliggende tilfælde og navnlig at fastslå, hvornår overførslen til Arex af retten til at råde over varen som en ejer fandt sted. Såfremt overførslen fandt sted inden transporten inden for Fællesskabet, skal den tilskrives Arex' erhvervelse, og denne erhvervelse skal dermed betegnes som en erhvervelse inden for Fællesskabet.

73 I forbindelse med denne samlede vurdering kan den omstændighed, at den i hovedsagen omhandlede transport af brændstoffer er foretaget i henhold til ordningen med suspension af punktafgifter, dog ikke være afgørende med henblik på at fastslå, hvilken af erhvervelserne i den i hovedsagen omhandlede kæde den nævnte transport skal tilskrives.

74 Den i denne doms præmis 70 nævnte retspraksis afhænger nemlig af transportens tilskrivelse til den ene eller anden erhvervelse i en kæde af flere på hinanden følgende erhvervelser af et midlertidigt kriterium, idet den fremhæver, hvornår henholdsvis betingelserne for transport inden for Fællesskabet og overførslen af retten til at råde over varen som en ejer er opfyldt.

75 Hvad angår denne sidstnævnte betingelse fremgår det af Domstolens praksis, at den ikke er begrænset til overdragelsen af ejendomsret 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). Overdragelse af retten til at råde over et materielt gode som ejer kræver ikke, at den part, til hvem dette gode overføres, fysisk er i besiddelse af varen, eller at varen fysisk er blevet transporteret til ham, og/eller at han fysisk har modtaget den (kendelse af 15.7.2015, Itales, C-123/14, ikke trykt i Sml., EU:C:2015:511, præmis 36).

76 Det skal imidlertid bemærkes, at direktiv 92/12 og 2008/118 fastsætter en generel punktafgiftsordning for punktafgiftspligtige varer. Selv om disse direktiver i denne henseende bl.a. fastsætter krav, der finder anvendelse på transport i henhold til ordningen med suspension af punktafgifter, påvirker de ikke de betingelser, der regulerer overførslen af ejendomsretten til varerne eller retten til at råde over dem som en ejer.

77 I øvrigt har Domstolen allerede fastslået, at den afgiftsudløsende begivenhed for momsen, hvorved de nødvendige juridiske betingelser for afgiftens forfald opfyldes, er levering af varen, ikke opkrævning af punktafgifter for varen (dom af 14.7.2005, British American Tobacco og Newman Shipping, C-435/03, EU:C:2005:464, præmis 41).

78 I den foreliggende sag fremgår det af de sagsakter, som Domstolen råder over, at Arex efter at have erhvervet de i hovedsagen omhandlede brændstoffer fra sine tjekkiske medkontrahenter tog dem i sin besiddelse ved i at fylde dem i selskabets tanke i Østrig, inden de med Arex' egne transportmidler transporteredes fra Østrig til Den Tjekkiske Republik. Det fremgår i øvrigt af disse elementer, at Arex synes at have overført ejendomsretten over disse varer i henhold til tjekkisk privatret, da denne påfyldning fandt sted. Med forbehold af den forelæggende rets efterprøvelse fremgår det således af de nævnte elementer, at den enkelte transport inden for Fællesskabet fandt sted efter overdragelsen af retten til at råde over varen som en ejer til Arex, således at de er de af sidstnævnte foretagne erhvervelser, der skal betegnes som erhvervelser inden for Fællesskabet.

79 I lyset af ovenstående betragtninger skal det tredje spørgsmål besvares med, at momsdirektivets artikel 2, stk. 1, litra b), nr. i), skal fortolkes således, at i tilfælde af en kæde af flere på hinanden følgende erhvervelser, der vedrører de samme punktafgiftspligtige varer, og som kun giver anledning til en enkelt transport af disse varer inden for Fællesskabet i henhold til ordningen med suspension af punktafgifter, er den omstændighed, at disse varer transporteres i henhold til denne ordning, ikke afgørende for spørgsmålet om, hvilke af flere på hinanden følgende erhvervelser transporten skal henføres til med henblik på pålæggelsen af moms i henhold til denne bestemmelse.

Sagsomkostninger

80 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 sagens omkostninger. Bortset fra 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 2, stk. 1, litra b), nr. iii), i Rådets direktiv 2006/112/EF af 28. november 2006 om det fælles merværdiafgiftssystem skal fortolkes således, at den finder anvendelse på erhvervelser af punktafgiftspligtige varer inden for Fællesskabet, for hvilke punktafgiften forfalder på bestemmelsesmedlemsstatens område for forsendelsen eller transporten af disse varer, foretaget af en afgiftspligtig person, hvis andre erhvervelser ikke er momspligtige i henhold til dette direktivs artikel 3, stk. 1.**

2) **Artikel 2, stk. 1, litra b), nr. iii), i direktiv 2006/112 skal fortolkes således, at den erhvervelse, der foretages af en erhvervsdrivende, der er afgiftspligtig for punktafgifter i bestemmelsesmedlemsstaten for forsendelsen eller transporten af disse varer, i tilfælde af en kæde af flere på hinanden følgende transaktioner, som kun giver anledning til en enkelt transport af punktafgiftspligtige varer inden for Fællesskabet i henhold til ordningen med suspension af punktafgifter, ikke kan betegnes som en erhvervelse inden for Fællesskabet, der er momspligtig i henhold til denne bestemmelse, når denne transport ikke skyldes denne erhvervelse.**

3) **Artikel 2, stk. 1, litra b), nr. i), i direktiv 2006/112 skal fortolkes således, at i tilfælde af en kæde af flere på hinanden følgende erhvervelser, der vedrører de samme punktafgiftspligtige varer, og som kun giver anledning til en enkelt transport af disse varer inden for Fællesskabet i henhold til ordningen med suspension af punktafgifter, er den omstændighed, at disse varer transporteres i henhold til denne ordning, ikke afgørende for spørgsmålet om, hvilke af flere på hinanden følgende erhvervelser transporten skal henføres til med henblik på pålæggelsen af moms i henhold til denne bestemmelse.**

Underskrifter