



Rättsfallssamlingen

DOMSTOLENS DOM (fjärde avdelningen)

den 23 april 2020*

”Begäran om förhandsavgörande – Gemensamt system för mervärdesskatt – Direktiv 2006/112/EG – Artikel 2.1 b – Gemenskapsinternt förvärv av varor – Artikel 20 – Förvärv av rätten att såsom ägare förfoga över en vara – Köp och återförsäljning av varor i en transaktionskedja med en enda gemenskapsintern transport – Möjlighet att fatta beslut som kan påverka den rättsliga situationen för varan – Hänförande av transporten – Transport som utförs enligt förfarandet för punktskatteuppskov – Tolkningsdomars rättsverkan i tiden”

I mål C-401/18,

angående en begäran om förhandsavgörande enligt artikel 267 FEUF, framställd av Krajský soud v Praze (Regionala domstolen i Prag, Tjeckien) genom beslut av den 6 juni 2018, som inkom till domstolen den 18 juni 2018, i målet

Herst s.r.o.

mot

Odvolací finanční ředitelství,

meddelar

DOMSTOLEN (fjärde avdelningen)

sammansatt av avdelningsordföranden M. Vilaras samt domarna S. Rodin, D. Sváby, K. Jürimäe (referent) och N. Piçarra,

generaladvokat: J. Kokott,

justitiesekreterare: A. Calot Escobar,

efter det skriftliga förfarandet,

med beaktande av de yttranden som avgetts av:

- Herst s.r.o., genom J. Balada, advokát,
- Odvolací finanční ředitelství, genom T. Rozehnal, i egenskap av ombud,
- Tjeckiens regering, genom M. Smolek, J. Vláčil och O. Serdula, samtliga i egenskap av ombud,
- Europeiska kommissionen, genom M. Salyková och L. Lozano Palacios, båda i egenskap av ombud,

* Rättegångsspråk: tjeckiska.

och efter att den 3 oktober 2019 ha hört generaladvokatens förslag till avgörande,
följande

Dom

- 1 Begäran om förhandsavgörande avser främst tolkningen av artikel 20 i rådets direktiv 2006/112/EG av den 28 november 2006 om ett gemensamt system för mervärdesskatt (EUT L 347, 2006, s. 1) (nedan kallat mervärdesskattedirektivet).
- 2 Begäran har framställts i ett mål mellan Herst s.r.o. och Odvolací finanční ředitelství (nämnden för överprövning av skatteärenden, Tjeckien) (nedan kallad överprövningsnämnden). Målet rör Hersts avdrag för mervärdesskatt på förvärv av bränsle som transporterats av detta bolag enligt ett förfarande för punktskatteuppskov från vissa medlemsstater till Tjeckien.

Tillämpliga bestämmelser

Unionsrätt

- 3 I artikel 2.1 a och b i mervärdesskattedirektivet föreskrivs följande:

”Följande transaktioner skall vara föremål för mervärdesskatt:

- a) Leverans av varor mot ersättning som görs inom en medlemsstats territorium av en beskattningsbar person när denne agerar i denna egenskap.
- b) Gemenskapsinterna förvärv av varor mot ersättning som görs inom en medlemsstats territorium
 - i) av en beskattningsbar person när denne agerar i denna egenskap eller av en icke beskattningsbar juridisk person, om säljaren är en beskattningsbar person som agerar i denna egenskap och som inte har rätt till den skattebefrielse för små företag som avses i artiklarna 282–292 och som inte omfattas av bestämmelserna i artiklarna 33 eller 36,

...”

- 4 I artikel 14.1 i direktivet föreskrivs följande:

”Med *leverans av varor* avses överföring av rätten att såsom ägare förfoga över materiella tillgångar.”

- 5 Artikel 20 första stycket i detta direktiv har följande lydelse:

”Med *gemenskapsinternt förvärv av varor* avses förvärv av rätten att såsom ägare förfoga över materiell lös egendom som försänds eller transporteras till förvärvaren av säljaren eller förvärvaren eller för säljarens eller förvärvarens räkning i en annan medlemsstat än den från vilken försändelsen eller transporten av varorna avgick.”

- 6 I artikel 138.1 i samma direktiv föreskrivs följande:

”Medlemsstaterna skall tillämpa undantag från skatteplikt för leverans av varor som av säljaren eller förvärvaren eller för säljarens eller förvärvarens räkning försänds eller transporteras ut ur respektive medlemsstats territorium men inom gemenskapen, om leveransen görs till en annan beskattningsbar person eller en icke beskattningsbar juridisk person som agerar i denna egenskap i en annan medlemsstat än den från vilken försändelsen eller transporten av varorna avgår.”

Tjeckisk rätt

- 7 Av 2 § punkt 1 a zákon č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty (lag nr 235/2004 om mervärdesskatt), i den lydelse som var i kraft vid tidpunkten för omständigheterna i det nationella målet, framgår följande:

”Mervärdesskatt ska betalas för leverans av varor mot vederlag som utförs av en beskattningsbar person inom ramen för en ekonomisk verksamhet som bedrivs inom landet.”

- 8 I 13 § punkt 1 i lagen stadgas följande:

”I denna lag avses med leverans av varor överföring av rätten att såsom ägare förfoga över varorna.”

- 9 I 72 § punkt 1 a i nämnda lag föreskrivs följande:

”Den beskattningsbara personen har rätt att dra av ingående mervärdesskatt för inköpta tjänster som vederbörande använder i sin ekonomiska verksamhet för att tillhandahålla beskattningsbara tjänster avseende leverans av varor eller tillhandahållande av tjänster som utförs inom landet.”

Målet vid den nationella domstolen och tolkningsfrågorna

- 10 Herst är ett bolag med säte i Tjeckien som är verksamt inom vägtransportsektorn. Bolaget äger även ett visst antal tankstationer för bränsledistribution.
- 11 Den tjeckiska skattemyndigheten konstaterade efter en kontroll att Herst, under perioderna november 2010–maj 2013 och juli–augusti 2013, med egna medel och på egen bekostnad hade ombesörjt transport av bränsle från flera medlemsstater, närmare bestämt Österrike, Tyskland, Slovakien och Slovenien, till Republiken Tjeckien.
- 12 I samband med dessa transporter agerade Herst inte enbart som transportör, utan även som slutlig förvärvare av bränslet, efter en kedja av på varandra följande inköp och återförsäljning.
- 13 Det framgår av de uppgifter som den hänskjutande domstolen har lämnat att bränslet ursprungligen köptes av en ekonomisk aktör som var etablerad och skattskyldig för mervärdesskatt i Tjeckien och att Herst ombesörjde transporten av bränslet från de ovan i punkt 11 nämnda medlemsstaterna till denna förstnämnda medlemsstat. Herst utförde således lika många enstaka transporter av bränsle, enligt förfarandet för punktskatteuppskov, under vilka dessa varor successivt såldes vidare till andra ekonomiska aktörer i Tjeckien. Herst erhöll ingen ersättning för transporten av bränslet, men erhöll en försäljningsmarginal som utgjordes av skillnaden mellan inköpspriset och försäljningspriset för dessa bränslen.
- 14 På grundval av ett köpeavtal mellan Herst och denna ekonomiska aktör var det dessutom redan från början av transporten fastställt att Herst inte juridiskt sett blev ägare till bränslet förrän det hade övergått till fri omsättning i Tjeckien.
- 15 Herst gjorde vid den tjeckiska skattemyndigheten gällande att de förvärv av bränsle som bolaget gjort i Tjeckien utgjorde interna förvärv. Skattemyndigheten ansåg däremot att det rörde sig om gemenskapsinterna förvärv.
- 16 Enligt skattemyndigheten kan en transport, när det är fråga om kedjetransaktioner som är kopplade till en enda gemenskapsintern transport, endast hänföras till en enda av dessa transaktioner.

- 17 Skattemyndigheten ansåg således att platsen för Hersts förvärv inte var belägen i Tjeckien, utan i de medlemsstater där bränslet befann sig när bränslet lastades av detta bolag för transport, på bolagets egen bekostnad och med egna medel, till Tjeckien för att användas i bolagets egen ekonomiska verksamhet.
- 18 Genom flera beslut om efterbeskattning nekade den tjeckiska skattemyndigheten därför Herst rätten att dra av mervärdesskatten på nämnda förvärv och ålade Herst böter.
- 19 Herst överklagade dessa beslut om efterbeskattning till överprövningsnämnden och gjorde gällande att platsen för förvärvet av bränslet var Tjeckien, eftersom transportererna hade genomförts enligt förfarandet för punktskatteuppskov och dessa varor hade övergått till fri omsättning först efter det att dessa transporter hade genomförts.
- 20 Överprövningsnämnden upphävde genom ett första avgörande besluten om efterbeskattning för perioden juli–augusti 2013, med motiveringen att Herst hade företett fakturor som visade att de andra ekonomiska aktörer till vilka bränslet successivt hade sålts vidare hade agerat i egenskap av transportanordnare. I ett andra avgörande fastställde överprövningsnämnden besluten om efterbeskattning för perioden februari 2011–februari 2013. Genom ett tredje avgörande ändrade nämnden besluten om efterbeskattning för perioden november 2010–januari 2011 samt för perioden mars–maj 2013. Herst delgavs ett beslut om efterbeskattning som uppgick till ett belopp om 145 381 137 tjeckiska kronor (CZK) (cirka 5 664 520 euro) och påfördes böter uppgående till 30 476 215 CZK (cirka 1 187 450 euro).
- 21 Herst överklagade överprövningsnämndens andra och tredje beslut till den hänskjutande domstolen, Krajský soud v Praze (Regionala domstolen i Prag, Tjeckien).
- 22 Herst gjorde vid den hänskjutande domstolen gällande att de bränsletransporter som är i fråga i det nationella målet bestod av två olika transporter. Den första var en internationell transport mellan de berörda medlemsstaterna och Tjeckien, under vilken Herst endast agerade i egenskap av transportör. Den andra var en intern transport efter det att bränslet övergått till fri omsättning i Tjeckien, under vilken bolaget förvärvade rätten att fritt förfoga över dessa varor.
- 23 Den hänskjutande domstolen anser att det, i det mål som den har att avgöra, är nödvändigt att göra en helhetsbedömning av samtliga omständigheter i det aktuella fallet för att kunna fastställa vilken av de aktuella leveranserna som uppfyller samtliga villkor för en gemenskapsintern leverans. För att en transaktion ska kunna kvalificeras som leverans av varor, i den mening som avses i artikel 14.1 i mervärdesskattedirektivet, måste denna transaktion ha den verkan att personen ges rätt att såsom ägare förfoga över de varor som är föremål för transaktionen.
- 24 När det gäller situationen i det nationella målet har den hänskjutande domstolen påpekat att andra ekonomiska aktörers deltagande i en så komplex kedja av köp och återförsäljning, förutom av ekonomiska skäl, motiveras av att Herst varken hade rätt att driva ett skatteupplag eller att ta emot varor enligt förfarandet för punktskatteuppskov. Detta uppges vara skälet till att Herst varit tvungen att anlita en mellanman, som driver ett sådant upplag, så att denne kunde förvärva det bränsle som är i fråga i det nationella målet och därmed betala punktskatten och säkerställa att bränslet övergick till fri omsättning i Tjeckien. Överprövningsnämnden har å sin sida gjort gällande att den omständigheten att flera ekonomiska aktörer var inblandade i denna kedja är ett tecken på ett mervärdesskatteundandragande.
- 25 Den hänskjutande domstolen anser att Herst, även om detta bolag hade kontroll över bränslet i fråga under hela transporten, däremot inte hade rätt att såsom ägare förfoga över det, i den mening som avses i EU-domstolens praxis, innan bränslet, efter transporten, hade övergått till fri omsättning i Tjeckien. Fram till denna tidpunkt kunde Herst nämligen inte leverera nämnda bränsle till någon annan än den som angavs som mottagare i följedokumentet.

- 26 Mot bakgrund av dessa överväganden har den hänskjutande domstolen, samtidigt som den medger att det med avseende på de faktiska omständigheterna finns stora likheter mellan förevarande mål och det mål som avgjordes genom domen av den 19 december 2018, AREX CZ (C-414/17, EU:C:2018:1027), ändå frågat sig vid vilken tidpunkt Herst, i det mål som är anhängigt vid den, fick rätt att "såsom ägare" förfoga över det bränsle som är aktuellt i det nationella målet, i den mening som avses i EU-domstolens praxis.
- 27 Den hänskjutande domstolen anser särskilt att det i det nationella målet endast är de ekonomiska aktörer till vilka bränslet successivt har sålts vidare under transporten som har erhållit en sådan rätt. Även om Herst fysiskt innehade bränslet under transporten, hade bolaget däremot inte någon rättslig befogenhet att förfoga över det. Bolaget var bland annat skyldigt att iaktta de instruktioner som gavs av de ekonomiska aktörer som var mellanhänder i transaktionskedjan av köp och återförsäljning.
- 28 Den hänskjutande domstolen anser att det är oklart huruvida den omständigheten att varor transporteras inom ramen för förfarandet för punktskatteuppskov, i enlighet med rådets direktiv 2008/118/EG av den 16 december 2008 om allmänna regler för punktskatt och om upphävande av direktiv 92/12/EEG (EUT L 9, 2009, s. 12), påverkar de villkor som reglerar överföringen av rätten att såsom ägare förfoga över varorna som föreskrivs i mervärdesskattedirektivet. Den hänskjutande domstolen har i detta hänseende preciserat att det, när det råder osäkerhet om tolkningen av en nationell skatterättslig bestämmelse i ett mål mellan myndigheten och en enskild, i praxis från Ústavní soud České republiky (Författningsdomstolen, Tjeckien) slagits fast en konstitutionell princip i nationell rätt enligt vilken denna osäkerhet ska vara till fördel för den enskilde (den så kallade principen *in dubio mitius*). I förevarande fall anser den hänskjutande domstolen att den lagstiftning som är avgörande för att pröva det mål som är anhängigt vid den inte kan anses vara tydlig vid tidpunkten för omständigheterna i det nationella målet, vare sig enligt nationell rätt eller enligt unionsrätten. Den hänskjutande domstolen vill därför få klarhet i huruvida den, för det fall EU-domstolens tolkning i den kommande domen skulle vara till nackdel för den beskattningsbara personen, bör följa den, oaktat denna konstitutionella princip i nationell rätt. Den hänskjutande domstolen har även frågat sig om inte rättsverkningarna av EU-domstolens kommande dom, mot bakgrund av nämnda princip, bör begränsas till rättsliga situationer som uppkommit efter det att domen meddelas.
- 29 Mot denna bakgrund beslutade Krajský soud v Praze (Regionala domstolen i Prag) att vilandeförklara målet och ställa följande frågor till EU-domstolen:
- 1) Ska varje beskattningsbar person betraktas som en beskattningsbar person i den mening som avses i artikel 138.2 b i [mervärdesskattedirektivet]? Om inte, på vilka beskattningsbara personer är bestämmelsen då tillämplig?
 - 2) Om domstolen finner att artikel 138.2 b i mervärdesskattedirektivet är tillämplig på en sådan situation som den som är aktuell i det nationella målet (det vill säga en situation där förvärvaren av varorna är en beskattningsbar person registrerad för mervärdesskatt), ska denna bestämmelse då tolkas så, att om försändelsen eller transporten av dessa varor sker i enlighet med de tillämpliga bestämmelserna i direktiv [2008/118], ska en leverans som har en koppling till de förfaranden som föreskrivs i [direktiv 2008/118] betraktas som en leverans som berättigar till undantag enligt denna bestämmelse, även om villkoren för undantag från skatteplikt enligt artikel 138.1 i [mervärdesskattedirektivet] inte är uppfyllda, eftersom transporten av varorna ska hänföras till en annan transaktion?
 - 3) Om domstolen finner att artikel 138.2 b i [mervärdesskattedirektivet] inte är tillämplig på en sådan situation som den som är aktuell i det nationella målet, är då den omständigheten att varorna transporteras inom ramen för förfarandet för punktskatteuppskov avgörande för fastställandet av vilken av flera på varandra följande leveranser som transporten ska hänföras till med avseende på rätten till undantag från mervärdesskatteplikt enligt artikel 138.1 i [mervärdesskattedirektivet]?

- 4) Förvärvas 'rätten att såsom ägare förfoga över varorna' i den mening som avses i mervärdesskattedirektivet av en beskattningsbar person som direkt för en viss kund köper varor av en annan beskattningsbar person i syfte att tillgodose en redan befintlig order (på vilken anges slag av varor, kvantitet, ursprungsplats och leveranstidpunkt), när vederbörande inte själv fysiskt hanterar varorna, eftersom dennes köpare vid ingåendet av försäljningsavtalet går med på att anordna transporten av varorna från ursprungsplatsen, så att vederbörande endast ger tillgång till de begärda varorna via sina leverantörer och lämnar de uppgifter som är nödvändiga för att omhänderta varorna (på egna vägnar eller på vägnar av sina underleverantörer i kedjan), och dennes vinst från transaktionen utgörs av skillnaden mellan inköpspriset och försäljningspriset för varorna, utan att kostnaden för att transportera varorna faktureras i kedjan?
- 5) Fastställs i direktiv [2008/118] (till exempel i artikel 4 led 1, artikel 17 eller artikel 19), direkt eller indirekt genom begränsningar av den faktiska hanteringen av en sådan vara, tillräckliga villkor för överföringen av 'rätten att såsom ägare förfoga över [den punktskattepliktiga] varan', i den mening som avses i mervärdesskattedirektivet, med det resultatet att en godkänd upplagshavare eller en registrerad mottagares övertagande av varorna inom ramen för förfarandet för punktskatteuppskov i enlighet med de villkor som följer av punktskattedirektivet ska betraktas som en leverans av varor i mervärdesskatterättsligt hänseende?
- 6) Är det i detta sammanhang nödvändigt att, vid bestämmandet av till vilken leverans transporten i en kedja för leverans av varor under punktskatteuppskov ska hänföras, när transporten sker som en enda transport, anse att en transport i den mening som avses i mervärdesskattedirektivet påbörjas och avslutas i enlighet med artikel 20 i [direktiv 2008/118]?
- 7) Utgör principen om mervärdesskattens neutralitet eller någon annan unionsrättslig princip hinder för tillämpning av den konstitutionella principen *in dubio mitius* i nationell rätt, enligt vilken de offentliga myndigheterna är skyldiga att – när lagbestämmelser är tvetydiga och objektivt erbjuder ett antal tolkningsmöjligheter – välja den tolkning som är mest förmånlig för den person som omfattas av lagbestämmelsen (här den beskattningsbara personen)? Är tillämpning av denna princip förenlig med unionsrätten åtminstone om den begränsas till situationer där de relevanta faktiska omständigheterna i målet inträffade innan EU-domstolen gjorde en bindande tolkning av den omtvistade rättsfrågan och slog fast att en annan tolkning som är mindre förmånlig för den beskattningsbara personen är korrekt?

För det fall principen *in dubio mitius* är tillämplig:

- 8) Mot bakgrund av de begränsningar som föreskrevs i unionsrätten under den period då de beskattningsbara transaktionerna i förevarande mål ägde rum (november 2010 – maj 2013), kunde då frågan huruvida det rättsliga begreppet leverans av varor, eller det rättsliga begreppet transport av varor, har (eller inte har) samma innehåll enligt [mervärdesskattedirektivet] och direktiv [2008/118] objektivt sett anses ha varit otydlig i rättsligt hänseende och kunna tolkas på två sätt?"

Förfarandet vid domstolen

- 30 Genom skrivelse av den 21 december 2018 översände EU-domstolen domen av den 19 december 2018, AREX CZ (C-414/17, EU:C:2018:1027) till den hänskjutande domstolen, och frågade den hänskjutande domstolen huruvida den mot bakgrund av den domen önskade vidhålla sin begäran om förhandsavgörande och, om så var fallet, huruvida den avsåg att vidhålla samtliga frågor.
- 31 I sitt svar av den 11 januari 2019 förklarade den hänskjutande domstolen att den vidhöll sin begäran om förhandsavgörande, men att den inte längre begärde något svar på frågorna 1–3, 5 och 6.

32 Följaktligen ska endast den fjärde, den sjunde och den åttonde frågan besvaras.

Prövning av tolkningsfrågorna

Den fjärde frågan

- 33 Den hänskjutande domstolen har ställt den fjärde frågan för att få klarhet i huruvida artikel 20 i mervärdesskattedirektivet ska tolkas så, att en beskattningsbar person som transporterar varor inom gemenskapen enligt förfarandet för punktskatteuppskov, i syfte att förvärva dessa varor för sin ekonomiska verksamhet när de väl har övergått till fri omsättning i bestämmelsemedlemsstaten, får rätt att såsom ägare förfoga över dessa varor i den mening som avses i denna bestämmelse, då dessa varor under transporten successivt har sålts vidare till andra ekonomiska aktörer.
- 34 EU-domstolen erinrar inledningsvis om att ett gemenskapsinternt förvärv av en vara, i den mening som avses i artikel 20 i mervärdesskattedirektivet, föreligger när rätten att såsom ägare förfoga över varan har övergått på förvärvaren, och leverantören visar att denna vara har försänts eller transporterats till en annan medlemsstat och varan genom denna försändelse eller transport fysiskt har lämnat avgångsmedlemsstaten (se, för ett liknande resonemang, dom av den 27 september 2007, Teleos m.fl., C-409/04, EU:C:2007:548, punkterna 27 och 42, och dom av den 19 december 2018, AREX CZ, C-414/17, EU:C:2018:1027, punkt 61).
- 35 Den hänskjutande domstolen har ställt frågan till domstolen för att, i förevarande fall, få klargjort huruvida det första av dessa villkor är uppfyllt, det vill säga huruvida rätten att såsom ägare förfoga över varan har överförts till en beskattningsbar person, såsom Herst, som, utan att i detta skede vara ägare till varorna, transporterar dem enligt förfarandet för punktskatteuppskov från en första medlemsstat till en annan, i avsikt att förvärva dessa varor efter det att de övergått till fri omsättning i sistnämnda medlemsstat.
- 36 EU-domstolen erinrar, för det första, om att överföringen av rätten att såsom ägare förfoga över egendomen enligt domstolens praxis inte är begränsad till en äganderättsövergång som uppfyller de formkrav som föreskrivs i tillämplig nationell rätt, utan innefattar alla överföringar av materiell egendom från en part till en annan, som ger mottagaren befogenhet att faktiskt förfoga över egendomen som om denne var ägare till densamma (se, för ett liknande resonemang, dom av den 3 juni 2010, De Fruytier, C-237/09, EU:C:2010:316, punkt 24 och där angiven rättspraxis, och dom av den 19 december 2018, AREX CZ, C-414/17, EU:C:2018:1027, punkt 75).
- 37 Såsom generaladvokaten i sak har påpekat i punkt 36 i sitt förslag till avgörande sammanfaller nämligen äganderättsövergången enligt de villkor som föreskrivs i nationell rätt inte nödvändigtvis med överföringen av rätten att såsom ägare förfoga över egendom.
- 38 EU-domstolen erinrar, för det andra, om att det för att rätten att såsom ägare förfoga över materiell egendom ska överföras inte krävs att den part till vilken egendomen överförs fysiskt innehar den och inte heller att denna egendom fysiskt har transporterats och/eller fysiskt har mottagits av denna part (beslut av den 15 juli 2015, Itales, C-123/14, ej publicerat, EU:C:2015:511, punkt 36, och dom av den 19 december 2018, AREX CZ, C-414/17, EU:C:2018:1027, punkt 75).
- 39 En transport av bränsle, det vill säga förflyttningen av dessa varor från en medlemsstat till en annan, kan inte anses vara avgörande för bedömningen av huruvida rätten att såsom ägare förfoga över en vara har överförts, utan att det föreligger några andra omständigheter som ger anledning att anta att en sådan överföring ägde rum vid tidpunkten för transporten (se, för ett liknande resonemang, dom av den 19 december 2018, AREX CZ, C-414/17, EU:C:2018:1027, punkt 78).

- 40 För övrigt innebär en överföring av rätten att såsom ägare förfoga över materiell egendom att den part till vilken denna rätt har överförts har möjlighet att fatta beslut som kan påverka den rättsliga situationen för den berörda egendomen, bland annat beslutet att sälja den.
- 41 Så är fallet i en sådan situation som den som är aktuell i det nationella målet, där bränslet, såväl före som under transporten, har köpts och därefter sålts vidare av olika ekonomiska aktörer, vilka har agerat som ägare.
- 42 Mot bakgrund av omständigheterna i det nationella målet, såsom de har beskrivits i begäran om förhandsavgörande, är det inte uteslutet att den hänskjutande domstolen kan komma fram till att det i det nationella målet har skett flera på varandra följande överföringar av rätten att förfoga över dessa varor som om de ekonomiska aktörerna hade varit ägare till dem.
- 43 Under dessa omständigheter och för att kunna ge den hänskjutande domstolen ett svar som är användbart för att avgöra det nationella målet, ska det tilläggas att det av domstolens praxis avseende tolkningen av artikel 138.1 i mervärdesskattedirektivet, när det gäller transaktioner som bildar en kedja av flera på varandra följande leveranser som endast har gett upphov till en enda gemenskapsintern transport, följer att den gemenskapsinterna transporten endast kan hänföras till en enda av dessa leveranser, vilken följaktligen ska anses vara den enda leveransen som är undantagen från skatteplikt med tillämpning av denna bestämmelse. Av denna praxis följer även att fastställandet av vilken leverans som den gemenskapsinterna transporten ska hänföras till ska göras utifrån en helhetsbedömning av samtliga särskilda omständigheter i det enskilda fallet. Denna rättspraxis är även tillämplig på bedömningen av transaktioner som, i likhet med den som är aktuell i det nationella målet, bildar en kedja av på varandra följande köp och återförsäljning av punktskattepliktiga varor som endast har gett upphov till en enda gemenskapsintern transport (se, för ett liknande resonemang, dom av den 19 december 2018, ALEX CZ, C-414/17, EU:C:2018:1027, punkterna 70 och 71).
- 44 I samband med denna helhetsbedömning ska det bland annat fastställas vid vilken tidpunkt rätten att såsom ägare förfoga över de berörda varorna överfördes till den slutliga förvärvaren. För det fall denna överföring ägde rum innan den gemenskapsinterna transporten genomfördes, ska denna överföring nämligen i förevarande fall anses utgöra en omständighet som kan leda till att det förvärv som gjorts på detta sätt kvalificeras som ett gemenskapsinternt förvärv (se, för ett liknande resonemang, dom av den 19 december 2018, ALEX CZ, C-414/17, EU:C:2018:1027, punkterna 70 och 72).
- 45 Om den hänskjutande domstolen skulle finna att rätten att förfoga över det bränsle som är aktuellt i det nationella målet har överförts vid flera tillfällen under transporten, till förmån för olika aktörer i kedjan av köp och återförsäljning, kan den hänskjutande domstolen emellertid inte använda sig av den rättspraxis från EU-domstolen som det redogjorts för i föregående punkt för att avgöra till vilket av förvärven i kedjan som den enda transporten av bränsle ska hänföras.
- 46 Denna rättspraxis grundar sig nämligen på ett tidsmässigt kriterium som ska tillämpas för att bedöma huruvida en överföring av rätten att såsom ägare förfoga över en vara har ägt rum före transporten, i syfte att kunna fastställa till vilket av förvärven i den aktuella kedja som denna enda gemenskapsinterna transport ska hänföras och som således ensamt ska kvalificeras som ett gemenskapsinternt förvärv. I förevarande fall kan den hänskjutande domstolen genom att tillämpa detta tidsmässiga kriterium avgöra huruvida den bränsletransport som är aktuell i det nationella målet ska hänföras till det förvärv som gjordes av den första ekonomiska aktören i kedjan av inköp och återförsäljning innan den enda gemenskapsinterna transporten av bränslet genomfördes. Nämda kriterium är däremot inte tillämpligt om det i det nationella målet har skett flera successiva överföringar av denna rätt under nämnda transport.

- 47 För att fastställa till vilket av de förvärv som är aktuella i det nationella målet som den enda gemenskapsinterna transporten ska hänföras och som således ensamt ska kvalificeras som ett gemenskapsinternt förvärv, ankommer det under dessa omständigheter på den hänskjutande domstolen att, i enlighet med den praxis från domstolen som det erinrats om i punkt 43 ovan, göra en helhetsbedömning av samtliga särskilda omständigheter i det nationella målet.
- 48 Såsom Republiken Tjeckien har gjort gällande i sitt skriftliga yttrande kan den hänskjutande domstolen, i samband med sin helhetsbedömning, beakta den omständigheten att Herst tog initiativ till den i det nationella målet aktuella gemenskapsinterna transporten i avsikt att genomföra sin egen ekonomiska verksamhet, nämligen att förvärva bränslet när det väl hade övergått till fri omsättning i Tjeckien för att sedan sälja det vidare till sina egna kunder, och därmed erhålla en vinstmarginal bestående av skillnaden mellan inköpspriset och försäljningspriset för dessa bränslen.
- 49 Såsom framgår av beslutet om hänskjutande tog Herst nämligen själv initiativ till transporten av bränslet, genom att betala en förskottsfaktura till den första ekonomiska aktören i inköps- och återförsäljningskedjan, till och med innan bränslet lastades i lokaler i avgångsmedlemsstaterna, ombesörjde transporten av bränslet med sina egna fordon och fakturerade inte priset för transporten.
- 50 Vid denna helhetsbedömning är den omständigheten att transporten av det bränsle som är aktuellt i det nationella målet genomfördes enligt förfarandet för punktskatteuppskov däremot inte avgörande när det gäller att fastställa till vilket av de förvärv som är aktuella i det nationella målet som nämnda transport ska hänföras (se, analogt, dom av den 19 december 2018, AREX CZ, C-414/17, EU:C:2018:1027, punkt 73).
- 51 Mot bakgrund av dessa överväganden ska den fjärde frågan besvaras enligt följande:
- Artikel 20 i mervärdesskattedirektivet ska tolkas så, att en beskattningsbar person som utför en enda gemenskapsintern transport av varor enligt förfarandet för punktskatteuppskov, med avsikt att förvärva varorna för sin ekonomiska verksamhet när de väl har övergått till fri omsättning i destinationsmedlemsstaten, förvärvar rätten att såsom ägare förfoga över varorna, i den mening som avses i denna bestämmelse, under förutsättning att vederbörande har möjlighet att fatta beslut som kan påverka den rättsliga situationen för de berörda varorna, däribland beslutet att sälja dem.
 - Den omständigheten att den beskattningsbara personen redan från början hade för avsikt att förvärva dessa varor för sin ekonomiska verksamhet när de väl övergått till fri omsättning i destinationsmedlemsstaten utgör en omständighet som den nationella domstolen ska beakta vid sin helhetsbedömning av samtliga särskilda omständigheter i det mål som är anhängigt vid den, för att avgöra till vilket av de på varandra följande förvärv som nämnda gemenskapsinterna transport ska hänföras.

Den sjunde frågan

- 52 Den hänskjutande domstolen har ställt den sjunde frågan för att få klarhet i huruvida unionsrätten utgör hinder för att en nationell domstol, som ställs inför en nationell skatterättslig bestämmelse, genom vilken en bestämmelse i mervärdesskattedirektivet har införlivats, som kan tolkas på flera sätt, med stöd av den nationella konstitutionella principen *in dubio mitius* väljer den tolkning som är mest förmånlig för den beskattningsbara personen även efter det att EU-domstolen har slagit fast att en sådan tolkning är oförenlig med unionsrätten.
- 53 I förevarande fall har den hänskjutande domstolen påpekat att tjeckisk rätt är tvetydig vad gäller vilken inverkan lagstiftningen om behandlingen av punktskattepliktiga varor har på fastställandet av tidpunkten för överföringen av rätten att såsom ägare förfoga över sådana varor. Enligt den hänskjutande domstolen ger nämligen den tjeckiska lagstiftning, genom vilken

mervärdesskattedirektivet har införlivats med den nationella rättsordningen, de beskattningsbara personerna fog för att anta att den omständigheten att varor transporteras till en annan medlemsstat inom ramen för uppskovsförfarandet påverkar de villkor som reglerar överföringen av rätten att såsom ägare förfoga över varorna.

- 54 Det framgår i detta hänseende av EU-domstolens fasta praxis att den tolkning av en unionsbestämmelse som domstolen gör, vid utövandet av sin behörighet enligt artikel 267 FEUF, innebär att den aktuella bestämmelsens innebörd och tillämpningsområde klargörs och förtydligas, såsom den ska tolkas och tillämpas eller borde ha tolkats och tillämpats från och med sitt ikraftträdande. Av detta följer att en sålunda tolkad bestämmelse kan och ska tillämpas av domstolarna även beträffande rättsförhållanden som har uppkommit före meddelandet av den dom i vilken begäran om tolkning prövas, om villkoren för att väcka talan vid behörig domstol om tillämpningen av nämnda bestämmelse är uppfyllda i övrigt (dom av den 19 oktober 1995, Richardson, C-137/94, EU:C:1995:342, punkt 31, och dom av den 13 december 2018, Hein, C-385/17, EU:C:2018:1018, punkt 56).
- 55 När det gäller frågan huruvida unionsrätten utgör hinder för att tillämpa en konstitutionell princip i nationell rätt, enligt vilken en myndighet – när det inom ramen för en tvist mellan myndigheten och en enskild föreligger tvivel om tolkningen av en nationell skatterättslig bestämmelse genom vilken en unionsrättslig bestämmelse har införlivats – ska utgå från den tolkning som är mest förmånlig för den beskattningsbara personen, står det klart att det, om denna princip tillämpades på så sätt som den hänskjutande domstolen har angett, i praktiken skulle innebära en begränsning i tiden av verkningarna av EU-domstolens tolkning av de unionsbestämmelser som införlivats genom dessa bestämmelser i nationell rätt, eftersom nämnda tolkning härigenom inte skulle tillämpas i det nationella målet (se, analogt, dom av den 19 april 2016, DI, C-441/14, EU:C:2016:278, punkt 39, och dom av den 13 december 2018, Hein, C-385/17, EU:C:2018:1018, punkt 61).
- 56 Det ska erinras om att det endast är i undantagsfall som domstolen, med tillämpning av den allmänna rättssäkerhetsprincip som ingår i unionens rättsordning, kan se sig föranledd att begränsa berörda personers möjlighet att åberopa en av domstolen tolkad bestämmelse i syfte att ifrågasätta rättsförhållanden som har tillkommit i god tro. För att en sådan begränsning ska kunna komma i fråga ska två väsentliga kriterier vara uppfyllda, nämligen att de berörda har handlat i god tro och att det föreligger en risk för allvarliga störningar (dom av den 13 december 2018, Hein, C-385/17, EU:C:2018:1018, punkt 57 och där angiven rättspraxis).
- 57 Domstolen har redan slagit fast att en begränsning i tiden av en sådan tolknings rättsverkningar endast kan tillåtas i den dom varigenom den begärda tolkningen meddelas. Genom denna princip säkerställs att medlemsstaterna och de enskilda behandlas lika i förhållande till unionsrätten, och därigenom uppfylls de krav som följer av rättssäkerhetsprincipen (se, för ett liknande resonemang, dom av den 6 mars 2007, Meilicke m.fl., C-292/04, EU:C:2007:132, punkt 37, och dom av den 23 oktober 2012, Nelson m.fl., C-581/10 och C-629/10, EU:C:2012:657, punkt 91).
- 58 Domstolen har redan, i punkt 76 i domen av den 19 december 2018, AREX CZ (C-414/17, EU:C:2018:1027), slagit fast att direktiv 2008/118, som bland annat föreskriver krav som är tillämpliga på transport av varor som omfattas av förfarandet för punktskatteuppskov, inte på något sätt påverkar de villkor för överföringen av rätten att såsom ägare förfoga över varorna som föreskrivs i mervärdesskattedirektivet. I denna sistnämnda dom begränsade domstolen emellertid inte rättsverkningarna av sin tolkning av mervärdesskattedirektivet i tiden.
- 59 Härav följer att den hänskjutande domstolen vid tillämpningen av nationell rätt i förevarande fall är skyldig att beakta samtliga bestämmelser i nationell rätt och tillämpa de tolkningsmetoder som är erkända i nationell rätt för att, i den utsträckning det är möjligt, tolka den nationella rätten mot bakgrund av mervärdesskattedirektivets ordalydelse och syfte, såsom detta har tolkats av

EU-domstolen, så att det resultat som fastställs i direktivet uppnås, och därmed agera i överensstämmelse med artikel 288 tredje stycket FEUF (se, för ett liknande resonemang, dom av den 19 april 2016, DI, C-441/14, EU:C:2016:278, punkt 31 och där angiven rättspraxis).

- 60 Av detta följer att den sjunde frågan ska besvaras enligt följande. Unionsrätten utgör hinder för att en nationell domstol, som ställs inför en nationell skatterättslig bestämmelse, genom vilken en bestämmelse i mervärdesskattedirektivet har införlivats, som kan tolkas på flera sätt, med stöd av den nationella konstitutionella principen *in dubio mitius* väljer den tolkning som är mest förmånlig för den beskattningsbara personen, även efter det att EU-domstolen har slagit fast att en sådan tolkning är oförenlig med unionsrätten.

Den åttonde frågan

- 61 Med hänsyn till svaret på den sjunde frågan saknas anledning att besvara den åttonde frågan.

Rättegångskostnader

- 62 Eftersom förfarandet i förhållande till parterna i det nationella målet utgör ett led i beredningen av samma mål, ankommer det på den hänskjutande domstolen att besluta om rättegångskostnaderna. De kostnader för att avge yttrande till domstolen som andra än nämnda parter har haft är inte ersättningsgilla.

Mot denna bakgrund beslutar domstolen (fjärde avdelningen) följande:

- 1) **Artikel 20 i rådets direktiv 2006/112/EG av den 28 november 2006 om ett gemensamt system för mervärdesskatt ska tolkas så, att en beskattningsbar person som utför en enda gemenskapsintern transport av varor enligt förfarandet för punktskatteuppskov, med avsikt att förvärva varorna för sin ekonomiska verksamhet när de väl har övergått till fri omsättning i destinationsmedlemsstaten, förvärvar rätten att såsom ägare förfoga över varorna, i den mening som avses i denna bestämmelse, under förutsättning att vederbörande har möjlighet att fatta beslut som kan påverka den rättsliga situationen för de berörda varorna, däribland beslutet att sälja dem.**

Den omständigheten att den beskattningsbara personen redan från början hade för avsikt att förvärva dessa varor för sin ekonomiska verksamhet när de väl övergått till fri omsättning i destinationsmedlemsstaten utgör en omständighet som den nationella domstolen ska beakta vid sin helhetsbedömning av samtliga särskilda omständigheter i det mål som är anhängigt vid den, för att avgöra till vilket av de på varandra följande förvärv som nämnda gemenskapsinterna transport ska hänföras.

- 2) **Unionsrätten utgör hinder för att en nationell domstol, som ställs inför en nationell skatterättslig bestämmelse genom vilken en bestämmelse i direktiv 2006/112 har införlivats, som kan tolkas på flera sätt, med stöd av den nationella konstitutionella principen *in dubio mitius* väljer den tolkning som är mest förmånlig för den beskattningsbara personen även efter det att EU-domstolen har slagit fast att en sådan tolkning är oförenlig med unionsrätten.**

Underskrifter