Samling af Afgørelser

FORSLAG TIL AFGØRELSE FRA GENERALADVOKAT
J. KOKOTT
fremsat den 3. oktober 2019[1]

Sag C-401/18

Herst, s.r.o.
mod
Odvolací finanční ředitelství

(anmodning om præjudiciel afgørelse indgivet af Krajský soud v Praze (retten for regionen Prag, Den Tjekkiske Republik))

»Præjudiciel forelæggelse – det fælles merværdiafgiftssystem – punktafgiftspligtige varer – fritagelse for levering af varer, der forsendes eller transporteres inden for Unionen – kædetransaktion – henførsel af varebevægelsen til en bestemt levering inden for en forsyningskæde – transport af punktafgiftspligtige varer i henhold til afgiftssuspensionsordningen – EU-rettens forrang – grænser for en overensstemmende fortolkning – princippet in dubio mitius«

I. Indledning

1. Den foreliggende sag vedrører i det væsentlige endnu engang det i praksis yderst væsentlige spørgsmål om, hvilken transaktion i en grænseoverskridende forsyningskæde med *flere* transaktioner der skal anses for den afgiftsfrie levering inden for Fællesskabet, når der kun foreligger *én* fysisk varebevægelse. Eftersom sagsøgeren i hovedsagen har krævet fradrag for den indgående moms, er sagsøgeren af den opfattelse, at denne *ikke* har modtaget en afgiftsfri levering inden for Fællesskabet.

2. Selv om Domstolen allerede flere gange[2] har behandlet sådanne situationer, kan der af Domstolens hidtidige praksis efter den forelæggende rets opfattelse fortsat ikke udledes entydige kriterier for fastlæggelse af leveringssted og for henførsel af afgiftsfritagelsen til en af leveringerne i en forsyningskæde. Et væsentligt kriterium i denne forbindelse er råderettens overgang. I så henseende er det særlige ved den foreliggende sag, at det leverede brændstof blev transporteret i henhold til ordningen med suspension af punktafgifter. Domstolen har imidlertid allerede i Arex-dommen fastslået, at dette er irrelevant i momsretlig sammenhæng[3].

3. Denne sag giver derfor endnu en gang Domstolen mulighed for at foretage en præcisering af kriterierne for henførsel af varebevægelsen til en bestemt levering i salgskæden og for at sørge for større retssikkerhed i så henseende.

1 – Originalsprog: tysk.

2 – Spørgsmålet om henførslen af varebevægelsen til en levering i forbindelse med en såkaldt kædetransaktion inden for Fællesskabet er allerede blevet behandlet af Domstolen i flere sager, jf. f.eks. dom af 19.12.2018, AREX CZ (C-414/17, EU:C:2018:1027), af 21.2.2018, Kreuzmayr (C-628/16, EU:C:2018:84), af 26.7.2017, Toridas (C-386/16, EU:C:2017:599), af 27.9.2012, VSTR (C-587/10, EU:C:2012:592), af 16.12.2010, Euro Tyre Holding (C-430/09, EU:C:2010:786), og af 6.4.2006, EMAG Handel Eder (C-245/04, EU:C:2006:232).

3 – Dom af 19.12.2018, AREX CZ (C-414/17, EU:C:2018:1027).

4. Derudover opstår der spørgsmål i forbindelse med det forfatningsretlige princip in dubio mitius i Den Tjekkiske Republik. Ifølge dette princip skal en afgiftsretlig bestemmelse altid fortolkes til fordel for den afgiftspligtige person, når den objektivt set kan fortolkes på flere måder. Såfremt den fortolkning, der er mest fordelagtig for den afgiftspligtige person, ikke er i overensstemmelse med den overensstemmende fortolkning, opstår der et spørgsmål om forholdet mellem den nationale forfatningsret og EU-retten.

II. Retsforskrifter

A. EU-retten

5. Den EU-retlige ramme for sagen er fastlagt i Rådets direktiv 2006/112/EF af 28. november 2006 om det fælles merværdiafgiftssystem (herefter »momsdirektivet«)[4].

6. 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

[…]«

7. I momsdirektivets artikel 14, stk. 1, defineres »levering af varer« som overdragelse af retten til som ejer at råde over et materielt gode.

8. Momsdirektivets artikel 32, stk. 1, regulerer leveringsstedet og har følgende ordlyd:

»I tilfælde, hvor varen forsendes eller transporteres af leverandøren, af kunden eller af tredjemand, forstås ved leveringsstedet det sted, hvor varen befinder sig på det tidspunkt, hvor forsendelsen eller transporten til kunden påbegyndes.«

9. Momsdirektivets artikel 138, stk. 1, i kapitel 4 i afsnit IX med overskriften »Afgiftsfritagelser« bestemmer følgende:

»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.«

B. Tjekkisk ret

10. Hvad angår tjekkisk ret findes de relevante bestemmelser navnlig i § 64 i den tjekkiske momslov[5], hvorved Den Tjekkiske Republik har gennemført momsdirektivets artikel 138. Fradragsretten i henhold til momsdirektivets artikel 167 ff. er blevet gennemført ved momslovens §§ 72 ff.

4 – EUT 2006, L 347, s. 1.

5 – Zákon č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty (lov nr. 235/2004 om merværdiafgift).

11. Derudover har den forelæggende ret redegjort for det forfatningsretlige princip in dubio mitius (i tvivlstilfælde det mildeste). Dette princip tager sigte på at begrænse virkningen af retlig usikkerhed på personer, for hvem uklare lovbestemmelser har betydning i situationer, hvor de af staten – som den instans, der er ansvarlig for indholdet og forståeligheden af de gældende bestemmelser – skal pålægges forpligtelser.

12. I den tjekkiske afgiftsret gælder derfor, at den fortolkning, der ikke er i modstrid med eller er i mindst mulig strid med grundlæggende rettigheder og frihedsrettigheder, bør finde anvendelse i situationer, hvor en offentligretlig bestemmelse kan fortolkes på mere end én måde. Det er den forelæggende rets opfattelse, at den lovgivning, der er relevant for en vurdering af den foreliggende sag, ikke kan anses for at være klar. I henhold til national ret skal der derfor allerede på grund af princippet in dubio mitius indrømmes fradrag for indgående moms.

III. Sagens faktiske omstændigheder og anmodningen om præjudiciel afgørelse

13. Sagsøgeren i hovedsagen (Herst, s.r.o., herefter »Herst«) har ved den nationale domstol rejst krav om fradrag for indgående moms. Herst drev virksomhed bl.a. inden for vejtransportområdet og ejede adskillige tankstationer. Sagsøgeren transporterede med egne køretøjer brændstof fra andre EU-medlemsstater (Østrig, Tyskland, Slovakiet, Slovenien) til bestemmelsesstedet, Den Tjekkiske Republik. I denne forbindelse blev varerne videresolgt flere gange, men kun transporteret én gang (af Herst) til den endelige køber i Den Tjekkiske Republik.

14. Herst var i mange tilfælde den endelige køber af brændstoffet. Herst købte brændstoffet af leverandører, der var momsregistrerede i Den Tjekkiske Republik. Her var Herst det sidste led i forsyningskæden. I andre tilfælde solgte Herst brændstoffet videre til sine egne kunder. I disse tilfælde var Herst det midterste led i forsyningskæden. Herst fakturerede ikke sine leverandører for transportudgifterne, idet brændstoffet blev erhvervet til priser, som ikke inkluderede transport.

15. Almindeligvis bestilte Herst brændstoffet hos tjekkiske leverandører, der allerede havde købt eller efterfølgende købte brændstoffet af et raffinaderi i en anden medlemsstat. Sagsøgeren oplyste raffinaderiets terminal, hvor sagsøgeren ville indkøbe varerne, datoen og, hvor det var relevant, påfyldningstidspunktet, chaufførens navn, køretøjets og trailerens registreringsnummer, den ønskede mængde brændstof og aflæsningsstedet.

16. Efter betaling af acontofakturaen kunne Herst på basis af de tjekkiske leverandørers instrukser afhente brændstoffet. Herst afhentede brændstoffet direkte fra raffinaderiernes terminaler i andre medlemsstater. Ingen af de kontrahenter, der indgik i forsyningskæden, var til stede på afhentningstidspunktet. Derefter transporterede Herst brændstoffet til Den Tjekkiske Republik. Dér blev der foretaget fortoldning, efter at grænsen var krydset. Brændstoffet overgik i punktafgiftsmæssig henseende til fri omsætning, og sagsøgeren fortsatte turen til aflæsningsstedet, dvs. sagsøgerens egne tankstationer eller tankstationer tilhørende Hersts kunder.

17. Under en afgiftskontrol vedrørende perioden fra november 2010 til maj 2013 samt vedrørende juli og august 2013 konstaterede afgiftsmyndigheden, at sagsøgeren havde gjort momsfradrag gældende for brændstofleverancer, som om der var tale om levering i indlandet. Ifølge afgiftsmyndigheden fandt levering af varerne imidlertid ikke sted i Den Tjekkiske Republik, men derimod i de andre medlemsstater, hvor brændstoffet befandt sig på det tidspunkt, hvor forsendelsen eller transporten heraf blev påbegyndt. Der var derfor tale om en afgiftsfri levering inden for Fællesskabet til Herst, hvorved Herst ikke havde ret til fradrag for indgående moms.

18. Eftersom sagsøgeren selv afhentede varer, der var indkøbt i de andre medlemsstater, og for egen regning transporterede dem til Den Tjekkiske Republik med henblik på at udøve sin økonomiske virksomhed, anså afgiftsmyndigheden leveringen af varerne mellem de tjekkiske leverandører og sagsøgeren for at være en levering, der inkluderede transport af varerne. Afgiftsmyndigheden annullerede derfor det momsfradrag, der fejlagtigt var blevet gjort gældende, og pålagde sagsøgeren at betale yderligere moms for de enkelte momsperioder, der havde været genstand for kontrol. Samtidig blev Herst pålagt en bøde.

19. Sagsøgeren indgav en klage over kravene om yderligere betaling, hvori sagsøgeren særligt henledte opmærksomheden på det forhold, at brændstoffet blev transporteret mellem medlemsstater i henhold til en afgiftssuspensionsordning. Transporten fandt sted under toldkontrol. Varerne blev først bragt i fri omsætning i en og samme medlemsstat, efter at transporten var tilendebragt, og blev først leveret med momspligt på dette tidspunkt. Det var derfor udelukket, at sagsøgeren allerede inden da på det sted, hvor transporten blev påbegyndt (dvs. i udlandet), havde erhvervet rettigheder til varerne.

20. I de omtvistede afgørelser opretholdt afgiftsmyndigheden afgørelserne. Herst har indbragt de omtvistede afgørelser for den forelæggende ret. Krajský soud v Praze (retten for regionen Prag, Den Tjekkiske Republik) har udsat sagen og forelagt Domstolen flere præjudicielle spørgsmål i henhold til artikel 267 TEUF. Efter Domstolens dom i Arex-sagen [6] har den forelæggende ret på forespørgsel fra Domstolen begrænset sin præjudicielle forelæggelse til følgende tre spørgsmål:

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

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

3) Såfremt det er muligt at anvende princippet om in dubio mitius: Var det inden for de rammer, som EU-retten fastlagde på det tidspunkt, hvor de afgiftspligtige transaktioner i nærværende sag fandt sted (november 2010 til maj 2013), objektivt set muligt at anse spørgsmålet om, hvorvidt det juridiske begreb levering af varer eller transport af varer havde (eller ikke havde) samme indhold både i henhold til momsdirektivet og i henhold til punktafgiftsdirektivet, for at være juridisk usikkert og for at åbne mulighed for to fortolkninger?«

21. I sagen for Domstolen har Herst, Den Tjekkiske Republik og Europa-Kommissionen indgivet skriftlige indlæg.

6 – Dom af 19.12.2018, AREX CZ (C-414/17, EU:C:2018:1027).

IV. Retlig bedømmelse

A. Det første spørgsmål

22. Det første spørgsmål vedrører momsdirektivets artikel 138, der regulerer afgiftsfritagelse af levering inden for Fællesskabet. Spørgsmålet, om der foreligger en levering inden for Fællesskabet, er i sidste ende afgørende for, om Herst med rette fik afslag på at foretage fradrag for indgående moms. Hvis leveringen til Herst var momsfritaget, ville Herst heller ikke have ret til at foretage et tilsvarende fradrag for indgående moms. Herst ville derimod over for sine leverandører skulle forsøge på civilretligt plan at opnå tilbagebetaling af den moms, som virksomheden med urette havde betalt.

1. Præcisering af det første præjudicielle spørgsmål

23. Momsdirektivets bestemmelser om grænseoverskridende levering 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 b), 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 [7]. Leveringen inden for Fællesskabet og erhvervelsen inden for Fællesskabet udgør således én og samme økonomiske transaktion [8].

24. Det bliver imidlertid vanskeligt, når der er tale om flere leveringer (forsyningskæde), men varen kun bliver transporteret én gang (fra det første til det sidste led i forsyningskæden) (kædetransaktion). I så fald er der nemlig flere leveringer inden for Fællesskabet, der kan komme i betragtning, hvorved afgiftsfritagelsen i momsdirektivets artikel 138 imidlertid kun må anvendes på én levering [9]. I denne forbindelse fastlægges stedet for efterfølgende og foregående leveringer i forsyningskæden med udgangspunkt i den afgiftsfrie levering inden for Fællesskabet [10]. I henhold til momsdirektivets artikel 32, stk. 1, anses dette sted 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 [11]. Det er derfor afgørende, hvilken af leveringerne i forsyningskæden den grænseoverskridende transport kan henføres til.

25. Den forelæggende ret ønsker med det første spørgsmål oplyst, efter hvilke kriterier denne henførsel kan og skal foretages.

26. Den omstændighed, at Herst transporterede og klarerede varerne i henhold til en særlig toldretlig procedure (afgiftssuspensionsordningen), er i princippet uden betydning herfor. Som Domstolen nemlig allerede har fastslået i Arex-sagen [12], er spørgsmålet om henførslen af momsfritagelsen til en af leveringerne et rent momsretligt spørgsmål, hvis kriterier ikke ændres som følge af suspensionsordningen. Det må derfor afgøres på grundlag af generelle momsretlige regler, hvilken levering i en forsyningskæde der skal anses for den fritagne levering inden for Fællesskabet.

7 – Jf. herom allerede mit forslag til afgørelse AREX CZ (C-414/17, EU:C:2018:624, punkt 28) og EMAG Handel Eder (C-245/04, EU:C:2005:675, punkt 23-25).

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

9 – Dom af 26.7.2017, Toridas (C-386/16, EU:C:2017:599, præmis 34), og af 6.4.2006, EMAG Handel Eder (C-245/04, EU:C:2006:232, præmis 45), samt mit forslag til afgørelse AREX CZ (C-414/17, EU:C:2018:624, punkt 55) og EMAG Handel Eder (C-245/04, EU:C:2005:675, punkt 35).

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

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

12 – Dom af 19.12.2018, AREX CZ (C-414/17, EU:C:2018:1027, præmis 66 ff., samt 73 og 74); jf. også mit forslag til afgørelse AREX CZ (C-414/17, EU:C:2018:624, punkt 69 ff.).

27. Endvidere ønsker den forelæggende ret oplyst, om sælgeren (B), som er mellemleddet i forsyningskæden med to led (A – B – Herst), får råderetten, selv om den pågældende blot formidler adgangen til varerne til sin kunde (i det foreliggende tilfælde Herst), idet varerne stadig befinder sig hos A (dvs. dennes leverandør), og Herst selv forestår den efterfølgende transport for egen regning.

28. I denne situation er det imidlertid afgørende for Hersts fradragsret, om stedet for leveringen fra B til Herst ligger i Den Tjekkiske Republik. Kun hvis det er tilfældet, er leveringen afgiftspligtig i denne stat. Faktureringen med tjekkisk moms til Herst skete i så fald med rette, og Herst kunne foretage et tilsvarende momsfradrag.

29. Dette forudsætter dog, at den første levering (A – B) skal anses for den afgiftsfritagne levering inden for Fællesskabet. Kun i så fald har den første levering i henhold til momsdirektivets artikel 32 fundet sted i den medlemsstat, hvor transporten blev påbegyndt, mens stedet for den efterfølgende levering (B – Herst) ligger i den medlemsstat, hvor transporten blev afsluttet (her Den Tjekkiske Republik) [13].

2. Henførsel af den grænseoverskridende transport til en af leveringerne

30. Det skal derfor afklares, om den grænseoverskridende transport kan henføres til den forudgående levering (A – B), selv om Herst har transporteret varerne direkte fra A til sig selv (eller til sin kunde).

31. Set ud fra Domstolens hidtidige praksis gælder det, 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 [14]. Hvilken af leveringerne der skal kvalificeres således, afhænger af, hvilken levering den grænseoverskridende transport skal henføres til. 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.

a) Ejendomsrettens og råderettens betydning

32. På grund af den forelæggende rets konkrete spørgsmål om råderetten for så vidt angår den midterste virksomhed (B) i en forsyningskæde skal det dog indledningsvis endnu en gang præciseres, at denne virksomhed, hvis den indgår i en forsyningskæde, naturligvis også har fået råderet i momsretlig forstand og videregiver denne til sin kunde (i den foreliggende sag Herst).

33. Det fremgår klart af Domstolens praksis, at der i en forsyningskæde med én enkelt transport er tale om flere leveringer, hvis leveringssted skal fastlægges særskilt [15]. Når en levering i henhold til momsdirektivets artikel 14, stk. 1, defineres ud fra, at den leverende har overdraget råderetten til modtageren, så må også den mellemste virksomhed (i det mindste i et teoretisk sekund) have fået råderetten. I modsat fald ville der ikke være tale om to leveringer, men højst én levering og én tjenesteydelse. Dermed er den omstændighed, at den mellemste virksomhed (B) »blot« giver sin kunde (Herst) mulighed for adgang til de ønskede varer, som virksomheden forud selv har erhvervet (men endnu ikke afhentet), tilstrækkelig til, at det kan lægges til grund, at råderetten gik fra A til B og derefter fra B til Herst.

13 – Dom af 6.4.2006, EMAG Handel Eder (C-245/04, EU:C:2006:232, præmis 40, 42 og 50).

14 – Dom af 26.7.2017, Toridas (C-386/16, EU:C:2017:599, præmis 34), og af 6.4.2006, EMAG Handel Eder (C-245/04, EU:C:2006:232, præmis 45), samt mit forslag til afgørelse AREX CZ (C-414/17, EU:C:2018:624, punkt 55) og EMAG Handel Eder (C-245/04, EU:C:2005:675, punkt 35).

15 – Jf. dom af 19.12.2018, AREX CZ (C-414/17, EU:C:2018:1027, præmis 70), af 26.7.2017, Toridas (C-386/16, EU:C:2017:599, præmis 34-36), og af 6.4.2006, EMAG Handel Eder (C-245/04, EU:C:2005:675, præmis 50).

34. Det ændrer heller ikke noget ved denne vurdering (den logiske konsekvens af flere leveringer er flere overdragelser af råderetten), såfremt den nationale civilret tillader, at ejendomsretten overgår direkte fra det første led (A) til det sidste led i en forsyningskæde (her Herst). I momsdirektivets artikel 14, stk. 1, er der – i hvert fald i nogle af sprogversionerne [16] – netop ikke tale om, at en person har erhvervet ejendomsretten, men om, at overdragelsen af retten til »som ejer« at råde over et materielt gode har fundet sted. At råde over noget »som ejer« er imidlertid ikke nødvendigvis lig med en erhvervelse af ejendomsretten. For det første ville man i så fald ikke råde over et gode »wie ein [på samme måde som en]«, men »als Eigentümer [i sin egenskab af ejer]«. For det andet ville det momsretlige begreb om levering i modsat fald afhænge af den pågældende nationale fortolkning af ejendomsret. Begrebet »levering af et gode« vedrører dog ikke overdragelsen af ejendomsret i de efter gældende national ret fastsatte former [17].

35. Allerede heraf fremgår det klart, at spørgsmålet om, hvorvidt og hvornår den *civilretlige overdragelse af ejendomsretten* til den mellemste virksomhed (B) eller til den sidste virksomhed i kæden (Herst) fandt sted, principielt er uden betydning. Som Kommissionen med rette har understreget, er den formelle ejendomsret ikke afgørende. Erhvervelsen af ejendomsretten kan højst have betydning som indicium som led i en samlet vurdering, eftersom erhvervelsen af råderetten i langt de fleste tilfælde falder sammen med erhvervelsen af ejendomsretten.

36. På grundlag af denne fortolkning bliver det også klart, hvad der var meningen med Domstolens udsagn om Arex' mulige erhvervelse af ejendomsretten i Den Tjekkiske Republik i Arex-dommen [18]. I den pågældende dom anså Domstolen det for at være af betydning for afgørelsen af tvisten, om ejendomsretten allerede blev erhvervet, når den transporterende modtager af ydelsen (Arex) læssede brændstoffet. Transportørens erhvervelse af ejendomsretten er herefter et meget vigtigt indicium for en levering, men ikke eneafgørende [19].

37. Tilsvarende har Domstolen allerede fastslået, at det ikke alene er afgørende, hvem der under transporten er ejeren af godet i henhold til national ret, eller hvem der faktisk råder over det [20]. 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 [21]. For så vidt har det blotte videresalg heller ingen betydning for, hvilken levering varebevægelsen skal henføres til.

38. Råderetten som omhandlet i momsdirektivets artikel 14, stk. 1, er således bredere end den civilretlige ejendomsret. Den udelukkes dog i lighed med sidstnævnte ikke ved retlige begrænsninger. Lige så lidt som f.eks. en lejers eksisterende rettigheder udelukker ejerens råderet, forhindrer retlige begrænsninger af råderetten under en toldretlig forsendelsesordning, at køberen har råderetten som omhandlet i momsdirektivets artikel 14, stk. 1.

39. Som foreløbig konklusion kan det derfor fastslås, at tidspunktet for erhvervelsen af ejendomsretten efter national ret ikke er afgørende med henblik på at henføre transporten til en af de leveringer, der kan komme i betragtning, og dermed fastlægge den afgiftsfrie levering inden for Fællesskabet.

16 – Dette er tilfældet i den tyske sprogversion (»wie ein Eigentümer«) og den franske sprogversion (»comme un propriétaire«), mens det imidlertid forholder sig anderledes i den engelske (»as owner«) og den estiske sprogversion (»»Kaubatarne« on materiaalse vara omanikuna käsutamise õiguse üleminek«).

17 – Dom af 2.7.2015, NLB Leasing (C-209/14, EU:C:2015:440, præmis 29), dom af 16.2.2012, Eon Aset Menidjmunt (C-118/11, EU:C:2012:97, præmis 39), af 6.2.2003, Auto Lease Holland (C-185/01, EU:C:2003:73, præmis 32), og af 8.2.1990, Shipping and Forwarding Enterprise Safe (C-320/88, EU:C:1990:61, præmis 7 og 8).

18 – Jf. dom af 19.12.2018, AREX CZ (C-414/17, EU:C:2018:1027, præmis 78).

19 – Jf. i denne retning dom af 16.12.2010, Euro Tyre Holding (C-430/09, EU:C:2010:786, præmis 40), og af 27.9.2012, VSTR (C-587/10, EU:C:2012:592, præmis 32 ff.), hvor ejendomsrettens overgang slet ikke spiller nogen rolle og der i højere grad blev lagt vægt på meddelelsen om hensigten om videresalg.

20 – Det er ubestridt, at eksempelvis en speditør ganske vist aktuelt faktisk råder over godet, men ikke handler som deltagende leverandør, men 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).

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

b) Konkret henførsel af den grænseoverskridende transport i en forsyningskæde

40. I henhold til Domstolens praksis skal den grænseoverskridende transport i stedet henføres til en bestemt levering i en forsyningskæde – i det foreliggende tilfælde til en af de to leveringer (A til B eller B til Herst) – på grundlag af en samlet bedømmelse af alle sagens relevante omstændigheder [22].

41. Ved kædetransaktioner skal der navnlig tages hensyn til, hvem der foretager transporten, eller for hvis regning den foretages [23]. Efter min opfattelse må det afgørende være, hvem der under transporten bærer risikoen for varens hændelige undergang [24].

42. I overensstemmelse hermed har Domstolen i en række tilfælde, hvor der var tale om en forsyningskæde med to led (A – B – C), 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 (C), altså modtageren af den »anden« levering (B – C) [25].

43. Den, der allerede »som ejer« 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 [26]. I så henseende har Kommissionen i sit indlæg også med rette taget udgangspunkt i den retlige beføjelse til at træffe beslutninger om godet. Modstykket til denne retlige beføjelse til at træffe beslutninger er netop også, at indehaveren bærer risikoen for godets hændelige undergang (indehaverens retlige beføjelse til at træffe beslutninger).

44. I så henseende kan det lægges til grund, at den, der må bære risikoen for hændelig undergang, også er beføjet til som ejer at råde over godet som omhandlet i momsdirektivets artikel 14, stk. 1 [27].

45. Det er ganske vist muligt, at spørgsmålet om, hvem der bærer risikoen for hændelig undergang – som Den Tjekkiske Republik har anført – som retligt spørgsmål ikke altid er let at besvare. Et svar er imidlertid enklere og fører til større retssikkerhed end en samlet vurdering, hvorved det er uklart, hvilke kriterier der skal være afgørende, og hvordan de skal vægtes.

46. Konstateringen af, hvem der bærer risikoen, giver det enkleste grundlag for at fastslå, hvilken rolle den pågældende har i en forsyningskæde [28]. Det må faktisk formodes, at den, der leverer en vare *til en anden* og bærer risikoen for varens hændelige undergang under leveringen, også retligt set handler som leverandør (og ikke blot som speditør for en anden). Men er den pågældende leverandør af den grænseoverskridende levering, må dennes levering også være den afgiftsfrie levering inden for Fællesskabet.

47. Den omstændighed, at Herst afholder transportomkostningerne, kan i den foreliggende sag i så henseende blot betragtes som et indicium for, at Herst har handlet for egen regning som leverandør. Eftersom køber som regel altid bærer transportomkostningerne økonomisk set (enten indeholdt i prisen eller supplerende), er dette indicium dog ikke uomgængeligt. Såfremt det lykkes sælgeren (her B) at lægge transportomkostningerne oven i prisen, men Herst bærer risikoen for hændelig undergang under transporten, skal den grænseoverskridende transport alligevel henregnes til Herst.

22 – Dom af 21.2.2018, Kreuzmayr (C-628/16, EU:C:2018:84, præmis 32), af 26.7.2017, Toridas (C-386/16, EU:C:2017:599, præmis 35), af 27.9.2012, VSTR (C-587/10, EU:C:2012:592, præmis 32), af 16.12.2010, Euro Tyre Holding (C-430/09, EU:C:2010:786, præmis 27), samt mit forslag til afgørelse AREX CZ (C-414/17, EU:C:2018:624, punkt 58 ff.) og EMAG Handel Eder (C-245/04, EU:C:2005:675, punkt 56).

23 – Således også dom af 16.12.2010, Euro Tyre Holding (C-430/09, EU:C:2010:786, præmis 40 in fine).

24 – Jf. allerede mit forslag til afgørelse AREX CZ (C-414/17, EU:C:2018:624, punkt 60).

25 – Jf. dom af 26.7.2017, Toridas (C-386/16, EU:C:2017:599, præmis 36), af 27.9.2012, VSTR (C-587/10, EU:C:2012:592, præmis 34), og af 16.12.2010, Euro Tyre Holding (C-430/09, EU:C:2010:786, præmis 33).

26 – Jf. allerede mit forslag til afgørelse AREX CZ (C-414/17, EU:C:2018:624, punkt 62) og EMAG Handel Eder (C-245/04, EU:C:2005:675, punkt 58).

27 – Jf. herom allerede mit forslag til afgørelse AREX CZ (C-414/17, EU:C:2018:624, punkt 62).

28 – Jf. herom allerede mit forslag til afgørelse AREX CZ (C-414/17, EU:C:2018:624, punkt 73).

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

49. I den foreliggende sag betyder dette, at det afgørende er, om Herst forud for den grænseoverskridende transport af brændstoffet allerede havde opnået en sådan ret til at råde over det, at virksomheden bar risikoen for dets hændelige undergang. Det kan ikke udelukkes, at dette allerede skete ved en overgang af ejendomsretten ved læsningen på raffinaderiets terminal, eftersom ejeren af et gode i reglen også bærer risikoen for dets undergang. I en forsyningskæde med to led ville den anden levering (B – Herst) i så fald være den afgiftsfrie levering, og Herst har ingen fradragsret.

50. Såfremt varen derimod var blevet videresolgt inden transporten, og der følgelig var tale om en forsyningskæde med tre led (A – B – Herst – D), ændres konklusionen en smule. I så fald ville det ikke være den sidste virksomhed, men en af de mellemste virksomheder i forsyningskæden, der transporterer. I denne situation ville Hersts levering (dvs. den tredje levering Herst – D) – såfremt Herst bærer risikoen for hændelig undergang under transporten – være den grænseoverskridende og dermed den afgiftsfrie levering [31]. Heller ikke i denne situation kan Herst gøre en fradragsret gældende i Den Tjekkiske Republik på grundlag af den forudgående levering, men kun i det land, hvor transporten påbegyndtes.

51. Det kan imidlertid også tænkes, at der er fastlagt et andet tidspunkt for risikoens overgang (med eller uden samtidig civilretlig erhvervelse af ejendomsretten). Den forelæggende ret har således oplyst, at i henhold til de aftaler, der sædvanligvis anvendes i branchen, finder erhvervelsen af ejendomsretten og dermed muligvis også risikoens overgang til den transporterende køber først sted i det øjeblik, hvor de punktafgiftspligtige varer overgår til forbrug.

52. Hvis dette er tilfældet, handlede Herst under den grænseoverskridende transport (dvs. transporten fra raffinaderiet til det sted, hvor brændstoffet overgik til fri omsætning i Den Tjekkiske Republik) blot som speditør [32]. Dette ville ganske vist være noget usædvanligt, men er ikke udelukket. Momsdirektivets artikel 32, stk. 1, tillader også dette, eftersom et gode i henhold til denne bestemmelse kan forsendes eller transporteres af leverandøren (her A og B), af kunden (her B og Herst) eller af tredjemand (dvs. en speditør, her Herst for A eller for B). I et sådant tilfælde skal transporten i henhold til momsdirektivets artikel 32, stk. 1, enten henføres til leveringen fra A til B eller fra B til Herst.

53. Hvorvidt leveringen fra B til Herst i så fald fandt sted i Den Tjekkiske Republik, afhænger af, om transporten skal henføres til den første levering (A til B), hvilket forudsætter, at den første virksomhed (A) bar risikoen for undergang ved den grænseoverskridende levering. Sidstnævnte ville være usædvanligt, eftersom A jo har givet B tilladelse til, at varen også kan afhentes af en tredjemand (her Herst), som A ikke kender. Hvorfor A i en sådan situation skulle bære risikoen for hændelig undergang ud over afhentningstidspunktet, er umiddelbart vanskeligt at se.

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

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

31 – EU-lovgiver forsøger at regulere denne situation (den mellemste virksomhed forestår transporten) på en ny og retssikkerhedsmæssig måde ved hjælp af en fiktion via den nye artikel 36a i momsdirektivet (EUT 2018, L 311, s. 3), der skal gennemføres pr. 1.1.2020.

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

54. Vurderingen af, hvem der har båret risikoen for tab under den grænseoverskridende transport, kan Domstolen imidlertid ikke foretage. Det tilkommer derimod den forelæggende ret at foretage en sådan vurdering [33].

3. Forslag til afgørelse

55. Sammenfattende kan det konkluderes, at når den eneste grænseoverskridende varebevægelse skal henføres til en bestemt levering i en kædetransaktion, er det afgørende, hvem der ved den grænseoverskridende transport af varen bærer risikoen for varens hændelige undergang. Denne levering er den afgiftsfrie levering inden for Fællesskabet, og leveringsstedet ligger dér, hvor transporten påbegyndtes. Det er derimod ikke afgørende, hvem der er civilretlig ejer under transporten, eller om transporten finder sted i henhold til en særlig toldretlig ordning.

B. Det andet og det tredje præjudicielle spørgsmål

1. Formaliteten og fortolkningen af de to spørgsmål

56. Det andet og det tredje spørgsmål vedrører i sidste ende forholdet mellem et direktiv og den nationale ret. Nærmere bestemt kræver det forfatningsretlige princip in dubio mitius i afgiftsretten, at der altid vælges den fortolkning af en national lovgivning, der er mest fordelagtig for den afgiftspligtige. Betingelsen herfor er imidlertid, at denne retsregel objektivt set kan fortolkes på flere måder.

57. Hvorvidt dette i det hele taget kan komme i betragtning i den foreliggende sag, fremgår imidlertid ikke klart af anmodningen om præjudiciel afgørelse. Mærkeligt nok blev relevansen af dette princip ikke nævnt i anmodningen om præjudiciel afgørelse i AREX-sagen [34], selv om de tilgrundliggende faktiske omstændigheder og de fleste af spørgsmålene næsten var identiske. Sidstnævnte taler til en vis grad imod den forelæggende rets fremstilling, hvorefter der objektivt set efter national ret var flere mulige fortolkninger.

58. Den Tjekkiske Republiks opfattelse, hvorefter den præjudicielle forelæggelse i så henseende alene af denne grund ikke kan antages til realitetsbehandling, kan ikke tiltrædes. I henhold til Domstolens faste praksis er der nemlig en formodning for, at spørgsmål fra nationale domstole er relevante. De er selv ansvarlige for at fastlægge den retlige og materielle ramme, inden for hvilken de stiller deres spørgsmål vedrørende fortolkningen af EU-retten. Domstolen kan kun afvise en anmodning fra en national ret, hvis det klart fremgår, at den ønskede fortolkning af EU-retten savner enhver forbindelse med realiteten i hovedsagen eller dens genstand, såfremt problemet er af hypotetisk karakter, eller såfremt Domstolen ikke råder over de faktiske og retlige oplysninger, som er nødvendige for, at den kan give en brugbar besvarelse af de forelagte spørgsmål [35].

59. Selv om der – som Kommissionen med rette har understreget – kan være tvivl om, hvorvidt princippet in dubio mitius finder anvendelse i det foreliggende tilfælde, kan det ikke antages, at der er tale om en hypotetisk situation. Følgelig bør Domstolen besvare det bagvedliggende retlige spørgsmål.

33 – Jf. i denne retning også 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).

34 – Dom af 19.12.2018, AREX CZ (C-414/17, EU:C:2018:1027).

35 – Dom af 17.9.2014, Cruz & Companhia (C-341/13, EU:C:2014:2230, præmis 32), af 30.4.2014, Pfleger m.fl. (C-390/12, EU:C:2014:281, præmis 26), af 22.6.2010, Melki og Abdeli (C-188/10 og C-189/10, EU:C:2010:363, præmis 27), og af 22.1.2002, Canal Satélite Digital (C-390/99, EU:C:2002:34, præmis 19).

60. Den Tjekkiske Republik har gennemført momsdirektivet i videst muligt omfang. Momsdirektivets begreber og fortolkningen af disse fremstår tilstrækkelig klart. Henførslen af afgiftsfritagelsen til en af leveringerne i forsyningskæden og fastlæggelsen af stedet for så vidt angår de andre leveringer med udgangspunkt heri er imidlertid forbundet med en vis retsusikkerhed. Det viser de mange afgørelser, som Domstolen efterhånden har truffet om dette emne [36], ligesom den nye artikel 36a i momsdirektivet, der skal gennemføres inden den 1. januar 2020 [37].

61. Såfremt den nationale ordning ved fortolkningen objektivt set tillader en anden henførsel af afgiftsfritagelsen til en anden levering, og dette fører til, at leveringsstedet i den foreliggende sag objektivt betragtet ville være i Den Tjekkiske Republik, opstår spørgsmålet om forholdet mellem det forfatningsretlige princip in dubio mitius og momsdirektivet. I så fald skal der tages stilling til, om den mere fordelagtige fortolkning af den nationale lovgivning, som er hjemlet i henhold til den nationale forfatningsret, kan forhindre en fortolkning af den nationale lovgivning, der er mindre fordelagtig for den afgiftspligtige, men i overensstemmelse med EU-retten.

2. Ikke et spørgsmål om EU-rettens forrang

62. Ved en umiddelbar betragtning kunne man være tilbøjelig til at besvare dette spørgsmål benægtende med henvisning til EU-rettens forrang [38]. I så fald ville man imidlertid overse, at det spørgsmål, som den forelæggende ret har rejst – for så vidt det faktisk er relevant – ikke vedrører EU-rettens forrang. EU-rettens forrang udgør nemlig en lovvalgsregel [39], som vedrører forholdet mellem to bestemmelser, der i sig selv finder anvendelse. Det er der imidlertid ikke tale om i den foreliggende sag.

63. Momsdirektivet er ikke en forordning, men et direktiv, der i henhold til artikel 288 TEUF kun er rettet til medlemsstaten. Principielt finder det derfor ikke direkte anvendelse. Et EU-direktiv kan ifølge Domstolens praksis [40] kun få direkte virkning, hvis direktivet ud fra et indholdsmæssigt synspunkt fremstår som ubetinget og tilstrækkeligt præcist.

64. Som Domstolen udtrykkeligt har fastslået, kan et sådant direktiv imidlertid ikke i sig selv skabe forpligtelser for private, og en direktivbestemmelse kan derfor ikke som sådan påberåbes over for sådanne personer ved nationale retter [41]. De forpligtelser, som følger af et direktiv, skal således gennemføres i national ret for at kunne påberåbes direkte over for private.

36 – Dom af 19.12.2018, AREX CZ (C-414/17, EU:C:2018:1027), af 21.2.2018, Kreuzmayr (C-628/16, EU:C:2018:84), af 26.7.2017, Toridas (C-386/16, EU:C:2017:599), af 27.9.2012, VSTR (C-587/10, EU:C:2012:592), af 16.12.2010, Euro Tyre Holding (C-430/09, EU:C:2010:786), og af 6.4.2006, EMAG Handel Eder (C-245/04, EU:C:2006:232).

37 – Rådets direktiv (EU) 2018/1910 af 4.12.2018 om ændring af direktiv 2006/112/EF, for så vidt angår harmonisering og forenkling af visse regler i det fælles merværdiafgiftssystem for beskatning af samhandelen mellem medlemsstaterne, EUT 2018, L 311, s. 3.

38 – Dom af 9.3.1978, Simmenthal (106/77, EU:C:1978:49, præmis 17/18), af 17.12.1970, Internationale Handelsgesellschaft (11/70, EU:C:1970:114, præmis 3), og af 15.7.1964, Costa (6/64, EU:C:1964:66, s. 1270).

39 – Forrangen betegnes derfor med rette som en regel til opløsning af konflikter mellem lovgivning af Marc Desens, *Auslegungskonkurrenzen im europäischen Mehrebenensystem*, EuGRZ 2011, s. 211 (212), Harald Schaumburg i Schaumburg/Englisch, *Europäisches Steuerrecht*, Köln 2015, punkt 4.19 ff., Claus Dieter Classen/Martin Nettesheim i Oppermann/Classen/Nettesheim, *Europarecht*, München, 8. oplag 2018, § 10, punkt 33.

40 – Dom af 22.11.2017, Cussens m.fl. (C-251/16, EU:C:2017:881, præmis 26), af 16.7.2015, Larentia + Minerva og Marenave Schiffahrt (C-108/14 og C-109/14, EU:C:2015:496, præmis 48 og 49), af 12.12.2013, Portgás (C-425/12, EU:C:2013:829, præmis 18), af 24.1.2012, Dominguez (C-282/10, EU:C:2012:33, præmis 33), og af 19.1.1982, Becker (8/81, EU:C:1982:7, præmis 25).

41 – Dom af 22.11.2017, Cussens m.fl. (C-251/16, EU:C:2017:881, præmis 26), af 12.12.2013, Portgás (C-425/12, EU:C:2013:829, præmis 22), af 24.1.2012, Dominguez (C-282/10, EU:C:2012:33, præmis 37 og 38), af 14.7.1994, Faccini Dori (C-91/92, EU:C:1994:292, præmis 20), og af 26.2.1986, Marshall (152/84, EU:C:1986:84, præmis 48).

65. Dermed har Domstolen skabt et effektivt værktøj til håndhævelse af EU-retten til fordel for borgerne. Det betyder, at medlemsstaten ikke kan gøre en undladt eller urigtig gennemførelse af EU-retten gældende over for borgerne. Det hindres, at medlemsstaten kan forbedre sin retsstilling ved ikke at efterkomme EU-retten [42]. Såfremt den overensstemmende fortolkning af den nationale lovgivning er den mest fordelagtige fortolkning for den afgiftspligtige, fører både det nationale princip in dubio mitius og en eventuel direkte anvendelse af direktivet til samme resultat.

66. Princippet in dubio mitius kan derfor kun få selvstændig virkning inden for momsretten, såfremt den fortolkning, der er mulig i henhold til national ret, fører til et mere fordelagtigt resultat for den afgiftspligtige end det, direktivet foreskriver. I sådanne tilfælde kan en direkte anvendelse af momsdirektivet imidlertid ikke komme på tale. Der opstår således ikke en konflikt mellem to bestemmelser, der i sig selv finder anvendelse, hvorfor spørgsmålet om en af bestemmelsernes forrang ikke opstår.

3. Divergens mellem direktiv og national ret

67. Der foreligger derimod et klassisk tilfælde af divergens mellem et direktiv og national lovgivning. Denne divergens skal som udgangspunkt opløses ved hjælp af kravet om en overensstemmende fortolkning [43]. Det giver den nationale ret mulighed for inden for rammerne af sin kompetence at sikre sig EU-rettens fulde virkning, når den afgør den tvist, der er indbragt for den.

68. Princippet om en fortolkning i overensstemmelse med EU-retten kræver, at de nationale retsinstanser gør alt, hvad der henhører under deres kompetence – idet de tager den nationale lovgivning i dens helhed i betragtning og anvender fortolkningsmetoder, der er anerkendt i denne ret – for at sikre den fulde virkning af det pågældende direktiv og for at nå et resultat, der er i overensstemmelse med det, der tilsigtes med direktivet [44].

4. Grænserne for en overensstemmende fortolkning

69. Kravet om en overensstemmende fortolkning er imidlertid ikke uden grænser. De nationale retsinstansers forpligtelse til at henvise til indholdet af et direktiv, når de fortolker de relevante nationale retsregler, begrænses af generelle retsprincipper, herunder retssikkerhedsprincippet og forbuddet mod tilbagevirkende kraft, og det kan ikke tjene som grundlag for en fortolkning contra legem af national ret [45].

70. Det generelle retsprincip in dubio mitius tager ifølge den forelæggende ret sigte på retssikkerheden i Den Tjekkiske Republik, idet det entydigt regulerer følgerne af retsusikkerheden som følge af en uklar lov og pålægger den, der har forårsaget usikkerheden, byrderne. Princippet udgør således som retsprincip i tjekkisk ret en grænse for den overensstemmende fortolkning i lighed med ordlydsgrænsen for en bestemmelse.

42 – I denne retning udtrykkeligt: dom af 24.1.2012, Dominguez (C-282/10, EU:C:2012:33, præmis 38), af 14.7.1994, Faccini Dori (C-91/92, EU:C:1994:292, præmis 22 og 23), og af 26.2.1986, Marshall (152/84, EU:C:1986:84, præmis 49).

43 – Dom af 4.7.2006, Adeneler m.fl. (C-212/04, EU:C:2006:443, præmis 109 og 110), af 16.6.2005, Pupino (C-105/03, EU:C:2005:386, præmis 44 og 47), af 5.10.2004, Pfeiffer m.fl. (C-397/01 – C-403/01, EU:C:2004:584, præmis 114), af 14.7.1994, Faccini Dori (C-91/92, EU:C:1994:292, præmis 26), og af 13.11.1990, Marleasing (C-106/89, EU:C:1990:395, præmis 8).

44 – Dom af 24.1.2012, Dominguez (C-282/10, EU:C:2012:33, præmis 24), af 4.7.2006, Adeneler m.fl. (C-212/04, EU:C:2006:443, præmis 111), og af 5.10.2004, Pfeiffer m.fl. (C-397/01 – C-403/01, EU:C:2004:584, præmis 115, 116, 118 og 119).

45 – Dom af 24.1.2012, Dominguez (C-282/10, EU:C:2012:33, præmis 25), af 4.7.2006, Adeneler m.fl. (C-212/04, EU:C:2006:443, præmis 110), og af 16.6.2005, Pupino (C-105/03, EU:C:2005:386, præmis 44 og 47).

71. Det følger allerede af den ovenfor anførte retspraksis, at ikke al national lovgivning kan fortolkes overensstemmende. I øvrigt pålægger EU-retten medlemsstaterne eventuelt at erstatte de påførte tab, såfremt de med direktivet tilsigtede mål ikke kan nås gennem fortolkning [46].

72. Hvis den nationale ret ikke kan fortolkes i overensstemmelse med EU-retten, foreligger der således ganske vist national lovgivning, der er i strid med EU-retten, men som finder anvendelse til fordel for den afgiftspligtige. Denne situation kan ikke kun opstå i forbindelse med en klart modstridende ordlyd i den nationale ret, men også såfremt retsprincipper – her det forfatningsretlige princip in dubio mitius – reducerer fortolkningsmulighederne til blot én mulig fortolkning. Det tilkommer dog den forelæggende ret at afgøre, om det forholder sig således.

73. Sådanne – ud fra et EU-retligt synspunkt beklagelige – konsekvenser af den manglende direkte anvendelse af et direktiv forekommer også på andre retsområder [47]. Det er herefter medlemsstatens opgave at opfylde sin gennemførelsesforpligtelse og udforme sin nationale lovgivning, så den (klart) er i overensstemmelse med EU-retten, hvis den vil undgå, at Kommissionen indleder en traktatbrudssag.

5. Forslag til afgørelse

74. Princippet om momsens neutralitet eller et andet EU-retligt princip er ikke til hinder for anvendelsen af national lovgivning med andet indhold, såfremt borgerne ikke selv direkte påberåber sig eller kan påberåbe sig momsdirektivet, og en overensstemmende fortolkning af den nationale lovgivning (her på grund af princippet in dubio mitius) heller ikke er mulig.

C. Det tredje spørgsmål

75. Med det tredje spørgsmål ønsker den forelæggende ret oplyst, om det retlige begreb levering af varer eller transport af varer, der har (eller ikke har) samme indhold både i henhold til momsdirektivet og i henhold til punktafgiftsdirektivet – såfremt det er »muligt at anvende« princippet in dubio mitius – objektivt set skal anses for at være retligt usikkert og for at åbne mulighed for to fortolkninger.

76. Som allerede anført ovenfor, er det alene de momsretlige begreber, der er afgørende for fastlæggelsen af leveringsstedet i henhold til momsdirektivets artikel 32, og disse begreber kan ikke anses for objektivt usikre. Det er »kun« henførslen af afgiftsfritagelsen til en af leveringerne i forsyningskæden og fastlæggelsen af stedet for så vidt angår de andre leveringer med udgangspunkt heri, der er forbundet med en vis retsusikkerhed.

77. Dette udelukker imidlertid ikke, at formuleringerne i national ret i deres egen kontekst (opbygning, tilblivelseshistorie, formål) på trods af identisk ordlyd skal fortolkes anderledes. Princippet in dubio mitius vedrører kun den nationale ret, hvorfor det i denne sammenhæng kun er afgørende, om de nationale bestemmelser objektivt set åbner mulighed for flere fortolkninger.

78. Dette spørgsmål skal besvares på grundlag af den nationale lovgivning og kan kun besvares af den forelæggende ret.

46 – Jf. i denne retning dom af 24.1.2012, Dominguez (C-282/10, EU:C:2012:33, præmis 42 og 43), af 4.7.2006, Adeneler m.fl. (C-212/04, EU:C:2006:443, præmis 112), og af 14.7.1994, Faccini Dori (C-91/92, EU:C:1994:292, præmis 27).

47 – Jf. f.eks. dom af 16.7.2015, Larentia + Minerva og Marenave Schiffahrt (C-108/14 og C-109/14, EU:C:2015:496, præmis 52), af 12.12.2013, Portgás (C-425/12, EU:C:2013:829, præmis 31, for så vidt som organet ikke var tilstrækkeligt knyttet til staten), og af 14.7.1994, Faccini Dori (C-91/92, EU:C:1994:292, præmis 30).

V. Forslag til afgørelse

79. På denne baggrund foreslår jeg Domstolen at besvare de præjudicielle spørgsmål fra Krajský soud v Praze (retten for regionen Prag, Den Tjekkiske Republik) således:

»1) Når den eneste grænseoverskridende varebevægelse skal henføres til en bestemt levering i en kædetransaktion, er det afgørende, hvem der ved den grænseoverskridende transport af varen bærer risikoen for varens hændelige undergang. Denne levering er den afgiftsfrie levering inden for Fællesskabet, og leveringsstedet ligger dér, hvor transporten påbegyndtes.

2) Princippet om momsneutralitet eller andre EU-retlige principper er ikke til hinder for anvendelse af det forfatningsmæssige princip in dubio mitius i national ret, der i situationer, hvor retsforskrifter er tvetydige og objektivt set kan fortolkes på flere måder, pålægger offentlige myndigheder at vælge den fortolkning, der tilgodeser den person, som er underlagt retsforskriften (i nærværende sag den momspligtige person).«