

Downloaded via the EU tax law app / web

Preliminär utgåva

DOMSTOLENS DOM (fjärde avdelningen)

den 19 december 2018 (*)

”Begäran om förhandsavgörande – Gemensamt system för mervärdesskatt – Direktiv 2006/112/EG – Artikel 2.1 b i och iii – Artikel 3.1 – Gemenskapsinterna förvärv av punktskattepliktiga varor – Artikel 138.1 och 138.2 b – Gemenskapsinterna leveranser – Transaktionskedja beträffande vilken det endast skett en enda transport – Fråga vilken transaktion som transporten ska hänföras till – Transport som sker inom ramen för förfarandet för punktskatteuppskov – Betydelse för bedömningen av huruvida ett förvärv ska anses vara ett gemenskapsinternt förvärv”

I mål C-414/17,

angående en begäran om förhandsavgörande enligt artikel 267 FEUF, framställd av Nejvyšší správní soud (Högsta förvaltningsdomstolen, Tjeckien) genom beslut av den 29 juni 2017, som inkom till domstolen den 10 juli 2017, i målet

Arex CZ a.s.

mot

Odvací finanční úřad,

meddelar

DOMSTOLEN (fjärde avdelningen)

sammansatt av ordföranden på sjunde avdelningen T. von Danwitz, tillika tillförordnad ordförande på fjärde avdelningen, samt domarna K. Jürimäe (referent), C. Lycourgos, E. Juhász och C. Vajda,

generaladvokat: J. Kokott,

justitiesekreterare: handläggaren M. Aleksejev,

efter det skriftliga förfarandet och förhandlingen den 13 juni 2018,

med beaktande av de yttranden som avgetts av:

- Odvací finanční úřad, genom T. Rozehnal, D. Jeroušek och D. Švancara, samtliga i egenskap av ombud,
- Tjeckiens regering, genom J. Vlášil, O. Serdula och M. Smolek, samtliga i egenskap av ombud,
- Europeiska kommissionen, genom L. Lozano Palacios, Z. Malášková och R. Lyal, samtliga i egenskap av ombud,

och efter att den 25 juli 2018 ha hört generaladvokatens förslag till avgörande,

följande

Dom

1 Begäran om förhandsavgörande avser tolkningen av artikel 2.1 b i) och iii) 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 AREX CZ a.s. (nedan kallat Arex) och Odvolací finanční úřad (nämnden för omprövning i skatteärenden, Tjeckien) (nedan kallat omprövningsnämnden) angående det avdrag som Arex gjort för mervärdesskatt som hänför sig till förvärv, från tjeckiska leverantörer, av bränsle som transporterats med punktskatteuppskov från Österrike till Tjeckien.

Tillämpliga bestämmelser

Unionsrätt

Mervärdesskattedirektivet

3 Skäl 36 i mervärdesskattedirektivet har följande lydelse:

”Till fördel för både dem som är betalningsskyldiga för mervärdesskatt och de behöriga administrativa myndigheterna bör reglerna för mervärdesbeskattningen av vissa leveranser och gemenskapsinterna förvärv av punktskattepliktiga varor anpassas till de förfaranden och skyldigheter rörande deklarationsplikt i fall då sådana varor sänds till en annan medlemsstat som fastställs i rådets direktiv 92/12/EEG av den 25 februari 1992 om allmänna regler för punktskattebelagda varor och om innehav, flyttning och övervakning av sådana varor [(EGT L 76, 1992, s. 1; svensk specialutgåva, område 9, volym 2, s. 57), senast ändrat genom rådets direktiv 2004/106/EG av den 16 november 2004 (EUT L 359, 2004, s. 30)].”

4 I artikel 2 i mervärdesskattedirektivet anges följande:

”1. Följande transaktioner skall vara föremål för mervärdesskatt:

...

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,

...

iii) av en sådan beskattningsbar person eller icke beskattningsbar juridisk person vars övriga förvärv inte är föremål för mervärdesskatt i enlighet med artikel 3.1, om det är fråga om punktskattepliktiga varor för vilka skatten är utkrävbar inom medlemsstatens territorium i enlighet med direktiv [92/12 i dess lydelse enligt direktiv 2004/106].

...

3. Med *punktskattepliktiga varor* avses energiprodukter, alkohol, alkoholhaltiga drycker och tobaksvaror enligt deras definition i gällande [unions]lagstiftning, men inte gas som levereras genom distributionssystemet för naturgas eller el.”

5 I artikel 3.1 och 3.2 i mervärdesskattedirektivet föreskrivs följande:

”1. Med avvikelse från artikel 2.1.b i skall följande transaktioner inte vara föremål för mervärdesskatt:

a) Gemenskapsinterna förvärv av varor som görs av en beskattningsbar person eller av en icke beskattningsbar juridisk person, om leverans av varorna skulle vara undantagen från skatteplikt i medlemsstaten i enlighet med artiklarna 148 och 151.

b) Andra gemenskapsinterna förvärv av varor än dels de förvärv som avses i led a och artikel 4 dels förvärv av nya transportmedel och punktskattepliktiga varor, som görs av en beskattningsbar person för hans jordbruks-, skogsbruks- eller fiskeriföretag som omfattas av den gemensamma ordningen för schablonbeskattning av jordbrukare, av en beskattningsbar person som enbart utför sådana leveranser av varor eller tillhandahållanden av tjänster som inte medför rätt till avdrag för mervärdesskatten, eller av en icke beskattningsbar juridisk person.

2. Punkt 1 b gäller endast om följande villkor är uppfyllda:

a) Det sammanlagda beloppet för de gemenskapsinterna förvärven av varor under det löpande kalenderåret överstiger inte ett tröskelvärde som medlemsstaterna skall fastställa, men som inte får vara lägre än 10 000 [euro] eller motsvarande värde i nationell valuta.

b) Det sammanlagda beloppet för de gemenskapsinterna förvärven av varor under det närmast föregående kalenderåret inte översteg det tröskelvärde som avses i led a.

Det tröskelvärde som skall tjäna som referens skall utgöras av det sammanlagda beloppet för gemenskapsinterna förvärv av varor enligt punkt 1 b, exklusive mervärdesskatt som skall betalas eller har betalats i den medlemsstat från vilken försändelsen eller transporten av varorna avgick.”

6 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.”

7 I artikel 138 i direktivet föreskrivs följande:

”1. 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 [Europeiska unionen], 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.

2. Förutom de leveranser som avses i punkt 1 skall medlemsstaterna undanta följande transaktioner från skatteplikt:

...

b) Leverans av punktskattepliktiga varor som av säljaren eller förvärvaren eller för säljarens eller förvärvarens räkning försänds eller transporteras ut ur respektive medlemsstats territorium men inom [unionen] till förvärvaren, om leveransen görs till en sådan beskattningsbar person eller icke beskattningsbar juridisk person vars gemenskapsinterna förvärv av andra varor än punktskattepliktiga varor inte är föremål för mervärdesskatt i enlighet med artikel 3.1 och försändelsen eller transporten av varorna utförs i enlighet med artikel 7.4 och 7.5 eller artikel 16 i direktiv [92/12 i dess lydelse enligt direktiv 2004/106].

..."

8 I artikel 139.1 andra stycket i mervärdesskattedirektivet föreskrivs följande:

"Undantaget [i artikel 138.1] skall inte heller tillämpas på leverans av varor till en sådan beskattningsbar person eller icke beskattningsbar juridisk person vars gemenskapsinterna förvärv av varor inte är föremål för mervärdesskatt i enlighet med artikel 3.1."

Direktiven 92/12 och 2008/118/EG

9 Direktiv 92/12, i dess lydelse enligt direktiv 2004/106 (nedan kallat direktiv 92/12), upphävdes med verkan från och med den 1 april 2010 genom rådets direktiv 2008/118/EG av den 16 december 2008 om allmänna regler för punktskatt (EUT L 9, 2009, s. 12). Med hänsyn till datumen för de transaktioner som är i fråga i det nationella målet ska båda dessa direktiv beaktas.

10 Enligt artikel 3.1 första strecksatsen i direktiv 92/12 och artikel 1.1 a i direktiv 2008/118 är dessa direktiv tillämpliga på bland annat bränsle.

11 I dessa direktiv fastställs särskilda bestämmelser om flyttning, inom unionen, av punktskattepliktiga varor med punktskatteuppskov. Dessa bestämmelser återfinns i artiklarna 15–21 i direktiv 92/12 och i artiklarna 17–31 i direktiv 2008/118.

12 Uppskovsförfarandet definieras i artikel 4 punkt 7 i direktiv 2008/118 som "en skatteordning som tillämpas på tillverkning, bearbetning, förvaring eller flyttning av punktskattepliktiga varor som inte omfattas av ett suspensivt tullförfarande eller ett suspensivt tullarrangemang, varvid punktskatten är vilande". Artikel 4 c i direktiv 92/12, avseende "uppskovsregler", innehöll en liknande definition.

13 Enligt artikel 4 punkt 9 i direktiv 2008/118 ska med "registrerad mottagare" förstås "en fysisk eller juridisk person som av destinationsmedlemsstatens behöriga myndigheter fått tillstånd att i sin affärsverksamhet och på de villkor som dessa myndigheter angett, ta emot punktskattepliktiga varor som förflyttas under ett uppskovsförfarande från en annan medlemsstat". I direktiv 92/12 användes uttrycket "näringsidkare med punktskatteregistrering", vilket definierades på ett liknande sätt i artikel 4 d i det direktivet.

Tjeckisk rätt

14 I 2 § punkt 1 c lag nr 235/2004 om mervärdesskatt föreskrivs, i den lydelse som är tillämplig i det nationella målet (nedan kallad mervärdesskattelagen), följande:

"Följande transaktioner ska vara föremål för mervärdesskatt:

...

c) förvärv av varor från en annan medlemsstat i [unionen], mot ersättning, som görs inom det nationella territoriet av en beskattningsbar person inom ramen för dennes näringsverksamhet eller av en juridisk person som inte har bildats för bedrivande av affärsverksamhet, och förvärv av ett nytt transportmedel från en annan medlemsstat, mot ersättning, som görs av en icke beskattningsbar person.”

15 64 § denna lag införlivar artikel 138 i mervärdesskattedirektivet med den tjeckiska rättsordningen. I den paragrafen föreskrivs följande:

”(1) Leverans av varor till en annan medlemsstat, som görs av en skattskyldig person till en person som är registrerad för mervärdesskatt i en annan medlemsstat och där varorna försänds eller transporteras från det nationella territoriet av den beskattningsbara personen eller förvärvaren eller av tredje man för deras räkning, är undantagen från skatteplikt och ger rätt till avdrag för mervärdesskatt, med undantag för leverans av varor till en person vars förvärv av varor i en annan medlemsstat inte är skattepliktiga.

...

(3) Leverans av punktskattepliktiga varor till en annan medlemsstat, som görs av en skattskyldig person till en beskattningsbar person som inte är registrerad för mervärdesskatt i en annan medlemsstat eller till en juridisk person som inte är registrerad för mervärdesskatt i en annan medlemsstat och där varorna försänds eller transporteras från det nationella territoriet av den beskattningsbara personen eller förvärvaren eller av tredje man för deras räkning, är undantagen från skatteplikt och ger rätt till avdrag för mervärdesskatt, om försändelsen eller transporten utförs i enlighet med punktskattelagen och förvärvaren är skattskyldig för punktskatten i den medlemsstat där försändelsen eller transporten av varorna avslutas.

...”

Målet vid den nationella domstolen och tolkningsfrågorna

16 Arex, ett bolag med säte i Tjeckien, köpte av två tjeckiska bolag bränsle som kom från Österrike.

17 Förvärven skedde i slutet av olika transaktionskedjor. Det aktuella bränslet såldes således först av Doppler Mineralöle GmbH, ett bolag med säte i Österrike, till fyra bolag registrerade för mervärdesskatt vilka hade säte i Tjeckien (nedan kallade de första tjeckiska köparna). Bränslet vidare såldes därefter flera gånger till olika tjeckiska bolag, innan det slutligen såldes till Arex.

18 De första tjeckiska köparna hade ingått ett avtal med Garantrans s.r.o., som agerade i egenskap av registrerad mottagare för de nämnda köparnas räkning. Det var således Garantrans som betalade punktskatten på bränslet för de första tjeckiska köparnas räkning. De sistnämnda betalade inte någon mervärdesskatt för dessa transaktioner i Tjeckien.

19 Bränslet transporterades från Österrike till Tjeckien inom ramen för förfarandet för punktskatteuppskov. Transporten utfördes av Arex med hjälp av bolagets egna fordon.

20 Efter att ha gjort en skatterevision hos Arex konstaterade Finanční úřad pro Jihočeský kraj (skattekontoret i Sydböhmen, Tjeckien) (nedan kallat skattemyndigheten) att de förvärv som Arex gjort under beskattningsperioderna avseende januari–april, september, november och december 2010 utgjorde gemenskapsinterna förvärv. Skattemyndigheten hänvisade till domen av den 6 april

2006, EMAG Handel Eder (C-245/04, EU:C:2006:232) och domen av den 16 december 2010, Euro Tyre Holding (C-430/09, EU:C:2010:786) och konstaterade att när en transaktionskedja endast kan knytas till en enda gemenskapsintern transport, kan denna transport endast anses hänförlig till en enda transaktion. Myndigheten ansåg i enlighet härmed att de förvärv som Arex gjort skulle anses ha ägt rum i Österrike och inte i Tjeckien. Bolaget hade nämligen erhållit rätten att såsom ägare förfoga över varorna i Österrike, eftersom det hade burit risken för varorna och själv utfört transporten till Tjeckien.

21 Skattemyndigheten meddelade sju kompletterande beskattningsbeslut i vilka den nekade Arex avdragsrätt för den mervärdesskatt som erlagts för de nämnda förvärven, vilka av Arex hade angetts vara inhemska förvärv, och gjorde en justering av mervärdesskatten samt ålade bolaget att betala en straffavgift.

22 Arex begärde omprövning av dessa beslut hos omprövningsnämnden som dock inte fann skäl att ändra besluten. Omprövningsnämnden delade de slutsatser som skattemyndigheten dragit, men ansåg att artikel 138.2 b i mervärdesskattedirektivet inte var tillämpligt i det aktuella fallet. Den påpekade vidare, med hänvisning till domen av den 14 juli 2005, British American Tobacco och Newman Shipping (C-435/03, EU:C:2005:464), att mervärdesskatteskyldighetens inträde inte är knuten till punktskatten. Den fann slutligen att det saknades fog för Arex' argument att detta bolag, på grund av förfarandet för punktskatteuppskov, inte hade haft rätt att såsom ägare förfoga över bränslet under transporten och innan det hade övergått till fri omsättning i Tjeckien. Omprövningsnämnden ansåg att det, till skillnad från vad Arex hade hävdad, inte var möjligt att för mervärdesskatteändamål dela upp en enda gemenskapsintern transport i flera deltransporter.

23 Efter att utan framgång ha överklagat omprövningsnämndens beslut till Krajský soud v Českých Budějovicích (Regiondomstolen i České Budějovice, Tjeckien) lämnade Arex in ett överklagande till den hänskjutande domstolen.

24 Arex har vid den hänskjutande domstolen hävdad att artikel 138.2 b i mervärdesskattedirektivet inte har införlivats på ett korrekt sätt med den tjeckiska rättsordningen. Enligt denna bestämmelse ska alla leveranser till en beskattningsbar person av varor som transporterats till en annan medlemsstat inom ramen för förfarandet för punktskatteuppskov undantas från mervärdesskatt i egenskap av gemenskapsintern leverans. Mot bakgrund av den tjeckiska lydelsen av denna bestämmelse anser Arex att de övriga villkor som anges i bestämmelsen, vilka kommer till uttryck i den bisats som börjar med det relativa pronomenet "vars", endast är tillämpliga på icke beskattningsbara juridiska personer. Arex anser därför att dessa villkor inte är tillämpliga på bolaget, som är en beskattningsbar person.

25 För det fall att mervärdesskatten inte skulle vara knuten till punktskatten och artikel 138.1 i mervärdesskattedirektivet skulle vara tillämplig, har Arex hävdad att det inte kan ske någon övergång av den ekonomiska äganderätten vid transport inom ramen för ett förfarande för punktskatteuppskov, eftersom det inte är möjligt att förfoga över de aktuella varorna under transporten även om äganderätten civilrättsligt skulle anses ha övergått på köparen. Bolaget har till stöd för denna uppfattning åberopat den administrativa följesedeln, som begränsar möjligheten att under transporten förfoga över varor som omfattas av nämnda uppskovsförfarande, och gjort gällande att domen av den 6 april 2006, EMAG Handel Eder (C-245/04, EU:C:2006:232) och domen av den 16 december 2010, Euro Tyre Holding (C-430/09, EU:C:2010:786) inte behandlar transport av punktskattepliktiga varor.

26 Den hänskjutande domstolen undrar mot bakgrund av dessa argument huruvida Arex' förvärv, av bränsle som transporterats inom ramen för ett förfarande för punktskatteuppskov, ska anses utgöra inhemska förvärv eller gemenskapsintern förvärv.

27 Mot denna bakgrund beslutade Nejvyšší správní soud (Högsta förvaltningsdomstolen, Tjeckien) 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 EU-domstolens svar är att artikel 138.2 b i [mervärdesskattedirektivet] är tillämplig på en sådan situation som den som avses i det nationella målet (det vill säga förvärvaren av varorna är en beskattningsbar person som är registrerad för mervärdesskatt), ska denna bestämmelse då tolkas så, att när försändelsen eller transporten av varorna sker i enlighet med tillämpliga bestämmelser 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 EU-domstolens svar är att artikel 138.2 b i [mervärdesskattedirektivet] inte är tillämplig på en sådan situation som den som avses i det nationella målet, är då den omständigheten att varorna transporteras inom ramen för ett förfarande 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]?”

Begäran om återupptagande av den muntliga delen av förfarandet

28 Arex' ombud i målet vid den hänskjutande domstolen har genom skrivelse som inkom till domstolens kansli den 31 juli 2018 begärt att den muntliga delen av förfarandet ska återupptas med tillämpning av artikel 83 i domstolens rättegångsregler.

29 Denna begäran har framställts efter det att domstolens kansli översänt en skrivelse daterad den 13 juli 2018 till Arex' ombud i målet vid den hänskjutande domstolen, i vilken kansliet bland annat meddelade att Arex' muntliga yttrande inte kunde beaktas i detta förfarande, eftersom Arex inte hade företrätts på ett lagenligt sätt vid förhandlingen i målet.

30 Arex' ombud i målet vid den hänskjutande domstolen har redogjort för skälen och de omständigheter som enligt ombudet föranlett att Arex' inte företräddes på ett lagenligt sätt och gjort gällande att det är fråga om en brist som kan avhjälpas samt har begärt att den muntliga delen av förfarandet ska återupptas så att Arex' kan avge sitt yttrande.

31 Enligt artikel 83 i rättegångsreglerna får domstolen, efter att ha hört generaladvokaten, när som helst besluta att den muntliga delen av förfarandet ska återupptas, bland annat om den anser att den inte har tillräcklig kännedom om omständigheterna i målet, eller om en part, efter det att den muntliga delen har förklarats avslutad, har lagt fram en ny omständighet som kan ha ett avgörande inflytande på målets utgång, eller om målet ska avgöras på grundval av ett argument som inte har avhandlats mellan parterna eller de berörda som avses i artikel 23 i stadgan för Europeiska unionens domstol.

32 Domstolen anser i förevarande fall, efter att ha hört generaladvokaten, att villoren för att återuppta den muntliga delen av förfarandet inte är uppfyllda. De omständigheter som åberopats av Arex' ombud i målet vid den hänskjutande domstolen motsvarar nämligen inte de villkor som föreskrivs för återupptagande av den muntliga delen av förfarandet. Domstolen anser under alla

förhållanden att den har kännedom om samtliga omständigheter som krävs för att ta ställning till begäran om förhandsavgörande och att det inte är fråga om att besvara denna på grundval av ett argument som inte avhandlats vid domstolen.

33 Det finns således inte skäl att återuppta den muntliga delen av förfarandet.

Prövning av tolkningsfrågorna

Inledande överväganden

34 Enligt det förfarande för samarbete mellan nationella domstolar och EU-domstolen som införts genom artikel 267 FEUF ankommer det på denna att ge den nationella domstolen ett användbart svar, som gör det möjligt för den domstolen att avgöra det mål som den ska pröva. I detta syfte kan EU-domstolen behöva omformulera de frågor som hänskjutits. EU-domstolen har nämligen till uppgift att tolka alla bestämmelser i unionsrätten som de nationella domstolarna behöver för att avgöra de mål som är anhängiga vid dem, även om dessa bestämmelser inte anges uttryckligen i de frågor som dessa domstolar har ställt (dom av den 14 oktober 2010, Fuß, C?243/09, EU:C:2010:609, punkt 39 och där angiven rättspraxis, och dom av den 19 oktober 2017, Otero Ramos, C?531/15, EU:C:2017:789, punkt 39).

35 Den omständigheten att den hänskjutande domstolen formellt sett har begränsat sina frågor till att avse tolkningen av endast artikel 138.1 och 138.2 b i mervärdesskattedirektivet, utgör följaktligen inte hinder för att EU-domstolen tillhandahåller den domstolen alla uppgifter om unionsrättens tolkning som kan vara användbara vid avgörandet av det nationella målet, oberoende av om det har hänvisats därtill i frågorna eller inte. Det ankommer i det avseendet på EU-domstolen att utifrån samtliga uppgifter som den nationella domstolen har lämnat, och i synnerhet utifrån skälen i begäran om förhandsavgörande, avgöra vilka delar av unionsrätten som behöver tolkas med hänsyn till saken i målet (se, för ett liknande resonemang, dom av den 14 oktober 2010, Fuß, C?243/09, EU:C:2010:609, punkt 40 och där angiven rättspraxis, och dom av den 19 oktober 2017, Otero Ramos, C?531/15, EU:C:2017:789, punkt 40).

36 Den hänskjutande domstolen har i förevarande fall ställt sina frågor för att få klarhet i huruvida sådana förvärv som dem som är aktuella i det nationella målet är föremål för mervärdesskatt i Tjeckien såsom gemenskapsinterna förvärv av varor som försänts eller transporterats från en annan medlemsstat.

37 I artikel 138.1 och 138.2 b i mervärdesskattedirektivet anges emellertid villkoren för att gemenskapsinterna leveranser ska undantas från skatteplikt och inte villkoren för att gemenskapsinterna förvärv ska vara föremål för denna skatt, vilka fastställs i artikel 2.1 b i) och iii) i detta direktiv.

38 Tolkningsfrågorna ska följaktligen omformuleras på så sätt att de, såvitt gäller den första och den andra frågan, avser tolkningen av artikel 2.1 b iii) i mervärdesskattedirektivet och, såvitt gäller den tredje frågan, tolkningen av artikel 2.1 b i) i detta direktiv.

Den första frågan

39 Den hänskjutande domstolen har ställt sin första fråga för att få klarhet i huruvida artikel 2.1 b iii) i mervärdesskattedirektivet ska tolkas så, att den är tillämplig på alla beskattningsbara personers gemenskapsinterna förvärv av punktskattepliktiga varor, för vilka punktskatten är utkrävbar i den medlemsstat som utgör destinationen för försändelsen eller transporten av dessa varor, eller på så sätt att den endast är tillämplig på de förvärv som görs av en beskattningsbar person vars övriga förvärv inte är föremål för mervärdesskatt i enlighet med artikel 3.1 i detta

direktiv.

40 Enligt fast rättspraxis ska man vid tolkningen av en bestämmelse i unionsrätten inte bara beakta lydelsen, utan också sammanhanget och de mål som eftersträvas med de föreskrifter som bestämmelsen ingår i (se, för ett motsvarande synsätt, dom av den 19 september 2000, Tyskland/kommissionen, C?156/98, EU:C:2000:467, punkt 50, och dom av den 19 april 2018, Firma Hans Bühler, C?580/16, EU:C:2018:261, punkt 33).

41 Enligt artikel 2.1 b iii) i mervärdesskattedirektivet ska gemenskapsinterna förvärv av varor, mot ersättning, som görs inom en medlemsstats territorium vara föremål för mervärdesskatt, om det är fråga om punktskattepliktiga varor för vilka punktskatten är utkrävbar inom medlemsstatens territorium och förvärven görs av en sådan beskattningsbar person eller icke beskattningsbar juridisk person vars övriga förvärv inte är föremål för mervärdesskatt i enlighet med artikel 3.1 i detta direktiv.

42 Domstolen konstaterar för det första att det inte är möjligt att av ordalydelsen i artikel 2.1 b iii) i mervärdesskattedirektivet dra någon entydig slutsats om huruvida bisatsen "vars övriga förvärv inte är föremål för mervärdesskatt i enlighet med artikel 3.1 [i detta direktiv]" hänför sig till både den beskattningsbara personen och den icke beskattningsbara personen, vilka nämns i den första bestämmelsen, eller huruvida den enbart syftar på den sistnämnda personen.

43 I flera språkversioner av denna bestämmelse används nämligen ett indefinit pronomen som är detsamma i både singularis och i plural. Detta är särskilt fallet med den tyska språkversionen ("*deren*"), den estniska språkversionen ("*kelle*"), den spanska språkversionen ("*cuyas*"), den franska språkversionen ("*don*"), den italienska språkversionen ("*i cui*") och den engelska språkversionen ("*whose*") av denna bestämmelse. I andra språkversioner används pronomen i plural. Detta är fallet med den grekiska språkversionen ("*???? ?????*"), den lettiska språkversionen ("*kuru*") och den polska språkversionen ("*w przypadku których*"). Dessutom innehåller den tjeckiska språkversionen av denna bestämmelse ett pronomen i singularis, som endast kan syfta på den icke beskattningsbara juridiska personen ("*jejíž*").

44 Domstolen konstaterar för det andra, vad gäller ändamålet med artikel 2.1 b iii) i mervärdesskattedirektivet, att denna bestämmelse ska betraktas mot bakgrund av de övergångsbestämmelser om mervärdesskatt som är tillämpliga på handel inom gemenskapen och som införts genom rådets direktiv 91/680/EEG av den 16 december 1991 med tillägg till det gemensamma systemet för mervärdesskatt och med ändring av direktiv 77/388/EEG med sikte på avskaffandet av fiskala gränser (EGT L 376, 1991, s. 1; svensk specialutgåva, område 9, volym 2, s. 33). Dessa bestämmelser grundas på fastställandet av en ny beskattningsgrundande händelse, nämligen det gemenskapsinterna förvärvet av varor, som gör det möjligt att flytta skatteintäkterna till den medlemsstat där de levererade varorna slutkonsumeras. Bestämmelserna syftar till att säkerställa en klar avgränsning av medlemsstaternas skattemässiga suveränitet (se, för ett motsvarande synsätt, dom av den 18 november 2010, X, C?84/09, EU:C:2010:693, punkterna 22 och 23 och där angiven rättspraxis, och dom av den 14 juni 2017, Santogal M-Comércio e Reparação de Automóveis, C?26/16, EU:C:2017:453, punkterna 37 och 38).

45 Varje gemenskapsinternt förvärv som beskattas i den medlemsstat som utgör destinationen för försändelsen eller transporten av varorna (nedan kallad destinationsmedlemsstaten) motsvaras i enlighet härmed av en gemenskapsintern leverans som är undantagen från skatteplikt i den medlemsstat från vilken försändelsen eller transporten av varorna avgår (nedan kallad avgångsmedlemsstaten). Det finns följaktligen skäl att ge bestämmelserna om gemenskapsinterna förvärv samma innebörd och räckvidd som bestämmelserna om gemenskapsinterna leveranser (se, för ett motsvarande synsätt, dom av den 6 april 2006, EMAG Handel Eder, C?245/04, EU:C:2006:232, punkt 29, och dom av den 26 juli 2017, Toridas, C?386/16, EU:C:2017:599, punkt

31 och där angiven rättspraxis).

46 Domstolen konstaterar för det tredje, vad gäller det sammanhang i vilket artikel 2.1 b iii) i mervärdesskattedirektivet ingår, att denna bestämmelse är en av flera bestämmelser som reglerar i vilka fall gemenskapsinterna förvärv är föremål för mervärdesskatt och motsvarande gemenskapsinterna leveranser är undantagna från skatteplikt. Dessa bestämmelser återfinns i artiklarna 2 och 3 respektive i artiklarna 138 och 139 i detta direktiv.

47 Enligt artikel 2.1 b i) i mervärdesskattedirektivet ska gemenskapsinterna förvärv av varor mot ersättning, som görs av en beskattningsbar person när denne agerar i denna egenskap eller av en icke beskattningsbar juridisk person, under förutsättning att vissa villkor avseende säljaren är uppfyllda, vara föremål för mervärdesskatt i destinationsmedlemsstaten, medan motsvarande gemenskapsinterna leveranser ska undantas från skatteplikt i avgångsmedlemsstaten i enlighet med artikel 138.1 i detta direktiv.

48 Det ska i detta sammanhang påpekas att det materiella tillämpningsområdet för dessa bestämmelser, mot bakgrund av vad generaladvokaten anfört i punkt 41 i sitt förslag till avgörande, omfattar alla varor och att begreppet varor inbegriper punktskattepliktiga varor. Härav följer att, såvida övriga villkor avseende säljaren som anges i dessa bestämmelser är uppfyllda, gemenskapsinterna transaktioner avseende punktskattepliktiga varor ska undantas från mervärdesskatteplikt i avgångsmedlemsstaten i egenskap av gemenskapsinterna leveranser och ska vara föremål för mervärdesskatt i destinationsmedlemsstaten i egenskap av gemenskapsinterna förvärv i enlighet med artikel 138.1 respektive artikel 2.1 b i) i mervärdesskattedirektivet.

49 Då gemenskapsinterna förvärv av varor som görs av beskattningsbara personer ska vara föremål för mervärdesskatt redan enligt artikel 2.1 b i) i mervärdesskattedirektivet, skulle det emellertid vara onödigt att i artikel 2.1 b iii) i detta direktiv föreskriva en sådan beskattning för förvärv, som görs av samma beskattningsbara personer, av punktskattepliktiga varor, i och med att denna beskattning redan följer av den första bestämmelsen, med beaktande även av övervägandena i föregående punkt.

50 Artikel 3.1 i mervärdesskattedirektivet utesluter emellertid, med avvikelse från artikel 2.1 b i) i mervärdesskattedirektivet, mervärdesbeskattning av vissa gemenskapsinterna förvärv som görs av en beskattningsbar person eller av en icke beskattningsbar juridisk person. Parallellt härmed föreskrivs i artikel 139.1 andra stycket i detta direktiv att det undantag från skatteplikt som stadgas i artikel 138.1 i direktivet inte ska tillämpas på leveranser som motsvarar sådana förvärv som avses i artikel 3.1 i nämnda direktiv.

51 Mot bakgrund av dessa överväganden konstaterar domstolen att artikel 2.1 b iii) i mervärdesskattedirektivet är tillämplig i fall där de gemenskapsinterna förvärv som görs av en beskattningsbar person eller av en icke beskattningsbar juridisk person inte är föremål för beskattning i enlighet med artikel 3.1 i detta direktiv.

52 Av detta följer att när ett förvärv görs av en beskattningsbar person är det inte alla beskattningsbara personer utan endast den beskattningsbara person vars övriga förvärv inte är föremål för mervärdesskatt enligt sistnämnda bestämmelse som omfattas av tillämpningsområdet för artikel 2.1 b iii) i nämnda direktiv med avseende på frågan huruvida dennes gemenskapsinterna förvärv av punktskattepliktiga varor, för vilka punktskatten är utkrävbar i destinationsmedlemsstaten, är föremål för mervärdesskatt.

53 Såsom generaladvokaten anfört i punkterna 42 och 43 i sitt förslag till avgörande har denna tolkning stöd i lydelsen av artikel 138.2 b i mervärdesskattedirektivet. Av denna bestämmelse

framgår i huvudsak att "[f]örutom de leveranser som avses i punkt 1" i artikel 138, är gemenskapsinterna leveranser som motsvarar sådana förvärv som avses i artikel 2.1 b iii) i direktivet undantagna från skatteplikt, om de, på de villkor som anges i bestämmelsen, görs till en sådan beskattningsbar person eller icke beskattningsbar juridisk person vars gemenskapsinterna förvärv av andra varor än punktskattepliktiga varor inte är föremål för mervärdesskatt i enlighet med artikel 3.1 i nämnda direktiv. Såsom generaladvokaten anför i punkt 43 i sitt förslag till avgörande innebär nämligen denna formulering, som inleder uppräkningsdelen av de undantag från skatteplikt som förekommer i artikel 138.2 i mervärdesskattedirektivet, att det undantag som föreskrivs i led b i denna bestämmelse har ett normativt innehåll som går utöver det undantag från skatteplikt som föreskrivs i artikel 138.1 i detta direktiv.

54 Den tolkning som anges i punkt 52 ovan är även förenlig med det mål som anges i skäl 36 i mervärdesskattedirektivet, att i viss utsträckning anpassa reglerna för mervärdesbeskattningen av vissa gemenskapsinterna förvärv av punktskattepliktiga varor till de förfaranden och skyldigheter rörande deklareringsplikt i fall då sådana varor sänds till en annan medlemsstat som fastställs i direktiven 92/12 och 2008/118. Då artikel 2.1 b iii) i mervärdesskattedirektivet är tillämplig på gemenskapsinterna förvärv av punktskattepliktiga varor, för vilka punktskatten är utkrävbar i destinationsmedlemsstaten, får denna tolkning nämligen till följd att dessa förvärv är föremål för mervärdesskatt i samma medlemsstat, även om förvärvarens övriga förvärv inte är föremål för mervärdesskatt i enlighet med artikel 3.1 i detta direktiv.

55 Med förbehåll för den prövning som kan komma att göras av den hänskjutande domstolen, som ensam är behörig att fastställa och bedöma de faktiska omständigheterna i det nationella målet, konstaterar domstolen att det i förevarande fall inte framgår av de handlingar som domstolen har tillgång till att Arex' övriga gemenskapsinterna förvärv omfattas av de undantag som föreskrivs i artikel 3.1 i mervärdesskattedirektivet. För det fall att den hänskjutande domstolen, på grundval av sin egen bedömning av samtliga omständigheter i det nationella målet, skulle komma till en sådan slutsats, är det inte artikel 2.1 b iii) i mervärdesskattedirektivet, utan artikel 2.1 b i) i detta direktiv, som ska tillämpas för att avgöra huruvida Arex' förvärv av det aktuella bränslet ska vara föremål för mervärdesskatt i destinationsmedlemsstaten i egenskap av gemenskapsinterna förvärv.

56 Mot bakgrund av vad som anförts ovan ska den första frågan besvaras enligt följande: Artikel 2.1 b iii) i mervärdesskattedirektivet ska tolkas så, att den är tillämplig på gemenskapsinterna förvärv av punktskattepliktiga varor, för vilka punktskatten är utkrävbar i destinationsmedlemsstaten, som görs av en beskattningsbar person vars övriga förvärv inte är föremål för mervärdesskatt i enlighet med artikel 3.1 i detta direktiv.

Den andra frågan

57 Den hänskjutande domstolen har ställt sin andra fråga för att få klarhet i huruvida artikel 2.1 b iii) i mervärdesskattedirektivet ska tolkas så, att när det föreligger en kedja av på varandra följande förvärv som avser samma punktskattepliktiga varor och som endast har gett upphov till en enda gemenskapsintern transport av dessa varor inom ramen för förfarandet för punktskatteuppskov, ska det förvärv som görs av den aktör som är skyldig att betala punktskatten i destinationsmedlemsstaten anses vara ett gemenskapsinternt förvärv som är föremål för mervärdesskatt enligt denna bestämmelse, även om denna transport inte kan hänföras till detta förvärv.

58 Av de uppgifter som lämnats i begäran om förhandsavgörande förefaller det som om det är de första tjeckiska köparna, och inte Arex, som är skyldiga att betala punktskatten på det bränsle som är aktuellt i det nationella målet. Den andra frågan syftar mot bakgrund därav till att få klarhet i huruvida den gemenskapsinterna transport som är aktuell i det nationella målet med

nödvändighet ska hänföras till dessa köparens förvärv, då de är skyldiga att betala punktskatten, och inte kan hänföras till ett annat förvärv, i förevarande fall det som gjorts av Arex.

59 Av lydelsen av artikel 2.1 b iii) i mervärdesskattedirektivet, såsom denna angetts i punkt 41 ovan, följer att gemenskapsinterna förvärv av varor som är punktskattepliktiga i destinationsmedlemsstaten ska vara föremål för mervärdesskatt endast om tre kumulativa villkor är uppfyllda.

60 Enligt denna bestämmelse krävs nämligen för det första att transaktionen utgör ett gemenskapsinternt förvärv i den mening som avses i artikel 20 i mervärdesskattedirektivet, för det andra att denna transaktion avser punktskattepliktiga varor för vilka punktskatten är utkrävbar i destinationsmedlemsstaten och för det tredje att nämnda transaktion görs av en sådan beskattningsbar person eller icke beskattningsbar juridisk person vars övriga förvärv inte är föremål för mervärdesskatt i enlighet med artikel 3.1 i detta direktiv.

61 Vad gäller det första villkoret kan det erinras 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 motsvarande synsätt, dom av den 27 september 2007, Teleos m.fl., C?409/04, EU:C:2007:548, punkterna 27 och 42, och dom av den 18 november 2010, X, C?84/09, EU:C:2010:693, punkt 27). Detta krav på att varan ska ha passerat en gräns mellan medlemsstater är ett grundläggande element i ett gemenskapsinternt förvärv (se, för ett liknande resonemang, dom av den 27 september 2007, Teleos m.fl., C?409/04, EU:C:2007:548, punkt 37).

62 Det är endast förvärv som uppfyller samtliga dessa villkor som kan anses vara ett gemenskapsinternt förvärv.

63 När flera förvärv, som görs mot ersättning, ger upphov till en enda gemenskapsintern försändelse eller transport av dessa varor, kan denna försändelse eller transport följaktligen bara hänföras till ett enda av dessa förvärv, vilket ensamt ska vara föremål för mervärdesskatt i destinationsmedlemsstaten i egenskap av gemenskapsinternt förvärv, under förutsättning att övriga villkor som föreskrivs i artikel 2.1 i mervärdesskattedirektivet är uppfyllda (se, analogt, dom av den 6 april 2006, EMAG Handel Eder, C?245/04, EU:C:2006:232, punkt 45).

64 Denna tolkning är nödvändig för att enklare uppnå de mål som eftersträvas med övergångsbestämmelserna om gemenskapsinterna transaktioner, vilka såsom framgår av punkt 44 ovan, syftar till att flytta skatteintäkterna till den medlemsstat där de levererade varorna slutkonsumeras. Denna överflyttning säkerställs nämligen vid den enda transaktion som ger upphov till en varuförflyttning inom gemenskapen (se, analogt, dom av den 6 april 2006, EMAG Handel Eder, C?245/04, EU:C:2006:232, punkt 40).

65 Vad beträffar det andra villkoret som nämns i punkt 60 ovan gäller att punktskatten kan utkrävas i destinationsmedlemsstaten endast om försändelsen eller transporten av de punktskattepliktiga varorna, inom ramen för förfarandet med punktskatteuppskov, sker i enlighet med bestämmelserna i direktiv 92/12 eller i direktiv 2008/118. Detta villkor ger uttryck för det mål som anges i skäl 36 i mervärdesskattedirektivet och som består i att punktskattepliktiga varor ska vara föremål för punktskatt och mervärdesskatt i samma medlemsstat

66 Nämnda villkor kan emellertid inte förstås så, att ett förvärv som görs av en sådan beskattningsbar person eller en sådan icke beskattningsbar person som avses i artikel 2.1 b iii) i mervärdesskattedirektivet, vilka är skyldiga att betala punktskatten, ska vara föremål för

mervärdesskatt enligt denna bestämmelse i destinationsmedlemsstaten, även om den aktuella gemenskapsinterna transporten inte kan hänföras till detta förvärv.

67 En tolkning som innebär att förvärvet ska vara föremål för mervärdesskatt enligt nämnda bestämmelse även om den gemenskapsinterna transporten inte kan hänföras till detta förvärv skulle dessutom strida mot den kumulativa karaktären hos de villkor som det erinrats om i punkt 60 ovan. En sådan tolkning skulle nämligen medföra att ett förvärv som inte är knutet till en gemenskapsintern transport, och som därför inte uppfyller samtliga villkor för att kunna anses som ett gemenskapsinternt förvärv, skulle kunna bli föremål för mervärdesskatt i destinationsmedlemsstaten.

68 Mot bakgrund av vad som anförts ovan ska den andra frågan besvaras enligt följande: Artikel 2.1 b iii) i mervärdesskattedirektivet ska tolkas så, att när det föreligger en kedja av på varandra följande transaktioner som endast har gett upphov till en enda gemenskapsintern transport av punktskattepliktiga varor inom ramen för förfarandet för punktskatteuppskov, kan det förvärv som görs av den aktör som är skyldig att betala punktskatten i destinationsmedlemsstaten inte anses vara ett gemenskapsinternt förvärv som är föremål för mervärdesskatt enligt denna bestämmelse, när denna transport inte kan hänföras till detta förvärv.

Den tredje frågan

69 Den hänskjutande domstolen har ställt sin tredje fråga för att få klarhet i huruvida artikel 2.1 b i) i mervärdesskattedirektivet ska tolkas så, att när det föreligger en kedja av på varandra följande förvärv som avser samma punktskattepliktiga varor och som endast har gett upphov till en enda gemenskapsintern transport av dessa varor inom ramen för förfarandet för punktskatteuppskov, är den omständigheten att dessa varor har transporterats med punktskatteuppskov avgörande för fastställandet av vilket förvärv som transporten ska hänföras till med avseende på mervärdesbeskattningen av förvärvet enligt denna bestämmelse.

70 Av rättspraxis angående tolkningen av artikel 138.1 i mervärdesskattedirektivet framgår att när det föreligger en kedja av två på varandra följande leveranser som endast har gett upphov till en enda gemenskapsintern transport, kan den gemenskapsinterna transporten endast hänföras till den ena leveransen, vilken följaktligen ensam ska undantas från skatteplikt enligt denna bestämmelse, och att fastställandet av vilken av dessa båda leveranser som den gemenskapsinterna transporten ska hänföras till ska göras utifrån en helhetsbedömning av samtliga särskilda omständigheter i det enskilda fallet. I samband med denna bedömning ska i synnerhet fastställas den tidpunkt då den andra övergången, till den slutliga förvärvaren, av rätten att såsom ägare förfoga över varan ägde rum. För det fall att den andra övergången av denna rätt, alltså den andra leveransen, ägde rum före den gemenskapsinterna transporten, kan denna transport nämligen inte längre hänföras till den första leveransen till förmån för den första förvärvaren (se, för ett liknande resonemang, dom av den 26 juli 2017, Toridas, C-386/16, EU:C:2017:599, punkterna 34–36 och där angiven rättspraxis).

71 Mot bakgrund av det mål som avses i punkt 64 ovan ska den rättspraxis som det hänvisats till i föregående punkt tillämpas vid bedömningen av transaktioner som, i likhet med den som är aktuell i det nationella målet, bildar en kedja av flera på varandra följande förvärv av punktskattepliktiga varor som endast har gett upphov till en enda gemenskapsintern transport.

72 För att fastställa vilket av förvärven, i den kedja som är aktuell i det nationella målet, som den enda gemenskapsinterna transporten ska hänföras till och som således är det enda förvärv som ska anses vara ett gemenskapsinternt förvärv, ankommer det därför på den hänskjutande domstolen att göra en helhetsbedömning av samtliga särskilda omständigheter i det enskilda fallet och att särskilt fastställa vid vilken tidpunkt som rätten att såsom ägare förfoga över varan övergick

på Arex. För det fall att denna rätt övergick på Arex innan den gemenskapsinterna transporten skedde, ska denna transport hänföras till Arex' förvärv som då ska anses vara ett gemenskapsinternt förvärv.

73 Den omständigheten att transporten av det aktuella bränslet har skett inom ramen för förfarandet för punktskatteuppskov kan emellertid, vid denna helhetsbedömning, inte vara avgörande för fastställandet av vilket av förvärven i den aktuella kedjan som den nämnda transporten ska hänföras till.

74 Av den rättspraxis som det erinrats om i punkt 70 ovan följer att fastställandet av vilket förvärv i en kedja av på varandra följande förvärv som transporten hänför sig till i huvudsak ska göras utifrån ett tidsmässigt kriterium, eftersom denna rättspraxis lägger tonvikten vid den tidpunkt då villkoret avseende den gemenskapsinterna transporten respektive villkoret avseende övergången av rätten att såsom ägare förfoga över varan är uppfyllt.

75 Vad gäller det sistnämnda villkoret framgår det av domstolens praxis att detta inte är begränsat till en äganderättsövergång som uppfyller de formkrav som ställs i den tillämpliga nationella rätten, utan innefattar samtliga 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). För övergång av rätten att såsom ägare förfoga över materiell egendom krävs inte att den part till vilken denna egendom överförs fysiskt innehar den eller att denna egendom fysiskt har transporterats och/eller mottagits av denna part (beslut av den 15 juli 2015, Itales, C?123/14, ej publicerat, EU:C:2015:511, punkt 36).

76 Domstolen erinrar om att direktiven 92/12 och 2008/118 fastställer allmänna regler för punktskatt som gäller för punktskattepliktiga varor. Även om direktiven för detta ändamål bland annat uppställer krav som är tillämpliga på transporter inom ett förfarande för punktskatteuppskov, påverkar de på intet vis villkoren för övergången av äganderätten till varorna eller av rätten att såsom ägare förfoga över dem.

77 Domstolen har dessutom redan slagit fast att de omständigheter som medför en skyldighet att betala mervärdesskatt, och som innebär att de lagstadgade villkoren för att skatten ska vara utkrävbar är uppfyllda, utgörs av leveransen eller importen av varan och inte av uttaget av en punktskatt på denna vara (dom av den 14 juli 2005, British American Tobacco och Newman Shipping, C?435/03, EU:C:2005:464, punkt 41).

78 Det framgår i förevarande fall av de handlingar som domstolen har tillgång till att Arex, efter att ha förvärvat det aktuella bränslet från sina tjeckiska medkontrahenter, tog bränslet i besittning genom att lasta det i sina tankar i Österrike innan bolaget, med egna transportmedel, transporterade bränslet från Österrike till Tjeckien. Av dessa uppgifter framgår vidare att äganderätten till bränslet enligt tjeckisk civilrätt förefaller ha övergått på Arex genom lastningen. Med förbehåll för den prövning som kan komma att göras av den hänskjutande domstolen noterar domstolen således att det av dessa uppgifter framgår att den enda gemenskapsinterna transporten har skett efter det att rätten att såsom ägare förfoga över varan övergått på Arex, varför det är Arex förvärv som ska anses vara gemenskapsinterna förvärv.

79 Mot bakgrund av vad som anförts ovan ska den tredje frågan besvaras enligt följande: Artikel 2.1 b i) i mervärdesskattedirektivet ska tolkas så, att när det föreligger en kedja av på varandra följande förvärv som avser samma punktskattepliktiga varor och som endast har gett upphov till en enda gemenskapsintern transport av dessa varor inom ramen för förfarandet för punktskatteuppskov, är den omständigheten att dessa varor har transporterats med

punktskatteuppskov inte avgörande för fastställandet av vilket förvärv som transporten ska hänföras till med avseende på mervärdesbeskattningen enligt denna bestämmelse.

Rättegångskostnader

80 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 2.1 b iii) i rådets direktiv 2006/112/EG av den 28 november 2006 om ett gemensamt system för mervärdesskatt ska tolkas så, att den är tillämplig på gemenskapsinterna förvärv av punktskattepliktiga varor, för vilka punktskatten är utkrävbar i destinationsmedlemsstaten, som görs av en beskattningsbar person vars övriga förvärv inte är föremål för mervärdesskatt i enlighet med artikel 3.1 i detta direktiv.**
- 2) **Artikel 2.1 b iii) i direktiv 2006/112 ska tolkas så, att när det föreligger en kedja av på varandra följande transaktioner som endast har gett upphov till en enda gemenskapsintern transport av punktskattepliktiga varor inom ramen för förfarandet för punktskatteuppskov, kan det förvärv som görs av den aktör som är skyldig att betala punktskatten i destinationsmedlemsstaten inte anses vara ett gemenskapsinternt förvärv som är föremål för mervärdesskatt enligt denna bestämmelse, när denna transport inte kan hänföras till detta förvärv.**
- 3) **Artikel 2.1 b i) i direktiv 2006/112 ska tolkas så, att när det föreligger en kedja av på varandra följande förvärv som avser samma punktskattepliktiga varor och som endast har gett upphov till en enda gemenskapsintern transport av dessa varor inom ramen för förfarandet för punktskatteuppskov, är den omständigheten att dessa varor har transporterats med punktskatteuppskov inte avgörande för fastställandet av vilket förvärv som transporten ska hänföras till med avseende på mervärdesbeskattningen enligt denna bestämmelse.**

Underskrifter

* Rättegångsspråk: tjeckiska.