Rättsfallssamlingen

FÖRSLAG TILL AVGÖRANDE AV GENERALADVOKAT
JULIANE KOKOTT
föredraget den 3 oktober 2019 [1]

Mål C-401/18

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

(begäran om förhandsavgörande från Krajský soud v Praze (Distriktsdomstolen i Prag, Republiken Tjeckien))

”Begäran om förhandsavgörande – Gemensamt system för mervärdesskatt – Punktskattepliktiga varor – Undantag från beskattning för leverans av varor som försänds eller transporteras inom unionen – Kedjetransaktion – Fråga vilken leverans i en leveranskedja en varutransport ska hänföras till – Transport av punktskattepliktiga varor som sker inom ramen för förfarande för punktskatteuppskov – Unionsrättens företräde – Gränserna för direktivkonform tolkning – Rättsprincipen *in dubio mitius*”

I. Inledning

1. Det aktuella förfarandet avser ännu en gång den för praxis ytterst viktiga frågan vilken transaktion i en gränsöverskridande leveranskedja med *flera* transaktioner som ska anses som en icke skattepliktig gemenskapsintern leverans när det bara sker *en* fysisk förflyttning av varor. Då klaganden i det nationella målet har gjort gällande avdragsrätt för mervärdesskatt vill denne *inte* ha mottagit en icke skattepliktig gemenskapsintern leverans.

2. Även om EU-domstolen redan har behandlat liknande situationer vid flera [2] tillfällen, är det enligt den hänskjutande domstolens uppfattning ändå inte möjligt att av domstolens befintliga praxis utläsa entydiga kriterier för att fastställa platsen för leverans för en av leveranserna i en leveranskedja, eller för att fastställa vilken transaktion leveransen ska hänföras till med avseende på undantaget från mervärdesskatteplikt. Ett i detta avseende tillämpligt kriterium är överföringen av förfoganderätten. I denna del har den hänskjutande domstolen hänvisat till omständigheten att det levererade bränslet har transporterats inom ramen för ett förfarande för punktskatteuppskov. EU-domstolen har emellertid redan i domen Arex fastställt att denna omständighet saknar betydelse i mervärdesskatterättsligt hänseende. [3]

1 Originalspråk: tyska.

2 Frågan vilken leverans en varutransport ska hänföras till vid en så kallad gemenskapsintern kedjetransaktion har redan behandlats av domstolen i flera mål; se, till exempel, dom av den 19 december 2018, AREX CZ (C-414/17, EU:C:2018:1027), och dom av den 21 februari 2018, Kreuzmayr (C-628/16, EU:C:2018:84), dom av den 26 juli 2017, Toridas (C-386/16, EU:C:2017:599), dom av den 27 september 2012, VSTR (C-587/10, EU:C:2012:592), dom av den 16 december 2010, Euro Tyre Holding (C-430/09, EU:C:2010:786), och dom av den 6 april 2006, EMAG Handel Eder (C-245/04, EU:C:2006:232).

3 Dom av den 19 december 2018, AREX CZ (C-414/17, EU:C:2018:1027).

3. Det aktuella förfarandet ger alltså EU-domstolen en möjlighet att precisera kriterierna för vilken transaktion en viss transport i en försäljningskedja ska hänföras till och därigenom skapa ökad rättslig förutsägbarhet.

4. Dessutom har frågorna uppkommit mot bakgrund av den konstitutionella principen *in dubio mitius* i Republiken Tjeckien. Principen innebär att en skatterättslig bestämmelse alltid ska tolkas till den beskattningsbara personens förmån om det objektivt sett finns flera tolkningsmöjligheter. För det fall att tolkningen som är förmånligast för den beskattningsbara personen inte överensstämmer med tolkningen som följer av unionsrätten uppkommer även frågan om förhållandet mellan nationell konstitutionell rätt och unionsrätten.

II. Tillämpliga bestämmelser

A. Unionsrätt

5. De unionsrättsliga bestämmelserna utgörs av rådets direktiv 2006/112/EG av den 28 november 2006 om ett gemensamt system för mervärdesskatt (nedan kallat mervärdesskattedirektivet) [4].

6. Artikel 2 i mervärdesskattedirektivet föreskriver följande:

”(1) Följande transaktioner skall vara föremål för mervärdesskatt:

a) Leverans av varor mot ersättning som görs inom en medlemsstats territorium av en beskattningsbar person när denne agerar i denna egenskap.

…”

7. *Leverans av varor* definieras i artikel 14.1 i nämnda direktiv som överföring av rätten att såsom ägare förfoga över materiella tillgångar.

8. Artikel 32.1 i mervärdesskattedirektivet reglerar platsen för leveransen och har följande lydelse:

”Om varan försänds eller transporteras av leverantören, förvärvaren eller en tredje person, skall platsen för leveransen anses vara den plats där varan befinner sig vid den tidpunkt då försändelsen eller transporten till förvärvaren avgår.”

9. I kapitel 4 i avdelning IX med rubriken ”Undantag från skatteplikt” föreskriver artikel 138.1 i mervärdesskattedirektivet följande:

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

4 EUT L 347, 2006, s. 1.

B. Tjeckisk rätt

10. I fråga om tillämplig tjeckisk rätt är i synnerhet 64 § i mervärdesskattelagen [5], som genomför artikel 138 i mervärdesskattedirektivet, relevant. Rätten till avdrag för mervärdesskatt enligt artikel 167 och följande artiklar i mervärdesskattedirektivet har införlivats med tjeckisk rätt genom 72 och följande §§ i mervärdesskattelagen.

11. Dessutom hänvisar den hänskjutande domstolen till den konstitutionella principen *in dubio mitius* (vid tvekan mildare). Syftet med detta är att minimera effekterna av rättslig osäkerhet för adressaterna av tvetydiga bestämmelser i fall då de åläggs skyldigheter av staten, som är det subjekt som ansvarar för en giltig bestämmelses innehåll och tydlighet.

12. I den tjeckiska skatterätten gäller således att om en offentligrättslig bestämmelse erbjuder flera möjliga tolkningar, så ska den tolkning som inskränker de grundläggande rättigheterna och friheterna så lite som möjligt eller inte alls tillämpas. Den hänskjutande domstolen anser att bestämmelsen som är avgörande för bedömningen i förevarande fall inte är entydig. Avdrag för mervärdesskatt ska således beviljas enligt nationell rätt redan på grundval av principen *in dubio mitius*.

III. Bakgrund och begäran om förhandsavgörande

13. Klaganden i det nationella förfarandet (Herst, s.r.o, nedan kallad Herst) har gjort gällande avdrag för ingående mervärdesskatt inför den nationella domstolen. Herst är bland annat verksam i vägtrafiksektorn och ägare till flera bensinstationer. Med hjälp av egna fordon transporterar bolaget bränsle från andra medlemsstater (Österrike, Tyskland, Slovakien, Slovenien) till bestämmelseorten, Republiken Tjeckien. Varorna säljs härvid vidare flera gånger, men transporteras endast en gång (av Herst) till slutanvändaren i Republiken Tjeckien.

14. Herst var i flera fall slutanvändare av bränslet. Herst köpte bränslet av leverantörer som var registrerade för mervärdesskatt i Republiken Tjeckien. Herst befann sig då i slutet på leveranskedjan. I andra fall sålde bolaget vidare bränslet till sina kunder. I dessa fall befann sig Herst i mitten av leveranskedjan. Herst betalade därvid inte några transportkostnader till sina leverantörer, utan förvärvade bränslet till priser som inte omfattade transporten.

15. I normalfallet beställde Herst från tjeckiska leverantörer som hade förvärvat eller skulle förvärva bränslet från ett raffinaderi i en annan medlemsstat. De angav då den terminal vid raffinaderiet där varorna skulle hämtas, datumet och i förekommande fall tidpunkten för lastning, förarens namn, fordonets och släpvagnens registreringsnummer, den efterfrågade mängden bränsle och bestämmelseorten.

16. Efter att ha betalat förskottsfakturan kunde Herst hämta varorna i enlighet med de tjeckiska leverantörernas anvisningar. Herst övertog bränslet direkt vid raffinaderiterminalerna i de andra medlemsstaterna. När varorna överlämnades var ingen av avtalsparterna i leverenskedjan närvarande. Därefter transporterade Herst bränslet till Republiken Tjeckien. Efter att ha passerat gränsen skedde tullklarering i Republiken Tjeckien. I punktskattehänseende övergick bränslet till fri omsättning och klaganden genomförde transporten fram till bestämmelseorten, det vill säga till sina egna bensinstationer eller till sina kunders bensinstationer.

5 Zákon č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty (lag nr 235/2004 om mervärdesskatt).

17. Skattemyndigheten konstaterade i samband med en skatterevision avseende taxeringsperioderna från november 2010 till maj 2013 samt juli och augusti 2013 att klaganden hade gjort gällande avdrag för mervärdesskatt rörande bränsleleveranserna som om det hade varit fråga om leveranser inom landets territorium. Enligt skattemyndigheten ägde leveransen av varor inte rum i Tjeckien, utan i de andra medlemsstater där bränslet fanns vid den tidpunkt då försändelsen eller transporten av bränslet inleddes. Följaktligen är det fråga om en icke skattepliktig gemenskapsintern leverans till Herst, för vilken Herst inte har rätt till avdrag.

18. Eftersom klaganden själv lastade varorna som förvärvats i andra medlemsstater och på egen bekostnad transporterade dem till Tjeckien för att använda dem i sin näringsverksamhet, ansåg skattemyndigheten att leveransen av varor mellan de tjeckiska leverantörerna och klaganden utgjorde en leverans som inbegrep transport av varorna. Skattemyndigheten hävde därför det felaktigt avdragna mervärdesskattebeloppet och fastställde genom kompletterande beskattningsbeslut det nya mervärdesskattebeloppet som Herst skulle betala för de taxeringsperioder som skatterevisionen avsåg. Samtidigt ålades Herst att erlägga ett bötesbelopp.

19. Klaganden begärde omprövning av de kompletterande skattebesluten och angav särskilt att bränsletransporten mellan medlemsstaterna skedde med punktskatteuppskov. Transporten genomfördes under tullkontroll. Varorna överfördes till fri omsättning i en och samma medlemsstat först efter att nämnda förfarande avslutades och var först därefter föremål för skattepliktiga leveranser. Det är därför uteslutet att klaganden redan dessförinnan, på platsen där transporten påbörjades (det vill säga utomlands), hade förvärvat rättigheter till varorna.

20. Skattemyndigheten fastställde de nämnda besluten genom de angripna besluten. Herst väckte talan mot de angripna besluten. Krajský soud v Praze (Distriktsdomstolen i Prag, Republiken Tjeckien) förklarade förfarandet vilande och hänsköt flera frågor för förhandsavgörande till domstolen enligt artikel 267 FEUF. Efter EU-domstolens dom i målet Arex[6] återkallade den hänskjutande domstolen efter EU-domstolens förfrågan flera av frågorna, så att följande tre frågor nu kvarstår:

”1) Förvärvas ’rätten att såsom ägare förfoga över varorna’ i den mening som avses i mervärdesskattedirektivet av en beskattningsbar person som direkt för en viss kund köper varor av en annan beskattningsbar person i syfte att tillgodose en redan befintlig order (på vilken anges slag av varor, kvantitet, ursprungsplats och leveranstidpunkt), när han inte själv fysiskt hanterar varorna, eftersom hans köpare vid ingåendet av försäljningsavtalet går med på att anordna transporten av varorna från ursprungsplatsen, så att han endast tillhandahåller tillgång till de begärda varorna via sina leverantörer och lämnar de uppgifter som är nödvändig för godkännande av varorna (på egna vägnar eller på vägnarna av sina underleverantörer i kedjan), och hans vinst från transaktionen utgörs av skillnaden mellan inköpspriset och försäljningspriset för varorna, utan att kostnaden för att transportera varorna faktureras i kedjan?

2) Hindrar principen om mervärdesskattens neutralitet eller någon annan unionsrättslig princip tillämpning av den konstitutionella principen in dubio mitius i nationell rätt, vilken förpliktar de offentliga myndigheterna att – när lagbestämmelser är tvetydiga och objektivt erbjuder ett antal tolkningsmöjligheter – välja den tolkning som är mest förmånlig för den person som omfattas av lagbestämmelsen (här den för mervärdesskatt registrerade personen)? Är tillämpning av denna princip förenlig med unionsrätten åtminstone om den begränsas till situationer där de relevanta faktiska omständigheterna i målet inträffade innan EU-domstolen gjorde en bindande tolkning av en omtvistad rättsfråga, genom vilken den fastslog att en annan tolkning som är mindre förmånlig för den beskattningsbara enheten är korrekt?

6 Dom av den 19 december 2018, AREX CZ (C-414/17, EU:C:2018:1027).

3) Om det är möjligt att tillämpa principen *in dubio mitius*: Med hänsyn till de begränsningar som fastställdes i unionsrätten vid den tidpunkt när de beskattningsbara transaktionerna i förevarande mål ägde rum (november 2010 till maj 2013), kan frågan om huruvida det rättsliga begreppet leverans av varor eller transport av varor har (eller inte har) samma innehåll enligt både mervärdesskattedirektivet och enligt punktskattedirektivet objektivt anses ha varit rättsligt osäker och möjlig att tolka på två sätt?"

21. Herst, Republiken Tjeckien och Europeiska kommissionen har inkommit med skriftliga yttranden i förfarandet vid EU-domstolen.

IV. Rättslig bedömning

A. Fråga 1

22. Den första frågan avser artikel 138 i mervärdesskattedirektivet som reglerar undantaget från skatteplikt för gemenskapsinterna leveranser. Svaret på frågan om en sådan föreligger är avgörande för om det var rätt att vägra Herst avdrag för mervärdesskatt. Om leveransen till Herst var undantagen från skatteplikt, har bolaget inte heller rätt att dra av mervärdesskatt avseende den leveransen. Herst skulle då i stället behöva kräva tillbaka mervärdesskatten som felaktigt betalats till leverantörerna från dessa på civilrättslig väg.

1. Precisering av den första frågan

23. Bestämmelserna om gränsöverskridande leverans av varor i mervärdesskattedirektivet syftar till att genomföra destinationslandsprincipen. Enligt denna princip ska det säkerställas att mervärdesskatt tas ut som en konsumtionsskatt i den medlemsstat där den slutliga konsumtionen sker. Därför beskattas, i fall då en gränsöverskridande leverans föreligger, förvärvet av varan i destinationslandet enligt artikel 2.1 b i) och artikel 40 i mervärdesskattedirektivet. För att undvika dubbelbeskattning måste dock leveransen av samma vara först undantas från beskattning i ursprungslandet.[7] Den gemenskapsinterna leveransen och det gemenskapsinterna förvärvet är följaktligen en och samma ekonomiska händelse.[8]

24. Svårigheter uppstår emellertid om det finns flera leveranser (leveranskedja), men varan endast transporteras en gång (från första till sista personen i leveranskedjan) (kedjetransaktion). I detta fall kan nämligen flera gemenskapsinterna leveranser komma i fråga, medan det endast är en av leveranserna som kan anses vara den gemenskapsinterna leverans som är undantagen från skatteplikt enligt artikel 138 i mervärdesskattedirektivet.[9] Den icke skattepliktiga gemenskapsinterna leveransen bestämmer platsen för de efterföljande och föregående leveranserna i leveranskedjan.[10] Denna plats anses, enligt artikel 32.1 i mervärdesskattedirektivet, för alla leveranser som sker före leveransen inom gemenskapen som är undantagen, ligga i ursprungslandet och för alla därpå följande leveranser i bestämmelselandet.[11] Det är således av avgörande betydelse vilken av leveranserna i leveranskedjan som den gränsöverskridande transporten kan hänföras till.

7 Se, i detta avseende, mitt förslag till avgörande i målet AREX CZ (C-414/17, EU:C:2018:624, punkt 28) och mitt förslag till avgörande i målet EMAG Handel Eder (C-245/04, EU:C:2005:675, punkterna 23–25).

8 Dom av den 26 juli 2017, Toridas (C-386/16, EU:C:2017:599, punkt 31), dom av den 18 november 2010, X (C-84/09, EU:C:2010:693, punkt 28), och dom av den 27 september 2007, Teleos m.fl. (C-409/04, EU:C:2007:548, punkterna 23 och 24).

9 Dom av den 26 juli 2017, Toridas (C-386/16, EU:C:2017:599, punkt 34), och dom av den 6 april 2006, EMAG Handel Eder (C-245/04, EU:C:2006:232, punkt 45), liksom mitt förslag till avgörande i målet AREX CZ (C-414/17, EU:C:2018:624, punkt 55) och mitt förslag till avgörande i målet EMAG Handel Eder (C-245/04, EU:C:2005:675, punkt 35).

10 Dom av den 6 april 2006, EMAG Handel Eder (C-245/04, EU:C:2005:675, punkt 50).

11 Dom av den 6 april 2006, EMAG Handel Eder (C-245/04, EU:C:2005:675, punkt 50).

25. Den hänskjutande domstolen vill med den första frågan få klarhet i vilka kriterier som kan och ska tillämpas för att fastställa vilken av leveranserna som transporten ska hänföras till.

26. Omständigheten att Herst har transporterat och klarerat varorna inom ramen för ett särskilt tullrättsligt förfarande (förfarande för punktskatteuppskov) saknar i princip betydelse i detta hänseende. Domstolen har redan klargjort i domen Arex [12] att frågan om fastställandet av vilken av leveranserna som undantaget från skatteplikt ska hänföras till är en rent mervärdesskatterättslig fråga, vars kriterier inte ändras genom förfarandet för punktskatteuppskov. Vilken leverans i en transportkedja som ska anses som den gemenskapsinterna leveransen som är undantagen från skatteplikt måste således bedömas mot bakgrund av de allmänna mervärdesskatterättsliga bestämmelserna.

27. Dessutom vill den hänskjutande domstolen veta huruvida säljaren (B) i mitten av den tvådelade leveranskedjan (A – B – Herst) får förfoganderätten även om denne endast ger sin kund (i detta fall Herst) tillgång till varorna – som fortfarande befinner sig hos A (det vill säga dennes leverantör) – och Herst genomför den därpå följande transporten på egen bekostnad.

28. För att Herst ska ha avdragsrätt i denna konstellation är det emellertid avgörande huruvida platsen för leveransen från B till Herst är belägen i Republiken Tjeckien. Det är endast då som leveransen är beskattningsbar och skattepliktig i det landet. Angivelsen av tjeckisk mervärdesskatt i fakturan till Herst vore då korrekt och Herst kan göra motsvarande avdrag.

29. Detta förutsätter dock att den första leveransen (A – B) är att anse som den icke skattepliktiga gemenskapsinterna leveransen. Det är endast då som platsen för den första leveransen enligt artikel 32 i mervärdesskattedirektivet är belägen i medlemsstaten där transporten påbörjas, medan platsen för den efterföljande leveransen (B – Herst) ligger i medlemsstaten där transporten avslutas (i detta fall i Republiken Tjeckien). [13]

2. Vilken leverans ska den gränsöverskridande transporten hänföras till?

30. Det ska således klargöras huruvida den gränsöverskridande transporten kan hänföras till den föregående leveransen (A – B), även om Herst har transporterat varorna direkt från A till sig (eller till sina kunder)

31. Enligt domstolens nuvarande rättspraxis gäller för försäljningskedjor där det endast sker en fysisk varutransport att endast en av transporterna kan anses vara gemenskapsintern och därmed undantas från skatteplikt. [14] Vilken av leveranserna detta är beror på vilken leverans den gränsöverskridande transporten ska hänföras till. Alla andra leveranser i försäljningskedjan som inte uppfyller detta ytterligare villkor avseende gränsöverskridande transport ska följaktligen anses som interna leveranser inom en stat.

12 Dom av den 19 december 2018, AREX CZ (C-414/17, EU:C:2018:1027, punkterna 66 och följande punkter och punkterna 73 och 74), se även mitt förslag till avgörande i målet AREX CZ (C-414/17, EU:C:2018:624, punkt 69 och följande punkter).

13 Dom av den 6 april 2006, EMAG Handel Eder (C-245/04, EU:C:2006:232, punkterna 40, 42 och 50).

14 Dom av den 26 juli 2017, Toridas (C-386/16, EU:C:2017:599, punkt 34), och dom av den 6 april 2006, EMAG Handel Eder (C-245/04, EU:C:2006:232, punkt 45), liksom mitt förslag till avgörande i målet AREX CZ (C-414/17, EU:C:2018:624, punkt 55), och mitt förslag till avgörande i målet EMAG Handel Eder (C-245/04, EU:C:2005:675, punkt 35).

a) Vilken betydelse har äganderätten och förfoganderätten?

32. Då den hänskjutande domstolen har ställt en konkret fråga angående det i leveranskedjan mellanliggande företagets (B) förfoganderätt, vill jag inledningsvis ännu en gång klargöra att detta företag, om det är del av en leveranskedja, naturligtvis även har övertagit förfoganderätten i mervärdesskatterättsligt hänseende och att det därefter överför denna rätt till sin kund (i detta fall Herst).

33. Det framgår entydigt av domstolens rättspraxis att i en leveranskedja med en enda transport finns det flera leveranser vars leveransort ska bestämmas på olika sätt.[15] Om en leverans enligt artikel 14.1 i mervärdesskattedirektivet definieras av att mottagaren erhåller förfoganderätten från den presterande parten, så måste även det mellanliggande företaget (om så bara för ett ögonblick) ha erhållit förfoganderätten. I annat fall föreligger inte två leveranser, utan på sin höjd en leverans och tillhandahållandet av en tjänst. Därmed räcker det att det mellanliggande företaget (B) ”bara” har gett sin kund (Herst) tillgång till varorna som ska anskaffas och vilka företaget tidigare själv har förvärvat (men ännu inte hämtat), för att en övergång av förfoganderätten från A till B och därefter från B till Herst ska kunna anses ha skett.

34. Denna slutsats (den logiska följden av flera leveranser är att det även har skett flera överföringar av förfoganderätten) ändras inte heller om det enligt den nationella civilrätten är tillåtet att den första (A) i leveranskedjan direkt överlåter äganderätten till den sista (i detta fall Herst). Artikel 14.1 i mervärdesskattedirektivet talar, i vart fall i några språkversioner,[16] just inte om att någon har förvärvat äganderätten, utan om överföring av rätten att ”såsom ägare” förfoga över materiella tillgångar. Att ”såsom ägare” förfoga över något är emellertid inte nödvändigtvis detsamma som att förvärva äganderätten. För det första skulle man inte tala om att förfoga ”såsom” utan ”som ägare” över materiella tillgångar. För det andra skulle det mervärdesskatterättsliga begreppet leverans annars vara beroende av de olika nationella definitionerna av äganderätt. Begreppet leverans av varor hänför sig dessutom inte till en äganderättsövergång i enlighet med de formkrav som uppställts i den tillämpliga nationella rätten.[17]

35. Det framgår klart mot denna bakgrund att omständigheten huruvida och när den *civilrättsliga äganderättsövergången* till det mellanliggande företaget (B) eller till det sista företaget i kedjan (Herst) ägde rum i princip saknar betydelse. Såsom kommissionen helt riktigt har betonat är den formella äganderätten inte relevant. Förvärvet av äganderätten kan på sin höjd ha betydelse som ett indicium inom ramen för en samlad bedömning, eftersom förvärvet av förfoganderätten i de allra flesta fall är förenat med förvärvet av äganderätten.

36. Mot denna bakgrund blir även syftet med domstolens uttalande att Arex kan ha förvärvat äganderätten i Tjeckien i domen Arex tydligt.[18] Domstolen ansåg att det var relevant för avgörandet huruvida äganderätten förvärvats av mottagaren som genomför transporten (Arex) redan när bränslet lastas. Det är således ett tungt vägande indicium att transportören har förvärvat äganderätten, men det är inte den enda avgörande omständigheten.[19]

15 Se dom av den 19 december 2018, AREX CZ (C-414/17, EU:C:2018:1027, punkt 70), dom av den 26 juli 2017, Toridas (C-386/16, EU:C:2017:599, punkterna 34–36), och dom av den 6 april 2006, EMAG Handel Eder (C-245/04, EU:C:2005:675, punkt 50).

16 Som i den tyska språkversionen (*wie ein Eigentümer*), i den franska språkversionen (*comme un propriétaire*); dock på annat sätt i den engelska språkversionen (*as owner*) och i den estniska språkversionen (*”’Kaubatarne’ on materiaalse vara omanikuna käsutamise õiguse üleminek*”).

17 Dom av den 2 juli 2015, NLB Leasing (C-209/14, EU:C:2015:440, punkt 29), dom av den 16 februari 2012, Eon Aset Menidjmunt (C-118/11, EU:C:2012:97, punkt 39), dom av den 6 februari 2003, Auto Lease Holland (C-185/01, EU:C:2003:73, punkt 32), dom av den 8 februari 1990, Shipping and Forwarding Enterprise Safe (C-320/88, EU:C:1990:61, punkterna 7 och 8).

18 Se dom av den 19 december 2018, AREX CZ (C-414/17, EU:C:2018:1027, punkt 78).

19 Se, för ett liknande resonemang, dom av den 16 december 2010, Euro Tyre Holding (C-430/09, EU:C:2010:786, punkt 40), och dom av den 27 september 2012, VSTR (C-587/10, EU:C:2012:592, punkt 32 och följande punkter), där övergången av äganderätten inte spelar någon roll över huvud taget och det i stället är meddelandet om avsikten att sälja vidare varan som anses relevant.

37. I enlighet med detta har domstolen redan konstaterat att den enda avgörande omständigheten inte är vem som under transporten innehar äganderätten till varan enligt nationell rätt eller vem som har faktisk kontroll över föremålet.[20] Domstolen har även fastställt att omständigheten att föremålet redan sålts vidare inte i sig är tillräckligt för att visa att transporten ska hänföras till den efterföljande leveransen.[21] I detta sammanhang är det även irrelevant att varan sålts vidare när det gäller att fastställa vilken leverans varutransporten ska hänföras till.

38. Förfoganderätten i den mening som avses i artikel 14.1 i mervärdesskattedirektivet har således en vidare definition än civilrättslig äganderätt. Den kan emellertid inte, såsom sistnämnda, uteslutas med stöd av rättsliga inskränkningar. På samma sätt som till exempel de rättigheter som tillkommer den som hyr ett föremål inte utesluter ägarens förfoganderätt, utgör inte heller rättsliga inskränkningar i förfoganderätten under ett förfarande för tulltransitering hinder för förvärvarens förfoganderätt i den mening som avses i artikel 14.1 i mervärdesskattedirektivet.

39. Som slutsats i denna del kan jag således konstatera att tidpunkten då äganderätten förvärvas enligt nationell rätt inte är avgörande för vilken av de berörda leveranserna som transporten ska hänföras till och således vilken som är den icke skattepliktiga gemenskapsinterna leveransen.

b) Frågan vilken konkret leverans i en leveranskedja den gränsöverskridande transporten ska hänföras till

40. Mot bakgrund av det ovan anförda och enligt domstolens praxis ska fastställandet av vilken av leveranserna i en försäljningskedja – här en av de båda leveranserna (A till B eller B till Herst) – som den gränsöverskridande transporten ska hänföras till, göras utifrån en helhetsbedömning av samtliga särskilda omständigheter i det enskilda fallet.[22]

41. Vid kedjetransaktioner ska särskild hänsyn tas till vem eller för vems räkning transporten utförs.[23] Jag anser att det avgörande kriteriet måste vara vem som under transporten bär risken för att saken går förlorad på grund av oförutsedda omständigheter.[24]

42. I enlighet med detta har domstolen i en rad avgöranden avseende tvådelade försäljningskedjor (A – B – C) fastställt att transporten inte längre kan hänföras till den ”första” leveransen om rätten att såsom ägare förfoga över saken överfördes redan före transporten till den slutliga förvärvaren (C), det vill säga till mottagaren av den ”andra” leveransen (B – C).[25]

20 Det är otvistigt att till exempel en speditör visserligen för tillfället utövar den faktiska kontrollen över varan, men att denne inte agerar i egenskap av leverantör som är part i transaktionen, utan i egenskap av transportör för en leverantör. Se, för ett liknande resonemang, dom av den 16 december 2010, Euro Tyre Holding (C-430/09, EU:C:2010:786, punkt 40).

21 Dom av den 27 september 2012, VSTR (C-587/10, EU:C:2012:592, punkterna 36 och 37).

22 Dom av den 21 februari 2018, Kreuzmayr (C-628/16, EU:C:2018:84, punkt 32), dom av den 26 juli 2017, Toridas (C-386/16, EU:C:2017:599, punkt 35), dom av den 27 september 2012, VSTR (C-587/10, EU:C:2012:592, punkt 32), dom av den 16 december 2010, Euro Tyre Holding (C-430/09, EU:C:2010:786, punkt 27), liksom mitt förslag till avgörande i målet AREX CZ (C-414/17, EU:C:2018:624, punkt 58 och följande punkter) och mitt förslag till avgörande i målet EMAG Handel Eder (C-245/04, EU:C:2005:675, punkt 56).

23 Se, i detta avseende, dom av den 16 december 2010, Euro Tyre Holding (C-430/09, EU:C:2010:786, punkt 40 i slutet).

24 Se mitt förslag till avgörande i målet AREX CZ (C-414/17, EU:C:2018:624, punkt 60).

25 Se dom av den 26 juli 2017, Toridas (C-386/16, EU:C:2017:599, punkt 36), dom av den 27 september 2012, VSTR (C-587/10, EU:C:2012:592, punkt 34), och dom av den 16 december 2010, Euro Tyre Holding (C-430/09, EU:C:2010:786, punkt 33).

43. Den som redan förfogar över varan ”såsom ägare” bär nämligen i normalfallet redan risken för dess förlust på grund av oförutsedda händelser. Rätten att göra vad man vill med en vara, som att förstöra eller konsumera den, är ett typiskt uttryck för rätten att såsom ägare förfoga över egendom. [26] I detta hänseende har även kommissionen i sitt yttrande helt riktigt ansett att det relevanta kriteriet är den juridiska rätten att disponera över ett föremål. Den andra sidan av denna rätt är att innehavaren av denna rätt även bär risken för att varan förstörs på grund av en oförutsedd händelse (dennes rättsliga beslutandemakt).

44. Under dessa omständigheter kan man utgå från att den som bär risken för förlust på grund av en oförutsedd händelse även har rätten att såsom ägare förfoga över varan i den mening som avses i artikel 14.1 i mervärdesskattedirektivet. [27]

45. Det må vara som Republiken Tjeckien har gjort gällande, att den juridiska frågan om vem som bär risken för varans förlust på grund av oförutsedda händelser inte alltid är helt enkel att besvara. Men jämfört med en helhetsbedömning, där det inte står klart vilka kriterier som är avgörande och hur de ska värderas sinsemellan, är det ändå lättare att besvara denna fråga, vilket dessutom ger större rättslig säkerhet.

46. Det är nämligen enklast att dra slutsatser om de olika deltagarnas roll i en leveranskedja utifrån vem som bär risken. [28] Det finns en faktisk presumtion som talar för att den som levererar en vara *till en annan* och bär risken för att varan går förlorad på grund av oförutsedda omständigheter under leveransen även agerar i egenskap av leverantör (och inte endast som speditör för en annan). Om denne emellertid är leverantör för den gränsöverskridande leveransen så måste även dennes leverans vara den icke skattepliktiga gemenskapsinterna leveransen.

47. Att Herst i förevarande fall övertog transportkostnaderna kan i detta avseende endast anses som ett tecken på att Herst har agerat som leverantör för egen räkning. Eftersom köparen i regel alltid bär transportkostnaderna ekonomiskt (antingen inkluderat i priset eller som ett tillägg på priset) är detta indicium emellertid inte tvingande. Om säljaren (i detta fall B) lyckas lägga på transportkostnaderna på priset, men Herst bär risken för att varan går förlorad på grund av oförutsedda omständigheter under transporten, ska den gränsöverskridande transporten ändå hänföras till Herst.

48. Detta gäller oaktat frågan vem som i dessa fall ytterst har utfört transporten (detta var i de aktuella domarna oftast det mellanliggande företaget) [29] och oberoende av hur relationen till den som innehar förfoganderätten till varan ska klassificeras rättsligt [30] (det vill säga huruvida denne redan är ägare eller endast har ett anspråk på överföring av äganderätten).

49. För målet vid den nationella domstolen innebär detta att det är avgörande huruvida Herst redan före den gränsöverskridande transporten av bränslet hade rätt att förfoga över bränslet på ett sådant sätt att bolaget bar risken för varans förlust. Det kan inte uteslutas att detta skedde redan genom att äganderätten övergick vid lastningen vid raffinaderiterminalen, eftersom det i regel är ägaren till en sak som även bär risken för att den går förlorad. Det skulle innebära att det är den andra leveransen i en tvådelad leveranskedja (B – Herst) som är undantagen från skatteplikt och Herst skulle i sådana fall inte ha rätt till avdrag.

26 Se mitt förslag till avgörande i målet AREX CZ (C-414/17, EU:C:2018:624, punkt 62) och mitt förslag till avgörande i målet EMAG Handel Eder (C-245/04, EU:C:2005:675, punkt 58).

27 Se, i detta avseende, mitt förslag till avgörande i målet AREX CZ (C-414/17, EU:C:2018:624, punkt 62).

28 Se mitt förslag till avgörande i målet AREX CZ (C-414/17, EU:C:2018:624, punkt 73).

29 Transportören eller speditören har inte befogenhet att såsom ägare förfoga över föremålet, se dom av den 20 juni 2018, Enteco Baltic (C-108/17, EU:C:2018:473, punkt 88), och dom av den 3 juni 2010, De Fruytier (C-237/09, EU:C:2010:316, punkt 25).

30 Se, för ett liknande resonemang, dom av den 20 juni 2018, Enteco Baltic (C-108/17, EU:C:2018:473, punkt 86), och dom av den 3 juni 2010, De Fruytier (C-237/09, EU:C:2010:316, punkt 24).

50. Om varan däremot har sålts vidare före transporten och det således föreligger en tredelad leveranskedja (A – B – Herst – D) blir resultatet något annorlunda. Det vore då inte det sista, utan ett mellanliggande företag i leveranskedjan som utför transporten. I detta fall vore – om Herst bär risken för varans förlust på grund av oförutsedda händelser under transporten – dess leverans (det vill säga den tredje leveransen Herst – D) den gränsöverskridande leveransen och således den som är undantagen från skatteplikt.[31] Inte heller i detta fall skulle Herst kunna göra gällande något avdrag för mervärdesskatt i Republiken Tjeckien avseende den föregående leveransen, utan endast i landet där transporten påbörjades.

51. Man kan emellertid även tänka sig en situation där tidpunkten för riskens övergång (i förening med eller utan en samtidig överföring av äganderätten i civilrättslig mening) är annorlunda utformad. Den hänskjutande domstolen har bland annat angett att det följer av standardavtalen i den aktuella branschen att äganderätten och därmed eventuellt även risken övergår till köparen som transporterar varan först i ögonblicket då punktskattebelagda varor övergår till fri omsättning.

52. Om detta vore fallet så skulle Herst under den gränsöverskridande transporten (det vill säga från raffinaderiet fram till varans övergång till fri omsättning i Republiken Tjeckien) endast agera i egenskap av speditör.[32] Detta vore visserligen en smula ovanligt, men inte uteslutet. Artikel 32.1 i mervärdesskattedirektivet öppnar även för denna möjlighet, eftersom det följer av denna bestämmelse att varan kan transporteras av leverantören (i detta fall A och B), av förvärvaren (i detta fall B och Herst) eller av en tredje person (det vill säga en speditör, i detta fall Herst för A eller för B). I ett sådant fall ska transporten i den mening som avses i artikel 32.1 i mervärdesskattedirektivet hänföras antingen till leveransen från A till B eller till leveransen från B till Herst.

53. Huruvida leveransen från B till Herst i sådana fall skulle ha utförts i Republiken Tjeckien beror på om transporten ska hänföras till den första leveransen (A till B), vilket förutsätter att det första företaget (A) bar risken för varans förlust vid den gränsöverskridande leveransen. Sistnämnda vore ett ovanligt fall, eftersom A ju har gett B tillstånd att låta en tredje person (i detta fall Herst) som A inte känner hämta varan. Det står vid en första anblick inte klart varför A i en sådan konstellation skulle bära risken för att varan går förlorad till följd av oförutsedda omständigheter också efter att varan avhämtats.

54. EU-domstolen kan dock inte bedöma vem som bar risken för att varan gick förlorad under den gränsöverskridande transporten. Det ankommer i stället på den hänskjutande domstolen.[33]

3. Slutsats i denna del

55. Sammanfattningsvis kan jag konstatera att det avgörande kriteriet när den enda gränsöverskridande varutransporten ska hänföras till en viss leverans i en kedjetransaktion är vem som bär risken för att varan går förlorad på grund av oförutsedda omständigheter under den gränsöverskridande transporten. Denna leverans är den icke skattepliktiga gemenskapsinterna leveransen och är belägen där transporten påbörjas. Vem som är varans ägare i civilrättslig mening eller huruvida transporten sker inom ramen för ett särskilt tullförfarande är däremot inte avgörande i detta sammanhang.

31 Unionslagstiftaren försöker hantera denna situation (transport som utförs av ett mellanliggande företag) på ett nytt och rättssäkert sätt med hjälp av en fiktion genom införandet av nya artikel 36a i mervärdesskattedirektivet som ska genomföras fram till den 1 januari 2020 (EUT L 311, 2018, s. 3).

32 Se även dom av den 20 juni 2018, Enteco Baltic (C-108/17, EU:C:2018:473, punkt 89).

33 Se, för ett liknande resonemang, dom av den 16 december 2010, Euro Tyre Holding (C-430/09, EU:C:2010:786, punkt 45), och dom av den 27 september 2012, VSTR (C-587/10, EU:C:2012:592, punkt 37).

B. Fråga 2 och 3

1. Frågornas upptagande till sakprövning och deras innebörd

56. Den andra och tredje frågan avser huvudsakligen förhållandet mellan ett direktiv och nationell rätt. Visserligen kräver den konstitutionella principen *in dubio mitius* inom skatterätten att den tolkning av nationell lag som är mest gynnsam för den beskattningsbara personen alltid ska väljas. En förutsättning för att göra detta är dock att den aktuella rättsregeln objektivt sett erbjuder flera tolkningar.

57. Om detta alls kan komma i fråga i förevarande fall framgår emellertid inte av begäran om förhandsavgörande. Egendomligt nog omnämndes inte relevansen av denna princip i begäran om förhandsavgörande i målet AREX [34], trots att de faktiska omständigheterna och flera av frågorna i det målet var närmast identiska med dem i förevarande mål. Denna omständighet motsäger i viss mån den hänskjutande domstolens påstående att det objektivt sett finns flera tolkningsmöjligheter enligt nationell rätt.

58. Trots detta kan jag inte godta Republiken Tjeckiens uppfattning att begäran om förhandsavgörande inte kan tas upp till sakprövning i denna del. Det framgår av domstolens fasta praxis att nationella domstolars frågor om tolkningen av unionsrätten presumeras vara relevanta. Frågorna ställs mot bakgrund av den beskrivning av omständigheterna i målet och tillämplig lagstiftning som den nationella domstolen har lämnat på eget ansvar. En begäran från en nationell domstol kan bara avvisas av EU-domstolen då det är uppenbart att den begärda tolkningen av unionsrätten inte har något samband med de verkliga omständigheterna eller saken i det nationella målet eller då frågorna är hypotetiska eller EU-domstolen inte förfogar över de uppgifter om sakförhållandena eller de rättsliga förhållandena som är nödvändiga för att kunna besvara frågorna på ett ändamålsenligt sätt. [35]

59. Även om det – som kommissionen helt riktigt har betonat – är tveksamt om principen *in dubio mitius* är tillämplig i förevarande fall kan det inte anses vara fråga om en hypotetisk situation. Domstolen ska alltså besvara den bakomliggande rättsliga frågan.

60. Republiken Tjeckien har i största möjliga utsträckning genomfört mervärdesskattedirektivet. Begreppen i mervärdesskattedirektivet och deras tolkning är tillräckligt tydliga. Både fastställelsen av vilken av leveranserna i en leveranskedja som är undantagen från skatteplikt och av platsen där de andra leveranserna utförts är dock förknippat med viss rättslig osäkerhet. Detta framgår av att domstolen [36] har meddelat flera avgöranden i detta avseende sedan dess och även av införandet av den nya artikel 36a i mervärdesskattedirektivet som ska genomföras fram till den 1 januari 2020. [37]

61. För det fall att den nationella bestämmelsen objektivt sett tillåter en tolkning som innebär att undantaget från skatteplikt kan hänföras till en annan leverans, och detta medför att platsen för leveransen objektivt sett är belägen i Republiken Tjeckien, uppkommer frågan om förhållandet mellan den konstitutionella principen *in dubio mitius* i relation till mervärdesskattedirektivet. I sådana fall är det nödvändigt att avgöra om den gynnsammare tolkning av nationell rätt som föreskrivs enligt nationell konstitutionell rätt kan hindra en mindre gynnsam men direktivkonform tolkning av nationell rätt.

34 Dom av den 19 december 2018, AREX CZ (C-414/17, EU:C:2018:1027).

35 Dom av den 17 september 2014, Cruz & Companhia (C-341/13, EU:C:2014:2230, punkt 32), dom av den 30 april 2014, Pfleger m.fl. (C-390/12, EU:C:2014:281, punkt 26), dom av den 22 juni 2010, Melki och Abdeli (C-188/10 och C-189/10, EU:C:2010:363, punkt 27), och dom av den 22 januari 2002, Canal Satélite Digital (C-390/99, EU:C:2002:34, punkt 19).

36 Dom av den 19 december 2018, AREX CZ (C-414/17, EU:C:2018:1027), och dom av den 21 februari 2018, Kreuzmayr (C-628/16, EU:C:2018:84), dom av den 26 juli 2017, Toridas (C-386/16, EU:C:2017:599), dom av den 27 september 2012, VSTR (C-587/10, EU:C:2012:592), dom av den 16 december 2010, Euro Tyre Holding (C-430/09, EU:C:2010:786), dom av den 6 april 2006, EMAG Handel Eder (C-245/04, EU:C:2006:232).

37 Rådets direktiv (EU) 2018/1910 av den 4 december 2018 om ändring av direktiv 2006/112/EG vad gäller harmonisering och förenkling av vissa regler i mervärdesskattesystemet för beskattning av handel mellan medlemsstaterna (EUT L 311, 2018, s. 3).

2. Det är inte en fråga om unionsrättens företräde

62. Vid en första anblick vore det lätt att besvara denna fråga nekande med hänvisning till unionsrättens företräde.[38] Då skulle det emellertid förbises att frågan som den hänskjutande domstolen ställt, i den mån som den alls blir aktuell, inte berör unionsrättens företräde. Unionsrättens företräde är nämligen en lagvalsregel[39] som fastställer förhållandet mellan två bestämmelser som båda i sig är tillämpliga. Det är dock inte fallet här.

63. Mervärdesskattedirektivet är inte en förordning, utan ett direktiv, som enligt artikel 288 FEUF enbart riktar sig till medlemsstaterna. Det är således i princip inte direkt tillämpligt. Ett unionsdirektiv kan enligt domstolens praxis[40] endast vara direkt tillämpligt om direktivet med avseende på sitt innehåll framstår som ovillkorligt och tillräckligt precist.

64. Emellertid har domstolen uttryckligen fastslagit att ett sådant direktiv inte i sig kan medföra skyldigheter för en enskild och det kan således inte som sådant åberopas gentemot enskilda vid en nationell domstol.[41] De skyldigheter som följer av ett direktiv måste således införlivas med nationell rätt för att de ska kunna åberopas direkt gentemot enskilda.

65. Därigenom har domstolen skapat ett effektivt instrument för införlivande av unionsrätten till förmån för enskilda. Resultatet är att en medlemsstat inte kan åberopa unionsrätt som införlivats felaktigt eller inte alls mot en enskild. Det hindrar att staten drar nytta av sin underlåtenhet att följa unionsrätten.[42] Om den unionsrättskonforma tolkningen av nationell rätt är den mer förmånliga för den beskattningsbara personen, kan både den nationella principen *in dubio mitius* och en eventuell direkt tillämpning av direktivet få samma följder.

66. Principen *in dubio mitius* kan således ges en självständig verkan på mervärdesskatterättens område endast om det finns en möjlig nationell tolkning som ger ett gynnsammare resultat för den beskattningsbara personen än vad som föreskrivs i direktivet. I dessa fall kan mervärdesskattedirektivet dock inte tillämpas direkt. Det blir således inte fråga om en kollision mellan två bestämmelser som i sig är tillämpliga, vilket innebär att frågan om vilken bestämmelse som har företräde inte uppkommer.

3. Skillnad mellan ett direktiv och nationell rätt

67. Det är i stället fråga om ett klassiskt fall av en skillnad mellan ett direktiv och nationell rätt. Denna skillnad ska i princip åtgärdas genom kravet på direktivkonform tolkning[43]. Detta krav medger att de nationella domstolarna inom ramen för sin behörighet säkerställer att unionsrätten ges full verkan när de avgör tvister som anhängiggjorts vid dem.

38 Dom av den 9 mars 1978, Simmenthal (106/77, EU:C:1978:49, punkt 17/18), dom av den 17 december 1970, Internationale Handelsgesellschaft (11/70, EU:C:1970:114, punkt 3), och dom av den 15 juli 1964, Costa (6/64, EU:C:1964:66, s. 1270).

39 Unionsrättens företräde betecknas helt riktigt som en lagvalsregel av Marc Desens, *Auslegungskonkurrenzen im europäischen Mehrebenensystem*, EuGRZ 2011, s. 211 (212), Harald Schaumburg i Schaumburg/Englisch, *Europäisches Steuerrecht*, Köln 2015, punkt 4.19 och följande punkt, Claus Dieter Classen/Martin Nettesheim i Oppermann/Classen/Nettesheim, *Europarecht*, München, 8:e upplagan 2018, § 10 punkt 33.

40 Dom av den 22 november 2017, Cussens m.fl. (C-251/16, EU:C:2017:881, punkt 26), dom av den 16 juli 2015, Larentia + Minerva och Marenave Schiffahrt (C-108/14 och C-109/14, EU:C:2015:496 punkterna 48 och 49), dom av den 12 december 2013, Portgás (C-425/12, EU:C:2013:829, punkt 18), dom av den 24 januari 2012, Dominguez (C-282/10, EU:C:2012:33, punkt 33), och dom av den 19 januari 1982, Becker (8/81, EU:C:1982:7, punkt 25).

41 Dom av den 22 november 2017, Cussens m.fl. (C-251/16, EU:C:2017:881, punkt 26), dom av den 12 december 2013, Portgás (C-425/12, EU:C:2013:829, punkt 22), dom av den 24 januari 2012, Dominguez (C-282/10, EU:C:2012:33, punkterna 37 och 38), dom av den 14 juli 1994, Faccini Dori (C-91/92, EU:C:1994:292, punkt 20), och dom av den 26 februari 1986, Marshall (152/84, EU:C:1986:84, punkt 48).

42 Se, för ett liknande resonemang, uttryckligen dom av den 24 januari 2012, Dominguez (C-282/10, EU:C:2012:33, punkt 38), dom av den 14 juli 1994, Faccini Dori (C-91/92, EU:C:1994:292, punkterna 22 och 23), och dom av den 26 februari 1986, Marshall (152/84, EU:C:1986:84, punkt 49).

43 Dom av den 4 juli 2006, Adeneler m.fl. (C-212/04, EU:C:2006:443, punkt 109 och 110), dom av den 16 juni 2005, Pupino (C-105/03, EU:C:2005:386, punkt 44 och 47), dom av den 5 oktober 2004, Pfeiffer m.fl. (C-397/01–C-403/01, EU:C:2004:584, punkt 114), dom av den 14 juli 1994, Faccini Dori (C-91/92, EU:C:1994:292, punkt 26), och dom av den 13 november 1990, Marleasing (C-106/89, EU:C:1990:395, punkt 8).

68. Principen om direktivkonform tolkning innebär icke desto mindre att de nationella domstolarna ska göra allt som ligger inom deras behörighet, med hänsyn till den nationella rätten i sin helhet och med tillämpning av de tolkningsmetoder som är erkända i nationell rätt, för att säkerställa att det aktuella direktivet ges full verkan och för att uppnå ett resultat som är förenligt med direktivets syfte. [44]

4. Gränserna för direktivkonform tolkning

69. Principen om direktivkonform tolkning av nationell rätt är emellertid inte obegränsad. Tvärtom begränsas den nationella domstolens skyldighet att beakta ett direktivs innehåll vid tolkningen av relevanta bestämmelser i nationell rätt av allmänna rättsprinciper och i synnerhet principen om rättssäkerhet och förbudet mot retroaktiv tillämpning; vidare kan den inte heller tjäna som grund för att nationell rätt tolkas *contra legem*. [45]

70. Syftet med den allmänna rättsprincipen *in dubio mitius* är enligt den hänskjutande domstolen att åstadkomma rättssäkerhet, eftersom den reglerar verkningarna av rättsosäkerhet till följd av en otydlig lag på ett entydigt sätt och till nackdel för den som har orsakat osäkerheten. Principen sätter således i egenskap av en rättsprincip i tjeckisk rätt upp en gräns för en direktivkonform tolkning på samma sätt som bestämmelses lydelse.

71. Det framgår av ovan anförd rättspraxis att all nationell rätt inte kan ges en direktivkonform tolkning. För övrigt föreskriver unionsrätten en skyldighet för medlemsstaterna att under vissa förutsättningar ersätta skada till följd av att det resultat som föreskrivs i ett direktiv inte kan uppnås genom tolkning. [46]

72. Om det därför inte är möjligt att göra en direktivkonform tolkning av nationell rätt föreligger nationell rätt som visserligen strider mot unionsrätten men som är tillämplig till förmån för den beskattningsbara personen. Denna situation kan inte bara uppstå när nationell rätt entydigt har en motsatt lydelse, utan även när rättsprinciper – som i förevarande fall den konstitutionella principen *in dubio mitius* – inskränker de möjliga tolkningarna till en enda. Det ankommer dock på den nationella domstolen att fastställa om detta är fallet.

73. Sådana följder av att ett direktiv inte är direkt tillämpligt, som ur unionsrättsligt perspektiv är beklagliga, förekommer även på andra rättsområden. [47] Det är då medlemsstatens uppgift att efterleva sin införlivandeskyldighet och utforma den nationella rätten på ett sätt som (entydigt) överensstämmer med unionsrätten, om den vill undvika att kommissionen inleder ett fördragsbrottsförfarande.

44 Dom av den 24 januari 2012, Dominguez (C-282/10, EU:C:2012:33, punkt 24), dom av den 4 juli 2006, Adeneler m.fl. (C-212/04, EU:C:2006:443, punkt 111), och dom av den 5 oktober 2004, Pfeiffer m.fl. (C-397/01–C-403/01, EU:C:2004:584, punkterna 115, 116, 118 och 119).

45 Dom av den 24 januari 2012, Dominguez (C-282/10, EU:C:2012:33, punkt 25), dom av den 4 juli 2006, Adeneler m.fl. (C-212/04, EU:C:2006:443, punkt 110), och dom av den 16 juni 2005, Pupino (C-105/03, EU:C:2005:386, punkterna 44 och 47).

46 Se, för ett liknande resonemang, dom av den 24 januari 2012, Dominguez (C-282/10, EU:C:2012:33, punkterna 42 och 43), dom av den 4 juli 2006, Adeneler m.fl. (C-212/04, EU:C:2006:443, punkt 112), och dom av den 14 juli 1994, Faccini Dori (C-91/92, EU:C:1994:292, punkt 27).

47 Se, till exempel, dom av den 16 juli 2015, Larentia + Minerva och Marenave Schiffahrt (C-108/14 och C-109/14, EU:C:2015:496, punkt 52), dom av den 12 december 2013, Portgás (C-425/12, EU:C:2013:829, punkt 31, i den mån som enheten inte hade tillräckliga band till staten), och dom av den 14 juli 1994, Faccini Dori (C-91/92, EU:C:1994:292, punkt 30).

5. Slutsats i denna del

74. Principen om mervärdesskattens neutralitet eller någon annan unionsrättslig princip utgör inte hinder för tillämpningen av en nationell bestämmelse som strider mot unionsrätten, i den mån som en enskild inte direkt åberopar eller kan åberopa mervärdesskattedirektivet och det inte heller är möjligt att tolka nationell rätt direktivkonformt (i detta fall på grund av principen *in dubio mitius*).

C. Fråga 3

75. Med den tredje frågan vill den hänskjutande domstolen få klarhet i huruvida de rättsliga begreppen leverans av varor respektive transport av varor – under omständigheter då principen *in dubio mitius* är ”tillämplig” – som både i den mening som avses i mervärdesskattedirektivet liksom i punktskattedirektivet har samma innehåll (eller inte), ska anses vara objektivt sett tvetydiga och sådana att de erbjuder två tolkningsmöjligheter.

76. Som jag redan visat ovan är det för att fastställa platsen för leveransen enligt artikel 32 i mervärdesskattedirektivet endast de mervärdesskatterättsliga begreppen som är avgörande och dessa är inte objektivt sett tvetydiga. Det är ”bara” frågan vilken leverans i leveranskedjan som undantaget från skatteplikt ska hänföras till och frågan om fastställelse av platsen för leveransen för de andra leveranserna som är förbundna med viss rättslig osäkerhet.

77. Detta utesluter emellertid inte att formuleringarna i nationell rätt, när man betraktar dem i sitt eget sammanhang (systematik, förarbeten, syfte), ska tolkas annorlunda, trots deras identiska lydelse. Principen *in dubio mitius* avser endast nationell rätt, så att det i detta sammanhang endast är avgörande huruvida de nationella bestämmelserna objektivt sett erbjuder flera tolkningsmöjligheter.

78. Detta är en fråga för nationell rätt, vilken endast ankommer på den nationella domstolen att besvara.

V. Förslag till avgörande

79. Mot bakgrund av det ovan anförda föreslår jag att EU-domstolen besvarar frågorna från Krajský soud v Praze (Distriktsdomstolen i Prag, Republiken Tjeckien) på följande sätt:

1) Det avgörande kriteriet när den enda gränsöverskridande varutransporten ska hänföras till en viss leverans i en kedjetransaktion är vem som bär risken för att varan går förlorad på grund av oförutsedda omständigheter under den gränsöverskridande transporten. Denna leverans är den icke skattepliktiga gemenskapsinterna leveransen och är belägen där transporten påbörjas.

2) Principen om mervärdesskattens neutralitet eller någon annan unionsrättslig princip utgör inte hinder för tillämpningen av den nationella konstitutionella principen *in dubio mitius*, vilken förpliktar nationella myndigheter att – när lagbestämmelser är tvetydiga och objektivt sett erbjuder ett antal tolkningsmöjligheter – välja den tolkning som är mest förmånlig för den person som omfattas av lagbestämmelsen (här den beskattningsbara personen).