



Rättsfallssamlingen

FÖRSLAG TILL AVGÖRANDE AV GENERALADVOKAT
JULIANE KOKOTT
föredraget den 25 juli 2018¹

Mål C-414/17

AREX CZ a.s.
mot
Odvolací finanční ředitelství

(begäran om förhandsavgörande från Nejvyšší správní soud (Högsta förvaltningsdomstolen, Republiken Tjeckien))

”Begäran om förhandsavgörande – Gemensamt system för mervärdesskatt –
Punktskattepliktiga varor – Undantag för leverans av varor som försänds eller transporteras inom
unionen – Kedjetransaktion – Hänförande av en varuförflyttning till en leverans i en leveranskedja –
Transport av punktskattepliktiga varor med punktskatteuppskov”

I. Inledning

1. I förevarande mål aktualiseras ännu en gång frågan vilken transaktion i en gränsöverskridande försäljningskedja som är att anse som en icke skattepliktig gemenskapsintern leverans om det bara finns en fysisk varuförflyttning. Till skillnad från de avgöranden som meddelats hittills är det här emellertid inte endast fråga om en försäljningskedja i två led.² Målet kommer således att ge domstolen möjlighet att ytterligare precisera kriterierna för att hänföra varuförflyttningen till en viss leverans i försäljningskedjan.

2. I det nationella målet sålde ett österrikiskt företag bränsle, vilket är en punktskattepliktig vara, till tjeckiska näringsidkare. Först skedde flera försäljningar mellan tjeckiska mellanhänder innan bränslet slutligen såldes till det tjeckiska bolaget Arex CZ (nedan kallat Arex), som hämtade bränslet i Österrike och transporterade det till Tjeckien med sina egna fordon.

3. Arex antog att bolaget var mottagare av en skattepliktig inomstatlig leverans, eftersom dess avtalspart var en av de tjeckiska mellanhänderna. Arex gjorde därför avdrag för den ingående mervärdesskatt som bolaget betalat till sin tjeckiska avtalspart. Den tjeckiska skattemyndigheten är däremot av uppfattningen att Arex i egenskap av mottagare av en icke skattepliktig leverans inte har någon rätt till avdrag för ingående mervärdesskatt. Arex ska i stället betala skatt på ett gemenskapsinternt förvärv i Tjeckien.

¹ Originalspråk: Tyska.

² Domstolen har redan i flera mål haft att pröva frågan om vilken leverans som en varuförflyttning ska hänföras till vid så kallade gemenskapsinterna kedjetransaktioner, se exempelvis dom av den 6 april 2006, EMAG Handel Eder (C-245/04, EU:C:2006:232), dom av den 16 december 2010, Euro Tyre Holding (C-430/09, EU:C:2010:786), dom av den 27 september 2012, VSTR (C-587/10, EU:C:2012:592), dom av den 26 juli 2017, Toridas (C-386/16, EU:C:2017:599), och dom av den 21 februari 2018, Kreuzmayr (C-628/16, EU:C:2018:84).

4. Med hänsyn till att det är fråga om ett stort antal försäljningar som endast gett upphov till en enda gränsöverskridande varuförflyttning är den hänskjutande domstolen osäker på vilken av leveranserna som är den gemenskapsinterna leveransen som är undantagen från mervärdesskatt. Den önskar särskilt få klarhet i huruvida det spelar någon roll att transporten har genomförts inom ramen för ett särskilt förfarande för punktskatteuppskov.³

II. Tillämpliga bestämmelser

A. Unionsrätt

5. Målets unionsrättsliga ram utgörs av bestämmelserna i rådets direktiv 2006/112/EG av den 28 november 2006 om ett gemensamt system för mervärdesskatt (nedan kallat mervärdesskattedirektivet)⁴ och rådets direktiv 2008/118/EG av den 16 december 2008 om allmänna regler för punktskatt och om upphävande av direktiv 92/12/EEG (nedan kallat punktskattedirektivet).⁵

6. Skäl 36 i mervärdesskattedirektivet föreskriver följande avseende gemenskapsintern handel med punktskattepliktiga varor:

”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 deklareringsplikt i fall då sådana varor sänds till en annan medlemsstat som fastställs i rådets direktiv 92/12/EEG⁶ av den 25 februari 1992 om allmänna regler för punktskattebelagda varor och om innehav, flyttning och övervakning av sådana varor.”

7. 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.
- 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/EEG.”

3 Detta är ett särskilt förfarande för förflyttning av punktskattepliktiga varor som gör att punktskatteplikten uppstår först i slutet av förflyttningen, eftersom varorna övergår till fri omsättning först vid den tidpunkten.

4 EUT L 347, 2006, s. 1.

5 EUT L 9, 2009, s. 12.

6 Upphävd genom direktiv 2008/118/EG.

8. Artikel 3.1 i mervärdesskattedirektivet föreskriver att vissa transaktioner med avvikelse från artikel 2.1 b i inte ska vara föremål för mervärdesskatt, i synnerhet vissa gemenskapsinterna förvärv som görs av en beskattningsbar person eller av en icke beskattningsbar juridisk person som inte överstiger ett visst tröskelvärde per kalenderår (den så kallade särskilda regeln för små företag).

9. Leverans av varor definieras i artikel 14 i samma direktiv som övergång av rätten att såsom ägare förfoga över materiella tillgångar.

10. Enligt artikel 20 i mervärdesskattedirektivet avses med gemenskapsinternt förvärv av varor 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.

11. I artikel 138 i kapitel fyra, i avdelning IX med rubriken ”Undantag från skatteplikt” 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 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.

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 gemenskapen 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/EEG.”

12. Artikel 139.1 i nämnda direktiv föreskriver följande:

”Undantaget i artikel 138.1 skall inte tillämpas på leverans av varor av beskattningsbara personer som omfattas av den skattebefrielse för små företag som avses i artiklarna 282–292.

Undantaget 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.”

13. Artiklarna 7.4, 7.5 och 16 i direktiv 92/12/EEG innehöll, fram till dess att direktivet upphävdes genom punktskattedirektivet, bestämmelser om punktskatteuppskov. Enligt artikel 4 led 7 i punktskattedirektivet avses med uppskovsförfarande en skatteordning som tillämpas på tillverkning, bearbetning, förvaring eller förflyttning av punktskattepliktiga varor som inte omfattas av ett suspensivt tullförfarande eller ett suspensivt tullarrangemang, varvid punktskatten är vilande.

14. Enligt artikel 4 led 9 i nämnda direktiv avses med registrerad mottagare 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.

15. Enligt artikel 17.1 a i punktskattedirektivet får varor endast flyttas under ett uppskovsförfarande en upplagshavare eller registrerad avsändare till ett skatteupplag eller till en registrerad mottagare. Under vissa omständigheter får varor flyttas till en direkt leveransplats om denna plats har angetts av den godkände upplagshavaren i destinationsmedlemsstaten eller av den registrerade mottagaren (artikel 17.2 i punktskattedirektivet).

16. Enligt artikel 7.1 i punktskattedirektivet inträder skattskyldighet för punktskatt när varan släpps för konsumtion och i den medlemsstat där detta sker. Tidpunkten då frisläppande sker anses bland annat vara när den registrerade mottagaren tar emot varorna, se artikel 7.3 a i punktskattedirektivet.

B. Tjeckisk rätt

17. Med avseende på tillämplig tjeckisk rätt ska särskilt nämnas artikel 64 i mervärdesskattelagen som införlivar artikel 138 i mervärdesskattedirektivet med nationell rätt. Enligt nämnda nationella bestämmelse är gemenskapsinterna leveranser av punktskattepliktiga varor som sker inom ramen för ett uppskovsförfarande undantagna från mervärdesskatt om leveransen sker till en annan beskattningsbar person eller en icke beskattningsbar juridisk person som inte är registrerad för skattemässiga ändamål i en annan medlemsstat.

III. Faktiska omständigheter och begäran om förhandsavgörande

18. Det nationella målet rör flera försäljningar av bränsle som ursprungligen kommer från raffinaderier som tillhör Shell Austria GmbH i Österrike. Bränslet såldes av österrikiska Doppler Mineralöl GmbH (nedan kallat Doppler) till fyra olika bolag, närmare bestämt Burley s.r.o., Profikredit s.r.o., Bore s.r.o. och Top Ten Development s.r.o (nedan kallade de tjeckiska första köparna), alla med säte i Tjeckien.

19. De tjeckiska första köparna hade ingått ett avtal med Garatrans s.r.o. (nedan kallat Garatrans) som agerade som registrerad mottagare i den mening som avses i punktskattedirektivet för att möjliggöra en förflyttning av bränslet inom ramen för ett uppskovsförfarande.

20. De tjeckiska första köparna sålde bränslet till nästa länk i kedjan som också hade säte i Tjeckien. Denna länk var i vissa fall TM Truck s.r.o. och i andra fall Cllaruss Gall s.r.o. Dessa bolag sålde i sin tur bränslet vidare till Kont Fuel Distribution s.r.o (nedan kallat Kont Fuel) och i andra fall till Benaft s.r.o. (nedan kallat Benaft) som var Arex direkta avtalsparter. Vid försäljningen till Arex debiterade Kont Fuel och Benaft tjeckisk mervärdesskatt, som Arex betalade till dessa och som Kont Fuel och Benaft sedan betalade in till skattemyndigheten. Arex drog av ingående mervärdesskatt för den mervärdesskatt som bolaget betalat till Kont Fuel och Benaft.

21. Bränslet transporterades på Arex bekostnad och med bolagets egna fordon från Österrike till Tjeckien inom ramen för ett uppskovsförfarande. Normalt måste den punktskattepliktiga varan först transporteras till en ort på andra sidan gränsen som angetts av en registrerad mottagare i den mening som avses i punktskattedirektivet, där den överförs till fri omsättning. Först därefter kan transport till den slutliga destinationen ske. Garatrans betalade punktskatt i Tjeckien för den tjeckiska första köparens räkning.

22. I samband med en skatterevision hos Arex företrädde skattemyndigheten uppfattningen att Arex som mottagare av en gemenskapsintern leverans som är undantagen från mervärdesskatteplikt ska betala skatt för ett gemenskapsinternt förvärv. I enlighet med detta gjorde myndigheten en ny beräkning av den mervärdesskatt som skulle betalas med avdrag för ingående mervärdesskatt. Myndigheten nekade dock Arex avdragsrätt för den mervärdesskatt som bolaget betalat till Kont Fuel och Benaft. Det fanns nämligen inte någon skyldighet att betala denna mervärdesskatt, eftersom det var fråga om en gemenskapsintern leverans som var undantagen från skatteplikt.

23. Arex företräder däremot uppfattningen att de tjeckiska första köparna hade gjort ett gemenskapsinternt förvärv. Detta följer redan av artikel 138.2 b i mervärdesskattedirektivet, enligt vilken leverans inom gemenskapen i samband med transport under punktskatteuppskov alltid är undantagen från mervärdesskatt. Förvärvet som står i samband med denna leverans ska således beskattas, medan alla efterföljande leveranser är föremål för mervärdesskatt i Tjeckien.

24. Arex begärde först omprövning av skattemyndighetens beslut om ny beräkning och nekat avdrag vid Odvolací finanční ředitelství (myndigheten för omprövning i skatteärenden, motpart i målet vid den nationella domstolen), dock utan framgång, och överklagade därefter detta beslut. Krajský soud v Českých Budějovicích (Regiondomstolen i Budějovice, Republiken Tjeckien) ogillade överklagandet. Överklagandet av detta avgörande är anhängigt vid Nejvyšší správní soud (Högsta förvaltningsdomstolen, Republiken Tjeckien). Denna har beslutat att vilandeförklara förfarandet och hänskjuta följande frågor för förhandsavgörande till domstolen enligt artikel 267 FEUF:

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 skatt), ska denna bestämmelse då tolkas så, att när försändelsen eller transporten av varorna sker i enlighet med tillämpliga bestämmelser i punktskattedirektivet, ska en leverans som omfattas av ett förfarande enligt punktskattedirektivet 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 i övrigt 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 under punktskatteuppskov avgörande när det gäller att bestämma till vilken av flera på varandra följande leveranser som transporten ska hänföras med avseende på rätten till undantag från mervärdesskatteplikt enligt artikel 138.1 i mervärdesskattedirektivet?

25. Skattemyndigheten, Republiken Tjeckien och Europeiska kommissionen har ingett skriftliga yttranden i förfarandet inför domstolen. Dessa parter deltog även vid den muntliga förhandlingen den 13 juni 2018. Arex företräddes inte på ett lagenligt sätt vid den muntliga förhandlingen. Därför kunde inte de argument som bolaget framförde tas i beaktande.

IV. Rättslig bedömning

26. Alla tolkningsfrågorna avser artikel 138 i mervärdesskattedirektivet som reglerar undantag från skatteplikt för gemenskapsinterna leveranser. Huruvida det var riktigt att neka Arex avdragsrätt beror i slutändan på om detta undantag är tillämpligt. Om leveransen till Arex faktiskt var undantagen från skatteplikt behövde Arex över huvud taget inte betala någon mervärdesskatt till Benaft eller Kont Fuel. Bolaget skulle följaktligen inte heller ha rätt till avdrag för mervärdesskatt. Arex skulle i stället behöva kräva tillbaka de oriktigt betalda mervärdesskattebeloppen från Benaft och Kont Fuel på civilrättslig väg.

27. Även vad avser riktigheten av skattemyndighetens efterföljande beskattning av det gemenskapsinterna förvärvet (som i slutändan är ekonomiskt neutral för Arex på grund av det samtidigt beviljade avdraget) kan domstolen lämna upplysningar som är användbara för att lösa tvisten genom den begärda tolkningen av bestämmelsen.⁷ Trots att beskattning av gemenskapsinterna förvärv regleras i artikel 2.1 b i direktivet är även bestämmelserna om undantag från beskattning av gemenskapsinterna leveranser relevanta i detta sammanhang. En gemenskapsintern leverans av en vara och dess gemenskapsinterna förvärv är nämligen två sidor av samma mynt.

28. Bestämmelserna om gränsöverskridande försändelse av varor i mervärdesskattedirektivet syftar till att genomföra destinationslandsprincipen. Enligt denna princip ska det säkerställas att mervärdesskatt tas ut som en konsumtionskatt 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 a i) och artikel 40 i mervärdesskattedirektivet. För att undvika dubbelbeskattning måste dock leveransen av samma vara först undantas från beskattning i ursprungslandet.⁸ Den gemenskapsinterna leveransen och det gemenskapsinterna förvärvet är följaktligen en och samma ekonomiska händelse.⁹

29. Med de två första frågorna vill den hänskjutande domstolen få klarhet i huruvida artikel 138.2 b i mervärdesskattedirektivet innehåller en särskild reglering avseende hur den undantagna gemenskapsinterna leveransen vid gränsöverskridande transport av punktskattepliktiga varor ska fastställas.

30. Först vill den hänskjutande domstolen dock veta om artikel 138.2 b i mervärdesskattedirektivet över huvud taget är tillämplig på sådana faktiska omständigheter som de i det aktuella fallet. De två första frågorna ska därför prövas gemensamt.

31. Den tredje frågan ställs för det fall att artikel 138.2 b i direktivet inte är tillämplig i det nationella förfarandet eller det av bestämmelsen inte kan utläsas någon särskild regel om till vilken specifik transaktion en undantagen gränsöverskridande varuförflyttning ska hänföras. Den hänskjutande domstolen vill således få klarhet i vilka kriterier som ska användas för att göra en sådan klassificering. I synnerhet vill den veta huruvida det vid klassificeringen spelar någon roll att varustransporten genomförs under punktskatteuppskov. Jag kommer att pröva denna fråga efter att ha besvarat de första två tolkningsfrågorna.

A. Den första och den andra tolkningsfrågan

32. Den hänskjutande domstolen har ställt de två första frågorna eftersom den är av uppfattningen att artikel 138.2 b i direktivet inte endast föreskriver ett undantag från skatteplikt för gemenskapsintern leverans av punktskattepliktiga varor. Den anser dessutom att det är möjligt att bestämmelsen även föreskriver någonting om till vilken specifik leverans i en försäljningskedja som en varuförflyttning med skatteuppskov ska hänföras. Det framgår nämligen av artikel 138.2 b i direktivet att det alltid är den leverans som hänger samman med varustransporten i uppskovsförfarandet som ska anses vara undantagen från skatteplikt.

⁷ Domstolens strävan efter att ge de nationella domstolarna användbara upplysningar om tolkningen och tillämpningen av unionsrätten följer av fast rättspraxis; se, till exempel, dom av den 31 januari 2008, Centro Europa 7 (C-380/05, EU:C:2008:59, punkterna 49–51), dom av den 11 mars 2010, Attanasio Group (C-384/08, EU:C:2010:133, punkterna 17 och 19), dom av den 13 juli 2017, Kleinstüber, C-354/16, EU:C:2017:539, punkt 61), och dom av den 26 juli 2017, Europa Way och Persidera (C-560/15, EU:C:2017:593, punkterna 35 och 36).

⁸ Se, i detta avseende, mitt förslag till avgörande i målet EMAG Handel Eder (C-245/04, EU:C:2005:675, punkterna 23–25).

⁹ Dom av den 27 september 2007, Teleos m.fl. (C-409/04, EU:C:2007:548, punkterna 23 och 24), dom av den 18 november 2010, X (C-84/09, EU:C:2010:693, punkt 28), och dom av den 26 juli 2017, Toridas (C-386/16, EU:C:2017:599, punkt 31).

33. Artikel 138.2 b i direktivet skulle då vara den relevanta normen för att kvalificera leveransen från Doppler till de tjeckiska första köparna som den gemenskapsinterna leverans som är undantagen från skatteplikt. Alla efterföljande leveranser skulle därmed vara inomstatliga leveranser som var skattepliktiga i Tjeckien. Arex skulle då ha gjort helt rätt i att göra gällande avdrag för mervärdesskatten som bolaget betalat till Benaft och Kont Fuel.

34. En förutsättning är dock att artikel 138.2 b i direktivet över huvud taget är tillämplig på leveransen från Doppler till de tjeckiska första köparna. Den första frågan avser denna problematik (se nedan avsnitt 1). Med den andra frågan vill den hänskjutande domstolen få klarhet i huruvida det faktiskt framgår av bestämmelsen att det alltid är den leverans i en leveranskedja som sker inom ramen för uppskovsförfarandet som är den som är undantagen från skatteplikt (se nedan avsnitt 2).

1. Tillämpningsområdet för artikel 138.2 b i mervärdesskattedirektivet (fråga 1)

35. Enligt artikel 138.2 b i direktivet ska medlemsstaterna även undanta leveranser av punktskattepliktiga varor från skatteplikt vilka ”försänds eller transporteras... inom gemenskapen..., 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 uppskovsförfarandet]”. Artikel 3.1 i direktivet omfattar bland annat småföretagare.

36. Det är ostridigt att de tjeckiska första köparna inte är ”beskattningsbar[a] person[er]... vars [andra] gemenskapsinterna förvärv av varor inte är föremål för mervärdesskatt i enlighet med artikel 3.1”. Den hänskjutande domstolen frågar sig dock huruvida artikel 138.2 b i direktivet ändå är tillämplig på de tjeckiska första köparna, eftersom frasen ”vars gemenskapsinterna förvärv... inte är föremål för mervärdesskatt i enlighet med artikel 3.1” enligt dess uppfattning endast avser de omedelbart dessförinnan nämnda icke beskattningsbara juridiska personerna.

37. Detta ligger nämligen nära den tjeckiska språkversionens lydelse. I denna version talas det nämligen om *en* beskattningsbar person och *en* icke beskattningsbar person i singular, där bisatsen ”vars gemenskapsinterna förvärv...” inleds med ett relativpronomen i singular (”jejíž”). Grammatiskt hänvisar den alltså endast till den sistnämnda icke beskattningsbara juridiska personen.

38. Detta verkar dock vara en egenhet hos den tjeckiska språkversionen. De flesta andra språkversionerna syftar tillbaka på skattepliktiga och icke skattepliktiga personer i plural, varvid det aktuella relativpronomenet, som även kan syfta på ett substantiv i plural, inte grammatiskt kan förstås som en hänvisning till endast den ena av de båda personkretsarna.¹⁰

39. Det följer av domstolens praxis att alla språkversioner i princip är likvärdiga,¹¹ vilket innebär att det inte går att dra några slutsatser utifrån omständigheten att en majoritet av språkversionerna använder en viss variant av regleringen. I händelse av att det finns skillnader mellan två språkversioner av en unionsbestämmelse ska bestämmelsen i fråga tolkas mot bakgrund av sammanhanget i och ändamålet med de föreskrifter i vilka den ingår.¹²

¹⁰ Detta är åtminstone fallet i de tyska, engelska, franska, spanska, polska, bulgariska, portugisiska och italienska språkversionerna.

¹¹ Domen Cilfit m.fl. (283/81, EU:C:1982:335, punkt 18), domen EMU Tabac m.fl. (C-296/95, EU:C:1998:152, punkt 36), domen Givane m.fl. (C-257/00, EU:C:2003:8, punkt 36), och domen Kyocera (C-152/01, EU:C:2003:623, punkt 32).

¹² Dom av den 26 april 2012, DR och TV2 Danmark (C-510/10, EU:C:2012:244, punkt 45), dom av den 7 juni 2018, EP Agrarhandel (C-554/16, EU:C:2018:406, punkt 36), och dom av den 5 juni 2018, Kolev och Kostadinov (C-612/15, EU:C:2018:392, punkt 87).

40. Av en sådan tolkning framgår att artikel 138.2 b endast avser gemenskapsinterna leveranser av punktskattepliktiga varor till sådana beskattningsbara personer eller icke beskattningsbara juridiska personer vars *samtliga* andra gemenskapsinterna förvärv omfattas av artikel 3.1 i direktivet. Undantaget för gemenskapsintern leverans av punktskattepliktiga varor till ”vanliga” beskattningsbara personer följer nämligen redan av artikel 138.1 i mervärdesskattedirektivet.

41. Vid en samlad bedömning av direktivet framgår att punktskattepliktiga varor inom ramen för systemet för mervärdesskatt i princip är att anse som ”varor” i den mening som avses i artikel 138.1 i direktivet. Artikel 3.1 b i direktivet tar detta som utgångspunkt när den föreskriver ett undantag från beskattning av förvärv av ”andra... varor än... punktskattepliktiga varor”.

42. Om nu leverans av varor till beskattningsbara personer redan är undantagen enligt artikel 138.1 i direktivet, skulle artikel 138.2 b i direktivet vara överflödigt i den utsträckning som den föreskriver undantag för leverans av punktskattepliktiga varor till ”vanliga” beskattningsbara personer.

43. För att artikel 138.2 b i direktivet härvid ska få ett normerande innehåll som går utöver vad som redan föreskrivs i artikel 138.1 (jämför ordalydelsen ”[f]örutom de leveranser som avses i punkt 1...”)¹³ måste bestämmelsen avse beskattningsbara personer vars andra förvärv omfattas av artikel 3.1 i direktivet. Denna grupp skulle nämligen annars inte omfattas av undantaget i artikel 138.1, på grund av artikel 139.1 andra stycket i direktivet.

44. Förhållandet mellan artikel 138.1, artikel 139.1 andra stycket och artikel 138.2 b är således huvudregel-undantag-undantag från undantaget.

45. Enligt artikel 138.1 i direktivet är huvudregeln att gemenskapsintern leverans av varor till beskattningsbara personer i ursprungslandet är undantagen från skatt. Undantaget är dock endast giltigt om förvärvet beskattas i destinationslandet, se artikel 2.1 b i) i direktivet.¹³ Eftersom gemenskapsinterna förvärv av vissa beskattningsbara personer och icke beskattningsbara personer emellertid inte omfattas av mervärdesskatteplikt enligt artikel 3.1 i direktivet, föreskriver artikel 139.1 andra stycket att gemenskapsintern leverans till denna personkrets inte är undantagen. Gemenskapsintern leverans av varor till dessa mottagare beskattas därför med avvikelse från artikel 138.1 i direktivet i ursprungslandet.

46. Det förhåller sig dock annorlunda med leveranser till de nyss nämnda personerna, när dessa tar emot punktskattepliktiga varor som transporteras inom ramen för ett uppskovsförfarande. Sådana gemenskapsinterna leveranser undantas enligt artikel 138.2 b i direktivet – som ett undantag från undantaget – från skatteplikt i ursprungslandet. I överensstämmelse med detta beskattas förvärv av dessa varor i destinationslandet enligt artikel 2.1 b iii) i direktivet.

47. Syftet med undantaget från undantaget – vilket framgår av skäl 36 i direktivet – är att skapa en viss överensstämmelse mellan mervärdesskatt och punktskatt. Genom undantaget från undantaget blir mervärdesskatten – i likhet med punktskatten¹⁴ – utkrävbar i destinationslandet.

¹³ Se, i detta avseende, ovan punkt 28 i detta förslag till avgörande.

¹⁴ Se, i detta avseende, nedan punkt 50 i detta förslag till avgörande.

2. Vilken betydelse har bestämmelsen för att fastställa vilken leverans i en leveranskedja som är den gemenskapsinterna leverans som är undantagen från skatteplikt? (fråga 2)

48. Det följer av ovanstående överväganden att artikel 138.2 b i direktivet inte säger någonting om hur transport av en vara inom ramen för ett uppskovsförfarande ska hänföras till en viss leverans i en leveranskedja. Syftet med bestämmelsen är nämligen att undanta gemenskapsinterna leveranser av punktskattepliktiga varor i ursprungslandet från skatteplikt i symmetri med hur förvärv i destinationslandet beskattas enligt artikel 2.1 b iii i direktivet.

49. Formuleringen ”... och... transporten av varorna utförs i enlighet med artikel 7.4 och 7.5 eller artikel 16 i direktiv 92/12/EEG”, alltså inom ramen för ett uppskovsförfarande, betyder således inte att leveransen som hör samman med transporten under punktskatteuppskov alltid är den som är undantagen från mervärdesskatt. Att leveransen av varor sker under punktskatteuppskov är i stället en ytterligare *förutsättning* för att den ska vara skattefri.

50. Vid gränsöverskridande handel med punktskattepliktiga varor inträder skattskyldigheten i regel i den mottagande staten (destinationslandet)¹⁵ endast om en vara förs in i landet inom ramen för ett uppskovsförfarande.¹⁶ I annat fall inträder skattskyldigheten redan tidigare i ursprungslandet, se artikel 7.2 b i punktskattedirektivet. Det är endast om försändelsen av varorna utförs enligt förfarandet för punktskatteuppskov som det är möjligt att uppnå den överensstämmelse mellan mervärdes- och punktskatt som eftersträvas enligt skäl 36.¹⁷

51. Om varorna inte transporteras under uppskovsförfarande behövs däremot inte något ytterligare undantag från skatteplikt, varför endast artikel 139.1 andra stycket i direktivet blir tillämplig. Både punktskatt och mervärdesskatt blir i detta fall utkrävbara i ursprungslandet.

52. För övrigt berör artikel 138.2 b i direktivet inte särskilt en situation där det finns en leveranskedja, vilket redan i sig gör att det framstår som främmande att i bestämmelsen läsa in en reglering av hur en transport ska hänföras till en viss leverans av punktskattepliktiga varor.

53. De två första frågorna ska således besvaras så, att artikel 138.2 b i direktiv 2006/112 endast är tillämplig på leverans av punktskattepliktiga varor till beskattningsbara personer, om dessa personers andra förvärv enligt artikel 3.1 i samma direktiv inte är föremål för mervärdesskatt. Artikel 138.2 b i direktivet innehåller utöver undantaget från beskattning som regleras i bestämmelsen inte några regler om hur en varuförflyttning inom ramen för ett uppskovsförfarande ska hänföras till en viss leverans i en gränsöverskridande leveranskedja.

B. Den tredje tolkningsfrågan

54. Vilken leverans i kedjan i det nationella förfarandet som ska anses vara den gemenskapsinterna leveransen som är undantagen från mervärdesskatteplikt måste alltså bestämmas på grundval av huvudregeln. Den hänskjutande domstolen vill med sin tredje fråga konkret få klarhet i huruvida transporten inom ramen för ett uppskovsförfarande talar för att den gränsöverskridande transporten ska hänföras till leveransen från Doppler till de tjeckiska första köparna, trots att den genomfördes med Arex fordon och på Arex bekostnad.

¹⁵ Punktskattskyldighetens inträde i den mottagande staten är nämligen en förutsättning enligt artikel 2.1 b iii som är spegelbilden av artikel 138.2 b i direktivet.

¹⁶ Denna situation reglerades av artikel 7.4 i direktiv 92/12 vilken artikel 138.2 b i mervärdesskattedirektivet hänvisar till.

¹⁷ För handel mellan beskattningsbara personer som inte omfattas av artikel 3.1 i direktivet – som alltså inte är småföretagare – och vars gemenskapsinterna förvärv ändå omfattas av mervärdesskatt på grundval av artikel 138.1 i direktivet, tar direktivet som utgångspunkt att den gränsöverskridande transporten typiskt sett genomförs under uppskovsförfarande och att det således inte krävs någon särskild reglering.

55. Med utgångspunkt från domstolens hittillsvarande praxis gäller även för det nationella förfarandet att, i ett fall där det endast finns en enskild fysisk varuförflyttning i en försäljningskedja, det endast är en av leveranserna som kan anses vara den gemenskapsinterna leverans som således är undantagen från skatteplikt.¹⁸

56. Vilken leverans detta är beror på till vilket rättsförhållande den gränsöverskridande varuförflyttningen ska hänföras. Den gränsöverskridande försändelsen eller transporten av varan är förutsättningen som skiljer en gemenskapsintern leverans (och ett gemenskapsinternt förvärv¹⁹) från en ”vanlig” inomstatlig leverans.²⁰

57. Alla andra leveranser i försäljningskedjan som inte uppfyller rekvisitet gränsöverskridande transport ska således anses som inomstatliga leveranser i den mening som avses i artikel 14.1 i direktivet. Platsen för dessa leveranser ska då enligt artikel 32 i mervärdesskattedirektivet för alla leveranser som föregår den gemenskapsinterna som är undantagen från skatteplikt vara i ursprungslandet, och för alla efterföljande i destinationslandet.²¹

1. Hur den gränsöverskridande transporten ska hänföras till en leverans i försäljningskedjan

58. Till vilken leverans i en försäljningskedja som den gränsöverskridande transporten ska hänföras beror enligt domstolens praxis på en helhetsbedömning av samtliga omständigheter i det enskilda fallet.²²

59. I detta sammanhang har domstolen redan konstaterat att det inte spelar någon roll vem som under transporten är ägare till saken enligt nationell rätt, eller vem som faktiskt har fysisk kontroll över varan.²³ Domstolen har även fastställt att det endast utifrån den omständigheten att varan redan sålts vidare inte är möjligt att dra slutsatsen att transporten alltid ska hänföras till den efterföljande leveransen.²⁴ I denna utsträckning saknar omständigheten att en vara sålts vidare i sig betydelse för till vilken leverans varuförflyttningen ska hänföras.

60. Enligt domstolens praxis är det dock nödvändigt att ta hänsyn till vem som genomför transporten och för vems räkning den genomförs.²⁵ Närmare bestämt måste det avgörande kriteriet vara vem som under transporten bär risken för att saken går förlorad på grund av oförutsedda omständigheter.

61. I enlighet med detta har domstolen i flera fall där det varit fråga om en försäljningskedja i två led (första säljare – mellanhand – slutlig förvärvare) konstaterat att transporten inte längre kan hänföras till den ”första” leveransen om rätten att såsom ägare förfoga över varan har övergått på den slutliga förvärvaren – alltså mottagaren av den ”andra” leveransen – redan innan transporten.²⁶

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

19 Rekvisiten för gemenskapsintern leverans och gemenskapsinternt förvärv är identiska, eftersom det är fråga om en och samma ekonomiska händelse. Se i detta avseende ovan punkt 32 och fotnot 9 i detta förslag till avgörande.

20 Se dom av den 27 september 2007, Teleos m.fl. (C-409/04, EU:C:2007:548, punkt 37), liksom mitt förslag till avgörande i målet EMAG Handel Eder (C-245/04, EU:C:2005:675, punkt 41).

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

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

23 Det är otvivelaktigt att exempelvis en speditör visserligen tillfälligt faktiskt innehar den fysiska kontrollen över varan, dock inte som deltagande leverantör utan som 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).

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

25 Dom av den 16 december 2010, Euro Tyre Holding (C-430/09, EU:C:2010:786, punkt 40).

26 De avgöranden som meddelats hittills har alltid avsett kedjor som endast omfattar två leveranser efter varandra, se dom av den 16 december 2010, Euro Tyre Holding (C-430/09, EU:C:2010:786, punkt 33), dom av den 27 september 2012, VSTR (C-587/10, EU:C:2012:592, punkt 34), och dom av den 26 juli 2017, Toridas (C-386/16, EU:C:2017:599, punkt 36).

62. Den som redan förfogar över varan ”såsom ägare”²⁷ 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.²⁸ 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. Följaktligen 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.

63. Detta gäller oaktat frågan vem som i slutändan har genomfört transporten i dessa fall (det var i de omnämnda målen för det mesta mellanhänderna)²⁹ och oberoende av hur relationen mellan de som innehar rätten att förfoga över varorna ska kvalificeras rättsligt³⁰ (det vill säga huruvida parten redan är ägare eller endast har rätt att kräva överföring av äganderätten).

64. Därför skulle transporten i de hittills avgjorda målen hänföras till den leverans där mottagaren, som bar risken för att varan gick förlorad på grund av oförutsedda omständigheter (såvitt det kunnat fastställas av den nationella domstolen), var delaktig.

65. För det nationella förfarandet betyder detta att det blir avgörande huruvida Arex under den gränsöverskridande transporten av bränslet redan hade övertagit rätten att förfoga över bränslet på ett sätt som innebar att bolaget bar risken om bränslet skulle gå förlorat på grund av oförutsedda omständigheter. Detta skulle inte vara fallet om Arex under den gränsöverskridande transporten (det vill säga från raffinaderiet fram till övergången till fri omsättning i Tjeckien) endast agerade i egenskap av speditör.³¹

66. Det ankommer dock på den hänskjutande domstolen att avgöra denna fråga slutgiltigt.³²

2. Vilken betydelse har det att bränslet transporterades inom ramen för ett uppskovsförfarande?

67. Det framgår av skälen till beslutet att begära förhandsavgörande att den hänskjutande domstolen företräder uppfattningen att den gränsöverskridande transporten under punktskatteuppskov – trots att den genomfördes med hjälp av Arex fordon och på Arex bekostnad – endast kan hänföras till den första omsättningen mellan Doppler och de tjeckiska första köparna, eftersom det endast är i denna konstellation som förutsättningarna för denna typ av transport är uppfyllda. Enligt punktskattedirektivet är denna typ av transport förbehållen upplagshavare och registrerade avsändare och kan endast ske till registrerade mottagare – som Garatrans.

68. Följaktligen kan Arex inte självt inom ramen för ett uppskovsförfarande ha transporterat bränslet till en valfri ort. I normalfallet är det i stället den registrerade mottagaren som anger en plats på andra sidan gränsen där de punktskattepliktiga varorna överförs till fri omsättning. Det är först därefter som andra personer än de som anges i punktskattedirektivet får transportera varorna.

27 Detta begrepp är ett rekvisit för leverans och gemenskapsinternt förvärv – se artikel 14.1 och artikel 20.1 i direktivet – dock inte den rättsliga ställningen som ägare. Se i detta avseende dom av den 8 februari 1990, Shipping and Forwarding Enterprise Safe (C-320/88, EU:C:1990:61, punkterna 7 och 8), och dom av den 6 februari 2003, Auto Lease Holland (C-185/01, EU:C:2003:73, punkt 32).

28 Se mitt förslag till avgörande i målet EMAG Handel Eder (C-245/04, EU:C:2005:675, punkt 58).

29 Transportören eller speditören har inte rätt att förfoga över varorna som om han vore ägare till dem, se dom av den 3 juni 2010, De Fruytier (C-237/09, EU:C:2010:316, punkt 25), och dom av den 20 juni 2018, Enteco Baltic (C-108/17, EU:C:2018:473, punkt 88).

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

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

32 Se, för ett liknande resonemang, även 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).

69. Att transporten skett inom ramen för ett uppskovsförfarande kan vara en omständighet som den nationella domstolen ska beakta när den beslutar om till vilken leverans varuförflyttningen ska hänföras. Enligt skäl 36 i mervärdesskattedirektivet *bör* nämligen en överensstämmelse mellan belastning med mervärdesskatt och punktskatt uppnås. Det går dock inte av detta, till skillnad från vad den hänskjutande domstolen menar, att sluta sig till att punktskatteskyldighetens inträde hos en viss person med nödvändighet även medför att det föreligger en skattefri leverans till denna person. Denna uppfattning framfördes även av kommissionen vid den muntliga förhandlingen.

70. Som domstolen redan konstaterat i detta avseende utgörs de omständigheter som medför en skyldighet att betala mervärdesskatt, och som innebär att de lagstadgade villkoren för att ta ut skatt är uppfyllda, av leverans av varor och inte av uttaget av en punktskatt på dessa varor.³³ Mot en sådan koppling talar dessutom skillnaden i skatternas utformning, där mervärdesskatt tas ut i alla led, medan punktskatt endast tas ut en gång.

71. Den omständigheten att en transport skett inom ramen för ett uppskovsförfarande är således avgörande för bedömningen av vilken leverans som transporten ska hänföras till, endast om den påverkar vilken av parterna som bär risken under transporten.

72. Om den nationella domstolen alltså skulle komma fram till att det är Doppler som bär risken för att varan går förlorad på grund av oförutsedda händelser vid transporten inom ramen för ett uppskovsförfarande, så ska transporten – som Arex då alltså endast skulle ha genomfört i egenskap av speditör – hänföras till den första leveransen.

73. Enligt min uppfattning³⁴ är det nämligen möjligt att dra slutsatser om de olika deltagarnas roll i en leveranskedja utifrån vem som bär risken. 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. Dennes leverans måste följaktligen vara den icke skattepliktiga gemenskapsinterna leveransen.

74. Detta antagande gäller för ("vanliga") gemenskapsinterna leveranser med två parter lika väl som för kedjetransaktioner.³⁵ Naturligtvis kan det även – både i tvåpartstransaktioner och i kedjetransaktioner – finnas fall där mottagaren av varan bär risken under transporten. I en kedjetransaktion står en sådan mottagare dock nödvändigtvis alltid i slutet av kedjan (i annat fall agerar denne som leverantör). Om mottagaren däremot står i slutet på leveranskedjan finns det inget tvivel med avseende på vilket rättsförhållande (nämligen det sista) som transporten ska hänföras till.

75. Om den första säljaren bär risken för att varan går förlorad på grund av oförutsedda händelser under transporten kan denne således utgå från att dennes leverans inte är skattepliktig. Om det däremot är den första säljarens avtalspart som bär risken, beror kvalificeringen som en gemenskapsintern leverans som är undantagen från mervärdesskatteplikt på huruvida det föreligger en kedjetransaktion.

33 Dom av den 14 juli 2005, British American Tobacco och Newman Shipping (C-435/03, EU:C:2005:464, punkt 41).

34 Se ovan punkt 62 i detta förslag till avgörande.

35 I princip övergår risken för att varan går förlorad på grund av oförutsedda händelser på mottagaren först när denne kan förfoga över varan. Det kan förhålla sig annorlunda om mottagaren önskar försändelse till en viss plats.

76. För att så ska vara fallet krävs, enligt domstolens fasta praxis, att den första säljaren informeras om att dennes avtalspart redan har sålt varan vidare.³⁶ I annat fall får den första säljaren, även om denne själv inte bär risken för transporten, utgå från att omsättningen inte är skattepliktig för vederbörande, eftersom det i ett tvärsidigt förhållande även kan vara mottagaren som bär risken, utan att det upphör att vara en icke skattepliktig gemenskapsintern leverans.³⁷

77. Om denne däremot har informerats om att det är fråga om en kedjetransaktion kan denne utifrån omständigheten att en annan person bär risken för att saken går förlorad på grund av oförutsedda omständigheter dra slutsatsen att denna person i egenskap av leverantör utför en gränsöverskridande och således icke skattepliktig leverans av varan. Därmed är den första säljarens leverans skattepliktig.

3. Risken bärs av en mellanhand

78. Om den hänskjutande domstolen däremot skulle komma fram till att de tjeckiska första köparna bär risken för att varan skulle gå förlorad på grund av oförutsedda omständigheter under transporten inom ramen för ett uppskovsförfarande, så måste den andra leveransen (från de tjeckiska första köparna till nästa led i kedjan) anses vara den icke skattepliktiga leveransen.³⁸

79. Det framgår även av ovanstående överväganden att övergången av förfoganderätten på den slutliga köparen endast utgör den sista möjliga tidpunkten efter vilken en efterföljande transport inte längre kan hänföras till en av leveranserna som ligger dessförinnan.

80. Det är nämligen inte på något sätt uteslutet att transporten vid ett gemenskapsinternt förvärv i tiden ligger före övergången av rätten att förfoga över den aktuella varan. Detta är till och med normalfallet i transaktioner som inte är kedjetransaktioner. Vid en vanlig gränsöverskridande leverans övergår rätten att förfoga över varan såsom ägare till varan på mottagaren först när varan överlämnas. Trots det är det utan tvekan så, att det föreligger en icke skattepliktig leverans till denne.

81. Det var därför inte helt nödvändigt att göra det motsatslut som domstolen gjorde i ett enda avgörande – nämligen att om rätten att förfoga över varan övergår på den sista förvärvaren först i destinationslandet så måste den "första" leveransen i en kedja i två led vara den som är undantagen från skatteplikt.³⁹ Detta blir även tydligt om man betraktar försäljningskedjor med fler än två leveranser, som den i det nationella förfarandet. Om rätten att förfoga över varan övergår på den sista köparen först i destinationslandet, ligger en hel rad andra leveranser före denna, och mellan dessa är det återigen nödvändigt att avgöra vilken leverans som varuförflyttningen ska hänföras till. Det är således inte möjligt att utifrån enbart denna omständighet (övergången av förfoganderätten till den slutliga köparen i destinationslandet) dra några slutsatser om till vilken av de mellanliggande leveranserna varuförflyttningen ska hänföras. Det måste tvärtom i varje enskilt fall avgöras vem som bär risken för att varan går förlorad på grund av oförutsedda omständigheter under transporten.

36 Se dom av den 16 december 2010, Euro Tyre Holding (C-430/09, EU:C:2010:786, punkterna 34 och följande punkt), dom av den 27 september 2012, VSTR (C-587/10, EU:C:2012:592, punkt 35), och dom av den 26 juli 2017, Toridas (C-386/16, EU:C:2017:599, punkt 44).

37 Med avseende på den första säljaren måste förtroendet för dennes avtalsparts uppgifter skyddas av rättssäkerhetsskäl, med följden att det inte är möjligt att utkräva skatt från den första säljaren. Detta medför dock inte att dennes leverans faktiskt blir den icke skattepliktiga gemenskapsinterna leveransen, se dom av den 21 februari 2018, Kreuzmayr (C-628/16, EU:C:2018:84, punkt 37). I det fall som var aktuellt i målet Kreuzmayr var det endast fråga om skyddet för berättigade förväntningar hos parterna i avtalet om den andra leveransen. Ett sådant skydd nekades helt riktigt, eftersom det för de sistnämnda parterna var känt att risken för föremålen hade övergått på en av dem, se dom av den 21 februari 2018, Kreuzmayr (C-628/16, EU:C:2018:84, punkt 36).

38 Under dessa omständigheter skulle det således, trots att Arex faktiskt genomfört en gränsöverskridande transport, inte föreligga ett gemenskapsinternt förvärv. Som jag dock redan har konstaterat på ett annat ställe är platsen där transporten faktiskt påbörjades inte av avgörande betydelse vid fastställandet av vilken leverans som är den icke skattepliktiga gemenskapsinterna leveransen; se, i detta avseende, mitt förslag till avgörande i målet EMAG Handel Eder (C-245/04, EU:C:2005:675, punkt 40).

39 Se dom av den 16 december 2010, Euro Tyre Holding (C-430/09, EU:C:2010:786, punkt 45).

V. Förslag till avgörande

82. Mot bakgrund av det ovan anförda föreslår jag att domstolen ska besvara Nejvyšší správní souds (Högsta förvaltningsdomstolen, Republiken Tjeckien) tolkningsfrågor på följande sätt:

1. Artikel 138.2 b i direktiv 2006/112/EG är endast tillämplig på leverans av punktskattepliktiga varor till beskattningsbara personer vars andra förvärv enligt artikel 3.1 i samma direktiv inte är föremål för mervärdesskatt. Artikel 138.2 b i direktivet innehåller utöver det där föreskrivna undantaget från beskattning inte några regler om hänförandet av en varuförflyttning, som sker inom ramen för ett uppskovsförfarande, till en viss leverans i en gränsöverskridande leveranskedja.
2. När den enda gränsöverskridande varuförflyttningen ska hänföras till en viss leverans i en leveranskedja är det avgörande kriteriet vem som vid transporten av varan till ett annat led i leveranskedjan bär risken för att varan går förlorad på grund av oförutsedda händelser.