

62016CC0374

FORSLAG TIL AFGØRELSE FRA GENERALADVOKAT

N. WAHL

fremsat den 5. juli 2017 (1)

Forenede sager C-374/16 og C-375/16

RGEX GmbH, under afvikling, repræsenteret ved likvidator Rochus Geissel

mod

Finanzamt Neuss (sag C-374/16)

og

Finanzamt Bergisch Gladbach

mod

Igor Butin (sag C-375/16)

(anmodning om præjudiciel afgørelse indgivet af Bundesfinanzhof (forbundsdomstol i skatte- og afgiftsretlige sager, Tyskland))

»Fælles merværdiafgiftssystem – direktiv 2006/112/EF – artikel 178, litra a) – fradragsret – betingelser for udøvelse – artikel 226, nr. 5) – nødvendige oplysninger på fakturaer – den afgiftspligtige persons adresse – god tro ved opfyldelse af kravene til fradrag af indgående afgift – unddragelse af loven eller retsmisbrug – nationale procedurer – effektivitetsprincippet«

I. Indledning

1.

Nærværende sager rejser to spørgsmål om fortolkning af EU-bestemmelserne om merværdiafgift (»moms«).

2.

Det første spørgsmål vedrører fortolkningen af kravet fastsat i artikel 226, nr. 5), i Rådets direktiv 2006/112/EF af 28. november 2006 om det fælles merværdiafgiftssystem (herefter »momsdirektivet«) (2) om angivelse af den afgiftspligtige persons adresse på en faktura. Den forelæggende ret – to forskellige kamre af Bundesfinanzhof (forbundsdomstol i skatte- og afgiftsretlige sager, Tyskland) – ønsker oplyst, om begrebet »adresse« skal opfattes som det sted, hvor den afgiftspligtige person udøver sin erhvervsvirksomhed, eller om det er tilstrækkeligt, at sidstnævnte blot kan kontaktes dér.

3.

Det andet spørgsmål drejer sig om, hvorvidt og efter hvilke procedurer en afgiftspligtig person kan hævde at have været i god tro med hensyn til fakturaernes formelle rigtighed, når myndigheden

konstaterer, at ophavsmanden til de pågældende fakturaer er involveret i en sag om svig eller misbrug, med henblik på at fradrage indgående moms.

II. Retsforskrifter

A. EU-retten

4.

Momsdirektivets artikel 168 fastsætter:

»I det omfang varer og ydelser anvendes i forbindelse med hans afgiftspligtige transaktioner, hvoraf der er betalt moms, har den afgiftspligtige person i den medlemsstat, hvor han foretager transaktionerne, ret til i den afgift, der påhviler ham, at fradrage følgende beløb:

a)

den moms, som skal betales eller er betalt i nævnte medlemsstat for varer og ydelser, der er eller vil blive leveret til ham af en anden afgiftspligtig person

[...]«

5.

Artikel 178 i momsdirektivet, der fandt anvendelse på tidspunktet for de faktiske omstændigheder i sag C-375/16, fastsætter (3):

»For at kunne udøve sin fradragsret skal den afgiftspligtige person opfylde følgende betingelser:

a)

for det i artikel 168, litra a), omhandlede fradrag — for så vidt angår levering af varer og ydelser — være i besiddelse af en faktura, der er udfærdiget i overensstemmelse med afsnit XI, kapitel 3, afdeling 3-6

[...]«

6.

Momsdirektivets artikel 226 fastsætter:

»Med forbehold af særbestemmelserne i dette direktiv er det med henblik på momsen kun obligatorisk at anføre følgende oplysninger på de fakturaer, der udstedes i medfør af bestemmelserne i artikel 220 og 221:

[...]

5)

den afgiftspligtige persons og kundens fulde navn og adresse

[...]«

B. National ret

7.

§ 14 i Umsatzsteuergesetz (den tyske momslov, herefter »UStG«) fastsætter:

»(1)

Ved faktura forstås ethvert dokument, hvorved der sker afregning for en leverance eller en anden ydelse, uanset hvorledes dette dokument betegnes mellem de handlende. Ægtheden af fakturaens oprindelse, dens indholds integritet og dens læselighed skal være sikret. Ægtheden af oprindelsen vil sige sikkerhed for fakturaudstederens identitet [...]

[...]

(4)

En faktura skal indeholde følgende oplysninger:

1.

leverandørens og kundens fulde navn og adresse [...]«.

8.

UStG's § 15 bestemmer:

»(1)

Den erhvervsdrivende kan fradrage følgende beløb som indgående afgifter:

1.

afgifter, der skyldes efter loven for varer og andre ydelser, der af en anden erhvervsdrivende er udført for hans virksomhed. Udøvelsen af fradragsretten forudsætter, at den erhvervsdrivende er i besiddelse af en faktura, som er udstedt i henhold til bestemmelserne i § 14 og 14a.«

9.

§ 163 i Abgabenordnung (den tyske afgiftslov, herefter »AO«) fastsætter:

»Der kan fastsættes lavere afgifter eller undlades at tage hensyn til beskatningsfaktorer, som forhøjer afgiften, når det fremgår, at afgiftens opkrævning i konkrete tilfælde vil være urimelig. [...]«

10.

AO's § 227 fastsætter:

»Skatte- og afgiftsmyndighederne kan helt eller delvist eftergive skyldige skatter eller afgifter, såfremt opkrævningen af disse efter de foreliggende omstændigheder i det enkelte tilfælde vil være urimelig; under samme forudsætninger kan allerede betalte beløb refunderes eller modregnes.«

III. De faktiske omstændigheder, retsforhandlingerne og de præjudicielle spørgsmål

A. Sag C-374/16

11.

RGEX GmbH er et selskab med begrænset ansvar, der handlede med motorkøretøjer. Selskabet blev oprettet i 2007 og har været under afvikling siden 2015. Eneste selskabsdeltager og direktør for RGEX var Rochus Geissel, som nu repræsenterer selskabet som likvidator.

12.

I sin momsangivelse for 2008 angav RGEX bl.a. momsfrie leverancer af motorkøretøjer inden for EU og fradrag af indgående moms på 1985443,42 EUR vedrørende 122 køretøjer erhvervet fra selskabet EXTEL GmbH.

13.

Det på daværende tidspunkt kompetente Finanzamt (afgiftsmyndighed, Tyskland) tog ikke RGEX' angivelser til følge og fastsatte momsen for 2008 ved afgørelse af 31. august 2010 i overensstemmelse med resultaterne af to ekstraordinære momskontroller. Det fastslås i afgørelsen, at leverancerne af køretøjer til Spanien, der var angivet som momsfrie leverancer inden for EU, var afgiftspligtige, fordi de pågældende køretøjer i virkeligheden ikke var blevet sendt til Spanien, men derimod var blevet solgt i Tyskland. De angivne indgående momsbeløb på grundlag af fakturaer fra EXTEL kunne ikke fradrages, da der var tale om et fiktivt firma, som ikke havde hjemsted på faktureringsadressen.

14.

RGEX klagede over afgørelsen, men klagen blev ikke taget til følge. Efterfølgende anlagde selskabet sag til prøvelse af afgørelsen ved den kompetente Finanzgericht (domstol i skatte- og afgiftsretlige sager, Tyskland,).

15.

Finanzgericht (domstol i skatte- og afgiftsretlige sager) gav i vid udstrækning sagsøgte medhold. Finanzgericht fastslog, at den adresse, som EXTEL havde anført på sine fakturaer, ganske vist var virksomhedens vedtægtsmæssige hjemsted, men at der blot var tale om en »postkasseadresse«. På den pågældende adresse kunne EXTEL alene nås ad postvejen. Der fandtes ganske vist et bogføringskontor på adressen, men ingen af EXTEL's erhvervsmæssige aktiviteter fandt sted dér. Finanzgericht (domstol i skatte- og afgiftsretlige sager) afviste også RGEX' argumenter om angivelige berettigede forventninger. Efter rettens opfattelse indebærer UStG's § 15 nemlig ingen beskyttelse af god tro med hensyn til opfyldelsen af betingelserne for fradrag. Derfor kan der højst tages hensyn til spørgsmål om beskyttelse af den berettigede forventning inden for rammerne af en særskilt procedure om anvendelse af en rimelighedsforanstaltning i henhold til AO's §§ 163 og 227.

16.

RGEX har appelleret dommen afsagt af Finanzgericht til Bundesfinanzhof (forbundsdomstol i skatte- og afgiftsretlige sager). Idet retten er i tvivl om den korrekte fortolkning af EU-lovgivningen, har den besluttet at udsætte sagen og forelægge Domstolen følgende præjudicielle spørgsmål:

»1)

Indeholder en faktura, som i henhold til artikel 168, litra a), sammenholdt med artikel 178, litra a), i [momsdirektivet], er nødvendig for at gøre brug af retten til at fradrage indgående moms, den

»fulde adresse« som omhandlet i [samme direktivs] artikel 226, nr. 5), [...], hvis leverandøren i den faktura, som han har udstedt for leverancen, anfører en adresse, på hvilken han ganske vist kan nås ad postvejen, men hvor han ikke udøver nogen erhvervsvirksomhed?

2)

Er artikel 168, litra a), sammenholdt med artikel 178, litra a), i [momsdirektivet], under hensyntagen til kravet om effektivitet til hinder for en national praksis, som kun tager hensyn til god tro hos kunden med hensyn til opfyldelse af betingelserne for fradrag uden for afgiftsfastsættelsesproceduren i forbindelse med en særskilt rimelighedsprocedure? Kan [momsdirektivets] artikel 178, litra a), [...] påberåbes i denne henseende?»

B. Sag C-375/16

17.

Igor Butin, som handler med motorkøretøjer i Tyskland, fradrog indgående moms på grundlag af fakturaer for en række køretøjer købt af firmaet »Z« med henblik på videresalg. Da Z's handel udelukkende var internetbaseret, blev køretøjerne undertiden leveret til Igor Butin eller dennes medarbejdere på den gade, hvor Z havde sit hjemsted – selv om Z ikke drev handel fra den pågældende adresse – og undertiden på offentlige pladser, f.eks. banegårdspladser.

18.

I forbindelse med en momskontrol, som blev gennemført hos Igor Butin, konkluderede revisoren, at de indgående momsbeløb på regningerne fra Z ikke kunne fradrages, da den leverandøradresse, som Z havde anført på fakturaerne, ikke var korrekt. Der fandtes intet på den adresse, som tydede på en virksomhed, da adressen fungerede som en postkasseadresse, hvor Z blot hentede posten. Revisoren konkluderede, at Z ikke havde noget fast forretningssted i Tyskland.

19.

Den kompetente afgiftsmyndighed var enig heri og udstedte den 13. september 2013 ændrede momsopgørelser for 2009-2011. Ved afgørelse af 1. oktober 2013 afviste myndigheden Igor Butins begæring om en undtagelsesvis momsansættelse af rimelighedshensyn i henhold til AO's § 163.

20.

Igor Butin indbragte afgørelsen fra afgiftsmyndigheden for Finanzgericht, som gav sagsøgeren medhold. Retten var af den opfattelse, at angivelsen af en adresse på en faktura som omhandlet i UStG's § 14, stk. 4, første punktum, nr. 1), ikke kræver, at der skal finde erhvervsmæssige aktiviteter sted på adressen. I betragtning af den tekniske udvikling og de ændrede forretningsmetoder fandt retten, at den eksisterende nationale retspraksis var forældet. Finanzgericht tog i øvrigt også sagsøgerens subsidiære påstand om undtagelsesvis afgiftsfastsættelse af rimelighedshensyn til følge. Efter rettens opfattelse havde Igor Butin gjort alt, hvad der med rimelighed kunne forlanges af ham, for at kontrollere Z's egenskab af erhvervsdrivende og rigtigheden af fakturaoplysningerne.

21.

Afgiftsmyndigheden har appelleret afgørelsen til Bundesfinanzhof (forbundsdomstol i skatte- og afgiftsretlige sager). Da denne ret er i tvivl om den korrekte fortolkning af EU-lovgivningen, har den besluttet at udsætte sagen og forelægge Domstolen følgende præjudicielle spørgsmål:

»1)

Forudsætter [momsdirektivets] artikel 226, nr. 5), [...] angivelse af en adresse for den afgiftspligtige person, på hvilken han udøver sine erhvervsaktiviteter?

2)

Såfremt [det] første spørgsmål besvares benægtende:

a)

Er en postkasseadresse tilstrækkelig som angivelse af adressen i henhold til momsdirektivets artikel 226, nr. 5)?

b)

Hvilken adresse skal en afgiftspligtig person, som driver en virksomhed (f.eks. med internethandel), der ikke råder over et forretningslokale, angive på fakturaen?

3)

Skal momsfradraget, såfremt de formelle fakturakrav som omhandlet i momsdirektivets artikel 226 ikke er opfyldt, altid indrømmes, hvis der ikke foreligger momssvig, eller den afgiftspligtige person ikke vidste eller kunne vide, at han var inddraget i et tilfælde af svig, eller forudsætter princippet om beskyttelse af den berettigede forventning i dette tilfælde, at den afgiftspligtige person har gjort alt, hvad der med rimelighed kan forlanges af ham, for at kontrollere fakturaoplysningernes rigtighed?»

C. Sagens behandling ved Domstolen

22.

Ved kendelse afsagt af Domstolens præsident den 22. juli 2016 er sagerne C-374/16 og C-375/16 blevet forenet med henblik på den skriftlige forhandling og dommen.

23.

Der er blevet indgivet skriftlige indlæg af Igor Butin, den tyske og østrigske regering samt Europa-Kommissionen.

IV. Analyse

A. Indledende bemærkninger

24.

Indledningsvis skal det bemærkes, at det fremgår af Domstolens faste praksis, at fradragsordningen tager sigte på i fuldt omfang at aflaste den erhvervsdrivende for den moms, som skyldes eller er erlagt i forbindelse med samtlige af hans økonomiske aktiviteter. Princippet om afgiftsneutralitet, som ligger til grund for det fælles momssystem, sikrer, at afgiftsbyrden er

fuldstændig neutral over for enhver økonomisk virksomhed, uanset denne virksomheds formål eller resultater, forudsat at sådan virksomhed i sig selv er momspligtig (4). Princippet om afgiftsneutralitet på momsområdet er udtryk for ligebehandlingsprincippet (5).

25.

Momsdirektivets artikel 168, litra a), opregner de materielle betingelser for fradrag af indgående moms. For at erhvervsdrivende kan udøve denne ret, skal tre betingelser være opfyldt. For det første skal den berørte part være afgiftspligtig i dette direktivs forstand. For det andet skal de varer eller ydelser, der påberåbes til støtte for denne ret, anvendes i et efterfølgende led af den afgiftspligtige person i forbindelse med den pågældendes egne afgiftspligtige transaktioner. For det tredje skal de pågældende varer eller ydelser leveres af en anden afgiftspligtig person i et forudgående led (6).

26.

Med hensyn til de formelle betingelser for fradragsretten fastsætter momsdirektivets artikel 178, litra a), at den afgiftspligtige person skal være i besiddelse af en faktura, der er udfærdiget i overensstemmelse med direktivets afsnit XI, kapitel 3, afdeling 3-6 (7). Blandt disse bestemmelser er direktivets artikel 226 særligt relevant for denne sag, da den indeholder en liste over oplysninger, der skal anføres på en faktura. Den femte oplysning på listen er »den afgiftspligtige persons og kundens fulde navn og adresse«.

27.

De materielle betingelser for fradrag af indgående moms er ikke relevante i denne sag. De præjudicielle spørgsmål vedrører kun opfyldelsen af de formelle betingelser for fradragsretten set under to synsvinkler. For det første ønsker den forelæggende ret en fortolkning af begrebet »adresse« som omhandlet i momsdirektivets artikel 226. Såfremt Domstolen måtte fortolke begrebet som den adresse, hvor leverandøren af varerne eller tjenesteydelserne udøver sin erhvervsvirksomhed, ønsker den forelæggende ret for det andet oplyst, under hvilke omstændigheder den afgiftspligtige person alligevel kan gøre gældende, at han var i god tro med hensyn til, at betingelserne i momsdirektivets artikel 226, nr. 5), var opfyldt.

B. Det første spørgsmål i sag C-374/16 og de to første spørgsmål i sag C-375/16

28.

Med sit første spørgsmål i sag C-374/16 og de to første spørgsmål i sag C-375/16, som jeg vil behandle under ét, ønsker den forelæggende ret nærmere bestemt oplyst, om momsdirektivets artikel 226, nr. 5), er til hinder for en national lovgivning, der gør retten til at fradrage moms betinget af, at adressen, hvor udstederen udøver sin erhvervsvirksomhed, er anført på fakturaen.

29.

Ifølge forelæggelsesafgåelsen kræver UStG efter de nationale domstoles traditionelle fortolkning, at »adressen« på fakturaen er det sted, hvor udstederen udøver sin erhvervsvirksomhed. I hovedsagerne blev fakturaerne fra to virksomheder på grundlag af denne retspraksis anset for at være i strid med UStG, fordi udstederen kun anførte en postkasseadresse. Derfor kunne den pågældende erhvervsdrivendes kunder, såsom sagsøgerne i hovedsagerne, ikke påberåbe sig fakturaerne udstedt af sidstnævnte med henblik på fradrag af indgående moms.

30.

Af de grunde, som jeg vil gøre rede for i det følgende, er jeg af den opfattelse, at momsdirektivets artikel 226, nr. 5), er til hinder for en national lovgivning, der gør retten til at fradrage indgående moms betinget af, at den adresse, hvor udstederen udøver sin erhvervsvirksomhed, er anført på fakturaen.

1. Visse relevante principper

31.

For det første danner visse vigtige principper, der følger af fast retspraksis, grundlag for vurderingen af begrebet »adresse«.

32.

Det fremgår af Domstolens faste praksis, at retten til at fradrage moms er et centralt element i det momssystem, der blev indført med momsdirektivet, og derfor i princippet ikke kan begrænses (8). Der skal indrømmes fradrag for indgående moms, hvis de materielle betingelser herfor er opfyldt, selv om de afgiftspligtige ikke måtte have opfyldt visse formelle betingelser. Nærmere bestemt har Domstolen fastslået, at besiddelse af en faktura, som indeholder de oplysninger, der er nævnt i medfør af momsdirektivets artikel 226, udgør en formel betingelse og ikke en materiel betingelse med hensyn til retten til momsfradrag (9).

33.

Herudover fastsætter momsdirektivets artikel 226, at det med forbehold af særbestemmelserne i direktivet med henblik på moms kun er obligatorisk at anføre de i artiklen anførte oplysninger på de fakturaer, der udstedes i medfør af bestemmelserne i direktivets artikel 220 og 221. Ifølge fast retspraksis kan medlemsstaterne derfor ikke frit gøre udøvelsen af retten til at fradrage moms afhængig af overholdelse af betingelser vedrørende fakturaers indhold, som ikke udtrykkeligt følger af momsdirektivets bestemmelser (10).

34.

I de ovennævnte sager har Domstolen konsekvent anlagt en realistisk og pragmatisk tilgang til fortolkningen af momsreglerne frem for en mere formalistisk tilgang. Der synes således at være en uoverensstemmelse mellem denne tilgang og nationale foranstaltninger, som ikke kun fortolker betingelsen om »adresse« på en faktura særdeles snævert og formalistisk, men også tillægger en manglende opfyldelse af det pågældende krav vidtrækkende konsekvenser.

2. Ordlydsfortolkning af momsdirektivets artikel 226, nr. 5)

35.

For det andet er der som fremhævet af Kommissionen intet i momsdirektivets tekst, der støtter en sådan snæver fortolkning af dette krav.

36.

Den normale betydning af begrebet (11) henviser til enhver form for adresse, herunder en »postkasseadresse«, forudsat at personen rent faktisk kan kontaktes på den pågældende adresse.

37.

Den generelle sprogbrug i momsdirektivets artikel 9, stk. 1, ved definitionen af en afgiftspligtig

person (12) støtter ligeledes denne opfattelse.

3. Formålsbestemt fortolkning af momsdirektivets artikel 226, nr. 5)

38.

For det tredje og mere vigtigt er en snæver fortolkning af begrebet »adresse« ikke begrundet ud fra fakturaens funktion i momssystemet.

39.

Som Domstolen har fremhævet, dokumenterer fakturaen den økonomiske transaktion, hvilket gør det muligt for den kompetente skattemyndighed for det første at kontrollere, om fakturaudstederen betaler og angiver skyldig afgift, og for det andet at efterprøve, om den afgiftspligtige person har ret til momsfradrag for de varer eller tjenesteydelser, som vedkommende modtager (13). Som sådan er fakturaen for sidstnævnte det væsentlige bevis for den pågældendes ret til at fradrage indgående moms.

40.

Forpligtelsen i momsdirektivets artikel 226, nr. 5), til at medtage udstederens adresse på fakturaen skal ses i lyset af fakturaens dobbelte funktion. Angivelsen af fakturaudstederens adresse på fakturaen har – sammenholdt med vedkommendes navn og momsregistreringsnummer – til formål at knytte en forbindelse mellem en given økonomisk transaktion og en bestemt erhvervsdrivende, nemlig fakturaudstederen (14). Med andre ord giver det mulighed for at identificere fakturaudstederen.

41.

Denne identifikation er væsentlig for afgiftsmyndighederne, således at de kan foretage den nødvendige kontrol af, om momsbeløbet bliver angivet og betalt (15). Identifikationen giver også den afgiftspligtige person mulighed for at kontrollere, om udstederen er afgiftspligtig ifølge momsreglerne.

42.

På denne baggrund deler jeg ikke den østrigske og tyske regerings opfattelse af, at det – for at kunne identificere fakturaudstederen korrekt og kontakte ham – er nødvendigt, at der foregår en konkret erhvervsaktivitet, eller at den erhvervsdrivendes forretning fysisk findes på den adresse, der er anført på fakturaen. I overensstemmelse med momsdirektivets artikel 226 skal fakturaen nemlig også omfatte en række andre oplysninger, som tjener det formål. Blandt disse er vare- eller tjenesteydelsesleverandørens momsregistreringsnummer af særlig betydning. Det nummer kan let kontrolleres af myndighederne. Endvidere kan hvem som helst også kontrollere gyldigheden af det pågældende nummer, bl.a. online.

43.

Det bør ikke glemmes, at virksomheder for at få et momsregistreringsnummer skal gennemføre en registreringsproces, hvor de skal indgive en lokal momsregistreringsblanket sammen med fornøden dokumentation. Medlemsstaterne har ifølge momsreglerne pligt til at lagre visse data (16). Således skal medlemsstaterne indsamle en række oplysninger om alle de erhvervsdrivende, der har fået tildelt et momsregistreringsnummer (17). De behøver naturligvis ikke – kun eller især – at se på den adresse, der er anført på en faktura, for at identificere udstederen og fastslå, hvor og hvordan den pågældende kan kontaktes.

4. Fortolkning på nutidige vilkår

44.

For det fjerde er kravet om at udøve erhvervsaktivitet (eller alternativt at have lokaler) på den på fakturaen anførte adresse – som det blev fremhævet af den forelæggende ret – ikke overbevisende i lyset af de forskellige måder, hvorpå virksomheder er organiseret, og erhvervsaktiviteter udøves. Det gælder især på baggrund af den seneste udvikling i økonomien, bl.a. på grund af e-handel, deling af kontorer og distancearbejde.

45.

Under hensyntagen til denne udvikling er det til tider vanskeligt at knytte en erhvervsaktivitet til et bestemt fysisk sted. Som Igor Butin har fremhævet i sit skriftlige indlæg, er det i dag muligt blot med en computer og en internetforbindelse at drive en virksomhed med køb og videresalg af varer på en internetplatform fra omtrent alle steder i verden.

46.

Kravet om at udøve erhvervsaktivitet på den adresse, der er anført på fakturaen (eller at have lokaler), ville derfor være problematisk for de virksomheder, som ikke (helt eller delvis) driver virksomhed fra et bestemt sted.

47.

Det kan ikke hævdes, at denne manglende forbindelse mellem forretningslokalet og et bestemt sted er et nyt fænomen, som EU-lovgiver ikke har taget i betragtning i det gældende momsdirektiv. Momsdirektivet blev omarbejdet i 2006, hvor EU's økonomi allerede var stærkt præget af digitaliseringsprocessen. Faktisk omhandler en række bestemmelser i direktivet spørgsmål som f.eks. elektronisk kommunikation og tjenester, der leveres ad elektronisk vej (18).

5. Fortolkning i lyset af Domstolens hidtidige praksis

48.

For det femte synes det vanskeligt, som den forelæggende ret selv har bemærket, at forene den »traditionelle« fortolkning af momsloven med Domstolens seneste praksis, og især med dommen i PPUH Stehcamp-sagen (19).

49.

I den nævnte sag fastslog Domstolen, at sagsøgeren måtte fradrage moms baseret på fakturaer udstedt af en ifølge den nationale ret ikke eksisterende erhvervsdrivende. Ved bedømmelse af de faktiske omstændigheder i sagen havde den nationale ret bemærket, at den bygning, der i selskabsregistret var angivet som selskabets hjemsted, var i »forfalden stand«. Domstolen var

imidlertid af den opfattelse, at det forhold, at der ikke kunne udøves virksomhed på selskabets hjemsted, »ikke udelukke[de], at denne virksomhed [kunne] udøves andre steder end på hjemstedet«. Domstolen tilføjede, at »[n]avnlig forholder det sig således, at når den omhandlede virksomhed består i vareleveringer, der foretages inden for rammerne af flere successive salg, kan den første erhverver og videresælger af disse varer nøjes med at give ordrer til den første sælger om at transportere de pågældende varer direkte til den anden erhverver uden nødvendigvis selv at råde over de opbevaringsfaciliteter og de transportmidler, som er nødvendige for gennemførelsen af den omhandlede varelevering« (20).

50.

Dommen støtter det synspunkt, at det med henblik på retten til at fradrage moms for modtageren af varerne og tjenesteydelserne ikke er et krav, at erhvervsvirksomheden udøves på den adresse, der er anført på fakturaen. Det er således tilstrækkeligt, at leverandøren hurtigt og effektivt kan kontaktes på den pågældende adresse.

51.

I modsætning til bemærkningerne fra den tyske og østrigske regering rejses der ikke tvivl om det standpunkt i Domstolens dom i Planzer Luxembourg-sagen (21).

52.

Den nævnte sag vedrørte et andet juridisk spørgsmål end de foreliggende sager. I Planzer Luxembourg-sagen blev Domstolen anmodet om at afgøre, om en virksomhed faktisk var etableret i Den Europæiske Union. Med henblik herpå fortolkede Domstolen bl.a. udtrykkene »hjemsted« og »fast forretningssted« ifølge trettende direktiv (22). De kriterier, som Domstolen nævner i denne sag – og som den tyske og østrigske regering henviser til – er derfor relevante ved vurderingen af, om en virksomhed faktisk er etableret i Den Europæiske Union, men de giver ingen nyttige fortolkningselementer til at afgøre, hvilken adresse der kan anføres på fakturaen.

53.

På baggrund af det foregående foreslår jeg Domstolen at besvare det første spørgsmål i sag C-374/16 og de to første spørgsmål i sag C-375/16 således, at momsdirektivets artikel 226, nr. 5), er til hinder for en national lovgivning, der gør retten til at fradrage moms betinget af, at den adresse, hvor udstederen udøver sin erhvervsvirksomhed, er anført på fakturaen.

C. Det andet spørgsmål i sag C-374/16 og det tredje spørgsmål i sag C-375/16

54.

Det andet spørgsmål i sag C-374/16 og det tredje spørgsmål i sag C-375/16 vedrører konsekvenserne af, at en afgiftspligtig person er i god tro med hensyn til, at fakturaer udstedt af en anden afgiftspligtig person er formelt korrekte. Den forelæggende ret ønsker nærmere bestemt oplyst, om og i givet fald hvordan en afgiftspligtig person skal kunne påberåbe sig god tro, når adressen på fakturaen er ufuldstændig eller fejlagtig.

55.

Eftersom disse spørgsmål er baseret på den forudsætning, at en afgiftspligtig person skal udøve erhvervsvirksomhed på den adresse, der er anført på fakturaen, er det ikke nødvendigt at besvare dem i lyset af det svar, der er foreslået på det første spørgsmål i sag C-374/16 og de første to spørgsmål i sag C-375/16.

56.

Alligevel vil jeg behandle de problemstillinger, som spørgsmålene rejser, i tilfælde af at Domstolens svar på de foregående spørgsmål måtte afvige fra det synspunkt, som jeg har givet udtryk for ovenfor. Jeg vil især fokusere på, om og i givet fald hvordan en afgiftspligtig person skal kunne påberåbe sig god tro om, at fakturaudstederens adresse er formelt korrekt, når myndigheden finder, at sidstnævnte kan være involveret i svig eller uregelmæssigheder.

1. God tro om fakturaens integritet

57.

Spørgsmålet om svig eller uregelmæssigheder synes relevant i denne sag, da der i begge forelæggelsesafgørelser i hovedsagerne er opstået spørgsmål om den svigagtige karakter af udstederens udfærdigelse af fakturaerne eller af transaktionerne i forbindelse med de pågældende fakturaer.

58.

Det skal i denne forbindelse bemærkes, at Domstolen for nylig i PPUH Stehcemp-sagen har fastslået, at en afgiftspligtig person mister sin fradragsret, når den pågældende vidste eller burde have vidst, at vedkommende ved erhvervelse af en vare medvirkede til en transaktion, der var led i momssvig. Når de materielle og formelle betingelser for fradragsrettens indtræden og udøvelse er opfyldt, er det derimod ikke foreneligt med momsdirektivet »at pålægge en sanktion over for en afgiftspligtig person, der ikke vidste eller kunne have vidst, at den omhandlede transaktion var led i en af leverandøren begået svig, eller at en anden transaktion, som udgør en del af leveringskæden og ligger før eller efter den af nævnte afgiftspligtige person gennemførte transaktion, var behæftet med momssvig, ved at nægte at indrømme denne ret« (23). Det er udtrykket i EU-lovgivningen for det princip, som den forelæggende ret kalder »god tro« eller »en berettiget forventning«.

59.

Derfor kan en afgiftspligtig person blive nægtet fradragsretten, såfremt det påvises, at han handlede uforsvarligt, idet han ikke udviste den omhu, der kan forventes af en rimeligt velunderrettet erhvervsdrivende (24). De foranstaltninger, som i et konkret tilfælde med rimelighed kan kræves af en afgiftspligtig person, der skal sikre sig, at den pågældendes transaktioner ikke er led i svig eller misbrug, afhænger i det væsentlige af omstændighederne i det nævnte konkrete tilfælde (25). Det er dog urimeligt at forpligte en afgiftspligtig person til at foretage dybtgående eller langvarige kontroller af, at de formelle data i hver enkelt faktura fra alle den pågældendes leverandører er nøjagtige og korrekte. Det ville hverken praktisk eller økonomisk kunne lade sig gøre.

60.

Endvidere har Domstolen allerede fastslået, at det i princippet påhviler »afgiftsmyndighederne at foretage den nødvendige kontrol hos den afgiftspligtige person med henblik på såvel at opfange momsuregelmæssigheder og svig som at pålægge den afgiftspligtige person, der har begået

disse uregelmæssigheder eller denne svig, sanktioner« (26).

61.

Når en afgiftspligtig person finder konkrete tegn, der synes at pege på svig eller misbrug, kan han naturligvis forventes at foretage visse supplerende forespørgsler vedrørende sin leverandør for at kontrollere leverandørens pålidelighed (27). I betragtning af risikoen for, at fradragsretten kan nægtes, kan afgiftsmyndighederne dog heller ikke i dette tilfælde pålægge en afgiftspligtig person at foretage komplekse og vidtrækkende kontroller og dermed de facto overføre deres egne undersøgelsesopgaver til ham (28). Det er f.eks. utænkeligt, at en afgiftspligtig person skulle være forpligtet til at kontrollere, at en leverandørs adresse på en faktura faktisk er det sted, hvor sidstnævnte udøver sin erhvervsvirksomhed eller har sit forretningssted, eller at leverandøren er lovligt eller faktisk etableret på den pågældende adresse.

62.

Således kan fradragsretten nægtes, såfremt den afgiftspligtige person ikke var i god tro om, hvorvidt der forelå hermed forbundet svig eller misbrug (fordi han var eller burde have været klar over det). Mere vigtigt er det dog, at dette gælder, uanset om de formelle betingelser i fakturaerne vedrørende de pågældende transaktioner er opfyldt.

63.

Hvis der med andre ord under visse omstændigheder skulle være en mere kompleks pligt til at udvise rettidig omhu, hvorefter en afgiftspligtig person skal være mere forsigtig i sine handelsforbindelser med en leverandør, kan denne pligt kun udledes af den omstændighed, at den afgiftspligtige person var eller burde have været klar over, at sidstnævnte muligvis havde begået svig eller uregelmæssigheder. Denne pligt kan omvendt ikke blot være begrundet i, at adressen på en faktura er ufuldstændig, fejlbehæftet eller ikke er ægte. For det første er det vanskeligt at fastslå, om adressen er korrekt, medmindre fejlen er åbenbar. For det andet kan fejlen også se ud til blot at være en forglemmelse, hvilket det kan være svært for en afgiftspligtig person at bemærke.

64.

Derfor giver Domstolens praksis ikke mulighed for en fortolkning af momsreglerne som f.eks. den, der er foreslået af den forelæggende ret, hvorefter der – hvis de formelle fradragsbetingelser ikke er opfyldt – kun skal bevilges fradrag, når den afgiftspligtige person har truffet alle foranstaltninger, som med rimelighed kan forlanges af ham, for at overbevise sig om rigtigheden af fakturaoplysningerne. Denne fortolkning ville de facto indføre en væsentlig begrænsning af fradragsretten, som momsreglerne ikke giver belæg for.

65.

Denne fortolkning ville også bevirke, at bevisbyrden uretmæssigt blev lagt over på modtageren af fakturaerne vedrørende mulig indblanding i eller kendskab til svigen. For at følge op på det, jeg anførte ovenfor i punkt 60, har Domstolen fastslået, at »[d]et påhviler de skatte- og afgiftsmyndigheder, der har konstateret svig eller uregelmæssigheder begået af fakturaudstederen, at godtgøre på grundlag af objektive forhold og uden at det hermed kræves af fakturamodtageren, at denne foretager kontroller, som ikke påhviler den pågældende, at denne modtager vidste eller burde have vidst, at den til støtte for fradragsretten påberåbte transaktion var led i momssvig« (29). I denne forbindelse skal det også bemærkes, at det måske ikke altid er let for en afgiftspligtig person at føre det fornødne bevis for, at vedkommende med den forelæggende

rets ord i sag C-375/16 har gjort »alt, hvad der med rimelighed kan forlanges af ham, for at kontrollere fakturaoplysningernes rigtighed«.

66.

I modsætning til, hvad den forelæggende ret har anført, indebærer dette ikke, at de formelle betingelser i momsdirektivets artikel 226 mister enhver betydning. Selv om opfyldelsen af disse betingelser ikke er væsentlig for, at en afgiftspligtig person kan opnå fradrag, kan medlemsstaterne stadig – som Kommissionen med rette har påpeget – tvinge afgiftspligtige personer til at komplettere og/eller korrigere fakturaer og fastsætte sanktioner, såfremt de formelle betingelser ikke overholdes, forudsat at disse foranstaltninger ikke går ud over, hvad der er nødvendigt for at nå målet om at sikre en nøjagtig momsopkrævning og undgå svig, og forudsat at foranstaltningerne ikke anfægter princippet om momsens neutralitet (30).

2. Effektiv retsbeskyttelse af fradragsretten

67.

I sag C-374/16 har den forelæggende ret også rejst spørgsmålet om, hvorvidt det forhold, at sagsøgeren kun kan gøre krav på fradrag i forbindelse med en særskilt rimelighedsprocedure, er i overensstemmelse med momsdirektivets artikel 168, litra a), sammenholdt med direktivets artikel 178, litra a), under hensyntagen til effektivitetsprincippet. Den forelæggende ret har forklaret, at sagsøgeren ifølge de nationale bestemmelser ikke kan påberåbe sig argumentet om god tro eller berettigede forventninger efter den almindelige afgiftsfastsættelsesprocedure, men skal have dette prøvet i en særskilt procedure.

68.

Da angivelsen af en postkasseadresse er i overensstemmelse med momsdirektivets artikel 226, nr. 5), er dette spørgsmål ikke relevant for hovedsagerne. Hvis jeg har forstået det korrekt, skulle sagsøgerne i hovedsagerne nemlig kunne kræve fradrag efter de almindelige afgiftsfastsættelsesprocedurer uden at skulle benytte den særlige rimelighedsprocedure.

69.

Under alle omstændigheder vil jeg stadig behandle dette spørgsmål, i tilfælde af at nogle af de omhandlede fakturaer i hovedsagerne af andre grunde ikke opfylder de formelle betingelser, der er fastsat i momsdirektivets artikel 226.

70.

I overensstemmelse med princippet om procesautonomi er det i mangel af EU-lovgivning op til medlemsstaterne at fastsætte interne procedurer for at forebygge momssvig. I denne henseende tilkommer det den enkelte medlemsstat i sin interne retsorden at udpege de kompetente myndigheder til bekæmpelse af momssvig og fastsætte detaljerede processuelle regler til sikring af beskyttelsen af rettigheder, som EU-retten medfører for borgerne. Disse regler må dog ikke være mindre gunstige end dem, der gælder for tilsvarende søgsmål på grundlag af national ret (ækvivalensprincippet), og må heller ikke i praksis gøre det umuligt eller uforholdsmæssigt vanskeligt at udøve de rettigheder, der tillægges i henhold til Unionens retsorden (effektivitetsprincippet) (31).

71.

Med hensyn til effektivitetsprincippet har Domstolen fastslået, at spørgsmålet om, hvorvidt en

national processuel bestemmelse gør det umuligt eller uforholdsmæssigt vanskeligt for borgerne at påberåbe sig rettigheder, der er tillagt dem ved EU-retten, skal bedømmes under hensyn til, hvilken stilling bestemmelsen indtager i den samlede procedure, herunder dens forløb og dens særlige kendetegn, for de forskellige nationale instanser. Under denne synsvinkel skal der i givet fald tages hensyn til de principper, der ligger til grund for den nationale retspleje, såsom beskyttelsen af retten til forsvar, retssikkerhedsprincippet og princippet om en hensigtsmæssig sagsbehandling (32). Det tilkommer i princippet den forelæggende ret at vurdere foreneligheden af de nationale foranstaltninger med disse principper, idet den herved skal tage samtlige omstændigheder i hovedsagen i betragtning (33).

72.

I denne sag har Domstolen ikke tilstrækkeligt detaljerede oplysninger om den særlige rimelighedsprocedure (og om forskellene mellem denne procedure og den almindelige afgiftsfastsættelsesprocedure) til at kunne afgøre, om de nationale procedureregler såsom de i hovedsagerne omhandlede er i overensstemmelse med bestemmelserne i momsdirektivet. Ifølge ovennævnte retspraksis er det således op til den forelæggende ret i lyset af de principper, der er fastsat i Domstolens retspraksis, at afgøre, om en skattepligtig persons ret til at påberåbe sig god tro med hensyn til fakturaers formelle rigtighed er effektivt beskyttet i en procedure som den særlige rimelighedsprocedure, der er fastlagt i AO's §§ 163 og 227.

73.

I sin analyse bør den forelæggende ret efter min mening især se på, om længden, kompleksiteten og omkostningerne ved den særlige procedure skaber uforholdsmæssige vanskeligheder for den afgiftspligtige person. Disse vanskeligheder er givetvis større, når den skattepligtige – vedrørende krav, som i al væsentlighed vedrører de samme eller beslægtede retlige spørgsmål og/eller de samme eller beslægtede transaktioner – sideløbende skal indlede to eller flere sæt retssager (34).

74.

Selv om det ikke er muligt at give en mere præcis vejledning, skal jeg ikke desto mindre udtrykke min tvivl om, hvorvidt de omhandlede nationale procedureregler er i overensstemmelse med EU-lovgivningen på baggrund af visse oplysninger, der er nævnt i forelæggelsesafgørelsen. En afgiftspligtig persons ret til at kræve fradrag for indgående moms hidrører fra bestemmelserne i momsdirektivet og hænger ikke sammen med billighed. Dette gælder, uanset om de relevante fakturaer er fuldstændig i overensstemmelse med direktivets artikel 226.

75.

Selv under disse omstændigheder har myndighederne med andre ord ikke nogen skønsmæssige beslutninger med hensyn til at afgøre, om den afgiftspligtige person skal have tilladelse til at fradrage indgående moms. Set under en proceduremæssig synsvinkel finder jeg derfor ikke, at der er nogen væsentlig forskel mellem situationen for en afgiftspligtig person, der har en fradragsret, når de formelle faktureringsbetingelser er opfyldt, og den situation, hvor den pågældende har en sådan ret til trods for en formel manglende opfyldelse. Jeg kan ikke se begrundelsen for, at en afgiftspligtig person ikke skulle have ret til at påberåbe sig en sådan ret i forbindelse med den almindelige afgiftsfastsættelsesprocedure.

76.

Dette spørgsmål påhviler det imidlertid den nationale domstol at afgøre.

77.

På baggrund af det ovenstående foreslår jeg Domstolen at besvare det andet spørgsmål i sag C-374/16 og det tredje spørgsmål i sag C-375/16 således, at momsdirektivets artikel 168, litra a), og artikel 178, litra a), er til hinder for en national lovgivning, hvorefter der – hvis de formelle faktureringsbetingelser ikke er opfyldt – kun bevilges fradrag, når den afgiftspligtige person beviser, at han havde truffet alle foranstaltninger, som med rimelighed kan forlanges af ham, for at overbevise sig om rigtigheden af fakturaoplysningerne. Det er op til den nationale domstol at vurdere, om de nationale procedureregler, hvorefter en afgiftspligtig person kan påberåbe sig god tro med hensyn til fakturaens integritet, er i overensstemmelse med effektivitetsprincippet, især i lyset af varigheden, kompleksiteten og omkostningerne i forbindelse med de relevante procedurer.

V. Forslag til afgørelse

78.

Jeg skal herefter foreslå Domstolen at besvare de præjudicielle spørgsmål, der er stillet af Bundesfinanzhof (forbundsdomstol i skatte- og afgiftsretlige sager, Tyskland), som følger:

—

Artikel 226, nr. 5), i Rådets direktiv 2006/112/EF af 28. november 2006 om det fælles merværdiafgiftssystem (»momsdirektivet«) er til hinder for en national lovgivning, der gør retten til at fradrage moms betinget af, at den adresse, hvor udstederen udøver sin erhvervsvirksomhed, er anført på fakturaen.

—

Momsdirektivets artikel 168, litra a), og artikel 178, litra a), er til hinder for en national lovgivning, hvorefter der – hvis de formelle faktureringsbetingelser ikke er opfyldt – kun bevilges fradrag, når den afgiftspligtige person beviser, at han havde truffet alle foranstaltninger, som med rimelighed kan forlanges af ham, for at overbevise sig om rigtigheden af fakturaoplysningerne.

—

Det er op til den nationale domstol at vurdere, om de nationale procedureregler, hvorefter en afgiftspligtig person kan påberåbe sig god tro med hensyn til fakturaens integritet, er i overensstemmelse med effektivitetsprincippet, især i lyset af varigheden, kompleksiteten og omkostningerne i forbindelse med de relevante procedurer.«

(1) – Originalsprog: engelsk.

(2) – EUT 2006, L 347, s. 1.

(3) – Bestemmelsen, som fandt anvendelse ratione temporis i sag C-374/16, var den, der var gældende før revisionen af momsdirektivet i 2010. Denne revision er dog uden betydning for nærværende sag, eftersom den ikke berører forpligtelsen til at medtage adressen på fakturaen i henhold til direktivets artikel 226.

(4) – Dom af 14.2.1985, Rompelman (C-268/83, EU:C:1985:74, præmis 19).

(5) – Dom af 10.4.2008, Marks & Spencer (C-309/06, EU:C:2008:211, præmis 49).

- (6) – Dom af 22.10.2015, PPUH Stehcamp (C-277/14, EU:C:2015:719, præmis 28).
- (7) – Jf. dom af 22.10.2015, PPUH Stehcamp (C-277/14, EU:C:2015:719 præmis 29).
- (8) – Jf. dom af 15.9.2016, Senatex (C-518/14, EU:C:2016:691, præmis 37 og den deri nævnte retspraksis).
- (9) – Dom af 15.9.2016, Senatex (C-518/14, EU:C:2016:691, præmis 38).
- (10) – Jf. i denne retning dom af 15.9.2016, Barlis 06 – Investimentos Imobiliários e Turísticos (C-516/14, EU:C:2016:690, præmis 25), og af 15.7.2010, Pannon Gép Centrum (C-368/09, EU:C:2010:441, præmis 40 og 41).
- (11) – Jf. analogt dom af 4.6.2015, Kommissionen mod Polen (C-678/13, ikke trykt i Sml., EU:C:2015:358, præmis 46 og den deri nævnte retspraksis).
- (12) – Den bestemmelse lyder således: »Ved »afgiftspligtig person« forstås enhver, der selvstændigt og uanset stedet udøver økonomisk virksomhed uanset formålet med eller resultatet af den pågældende virksomhed« (min fremhævelse).
- (13) – Jf. i denne retning dom af 15.9.2016, Barlis 06 – Investimentos Imobiliários e Turísticos, C-516/14 (EU:C:2016:690, præmis 27), hvori der henvises til generaladvokat Kokotts forslag til afgørelse i samme sag (EU:C:2016:101).
- (14) – Jf. i denne retning generaladvokat Kokotts forslag til afgørelse Barlis 06 – Investimentos Imobiliários e Turísticos (C-516/14, EU:C:2016:101, punkt 34 og 35).
- (15) – Jf. i denne retning generaladvokat Kokotts forslag til afgørelse Barlis 06 – Investimentos Imobiliários e Turísticos (C-516/14, EU:C:2016:101, punkt 34).
- (16) – Jf. navnlig artikel 17, stk. 1, litra b), i Rådets forordning (EU) nr. 904/2010 af 7.10.2010 om administrativt samarbejde og bekæmpelse af svig vedrørende merværdiafgift (omarbejdning) (EUT 2010, L 268, s. 1). Ifølge bestemmelsen skal hver medlemsstat i et elektronisk system bl.a. lagre »data, der indsamles i henhold til artikel 213 i direktiv 2006/112/EF, om den identitet, virksomhed, juridiske form og adresse, der er knyttet til de personer, til hvem den har tildelt et momsregistreringsnummer, samt datoen for tildelingen af dette nummer«.
- (17) – Jf. analogt dom af 1.3.2012, Kopalnia Odkrywkowa Polski Trawertyn P. Granatowicz, M. W?siewicz (C-280/10, EU:C:2012:107, præmis 48 og 49). Ifølge forordning (EU) nr. 904/2010 kan de nationale myndigheder endvidere anmode administrative myndigheder i andre medlemsstater om oplysninger med henblik på at foretage en korrekt momsansættelse, kontrollere, at momsen anvendes korrekt, navnlig i forbindelse med transaktioner inden for EU, og bekæmpe momssvig.
- (18) – Jf. navnlig 46., 47., 56. og 57. betragtning til momsdirektivet.
- (19) – Dom af 22.10.2015, PPUH Stehcamp (C-277/14, EU:C:2015:719).
- (20) – Jf. dom af 22.10.2015, PPUH Stehcamp (C-277/14, EU:C:2015:719, præmis 35).
- (21) – Dom af 28.6.2007, Planzer Luxembourg (C-73/06, EU:C:2007:397).
- (22) – Rådets trettende direktiv 86/560/EØF af 17.11.1986 om harmonisering af medlemsstaternes lovgivning om omsætningsafgifter – Foranstaltninger til tilbagebetaling af merværdiafgift til afgiftspligtige personer, der ikke er etableret på Fællesskabets område (EFT

1986, L 326, s. 40).

(23) – Jf. dom af 22.10.2015, PPUH Stehcamp (C-277/14, EU:C:2015:719, præmis 48 og 49).

(24) – Jf. navnlig dom af 27.9.2007, Teleos m.fl. (C-409/04, EU:C:2007:548, præmis 65 og 66), af 21.2.2008, Netto Supermarkt (C-271/06, EU:C:2008:105, præmis 24, 25 og 27), og af 21.12.2011, Vlaamse Oliemaatschappij (C-499/10, EU:C:2011:871, præmis 25 og 26).

(25) – Jf. dom af 22.10.2015, PPUH Stehcamp (C-277/14, EU:C:2015:719, præmis 51).

(26) – Jf. navnlig dom af 21.6.2012, Mahagében and Dávid (C-80/11 og C-142/11, EU:C:2012:373, præmis 62).

(27) – Jf. dom af 21.6.2012, Mahagében og Dávid (C-80/11 og C-142/11, EU:C:2012:373, præmis 60), og af 22.10.2015, PPUH Stehcamp (C-277/14, EU:C:2015:719, præmis 52).

(28) – Jf. dom af 21.6.2012, Mahagében og Dávid (C-80/11 og C-142/11, EU:C:2012:373, præmis 65), og af 31.1.2013, LVK (C-643/11, EU:C:2013:55, præmis 62).

(29) – Jf. dom af 22.10.2015, PPUH Stehcamp (C-277/14, EU:C:2015:719, præmis 50); jf. også dom af 6.12.2012, Bonik (C-285/11, EU:C:2012:774, præmis 43).

(30) – Jf. dom af 15.9.2016, Senatex (C-518/14, EU:C:2016:691, præmis 41 og 42), og generaladvokat Bots forslag til afgørelse Senatex (C-518/14, EU:C:2016:91, punkt 45).

(31) – Dom af 12.2.2015, Senatex (C-662/13, EU:C:2015:89, præmis 26).

(32) – Dom af 12.2.2015, Surgicare (C-662/13, EU:C:2015:89, præmis 28).

(33) – Dom af 12.2.2015, Surgicare (C-662/13, EU:C:2015:89, præmis 27).

(34) – Jf. i denne retning dom af 15.4.2008, Impact (C-268/06, EU:C:2008:223, præmis 51).