

Foreløbig udgave

FORSLAG TIL AFGØRELSE FRA GENERALADVOKAT

E. SHARPSTON

fremsat den 6. februar 2020(1)

Sag C-276/18

KrakVet Marek Batko sp. K.

mod

Nemzeti Adó- és Vámhivatal Fellebbviteli Igazgatósága

(anmodning om præjudiciel afgørelse fra Fővárosi Közigazgatási és Munkaügyi Bíróság (forvaltnings- og arbejdsretten i Budapest, Ungarn))

»Præjudiciel forelæggelse – det fælles merværdiafgiftssystem – direktiv 2006/112/EF – artikel 33 – fastlæggelsen af stedet for afgiftspligtige transaktioner – varer, der af leverandøren eller for hans regning forsendes eller transporteres – misbrug – forordning (EU) nr. 904/2010 – artikel 7, 13 og 28-30 – administrativt samarbejde – dobbelt påligning af afgift«

1. Denne anmodning om en præjudiciel afgørelse fra Fővárosi Közigazgatási és Munkaügyi Bíróság (forvaltnings- og arbejdsretten i Budapest, Ungarn) omhandler fortolkningen af en række bestemmelser i direktiv 2006/112/EF (herefter »momsdirektivet«) (2) og forordning (EU) nr. 904/2010 (herefter »forordningen om bekæmpelse af momssvig«) (3). Hvornår skal varer med rette klassificeres som varer, »der af leverandøren eller for hans regning forsendes eller transporteres« som omhandlet i momsdirektivets artikel 33? Hvornår kan en handlendes faste praksis i henhold til denne bestemmelse anses for misbrug? Og hvad kræves der i denne forbindelse for så vidt angår det administrative samarbejde, der kræves af skattemyndighederne i forskellige medlemsstater i forbindelse med fastlæggelsen af stedet for de afgiftspligtige transaktioner, således at dobbelt påligning af afgift undgås i henhold til artikel 7, 13 og 28-30 i forordningen om bekæmpelse af momssvig?

2. Den forelæggende ret har forelagt fem spørgsmål vedrørende disse forhold. Domstolen har anmodet mig om i dette forslag til afgørelse kun at tage stilling til det fjerde og det femte præjudicielle spørgsmål. Disse spørgsmål omhandler henholdsvis betydningen af udtrykket »varer, der af leverandøren eller for hans regning forsendes eller transporteres« i momsdirektivets artikel 33, stk. 1, og misbrugsbegrebet.

Retsforskrifter

EU-retten

Momsdirektivet

3. Momsdirektivet fastlægger de omfattende retlige rammer for den ensartede anvendelse af moms i Den Europæiske Union.
4. Det fremgår af niende betragtning, at »[d]et er uomgængeligt nødvendigt at fastsætte en overgangsperiode, der gør det muligt gradvist at tilpasse den nationale lovgivning på de pågældende områder«.
5. I tiende betragtning forklares, at »[i] denne overgangsperiode bør der i bestemmelsesmedlemsstaterne med de satser og på de vilkår, der gælder i disse medlemsstater, lægges afgift på transaktioner inden for Fællesskabet (4), der foretages af andre afgiftspligtige personer end dem, der er fritaget for afgift«.
6. I 11. betragtning tilføjes, at i »denne overgangsperiode bør der i bestemmelsesmedlemsstaterne med de satser og på de vilkår, der gælder i disse medlemsstater, ligeledes lægges afgift på [...] visse transaktioner inden for Fællesskabet i form af fjernsalg (5), såfremt disse transaktioner i mangel af særbestemmelser ville kunne føre til alvorlige konkurrenceforvridninger mellem medlemsstaterne«.
7. Af 17. betragtning fremgår, at »[f]astsættelsen af stedet for afgiftspligtige transaktioner kan medføre kompetencekonflikter mellem medlemsstaterne [...] Selv om stedet for levering af en ydelse principielt bør fastsættes som det sted, hvor den, der leverer ydelsen, har etableret hjemstedet for sin økonomiske virksomhed, bør dette sted dog fastsættes som beliggende i kundens medlemsstat, navnlig for visse ydelsers vedkommende, der leveres mellem afgiftspligtige personer, og hvis omkostninger indgår i varernes pris«.
8. Af 61. betragtning, sammenholdt med 62. betragtning, fremgår, at »[d]et er afgørende at sikre en ensartet anvendelse af momsordningen«, at »[g]ennemførelsesforanstaltninger er et passende redskab til at nå dette mål«, og at »[d]isse foranstaltninger bør især imødegå problemet med dobbelt påligning af afgift af grænseoverskridende transaktioner, der kan opstå som følge af medlemsstaternes uensartede anvendelse af bestemmelserne om stedet for de afgiftspligtige transaktioner«.
9. I afsnit I (»Genstand og anvendelsesområde«) bestemmer artikel 2 følgende:
 - »1. Følgende transaktioner er momspligtige:
 - a) levering af varer, som mod vederlag foretages på en medlemsstats område af en afgiftspligtig person, der handler i denne egenskab
 - b) erhvervelse af varer inden for Fællesskabet, som mod vederlag foretages på en medlemsstats område:
 - i) af en afgiftspligtig person, der handler i denne egenskab, eller af en ikke-afgiftspligtig juridisk person, når sælgeren er en afgiftspligtig person, der handler i denne egenskab og hverken er omfattet af fritagelsesordningen for små virksomheder i artikel 282-292 eller af bestemmelserne i artikel 33 eller artikel 36.«
10. Artikel 9, der indleder afsnit III (»Afgiftspligtige personer«), bestemmer følgende: »1. Ved »afgiftspligtig person« forstås enhver, der selvstændigt og uanset stedet udøver økonomisk

virksomhed uanset formålet med eller resultatet af den pågældende virksomhed. [...]«

11. Afsnit IV omhandler »Afgiftspligtige transaktioner« og er opdelt i fire kapitler: »Levering af varer« (artikel 14-19), »Erhvervelse af varer inden for Fællesskabet« (artikel 20-23), »Levering af ydelser« (artikel 24-29) og »Indførsel af varer« (artikel 30). Artikel 14, stk. 1, indeholder en definition af hvad, der under de mest enkle omstændigheder, udgør levering af varer: »Ved »levering af varer« forstås overdragelse af retten til som ejer at råde over et materielt gode«. Artikel 20 fastsætter den tilsvarende grundlæggende definition af »Erhvervelse af varer inden for Fællesskabet«, navnlig »erhvervelse af retten til som ejer at råde over en løsøregenstand, som af sælgeren, af erhververen eller for disses regning forsendes eller transporteres til erhververen til en anden medlemsstat end den, hvor forsendelsen eller transporten af denne vare påbegyndes«.

12. Afsnit V (»Stedet for afgiftspligtige transaktioner«) omhandler i kapitel 1, afdeling 2, levering af varer med transport. Artikel 32 indeholder hovedreglen: »I tilfælde, hvor varen forsendes eller transporteres af leverandøren, af kunden eller af tredjemand, forstås ved leveringsstedet det sted, hvor varen befinder sig på det tidspunkt, hvor forsendelsen eller transporten til kunden påbegyndes. [...]«

13. Artikel 33 bestemmer følgende:

»1. Uanset artikel 32 anses leveringsstedet for varer, der af leverandøren eller for hans regning forsendes eller transporteres fra en anden medlemsstat end den, hvor forsendelsen eller transporten afsluttes, for at være det sted, hvor varerne befinder sig, når forsendelsen eller transporten til kunden afsluttes, når følgende betingelser er opfyldt:

a) leveringen af varer finder sted til en afgiftspligtig person eller en ikke-afgiftspligtig juridisk person, hvis erhvervelser af varer inden for Fællesskabet ikke er momspligtige i henhold til artikel 3, stk. 1, eller til enhver anden ikke-afgiftspligtig person

b) de leverede varer er hverken nye transportmidler eller varer, der med eller uden afprøvning leveres af leverandøren eller for hans regning efter montering eller installering.

[...]«

14. Artikel 34 fastsætter en kvantitativ minimumsgrænse for anvendelsen af artikel 33. Artikel 34, stk. 1, bestemmer følgende, at artikel 33 ikke finder anvendelse, såfremt »den samlede værdi – uden moms – af de leveringer, der på de i artikel 33 fastsatte betingelser har fundet sted i medlemsstaten, [ikke overstiger] 100 000 EUR eller det hertil svarende beløb i national valuta i det løbende kalenderår«. I henhold til artikel 34, stk. 2, gælder, at »[d]en medlemsstat, på hvis område varerne befinder sig, når forsendelsen eller transporten til kunden afsluttes, kan nedsætte den i stk. 1 nævnte tærskel til 35 000 EUR«.

15. Artikel 138 udgør en del af afsnit IX (»Afgiftsfritagelser«), kapitel 4 (»Fritagelse i forbindelse med transaktioner inden for Fællesskabet«), afdeling 1 (»Fritagelse i forbindelse med levering af varer«). Den bestemmer: »1. Medlemsstaterne fritager levering af varer, der af sælgeren, af erhververen eller for disses regning forsendes eller transporteres til steder uden for medlemsstaternes respektive område, men inden for Fællesskabet, til en anden afgiftspligtig person eller en ikke-afgiftspligtig juridisk person, som handler i denne egenskab i en anden medlemsstat end den, hvor forsendelsen eller transporten af varerne påbegyndes.«

16. Afsnit XIV (»Diverse bestemmelser«) indeholder i kapitel 2 en enkelt bestemmelse, der omhandler et rådgivende udvalg vedrørende merværdiafgiften (herefter »Momsudvalget«). Momsudvalget er nedsat ved artikel 398, stk. 1, og artikel 398, stk. 4, giver udvalget kompetence

til »[u]d over de sager, der er undergivet høring i henhold til dette direktiv, [at behandle] spørgsmål, som forelægges det af dets formand, enten på dennes eget initiativ eller efter anmodning fra repræsentanten for en medlemsstat, og som angår anvendelsen af fællesskabsbestemmelserne vedrørende moms«.

Forordningen om bekæmpelse af momssvig

17. Forordningen om bekæmpelse af momssvig omhandler det administrative samarbejde mellem de kompetente myndigheder i medlemsstaterne til bekæmpelse af momssvig.

18. I femte betragtning anføres, at »[f]oranstaltninger med henblik på afgiftsharmonisering, som træffes for at fuldføre det indre marked, bør omfatte indførelse af en fælles ordning for samarbejde mellem medlemsstaterne, særlig vedrørende udveksling af oplysninger, hvorved medlemsstaternes kompetente myndigheder skal yde hinanden gensidig bistand og samarbejde med Kommissionen med henblik på at sikre en korrekt anvendelse af moms på leveringer af varer og tjenesteydelser, på erhvervelse inden for Fællesskabet af varer og på import af varer«.

19. Det fremgår imidlertid af sjette betragtning, at »[d]et administrative samarbejde bør ikke medføre en unødvendig forskydning af de administrative byrder mellem medlemsstaterne«.

20. Det fremgår af syvende betragtning, at »[m]ed henblik på opkrævningen af det skyldige afgiftsbeløb bør medlemsstaterne samarbejde om at hjælpe til at sikre en korrekt momsansættelse. De skal derfor ikke alene sikre en korrekt anvendelse af afgiftsbeløb, der er skyldige på deres eget område, men bør også yde bistand til andre medlemsstater for at sikre en korrekt anvendelse af afgiftsbeløb, som er knyttet til en aktivitet, der udføres på deres eget område, men som er skyldige i en anden medlemsstat«.

21. Det fremhæves i ottende betragtning, at »[k]ontrollen af, om momsen anvendes korrekt i forbindelse med grænseoverskridende transaktioner, der er afgiftspligtige i en anden medlemsstat end den, hvor leverandøren er etableret, afhænger i mange sager af oplysninger, som etableringsmedlemsstaten råder over, eller som langt lettere kan indhentes af denne medlemsstat. Effektiv kontrol af sådanne transaktioner er derfor afhængig af, at etableringsmedlemsstaten indsamler eller er i stand til at indsamle nævnte oplysninger«.

22. Det følger af 13. betragtning, at »[m]ed henblik på at bekæmpe svig effektivt er det nødvendigt, at udveksling af oplysninger kan foregå uden forudgående anmodning. For at lette udvekslingen af oplysninger bør det fastlægges, for hvilke kategorier det er nødvendigt at indføre en automatisk udveksling«.

23. Artikel 1, stk. 1, andet afsnit, bestemmer, at forordningen fastsætter »regler og procedurer, som giver medlemsstaternes kompetente myndigheder mulighed for at samarbejde og udveksle alle nødvendige oplysninger indbyrdes med henblik på at foretage en korrekt momsansættelse, kontrollere, at momsen anvendes korrekt, navnlig i forbindelse med transaktioner inden for Fællesskabet, og bekæmpe momssvig«.

24. Artikel 7 indleder kapitel II (»Udveksling af oplysninger efter anmodning«). Følgende fremgår af bestemmelsen:

»1. På anmodning af den bistanæssøgende myndighed meddeler den bistanæssøgte myndighed de i artikel 1 omhandlede oplysninger, herunder også oplysninger vedrørende et eller flere konkrete tilfælde.

2. Med henblik på den i stk. 1 omhandlede meddelelse lader den bistanæssøgte myndighed om

nødvendigt foretage den nødvendige administrative undersøgelse for at indhente disse oplysninger.

3. Indtil den 31. december 2014 kan den i stk. 1 omhandlede anmodning indeholde en begrundet anmodning om en administrativ undersøgelse. Hvis den bistandssøgte myndighed finder, at det ikke er nødvendigt med en administrativ undersøgelse, underretter den straks den bistandssøgende myndighed om grundene hertil.

4. Fra den 1. januar 2015 kan den i stk. 1 omhandlede anmodning indeholde en begrundet anmodning om en specifik administrativ undersøgelse. Hvis den bistandssøgte myndighed finder, at det ikke er nødvendigt med en administrativ undersøgelse, underretter den straks den bistandssøgende myndighed om grundene hertil.

Uanset første afsnit kan en undersøgelse vedrørende de beløb, der er angivet af en afgiftspligtig person i forbindelse med levering af varer eller tjenesteydelser som omhandlet i bilag I, der foretages af en afgiftspligtig person etableret i den bistandssøgte myndigheds medlemsstat, og som er afgiftspligtige i den bistandssøgende myndigheds medlemsstat, imidlertid kun afvises:

- a) af de grunde, der fremgår af artikel 54, stk. 1, vurderet af den bistandssøgte myndighed i overensstemmelse med en erklæring om bedste praksis vedrørende interaktionen mellem dette stykke og artikel 54, stk. 1, der skal vedtages efter proceduren i artikel 58, stk. 2
- b) af de grunde, der fremgår af artikel 54, stk. 2, 3, og 4, eller
- c) på grundlag af, at den bistandssøgte myndighed allerede har givet den bistandssøgende myndighed oplysninger om samme afgiftspligtige person i forbindelse med en administrativ undersøgelse, der er gennemført mindre end to år forinden.

Når en administrativ undersøgelse som omhandlet i andet afsnit, nægtes af den bistandssøgte myndighed af de grunde, der er omhandlet i litra a) eller b), skal den dog give den bistandssøgende myndighed datoerne for og værdierne af alle relevante leverancer, som den afgiftspligtige person i de to seneste år har gennemført i den bistandssøgende myndigheds medlemsstat.«

25. Artikel 13 indleder kapitel III (»Udveksling af oplysninger uden forudgående anmodning«). Artikel 13, stk. 1, bestemmer, at »[d]en kompetente myndighed i hver medlemsstat fremsender uden forudgående anmodning de i artikel 1 omhandlede oplysninger til den kompetente myndighed i enhver anden medlemsstat, som berøres heraf, i følgende situationer: a) hvor afgiftsfastsættelsen skønnes at finde sted i bestemmelsesmedlemsstaten, og oplysningerne fra oprindelsesmedlemsstaten er nødvendige for effektiviteten af bestemmelsesmedlemsstatens kontrolsystem [...]«.

26. Artikel 14 indeholder de nærmere regler om ordninger for automatisk udveksling af oplysninger. Artikel 15 omhandler dernæst spontan udveksling af oplysninger og bestemmer følgende: »[De] kompetente myndigheder meddeler spontant [...] de i artikel 13, stk. 1, omhandlede oplysninger, som ikke er blevet meddelt dem som led i den automatiske udveksling, der er omhandlet i artikel 14, som de har kendskab til, og som de anser for at kunne være nyttige for disse kompetente myndigheder.«

27. Artikel 28 (den eneste bestemmelse i kapitel VII, »Tilstedeværelse i administrative kontorer og deltagelse i administrative undersøgelser«) fastlægger omhyggeligt de ordninger, der giver embedsmænd fra en kompetent myndighed i en medlemsstat, der anmoder om oplysninger, ret til at være til stede som observatører, mens embedsmændene i en anden medlemsstat foretager

administrative undersøgelser, og til at få adgang til de oplysninger, der opnås derved.

28. Artikel 29 (den indledende bestemmelse i kapitel VIII, »Samtidig kontrol«) bestemmer, at »[m]edlemsstaterne kan gå med til at gennemføre samtidig kontrol, hver gang de mener, at en sådan kontrol er mere effektiv end kontrol udført af kun en enkelt medlemsstat«.

29. Artikel 30 fastsætter dernæst de nødvendige ordninger vedrørende gennemførelsen af disse kontroller.

Gennemførelsesforordning (EU) nr. 282/2011

30. Det fremgår af 17. betragtning til Rådets gennemførelsesforordning (EU) nr. 282/2011 (6), at »[m]ed hensyn til erhvervelse af varer inden for Fællesskabet bør erhvervsmedlemsstaten bevare retten til at lægge afgift på erhvervsstaten uanset den moms mæssige behandling af transaktionen i afgangsmedlemsstaten«.

31. Artikel 16, stk. 1, bestemmer, at »[d]en medlemsstat, hvortil varerne ankommer efter forsendelse eller transport, og hvor der er foretaget en erhvervelse af varer inden for Fællesskabet i henhold til [momsdirektivets artikel 20], udøver sin kompetence til at pålægge moms, uanset den momsbehandling af transaktionen, der er foretaget i den medlemsstat, hvor forsendelsen eller transporten af varerne er påbegyndt«.

32. Det bestemmes i artikel 16, stk. 2, at »[e]n eventuel anmodning fra vareleverandøren om tilpasning af den moms, denne har faktureret og angivet i den medlemsstat, hvor forsendelsen eller transporten af varerne er påbegyndt, behandles i denne medlemsstat i henhold til dens egne regler«.

Momsudvalgets arbejdsdokument

33. Den 5. maj 2015 udstedte Momsudvalget arbejdsdokument nr. 855 om anvendelsen af momsreglerne for så vidt angår fjernsalg (herefter »arbejdsdokumentet«) (7).

34. I arbejdsdokumentets afsnit 2 forklares, at skattemyndighederne i Belgien og Det Forenede Kongerige havde »bemærket, at der er blevet gennemført visse erhvervs mæssige ordninger med henblik på at adskille forsyningen af varer fra deres transport og levering med det formål at undgå at angive og betale moms for varerne i bestemmelsesmedlemsstaten«.

35. I arbejdsdokumentets afsnit 3 anførte Europa-Kommissionen, at ordlyden af momsdirektivets artikel 33, stk. 1, både kunne underkastes en ordlydsfortolkning eller en bredere fortolkning, idet bestemmelsen kunne fortolkes således, at den kun omhandler tilfælde, hvor leverandøren direkte deltager i tilrettelæggelsen af transporten, eller således at den endvidere omfatter tilfælde, hvor leverandørens deltagelse alene er indirekte.

36. Kommissionen anførte, at en ordlydsfortolkning »har den fordel, at den er ganske ligetil, når man betragter retsstillingen og kontraktforholdene, men den indebærer endvidere, at den kan ganske nemt kan omgå«.

Kommissionen anførte, »at der kunne tages stilling til en sådan omgåelse i lyset af kriterierne om »misbrug af rettigheder««, således som de er fastlagt af Domstolen i Halifax-dommen (8), der omfatter en stillingtagen til, »hvorvidt ordningerne fører til et resultat, der ville stride mod formålet med bestemmelserne i momsdirektivet, og hvorvidt ordningerne har som deres primære formål at føre til dette resultat, og at der ikke foreligger eller refter eventuelle andre »økonomiske« grunde«. Kommissionen henviste endvidere i denne forbindelse til Part Service-dommen (9).

37. For så vidt angår en bredere fortolkning har Kommissionen anført, at »med henblik på

anvendelsen af reglerne om fjernsalg skal der ikke alene tages hensyn til kontraktforholdet mellem leverandøren, transportøren og kunden, men endvidere og mere vigtigt til den økonomiske virkelighed«. Kommissionen har endvidere anført, at Rådet og Kommissionen i en udtalelse i det godkendte protokollat i forbindelse med vedtagelsen af direktiv 91/680/EØF (10) (der indførte bestemmelser om fjernsalg) (11) præciserede, at »de særlige ordninger for fjernsalg vil finde anvendelse i samtlige situationer, hvor varerne forsendes eller transporteres, enten indirekte eller direkte, af leverandøren eller på hans vegne«.

38. I arbejdsdokumentet blev delegationerne på denne baggrund opfordret »til at give udtryk for deres opfattelser af de spørgsmål, der er blevet rejst af Det Forenede Kongerige og Belgien, og de betragtninger, der er blevet fremført af Kommissionen. De opfordres nærmere om at fremføre deres opfattelse af de to tilgange, der behandles«.

Momsudvalgets retningslinjer

39. Momsudvalget vedtog på det 104. møde, der blev afholdt den 4. og 5. juni 2015 (12), retningslinjer om fjernsalg (13), hvoraf det fremgår, at »Momsudvalget stort set enstemmigt (14) har besluttet, at varer som omhandlet i momsdirektivets artikel 33, i tilfælde hvor leverandøren medvirker direkte eller indirekte ved transporten eller forsendelsen af dem, skal anses for »varer, der af leverandøren eller for hans regning forsendes eller transporteres««.

40. Det anføres dernæst i retningslinjerne, at »Momsudvalget enstemmigt har besluttet, at leverandøren skal anses for at have medvirket indirekte i forbindelse med transporten eller forsendelsen af varer i de følgende situationer: [...] iii) [S]åfremt leverandøren fakturerer og opkræver transportudgifterne fra kunden og dernæst betaler dem til en tredjepart, der tilrettelægger forsendelsen eller transporten af varerne.«

41. Det fremgår endelig af retningslinjerne, at »Momsudvalget endvidere næsten enstemmigt har besluttet, at i andre situationer med medvirken, navnlig såfremt leverandøren aktivt fremmer en tredjeparts leveringstjenester over for kunden, sætter kunden og tredjeparten i forbindelse med hinanden og giver tredjeparten de oplysninger, der er nødvendige for leveringen af varerne, anses leverandøren ligeledes for at have medvirket indirekte ved transporten eller forsendelsen af varerne«.

Direktiv 2017/2455

42. Den 1. december 2016 fremsatte Kommissionen et forslag om ændring af momsdirektivet (15). Det anføres vedrørende artikel 2, stk. 2, under afsnit 5 i begrundelsen, der er knyttet til forslaget, at »[f]orslaget også indeholder en præcisering af artikel 33, stk. 1, i overensstemmelse med retningslinjerne fra Momsudvalget«.

43. Dette forslag førte til vedtagelsen af direktiv 2017/2455. I niende betragtning til direktivet anføres for så vidt angår fjernsalg af varer inden for Fællesskabet, at »[f]or at give sådanne virksomheder retssikkerhed bør det af definitionen af sådan levering af varer klart fremgå, at den også finder anvendelse, såfremt varerne transporteres eller forsendes for leverandørens regning, herunder når leverandøren indirekte medvirker ved transporten eller forsendelsen«.

44. Artikel 2 bestemmer, at »[m]ed virkning fra den 1. januar 2021 foretages følgende ændringer i [momsdirektivet]: I artikel 14 tilføjes følgende stykke: »4. I dette direktiv forstås ved: 1) »fjernsalg af varer inden for Fællesskabet«: levering af varer, der af leverandøren eller for dennes regning forsendes eller transporteres, herunder hvor leverandøren indirekte medvirker ved transporten eller forsendelsen af varerne, fra en anden medlemsstat end den, hvor forsendelsen eller transporten af varerne til en kunde afsluttes, hvis følgende betingelser er opfyldt: a)

Leveringen af varer finder sted til [...] enhver anden ikkeafgiftspligtig person«. [...]«

45. Ifølge artikel 2, stk. 3, affattes momsdirektivets artikel 33 således: »Uanset artikel 32 a) anses leveringsstedet for fjernsalg af varer inden for Fællesskabet for at være det sted, hvor varerne befinder sig, når forsendelsen eller transporten af varerne til kunden afsluttes [...]«

National ret

Momsloven

46. § 2, litra a), i Általános forgalmi adóról szóló 2007. évi CXXVII. törvény (lov nr. CXXVII af 2007 om merværdiafgift, herefter »momsloven«) (16) fastsætter, at den omfatter »levering af varer eller tjenesteydelser mod vederlag inden for det nationale område af en afgiftspligtig person, der handler i denne egenskab«.

47. § 25 bestemmer, at »i tilfælde, hvor varer ikke forsendes eller transporteres, forstås ved leveringsstedet det sted, hvor varen befinder sig på tidspunktet for leveringen«.

48. § 29, stk. 1, bestemmer, at »uanset artikel 26 og 28 anses leveringsstedet for varer, når varerne forsendes eller transporteres af en leverandør eller for hans regning, og leveringen fører til, at varerne ankommer til en anden stat i Fællesskabet end den medlemsstat, hvorfra de blev forsendt eller transporteret fra, for at være det sted, hvor varerne befandt sig på tidspunktet for ankomsten af forsendelsen eller transporten, der er rettet til køberen, såfremt følgende betingelser er opfyldt: a) Leveringen af varer i) finder sted til en afgiftspligtig person eller en ikke-afgiftspligtig juridisk person, hvis erhvervelser af varer inden for Fællesskabet ikke er momspligtige i henhold til § 20, stk. 1, litra a) og d), eller ii) til en afgiftspligtig eller ikke-afgiftspligtig person eller enhed. [...]«

49. § 82, stk. 1, bestemmer, at »afgiftsbeløbet er lig med 27% af afgiftsgrundlaget«.

Skatteprocedureloven

50. § 2, stk. 1, i Adózás rendjéről szóló 2003. évi XCII. törvény (lov nr. XCII af 2003 om beskatningsordningen, herefter »skatteprocedureloven«) (17) bestemmer: »I skatteretlige forhold skal alle rettigheder udøves i overensstemmelse med deres formål. I henhold til skattelovgivningen kan indgåelse af aftaler eller gennemførelsen af andre transaktioner, der har til formål at omgå bestemmelserne i skattelovgivningen, ikke kvalificeres som udøvelse af rettigheder i overensstemmelse med deres formål.«

51. § 86, stk. 1, fastsætter: »Med henblik på at undgå en udhuling af skatteindtægter, ukorrekte ansøgninger om støtte til budgettet og tilbagebetaling af skatter skal skattemyndighederne regelmæssigt kontrollere de skattepligtige og andre personer, der deltager i skatteordningen. Formålet med kontrollen er at undersøge, om forpligtelserne i henhold til skattelovgivningen og andre bestemmelser er blevet overholdt eller tilsidesat. Ved gennemførelsen af en kontrol undersøger og dokumenterer afgiftsmyndighederne de forhold, omstændigheder eller oplysninger, der skal tjene som grundlag for at fastslå, at der foreligger en overtrædelse eller misbrug af rettigheder, samt til brug for den administrative procedure, der indledes som følge af denne overtrædelse eller dette misbrug af rettigheder.«

52. § 95, stk. 1, bestemmer: »Skattemyndighederne foretager kontrollen ved at gennemgå de dokumenter, supplerende dokumenter, regnskabsbilag og registre, der er nødvendige for at fastsætte de beløb, der danner grundlag for skatte- eller budgetmæssig bistand, herunder elektroniske oplysninger, software og de af skatteyderen anvendte EDB-systemer, samt beregninger og andre fakta, oplysninger og omstændigheder vedrørende vedligeholdelse af

regnskaber og regnskabsbilag samt behandling af supplerende dokumenter.«

53. § 108, stk. 1, har følgende ordlyd: »Angivelsen er en form for bevis, der på en sandsynlig måde fastlægger det aktuelle lovmæssige grundlag for afgifter og støtte til budgettet.«

54. § 170, stk. 1, fastsætter: »Ved utilstrækkelig afgiftsbetaling pålægges en skattebøde. Medmindre andet er fastsat i denne lov, er bødebeløbet på 50% af det ubetalte beløb. Bødebeløbet vil være på 200% af det ubetalte beløb, hvis forskellen i forhold til det beløb, der skal betales, har forbindelse med hemmeligholdelse af indtægter, forfalskning eller tilintetgørelse af bevismateriale, regnskabsbøger eller optegnelser.«

55. § 172, stk. 1, bestemmer: »Med forbehold af stk. 2 kan der pålægges en bøde på op til [200 000 ungarske forint (HUF)], såfremt der er tale om en privatperson, og op til 500 000 HUF (18), såfremt der er tale om andre afgiftspligtige personer, hvis den pågældende ikke overholder pligten til at indgive en anmeldelse (pligt til at anmelde sin virksomhed og meddele ændringer), pligten til at afgive oplysninger, til at åbne en løbende konto eller til at indgive skatteangivelser.«

De faktiske omstændigheder, retsforhandlingerne og de præjudicielle spørgsmål

56. I den følgende beskrivelse har jeg samlet de oplysninger, der er indeholdt i forelæggelsesafgørelsen, de skriftlige indlæg og de detaljerede svar på Domstolens spørgsmål i retsmødet. Jeg skal imidlertid fremhæve, at kun den første af disse kan lægges til grund som konstaterede faktiske omstændigheder.

57. KrakVet Marek Batko sp. K. (herefter »KrakVet«) er et selskab, der er registreret og hjemmehørende i Polen. Det råder hverken over et forretningssted, et kontor eller et lager i Ungarn. KrakVet sælger produkter, der er fremstillet til dyr, primært hunde- og kattemad, i nabomedlemsstaterne, navnlig ved hjælp af adskillige »zoofast«-websteder. Selskabet har talrige kunder i Ungarn, der gennemfører deres køb på www.zoofast.hu.

58. Sagen, der verserer for den forelæggende ret, omhandler begivenheder, der fandt sted i løbet af skatteåret 2012. KrakVet tilbød på det pågældende tidspunkt på dets websted en mulighed for, at kunder fik varer, som de havde købt, transporteret fra KrakVets forretningssted i Polen til deres valgte leveringsadresse i henhold til en kontrakt, der skulle aftales mellem kunden og Krzysztof Batko Global Trade (herefter »KBGT«). Kunden kunne alternativt gøre brug af andre transportører. KrakVet tilbød ikke selv at udføre transporten.

59. For køb på under 8 990 HUF (ca. 30,79 EUR) (19) kostede transport med KBGT 1 600 HUF (ca. 5,54 EUR). For køb på beløb over denne grænse kunne KBGT foretage transporten for kun 70 HUF (ca. 0,24 EUR), hvilket blev opnået ved, at KrakVet gav en rabat på 1 530 HUF på prisen for de købte varer.

60. KBGT er ligesom KrakVet et selskab, der er registreret og hjemmehørende i Polen. Ejeren af KBGT, Krzysztof Batko, er bror til ejeren af KrakVet, Marek Batko. KBGT forestod selv transporten fra Polen til Ungarn. Selskabet gav den videre transport inden for Ungarn til kundens leveringsadresse i underentreprise til to transportselskaber (herefter »de ungarske transportselskaber«): Sprinter Futárszolgálat Kft. (herefter »Sprinter«) og GLS General Logistics Systems Ungarn Kft. (herefter »GLS Ungarn«).

61. Kunderne foretog en enkelt betaling til dækning af både varerne og transportomkostningerne. Denne betaling blev foretaget med stort set samme frekvens til enten Sprinter eller GLS Ungarn ved leveringen af varer eller ved bankoverførsel til en konto hos CIB Bank Zrt. i Ungarn (herefter »CIB- bankkontoen«) i ejeren af KBGT's navn.
62. De ungarske transportselskaber overførte ved leveringen de betalinger, som de havde modtaget, til CIB-bankkontoen. KBGT sørgede dernæst for overførsel af midler fra CIB-bankkontoen til KrakVet. Det blev for Domstolen i retsmødet oplyst, at når midlerne blev overført til KrakVet, tilbageholdt KBGT sin »andel«. Det er ikke blevet forklaret, hvorvidt denne »andel« svarede til de kontraktmæssige transportomkostninger eller et andet beløb.
63. KrakVet anmodede om en »bindende forhåndsbesked« fra de polske skattemyndigheder, der svarede, at der skulle betales moms i Polen. Ifølge KrakVet er en sådan »bindende forhåndsbesked« bindende for det selskab, der har anmodet herom, for de polske skattemyndigheder og for de polske domstole. På grundlag af denne anmodning og svaret derpå betalte KrakVet moms i Polen til en sats på 8% i stedet for at betale moms i Ungarn til en sats på 27%.
64. I 2013 gennemførte Nemzeti Adó- és Vámhivatal Kiemelt Adózók Adóigazgatósága Különös Hatásköri Ellenőrzési Főosztálya (de ungarske skattemyndigheder) en kontrol hos KrakVet vedrørende skatteåret 2012 og tildelte i denne forbindelse den 14. august 2013 KrakVet et ungarsk skattnummer. De ungarske skattemyndigheder gennemførte endvidere kontroller af de ungarske transportselskabers virksomhed.
65. I 2014 gennemførte de polske skattemyndigheder endvidere en kontrol hos KrakVet for skatteåret 2012. De bekræftede dernæst det svar, som de tidligere havde givet på anmodningen om den »bindende forhåndsbesked«. Den 23. november 2015 fremlagde KrakVet en uformel oversættelse af de dokumenter, som selskabet havde modtaget fra de polske skattemyndigheder, til de ungarske skattemyndigheder.
66. Den 28. januar 2016 fremlagde KrakVet endvidere en kopi af selskabets almindelige forretningsbetingelser til de ungarske skattemyndigheder og foreslog, at direktøren skulle indestå for denne versions rigtighed, eftersom den version, der fandtes på webstedet i 2012, ikke længere var tilgængelig (20).
67. De ungarske skattemyndigheder anmodede om yderligere oplysninger vedrørende KrakVet fra de polske skattemyndigheder. De blev oplyst om, at varerne i den fase, hvor KBGT pakkede og mærkede de varer, der skulle transporteres på KrakVets lager, var KrakVets ejendom.
68. På grundlag af dette materiale konkluderede de ungarske skattemyndigheder, at Sprinter i løbet af skatteåret 2012 havde foretaget leveringer på vegne af KBGT og for KrakVet til en værdi af 217 087 988 HUF (ca. 751 039,57 EUR), der indebar modtagelse af varer i Sprinters centrale lager i Budapest. De ungarske skattemyndigheder konkluderede tilsvarende, at i den samme periode havde GLS Ungarn på vegne af GLS General Logistics Systems Slovakia s.r.o. ydet pakkeleveringstjenester til en værdi af 64 011 046 HUF (211 453,19 EUR), som selskabet havde modtaget af KrakVet og KBGT.
69. De ungarske skattemyndigheder meddelte KrakVet deres konklusioner den 25. maj 2016. Sidstnævnte afgav sine bemærkninger om disse konklusioner den 8. juni 2016.
70. Den 16. august 2016 fastslog de ungarske skattemyndigheder, at KrakVet havde overskredet den kvantitative grænse på 35 000 EUR, der er fastsat i momsdirektivets artikel 34

(21), og at selskabet følgelig skulle have foretaget momsbetalinger i Ungarn svarende til et samlet beløb på 58 910 000 HUF (ca. 190 087 EUR) (22). De ungarske skattemyndigheder pålagde dernæst en bøde på 117 820 000 HUF (ca. 380 175 EUR) samt renter på 10 535 000 HUF (ca. 36 446 EUR) og en bøde på 500 000 HUF (ca. 1 730 EUR) som følge af den manglende momsangivelse.

71. KrakVet anlagde sag til prøvelse af de ungarske skattemyndigheders afgørelse ved Nemzeti Adó- és Vámhivatal Fellebbviteli Igazgatósága (det nationale klagenævn for told og skatter, Ungarn (herefter »klagenævnet«)). Klagenævnet stadfæstede ved afgørelse af 23. januar 2017 de ungarske skattemyndigheders afgørelse. KrakVet iværksatte derefter appel til prøvelse af denne afgørelse ved Fővárosi Közigazgatási és Munkaügyi Bíróság (forvaltnings- og arbejdsretten i Budapest), der har forelagt Domstolen de følgende fem præjudicielle spørgsmål.

»1) Skal formålene med [momsdirektivet], navnlig kravene om forebyggelse af kompetencekonflikter mellem medlemsstaterne og dobbelt påligning af afgift, som er omhandlet i 17. og 62. betragtning hertil, og [forordningen om bekæmpelse af momssvig], navnlig [5., 7. og 8.] betragtning hertil samt artikel 28-30 [heri], fortolkes således, at de er til hinder for en medlemsstats nationale skattemyndigheds praksis, som – idet den foretager en kvalificering af en transaktion, der både afviger fra en anden medlemsstats nationale skattemyndigheds retlige fortolkning af den samme transaktion og de samme faktiske omstændigheder og fra en bindende forhåndsbesked fra sidstnævnte om grundlaget for denne fortolkning samt fra sidstnævnte myndigheds konklusion på en gennemført afgiftskontrol, der bekræfter både fortolkningen og den bindende forhåndsbesked – giver anledning til dobbelt påligning af afgift af den afgiftspligtige person?

2) Såfremt det første spørgsmål besvares således, at denne praksis ikke er uforenelig med EU-retten, kan en medlemsstats skattemyndighed da, henset til [momsdirektivet] og EU-retten, ensidigt bestemme, at der foreligger en afgiftspligt, uden at tage hensyn til, at en anden medlemsstats skattemyndighed ved flere lejligheder – først på den afgiftspligtige persons anmodning og derefter i sine afgørelser på baggrund af en kontrol – allerede har bekræftet, at nævnte afgiftspligtige persons handlinger er lovlige?

Eller skal begge medlemsstaters skattemyndigheder samarbejde og nå til en aftale af hensyn til princippet om afgiftsneutralitet og forebyggelse af dobbelt påligning af afgift, således at den afgiftspligtige person kun skal betale [moms] i ét af disse lande?

3) Såfremt det følger af svaret på det andet spørgsmål, at en medlemsstats skattemyndighed ensidigt kan ændre den afgiftsmæssige kvalificering, skal da [momsdirektivets] bestemmelser fortolkes således, at den anden medlemsstats skattemyndighed er forpligtet til at tilbagebetale den afgift, som den har fastsat i forbindelse med en bindende forhåndsbesked, og som er blevet betalt i forbindelse med en periode, der blev afsluttet med en kontrol, til den afgiftspligtige person, således at dette sikrer både forebyggelsen af dobbelt påligning af afgift og princippet om afgiftsneutralitet?

4) Hvordan skal udtrykket i momsdirektivets artikel 33, stk. 1, første punktum, hvorefter transporten forstås »af leverandøren eller for hans regning«, fortolkes? Omfatter dette udtryk tilfælde, hvor den afgiftspligtige person på en platform for onlinekøb i sin egenskab af sælger giver mulighed for, at køberen indgår en aftale med en logistikvirksomhed, som sælgeren samarbejder med i forbindelse med forskellige salgstransaktioner, når køberen desuden frit kan vælge en anden transportør end den foreslåede, og køberen og transportøren indgår fragtaftalen uden indblanding fra sælgerens side?

Er det med henblik på fortolkningen – især henset til retssikkerhedsprincippet – relevant, at medlemsstaterne fra 2021 skal ændre den lovgivning, der gennemfører den nævnte bestemmelse

i [momsdirektivet, som ændret ved direktiv 2017/2455], således at nævnte direktivs artikel 33, stk. 1, også skal finde anvendelse i forbindelse med et indirekte samarbejde om valg af transportør?

5) Skal EU-retten, nærmere betegnet [momsdirektivet], fortolkes således, at nedenstående omstændigheder samlet set eller enkeltvis er relevante for undersøgelsen af, hvorvidt der mellem de selvstændige virksomheder, der forestår levering, forsendelse eller transport af den afgiftspligtige persons varer, er blevet stiftet retsforhold, som for at omgå [momsdirektivets] artikel 33 og herved misbruge rettigheder sigter mod at udnytte den omstændighed, at momsen er lavere i den anden medlemsstat:

[a)] Den logistikvirksomhed, som forestår transporten, er forbundet med den afgiftspligtige person og leverer andre tjenesteydelser, som ikke vedrører transport, til denne.

[b)] Samtidig kan kunden når som helst fravælge den mulighed, som den afgiftspligtige person har foreslået, dvs. at bestille transporten hos den logistikvirksomhed, som den afgiftspligtige person har en kontraktmæssig forbindelse til, og i stedet bestille transporten hos en anden transportør eller hente varerne personligt?»

72. KrakVet, Den Tjekkiske Republik, Ungarn, Italien, Republikken Polen og Kommissionen har indgivet skriftlige indlæg. KrakVet, Irland, Ungarn, Det Forenede Kongerige og Kommissionen har afgivet mundtlige indlæg i retsmødet.

73. Som det anføres i indledningen af dette forslag til afgørelse, vil jeg indskrænke mig til at tage stilling til det fjerde og det femte præjudicielle spørgsmål.

Det fjerde og det femte præjudicielle spørgsmål

74. Det fjerde og det femte spørgsmål omhandler tre forhold vedrørende fortolkningen af momsdirektivets artikel 33, stk. 1. Hvad forstås for det første ved udtrykket »varer, der af leverandøren eller for hans regning forsendes eller transporteres« i momsdirektivets artikel 33, stk. 1, forud for den ændring, der blev foretaget ved direktiv 2017/2455? (Jeg vil henvise til dette som »den oprindelige affattelse af artikel 33, stk. 1«.) Ændrede eller bekræftede den ændring, der blev foretaget til denne bestemmelse ved direktiv 2017/2455, der førte til den nye version af artikel 33, stk. 1, for det andet den tidligere retstilling? Skal den form for virksomhed, der beskrives i forelæggelsesafgørelsen, henset til den *oprindelige* affattelse af artikel 33, stk. 1, anses for misbrug?

75. Jeg vil som et indledende punkt undersøge, hvorvidt der er nogle relevante forskelle mellem udtrykkene »forsende« og »transportere«. EU-lovgiver valgte tydeligvis at anvende to verber frem for et. Det er tilsvarende klart, at »forsendelsen« af varer går forud for »transporten« af dem. Dette er imidlertid det punkt, hvor klarheden i det mindste i den oprindelige affattelse af artikel 33, stk. 1, forsvinder (23).

76. Anlægges en meget bred fortolkning, vil *enhver* handling, der foretages »af« leverandøren med henblik på at indlede processen med at få flyttet varer, der er bestilt af en kunde i en anden medlemsstat, til deres bestemmelsessted (deres »forsendelse«), være tilstrækkelig til at udløse anvendelsen af artikel 33, stk. 1. Tæller det imidlertid at lægge en pakke i postkassen? Hvad med modtagelsen af en opringning fra den af kunden valgte transportør, hvorved personen instrueres om at tage hen til en bestemt adresse på et bestemt tidspunkt for at afhente forsendelsen? Det virker usandsynligt, at hensigten i artikel 33, stk. 1, var en så bred fortolkning, og en sådan fortolkning kan skabe forvirring, henset til, at *hovedreglen* i artikel 32 anvender præcist de samme ord, nemlig »af leverandøren« (jf. punkt 80-82 nedenfor). Hvor skal grænsen imidlertid drages?

77. Jeg foreslår, at en fornuftstilgang, der, omskrevet til juridisk sprogbrug, må føre til en fortolkning i denne retning: »Såfremt leverandøren på eget initiativ og efter eget valg træffer de fleste eller samtlige af de afgørende skridt, der er nødvendige for at forberede varerne til transport, træffer foranstaltninger med henblik på at varerne afhentes og sendes af sted og opgiver besiddelse af og kontrol over varerne, er varerne blevet forsendt af leverandøren.«

78. Transport foretaget af leverandøren er muligvis mindre problematisk, idet den sædvanlige betydning er, at leverandøren enten selv eller ved hjælp af andre fysisk udfører transporten eller ejer eller kontrollerer den juridiske enhed, der udfører den.

Varer, der af leverandøren eller for hans regning forsendes eller transporteres

79. Momsdirektivets artikel 2, stk. 1, bestemmer, at der skal betales moms i den medlemsstat, hvor leveringen foretages. Varer, der leveres i en medlemsstat, bliver derved genstand for de momssatser, der anvendes i den pågældende medlemsstat.

80. Artikel 32, stk. 1, fastsætter følgende hovedregel: »I tilfælde, hvor varen forsendes eller transporteres af leverandøren, af kunden eller af tredjemand, forstås ved leveringsstedet det sted, hvor varen befinder sig på det tidspunkt, hvor forsendelsen eller transporten til kunden påbegyndes [...]« (min fremhævelse). Der foretages ingen sondring mellem de forskellige aktører, der måtte være ansvarlige for forsendelsen eller transporten.

81. Artikel 33, stk. 1, indeholder imidlertid en undtagelse til denne hovedregel. Bestemmelsen fastsætter, at under særlige omstændigheder anses leveringsstedet for varer, »der af leverandøren eller for hans regning forsendes eller transporteres« (min fremhævelse) mellem medlemsstater, »for at være det sted, hvor varerne befinder sig, når forsendelsen eller transporten til kunden afsluttes«. Disse specifikke omstændigheder omfatter situationer, hvor »a) [I] leveringen af varer finder sted til en afgiftspligtig person eller en ikke-afgiftspligtig juridisk person [...] eller til enhver anden ikke-afgiftspligtig person«.

82. Det fremgår, at artikel 32 (hovedreglen) og artikel 33 (undtagelsen) anvender stort set samme ordlyd til at nå frem til modsatrettede resultater. Artikel 32 omhandler tilfælde, hvor »varen forsendes eller transporteres af leverandøren [...]«. Artikel 33 indsætter i denne sætning de yderligere ord (her i kursiv): »varer, der af leverandøren eller for hans regning forsendes eller transporteres [...]«. Det er, som om artikel 32 indeholder de (usynlige) ord »for kundens regning«. Således træder forskellen mellem de to bestemmelser frem (24).

83. Det forekommer mig på dette grundlag, at den sondring, der foretages, kan illustreres som følger. Såfremt en kunde, der befinder sig i Ungarn, bestiller varer over internettet fra et selskab i Polen, er det i princippet uden betydning, om kunden selv rejser til lageret i Polen for at hente disse varer, eller om en anden (leverandøren eller en tredjepart) tager sig af logistikken for kundens regning. I alle disse tre situationer finder leveringen sted i Polen, og der skal betales moms dér til de satser, der opkræves af de polske myndigheder, *forudsat at handlingerne sker for kundens regning*. Såfremt imidlertid handlingerne foretages *for leverandørens regning*, finder leveringen sted på bestemmelsesstedet (Ungarn), og momsen skal betales dér til de satser, der opkræves af de ungarske myndigheder.

84. Artikel 138, stk. 1, bestemmer udtrykkeligt de momsmæssige konsekvenser af, at kunden er en afgiftspligtig person eller en ikke-afgiftspligtig person. I begge tilfælde gælder, at oprindelsesmedlemsstaten »fritager levering af varer, der af sælgeren, af erhververen eller for disses regning forsendes eller transporteres til steder uden for [dens] område, men inden for Fællesskabet [...]«. (Jeg skal bemærke, at *der ikke foretages nogen sondring* her mellem

situationer, hvor forsendelsen eller transporten finder sted »af sælgeren [...] eller for [dennes] regning«, og situationer, hvor disse skridt finder sted for »erhververens« regning.) Eftersom leveringsstedet i henhold til artikel 33 anses for at være dér, hvor varerne befinder sig, da forsendelsen eller transport afsluttes, skal der betales moms i bestemmelsesmedlemsstaten. Der er imidlertid ikke nogen tilsvarende klar regel, der kræver, at oprindelsesmedlemsstaten, alt andet lige, fritager leveringen af varer inden for Fællesskabet fra (sin) momsregulering, når denne levering foretages til en »enhver anden ikke-afgiftspligtig person«.

85. Det fremgår af 9. og 11. betragtning, at det var hensigten, at beskatningen i bestemmelsesmedlemsstaten (der materielt kommer til udtryk ved bl.a. artikel 33 og 138) kun skulle finde anvendelse i »overgangsperioden«. Disse bestemmelser er ikke desto mindre forblevet en del af den EU-retlige momslovgivning og lægger, for så vidt som de finder anvendelse, fokus på beskatningen på forbrugsstedet (25). Når dette er sagt, skal man holde sig for øje, at de *ikke* har til hensigt at afspejle udgangspunktet. Hovedreglen om leveringsstedet, såfremt varer forsendes eller transporteres (det være sig af leverandøren, af forbrugeren eller af en tredjepart), findes fortsat i momsdirektivets artikel 32. Ifølge denne regel anses leveringsstedet for »det sted, hvor varen befinder sig på det tidspunkt, hvor forsendelsen eller transporten til kunden påbegyndes«.

86. I den foreliggende sag befandt KrakVets kunder sig i Ungarn (dvs. ikke-afgiftspligtige personer), der foretog køb på KrakVets websted. KBGT foretog transporten mellem lageret i Polen og den ungarske grænse. Den videre transport inden for Ungarn blev foretaget af de ungarske transportselskaber.

87. Det kan efter min opfattelse antages, at KrakVets kunder var og fortsat primært er interesserede i at købe dyrefoder. De transporttjenester, der er nødvendige for at flytte dyrefoder fra KrakVets lager i Polen til kundernes leveringsadresse i Ungarn, er en væsentlig del af transaktionen, men sandsynligvis ikke som sådan kundernes hovedfokus. De grundlæggende komponenter ved foretagelsen af kundernes valg af transportform har formentlig været bekvemmeligheds- og omkostningshensyn (26).

88. KrakVet, Italien og Polen har på denne baggrund anført, at den oprindelige ordlyd af artikel 33, stk. 1 (dvs. den affattelse, der var gældende både på tidspunktet for det faktiske omstændigheder og nu), udelukkende skal fortolkes på grundlag af den nuværende ordlyd (27) med henblik på at overholde retssikkerhedsprincippet og princippet om beskyttelse af den berettigede forventning (28). Den Tjekkiske Republik, Irland, Ungarn, Det Forenede Kongerige og Kommissionen har gjort gældende, at artikel 33, stk. 1, bør fortolkes således, at bestemmelsen allerede omfatter den situation, hvor leverandøren medvirker indirekte ved transporten. De har anført, at deres foretrukne fortolkning svarer til den økonomiske virkelighed (29), eftersom muligheden under omstændigheder som i den foreliggende sag for, at kunden kunne vælge en anden transportør end den, der blev bragt i forslag på webstedet for leverandøren af varer, i bedste fald er fjern og således muligvis rent hypotetisk.

89. Kommissionen henviser, ligesom den allerede har gjort i dens arbejdsdokument (30), endvidere til Rådets protokollat for mødet i forbindelse med vedtagelsen af direktiv 91/680 til støtte for, at der finder særlige fjernsalgsordninger anvendelse i samtlige tilfælde, hvor varerne forsendes eller transporteres, indirekte eller direkte af leverandøren eller for hans regning. (Jeg skal forklarende indskyde, at der ved direktiv 91/680, der er et i rækken af de direktiver, der ændrer det sjette momsdirektiv (31), bl.a. blev tilføjet en udførlig ny artikel 28b (der bærer overskriften »Transaktionssted«), der består af fem underafsnit. Det første stykke under »A. Stedet for erhvervelse inden for Fællesskabet af goder« bestemte følgende: »1. Stedet for en erhvervelse inden for Fællesskabet af goder anses for at være det sted, hvor goderne befinder sig, når

forsendelsen eller transporten til erhververen afsluttes«. Det første stykke under »B. Stedet for levering af goder« indeholdt forløberen for den oprindelige affattelse af momsdirektivets artikel 33, stk. 1 (32).)

90. Når dette er sagt, kan der hurtigt ses bort fra det argument, der er fremført af Kommissionen. Domstolen fastslog klart i Antonissen-dommen, at »[e]n sådan erklæring kan ikke tjene som fortolkningsbidrag med hensyn til en bestemmelse i afledt ret, når erklæringens indhold som her overhovedet ikke omhandles af bestemmelsen. Erklæringen er følgelig uden retlig betydning« (33).

91. Der er endvidere blevet henvist til de retningslinjer, der er blevet udstedt af Momsudvalget, hvoraf fremgår, at »varer anses for at være forsendt eller transporteret »af leverandøren eller for hans regning« i situationer, hvor leverandøren direkte eller indirekte medvirker ved transporten eller forsendelsen af varer«. Imidlertid indtog Momsudvalget denne opfattelse tre år efter, at de transaktioner, der har givet anledning til den foreliggende sag, fandt sted, og det fremgår udtrykkeligt af selve retningslinjerne nederst på hver side, at de ikke har nogen bindende virkning (34).

92. På denne baggrund og under anvendelse af det almindelige fortolkningsprincip for ordlyden af den oprindelige affattelse af artikel 33, stk. 1, kan jeg ikke se, at der, således som Den Tjekkiske Republik, Irland, Ungarn, Det Forenede Kongerige og Kommissionen har gjort gældende, er grundlag for at konkludere, at denne bestemmelse endvidere omfatter situationer, hvor leverandøren som reaktion på instruktioner fra kunden *indirekte* medvirker til forsendelsen eller transporten af varer til en ikke-afgiftspligtig person, der befinder sig i en anden medlemsstat.

93. Domstolen er endvidere imidlertid blevet anmodet om at tage stilling til, hvorvidt de ændringer, der blev foretaget ved direktiv 2017/2455, der førte til, at der skulle tilføjes et yderligere stk. 4 til artikel 14, sammen med den nye affattelse af artikel 33, stk. 1, ændrede eller alene bekræftede den tidligere retsstilling. Skal ændringerne i 2017 anses for rene »præciseringer« af den tidligere retsstilling, vil dette kunne berøre den fortolkning, der skal foretages af den forelæggende ret i den foreliggende sag.

Ændringerne af momsdirektivet

94. Artikel 2, stk. 1, i direktiv 2017/2455 præciserer, at et nyt stk. 4 skulle »tilføjes« momsdirektivets artikel 14. Tilføjjelsen gav en *ny definition* af »fjernsalg af varer inden for Fællesskabet«. Begrebet omfatter i henhold til denne nye definition visse specifikke tilfælde af »levering af varer, der af leverandøren eller for dennes regning forsendes eller transporteres, *herunder hvor leverandøren indirekte medvirker ved transporten eller forsendelsen af varerne*, fra en anden medlemsstat end den, hvor forsendelsen eller transporten af varerne til en kunde afsluttes« (min fremhævelse). Blandt de situationer, der er omfattet, er situationer, hvor »a) [l]everingen af varer finder sted [...] til enhver anden ikke-afgiftspligtig person«.

95. Hverken betragtningerne eller de materielle bestemmelser i direktiv 2017/2455 går videre i retning af en forklaring af det tiltænkte anvendelsesområde for det (nye) begreb »indirekte medvirken« af leverandøren eller de grunde, der lå til grund for indførelsen af det. Kommissionens begrundelse nøjes med en generel henvisning til »retningslinjerne fra Momsudvalget«. Det er på dette sted hensigtsmæssigt at erindre om, at mens Momsudvalgets retningslinjer af 4. og 5. juni 2015 uddybede det, som udvalget anså for at udgøre »indirekte medvirken« fra leverandørens side (35), lod arbejdsdokumentet af 5. maj 2015, der gik forud for disse retningslinjer, det stå åbent, hvorvidt dette begreb skulle underkastes en ordlydsmæssig eller en bred fortolkning. Detaljerne i retningslinjerne forefindes ikke i den nye affattelse.

96. Den Tjekkiske Republik har henledt Domstolens opmærksomhed på Welmory-dommen (36). Domstolen har i denne dom fastslået, at det klart fremgik af betragtningerne til den deri omhandlede forordning, »at EU-lovgivers hensigt var at præcisere visse nødvendige elementer ved fastsættelsen af kriterierne vedrørende leveringsstedet for de afgiftspligtige transaktioner, idet der blev taget hensyn til Domstolens praksis på området«, og at »[s]elv om denne forordning endnu ikke var trådt i kraft på tidspunktet for de faktiske omstændigheder i hovedsagen, skal der ikke desto mindre tages hensyn til den i denne forbindelse«. Som jeg netop har antydnet, er der imidlertid ikke nogen tilsvarende vejledning, der i dette tilfælde kan udledes af betragtningerne til direktiv 2017/2455, og »Domstolens praksis på området« skal først udvikles i den foreliggende sag. (Det vil fremgå tydelig af det, som jeg har givet udtryk for, at det ikke er min opfattelse, at ændringerne nødvendigvis tager stilling til det underliggende forhold. Heldigvis har hverken Domstolen eller jeg imidlertid behov for at give udtryk for en udtrykkelig opfattelse af dette forhold.)

97. Det Forenede Kongerige har tilsvarende påberåbt sig Mensing-dommen (37), hvor Domstolen fastslog, at »ifølge fast retspraksis skal der desuden ved fortolkningen af en EU-retlig bestemmelse ikke blot tages hensyn til dennes ordlyd, men også til den sammenhæng, hvori den indgår, og til de mål, der forfølges med den ordning, som den udgør en del af«.

98. Dette princip sammenfatter således fast retspraksis og er ganske ukontroversielt. Når man anvender det på den foreliggende situation, kan man imidlertid konstatere, at de indledende ord i artikel 2, stk. 1, i direktiv 2017/2455 *udtrykkeligt* fastlægger, at den nye definition i artikel 14, stk. 4, og erstatningen af den eksisterende affattelse af momsdirektivets artikel 33 ved den nye artikel 33, litra a), skal finde anvendelse »[m]ed virkning fra den 1. januar 2021«: Dvs. at deres *rets-virkning skal udsættes* med to år i forhold til adskillige andre ændringer, der blev indført ved dette direktiv.

99. Denne bevidste udsættelse af retsvirkningerne er efter min opfattelse umulig at forene med udtalelsen i begrundelsen om, at forslaget alene foretager »en præcisering af artikel 33, stk. 1«. Såfremt forslaget ikke gør andet end at præcisere det, der hele tiden har været det korrekte retlige indhold af artikel 33, stk. 1, ville det ikke give mening at udsætte anvendelsen. Den logiske konklusion må følgelig være, at det, der blev indført, faktisk var en ændring, og at det *ikke* afspejler den fortolkning, der under alle omstændigheder skulle have været foretaget af den eksisterende ordlyd.

100. Det er vigtigt at holde sig for øje, at de drøftelser, der afspejler sig i arbejdsdokumentet, fandt sted tre år *efter* de omhandlede transaktioner i den foreliggende sag (38). Der skal selvsagt tages hensyn til retssikkerhedsprincippet i forbindelse med fortolkningen af momsdirektivets artikel 33, stk. 1 (39). Betragtningerne til direktiv 2017/2455 henviser således udtrykkeligt til dette princip, idet det fremgår, at begrebet »af leverandøren eller for hans regning« skal defineres i momsdirektivet, således at det endvidere omfatter indirekte medvirken fra sidstnævntes side netop med henblik på at give retssikkerhed. Såfremt man udleder ordene »direkte eller indirekte« af den oprindelige affattelse af momsdirektivets artikel 33, stk. 1, når de ikke findes dér, er det i direkte strid med dette princip.

101. Det er følgelig min konklusion, at indtil de ændringer, der blev indført ved direktiv 2017/2455, træder i kraft den 1. januar 2021, skal momsdirektivets artikel 33, stk. 1, underkastes en ordlydsfortolkning. Det skal følgelig *ikke* fortolkes i lyset af den nye definition af »fjernsalg af varer inden for Fællesskabet«, der indeholder ordene »herunder hvor leverandøren »indirekte« medvirker ved transporten eller forsendelsen af varerne«, eller som om det allerede er blevet erstattet af artikel 33, litra a), der henviser til denne nye definition.

Ordlydsfortolkning af udtrykket »varer, der af leverandøren eller for hans regning forsendes eller transporteres«

102. Jeg har allerede i punkt 76-78 ovenfor foreslået arbejdsdefinitioner for (henholdsvis) leverandørens »forsendelse« og leverandørens »transport«. Jeg vil nedenfor tilføje en arbejdsdefinition af »på vegne af« til disse definitioner. Jeg vil foreslå, at varer forsendes eller transporteres »på vegne af leverandøren«, såfremt det er leverandøren, frem for kunden, der reelt træffer beslutningerne om, hvordan disse varer forsendes eller transporteres.

103. Idet det alene tilkommer den nationale domstol at tage stilling til sagens faktiske omstændigheder, skal den på grundlag af de faktiske omstændigheder, der allerede er blev fastlagt i forelæggelsesafgørelsen og andet materiale, som parterne måtte vælge at fremlægge, tage stilling til, hvorvidt de i den foreliggende sag omhandlede varer reelt blev forsendt eller transporteret »af leverandøren eller for hans regning«. Den nationale domstol skal for at nå frem til dens konklusion holde sig for øje, at »det er et grundlæggende kriterium ved anvendelsen af det fælles momssystem, at der tages hensyn til den økonomiske og forretningsmæssige virkelighed« (40).

104. Følgende forhold, idet listen ikke er udtømmende, synes i denne forbindelse at være direkte eller indirekte relevante: i) udvalget af potentielle transportmuligheder, som leverandøren tilbød sine kunder på dennes websted, ii) graden af (eventuel) konneksitet mellem leverandøren og de selskaber, der foreslog hver af disse muligheder, iii) hvorvidt købet af varer og købet af transporttjenesterne blev reguleret af en enkelt aftale eller ved særskilte aftaler, iv) hvornår forpligtelsen til at betale for varerne opstod, v) hvornår og hvor ejendomsretten og risikoen for ejendommen overgik, vi) hvilke betalingsordninger, der fandt anvendelse for så vidt angår varerne og de anvendte transporttjenester. Den nationale domstol skal i sidste ende på grundlag af det materiale, der er fremlagt for den, tage stilling til, hvorvidt KrakVet (eller et selskab, som det ejer eller kontrollerer det) i praksis traf beslutninger om forsendelsen eller transporten af varer, eller hvorvidt disse beslutninger blev truffet af KrakVets enkelte kunder.

105. I den foreliggende sag peger alle de kendte faktiske omstændigheder ikke i den samme retning, og der foreligger ikke tilstrækkelige oplysninger om de relevante dele af sagen (41). Jeg skal fremhæve, at kun indholdet af forelæggelsesafgørelsen udgør en konstatering af de faktiske omstændigheder. Øvrigt materiale, der fremlægges for Domstolen (uanset om dette finder sted i de skriftlige indlæg eller mundtligt i retsmøder), udgør elementer, som den nationale domstol eventuelt kan ønske at uddybe og efterprøve, når sagen vender tilbage til den.

106. Det fremgår for det første, at KrakVet på sit websted alene bragte et enkelt muligt transportselskab i forslag, idet det stod potentielle kunder frit for at træffe selvstændige foranstaltninger. Webstedet indeholdt ikke links, der kunne sætte kunderne i stand til at kontakte en række eventuelle andre transportselskaber. (Jeg skal bemærke, at forelæggelsesafgørelsen i KrakVet II-sagen (42) præciserer, at der blev adskillige forskellige transportselskaber foreslået på webstedet, og kunderne kunne selv indgå særskilte aftaler om varerne og om transporten af disse varer.) KrakVet tilbød ikke selv transporttjenester. Ejeren af KrakVet og ejeren af KBGT er for det andet brødre (43), og der består nære familiemæssige bindinger mellem de to selskaber. Det synes for det tredje, at der kan have været indgået særskilte aftaler om regulering af køb af varer og levering af transporttjenester. Der har for det fjerde ikke været foretaget nogen konstatering af de faktiske omstændigheder med henblik på at fastlægge præcist, hvornår forpligtelsen til at betale for varerne opstod. Det samme gør sig for det femte gældende for så vidt angår spørgsmålet om, hvornår (og hvor) ejendomsretten over varerne og risikoen i tilfælde af skade på eller helt eller delvist tab af varerne overgik fra leverandøren til kunden. (Jeg skal indskyde, at KrakVet i retsmødet anførte, at selskabets produkter blev solgt »ex works«. Såfremt de forsendte

produkter følgelig blev beskadiget, ødelagt, tabt eller stjålet en route, skulle kunden fortsat betale for dem.) Såfremt varerne for det sjette blev transporteret af KBGT, synes kunderne at have forudbetalt KrakVet for både varer og transport – denne betaling blev dernæst overført af det pågældende ungarske transportselskab til CIB-bankkontoen i KBGT's ejers navn og blev senere delt mellem KrakVet og KBGT. Selv om transport med KBGT ved køb for under 8 990 HUF kostede 1 600 HUF, kostede transport med KBGT over denne grænse 70 HUF (et beløb, der synes at være så lavt, at det er rent symbolsk), der blev finansieret af KrakVet, som ydede en rabat på 1 530 HUF på de varer, der blev købt.

107. På grundlag af disse elementer og eventuelt andet fremlagt materiale skal den forelæggende ret træffe afgørelse om, hvorvidt de beslutninger, der blev truffet for så vidt angår forsendelsen eller transport af varer reelt blev truffet af KrakVet (eller et selskab, der ejes eller kontrolleres af det) eller af KrakVets individuelle ungarske kunder.

108. Jeg foreslår, at Domstolen besvarer det fjerde spørgsmål som følger:

- Momsdirektivets artikel 33, stk. 1, skal fortolkes således, at denne bestemmelse udelukkende omfatter situationer, hvor varerne forsendes eller transporteres af leverandøren eller for hans regning. Bestemmelsen tager ikke stilling til situationer, hvor leverandøren kun medvirker indirekte ved forsendelsen eller transporten af varerne.
- Såfremt leverandøren på eget initiativ og efter eget valg træffer de fleste eller samtlige af de afgørende skridt, der er nødvendige for at forberede varerne til transport, træffer foranstaltninger til afhentning af varerne, sender dem af sted og opgiver besiddelsen af og kontrollen over varerne, »forsendes« varerne af leverandøren.
- Såfremt leverandøren enten selv eller gennem andre fysisk foretager transporten eller ejer eller kontrollerer den juridiske enhed, der gør dette, »transporteres« varerne af leverandøren.
- Varer forsendes eller transporteres »for leverandørens regning«, såfremt leverandøren frem for kunden reelt træffer beslutningen om, hvordan disse varer skal forsendes eller transporteres.

Misbrug

109. Med det femte spørgsmål fremhæver den forelæggende ret to faktiske elementer i den foreliggende sag: 1) at KBGT er »forbundet« med KrakVet (hvorved jeg antager, at den nationale domstol henviser til den omstændighed, at ejerne af de to selskaber er brødre) og leverer andre af transporten uafhængige tjenester (der, således som jeg har forstået det, er pakning af varer med henblik på forsendelse), men 2) at det står kunden frit for at vælge andre muligheder for transport af de varer, som kunden køber. Den forelæggende ret ønsker oplyst, hvorvidt disse to specifikke faktiske omstændigheder er relevante for fastlæggelsen af, hvorvidt KrakVets adfærd udgør misbrug med henblik på momsforskrifterne i EU-retten, der følgelig begrundes, at der pålægges KrakVet alvorlige økonomiske sanktioner.

110. Såfremt den forelæggende ret drager den konklusion, at forsendelsen og/eller transporten blev foretaget »for leverandørens regning«, dvs. KrakVet, frem for den enkelte kundes regning, vil den dernæst skulle tage stilling til, hvorvidt betalingen af moms i oprindelsesmedlemsstaten (Polen) frem for i bestemmelsesmedlemsstaten (Ungarn) ikke alene skal anses for at være ukorrekt, men endvidere skal anses for at være et misbrug. Jeg skal erindre om, at Domstolen i Part Service-dommen (44) forklarede, at »[d]et tilkommer den forelæggende ret på baggrund af de fortolkningskriterier, som fremgår af denne dom, at fastslå, om de i hovedsagen omhandlede transaktioner med henblik på anvendelse af merværdiafgiften kan anses for at udgøre misbrug«. Det er følgelig efter min opfattelse nødvendigt med henblik på at besvare det femte spørgsmål at

se mere overordnet på sagens omstændigheder.

111. Som jeg vil forklare nedenfor, er et hovedelement her, at KrakVet anmodede om *vejledning fra de kompetente polske myndigheder* i form af en »bindende forhåndsbesked« med hensyn til, hvorvidt der skulle betales moms i oprindelsesmedlemsstaten eller bestemmelsesmedlemsstaten (45). I sagen, der verserer ved Domstolen, er KrakVets synspunkt om, at svaret på denne anmodning om forhåndsbesked var retligt bindende for både KrakVet og de polske skattemyndigheder, ikke blevet anfægtet. KrakVet blev af de kompetente polske myndigheder oplyst om, at der skulle betales moms i Polen – det var med andre ord hovedreglen i momsdirektivets artikel 32, der fandt anvendelse, i stedet for undtagelsen i artikel 33. Det er ubestridt, at KrakVet foretog en korrekt angivelse og betaling af moms i Polen i den relevante periode. De polske myndigheder foretog en kontrol af KrakVet i 2014. De bekræftede efter denne kontrol det svar, som de tidligere havde givet til KrakVet.

112. KrakVet og Polen har, idet de henviser til WebMindLicenses-dommen (46), gjort gældende, at en afgiftspligtig person er berettiget til at drage fordel af forskellene mellem nationale momssatser. De har fremhævet, at afgiftspligtige personer i almindelighed frit kan vælge de organisationsstrukturer og transaktionsformer, som de finder mest passende for deres økonomiske aktivitet, og med det formål at begrænse deres afgiftsbyrde (47), og vælge de strukturer for deres virksomhed, som de finder mest passende for deres aktiviteter (48).

113. Italien har gjort gældende, at afgiftspligtige personer ikke er berettiget til at støtte sig på de EU-retlige forskrifter på en måde, der udgør misbrug (49), hvorimod Den Tjekkiske Republik, Irland, Ungarn og Kommissionen har gjort gældende, at KrakVets forretningspraksis udgør et misbrug, idet den har til formål at drage fordele fra forskellen i momssatserne i medlemsstater, der fordrejer konkurrencen (50). Det Forenede Kongerige har ikke taget stilling til dette forhold.

114. Jeg erindrer om, at Domstolen i Halifax-dommen (51) præciserede, at »[n]år den afgiftspligtige person kan vælge mellem to transaktioner, påbyder [momsdirektivet] ikke den pågældende at vælge den transaktion, der medfører betaling af den højeste moms. Således som generaladvokaten har anført i forslagets punkt 85, har afgiftspligtige personer tværtimod ret til at vælge en sådan struktur for virksomhedsdriften, at deres afgiftstilsvar reduceres« (52). Følgelig »[kræver] konstatering af et misbrug på momsområdet for det første [...], at de omhandlede transaktioner – selv om de betingelser formelt er overholdt, der er fastsat i de relevante bestemmelser i sjette direktiv og i den nationale lovgivning til gennemførelse af direktivet – ville indebære, at der blev *opnået en afgiftsfordel, som det ville stride mod formålet med disse bestemmelser at tildele*. For det andet skal det tillige fremgå af en samlet række objektive omstændigheder, at *hovedformålet med de omhandlede transaktioner er opnåelsen af en afgiftsfordel*« (min fremhævelse). Disse betingelser (»Halifax-kriterierne«) er kumulative (53). I Part Service-dommen (54) forklarede Domstolen, »at der er tale om misbrug, når opnåelse af en afgiftsfordel er *hovedformålet* med den eller de omhandlede transaktioner« (min fremhævelse). Denne praksis nævnes endvidere i Momsudvalgets arbejdsdokument.

115. I den foreliggende sag er det tydeligt, at den primære transaktion er salget af dyrefoder. Dette er KrakVets forretning, og det er det, som KrakVets kunder er interesserede i at købe. Købet af de nødvendige transporttjenester med henblik på at få dyrefoderet fra KrakVets lager i Polen til kundens leveringsadresse i Ungarn er accessorisk i forhold til (eller tilknyttet) denne primære transaktion. De foreliggende omstændigheder ligner følgelig ikke den slags fuldstændigt kunstige ordninger, hvorved et selskab strukturerer sin forretning med det ene formål at begrænse dets afgiftstilsvar, hvilket er et klassisk tilfælde af momssvig.

116. Det er ikke desto mindre ligeledes tydeligt, at der opstod en betydelig økonomisk fordel for KrakVet som følge af forskellen mellem momssatserne i Polen (8%) og Ungarn (27%). Dette er

tilfældet, uanset hvorvidt fordelene antager form af øget fortjeneste eller en styrket markedsandel, der udspringer af at være i stand til at tilbyde lavere priser til den endelige forbruger.

117. Jeg vil i det følgende arbejde ud fra den *antagelse*, at når denne sag vender tilbage til den forelæggende ret, vil denne domstol i sidste ende konkludere, at de omhandlede transaktioner er omfattet af momsdirektivets artikel 33 frem for direktivets artikel 32.

118. Såfremt dette er tilfældet, skulle der have været betalt moms af disse transaktioner i Ungarn, der havde en værdi, der i høj grad oversteg den kvantitative grænse i artikel 34. Der ville i givet fald være blevet begået en retlig fejl af den afgiftspligtige person (KrakVet) og i særdeleshed af de polske afgiftsmyndigheder i deres bindende forhåndsbesked til KrakVet.

119. Med det første og det andet præjudicielle spørgsmål ønskes oplyst, hvorvidt bestemmelsesmedlemsstaten er forpligtet til at lægge den momsansættelse, der er foretaget af oprindelsesmedlemsstaten, til grund. Det forekommer mig, at oprindelsesmedlemsstaten i forbindelse med denne bedømmelse har nødvendigvis – muligvis indirekte – undervejs taget stilling til, hvorvidt de foreslåede ordninger udgjorde et misbrug, og konkluderet, at det gjorde de *ikke*, men at de med rette var omfattet af momsdirektivets artikel 32. Eftersom dette forslag til afgørelse indskrænker sig til en behandling af det fjerde og det femte præjudicielle spørgsmål, vil jeg lade svaret på det første og det andet spørgsmål stå åbent. I det følgende vil jeg arbejde ud fra det grundlag, at bestemmelsesmedlemsstaten frit *kan* tage stilling til, hvorvidt den omhandlede adfærd skal sanktioneres som misbrug af rettigheder i Halifax-kriteriernes forstand.

120. Jeg skal indledningsvis bemærke, at forordningen om bekæmpelse af momssvig ikke indeholder bestemmelser, der omhandler svar på anmodninger om »bindende forhåndsbeskeder« fra leverandører. Den tager ligeledes ikke stilling til, hvordan skattemyndighederne i en medlemsstat skal anse svar, der gives med bindende virkning af skattemyndighederne i en anden medlemsstat, eller udfaldet af de kontroller, der blev udført af disse skattemyndigheder.

121. Denne forordning fremhæver imidlertid gentagne gange betydningen af samarbejdet mellem medlemsstaternes skattemyndigheder. Dette samarbejde, der anses for afgørende for den korrekte anvendelse af momslovgivningen og bekæmpelsen af svig, fremgår bl.a. af 7. og 13. betragtning, artikel 1, stk. 1 (der fastsætter det generelle anvendelsesområde for samarbejdet), artikel 7, stk. 3 (der giver bestemmelsesmedlemsstaten mulighed for at anmode oprindelsesmedlemsstaten om »administrative undersøgelser«), artikel 13, stk. 1 (der forpligter oprindelsesmedlemsstaten til at give oplysninger uden forudgående anmodning), og systemet med fælles kontrol i artikel 29 og 30. Forordningen om bekæmpelse af momssvig kan følgelig anses for en praktisk gennemførelse af pligten til loyalt samarbejde i artikel 4, stk. 3, TEU, hvorefter »medlemsstaterne [respekterer] hinanden og bistår hinanden ved gennemførelsen af de opgaver, der følger af traktaterne« (55).

122. Det forekommer mig, at det ville være direkte i strid med dette princip, såfremt det tilkom de kompetente myndigheder i en anden medlemsstat *ud over* anvendelsen af tilladte tilpasninger for så vidt angår skyldig moms og renter at anse den selvsamme adfærd, der udtrykkeligt var blevet godkendt som lovlig i en retligt bindende vurdering, der er blevet foretaget af deres kollegaer i den medlemsstat, hvor den afgiftspligtige person var momsregistreret, for et misbrug af rettigheder og idømme alvorlige sanktioner for denne adfærd (i Halifax-kriteriernes forstand).

123. Jeg er endvidere i alvorlig tvivl om, hvorvidt dette resultat ville være i overensstemmelse med princippet om beskyttelse af den berettigede forventning.

124. Domstolen fastslog i Kreuzmayr-dommen (56), at princippet om beskyttelse af den berettigede forventning »gælder for enhver retsundergiven, hos hvem en administrativ myndighed

har skabt begrundede forventninger på baggrund af præcise løfter, som myndigheden har afgivet til den pågældende«. Efter min opfattelse udgør et svar på en anmodning om en »bindende forhåndsbesked« (et svar, der i øvrigt var retligt bindende for både de afgiftspligtige personer og de kompetente myndigheder) netop et sådant præcist løfte.

125. Jeg skal med det samme fremhæve, at KrakVet *ikke* kan have haft en berettiget forventning om, at svaret på anmodningen om den bindende forhåndsbesked til de polske skattemyndigheder udgjorde en uantastelig og korrekt konstatering af retsstillingen. Der forelå altid den mulighed, at de kompetente myndigheder i en anden medlemsstat ville indtage en anden holdning, og at forholdet, ligesom det var tilfældet her, ville blive behandlet ved de nationale domstole, og at Domstolen ville blive anmodet om træffe en autoritativ afgørelse.

126. Det forekommer mig imidlertid, at KrakVet *var* berettiget til at støtte sig på den omstændighed, at hvis selskabet følgelig udførte sin aktivitet i nøje overensstemmelse med det forslag, som selskabet havde fremsat for de nævnte myndigheder i forbindelse med dets anmodning, ville selskabet ikke være udsat for en risiko for alvorlige sanktioner for misbrug af rettigheder i tilfælde af, at det retligt bindende svar i sidste ende viste sig, retligt set, at være ukorrekt.

127. »Misbrug af rettigheder« er et alvorligt forhold. Såfremt dette fastslås, medfører det alvorlige sanktioner. Det må ikke svækkes og fordrejes ved at udvide det til at omfatte tilfælde, hvor den afgiftspligtige person har handlet fornuftigt og har anmodet om vejledning for så vidt angår den korrekte momsmæssige klassificering af en påtænkt fremgangsmåde fra de kompetente myndigheder i den medlemsstat, hvor personen er momsregistreret, og således ikke blot fra en privat kommerciel rådgiver.

128. Såfremt Domstolen måtte se bort fra dette principielle punkt, vil jeg fremsætte følgende to supplerende bemærkninger.

129. Det forekommer mig for det første, at de kompetente myndigheder i bestemmelsesmedlemsstaten (Ungarn) som minimum er forpligtede til at give KrakVet en detaljeret begrundelse, der forklarer, hvorfor de *til trods for* det svar, som KrakVet modtog på anmodningen om den bindende forhåndsbesked til de polske skattemyndigheder, anså dets adfærd på grundlag af dette svar for misbrug af rettigheder (57).

130. Jeg skal for det andet erindre om, at Domstolen i Farkas-dommen (58) fastslog, at »[s]å længe der ikke er gennemført nogen harmonisering af EU-lovgivningen på området for sanktioner ved manglende opfyldelse af betingelserne i en ved [momslovgivningen] indført ordning, er medlemsstaterne beføjet til at træffe bestemmelser om de sanktioner, som de finder rimelige. Medlemsstaterne skal dog udøve deres beføjelser på dette område under iagttagelse af EU-retten og dennes almindelige grundsætninger og dermed under iagttagelse af proportionalitetsprincippet«. Følgelig er den omstændighed, at KrakVet handlede på grundlag af de polske afgiftsmyndigheders »bindende forhåndsbesked«, et forhold, der skal tages i betragtning i forbindelse med fastlæggelsen af, hvorvidt der skal pålægges KrakVet en sanktion af de ungarske skattemyndigheder, og i givet fald det passende niveau for denne sanktion.

131. Jeg vil følgelig foreslå Domstolen at besvare det femte præjudicielle spørgsmål som følger:

Såfremt en afgiftspligtig person, der har anmodet de kompetente myndigheder i den medlemsstat, hvor den afgiftspligtige person er momsregistreret, om at foretage den korrekte retlige momsmæssige klassificering af en påtænkt virksomhed (der detaljeret beskriver de ordninger, som den afgiftspligtige person foreslår sættes i værk), modtager et svar, der er retligt bindende for vedkommende og disse skattemyndigheder, og derefter driver sin virksomhed under streng

iagttagelse af den fremgangsmåde, som er beskrevet i vedkommendes anmodning (hvilket det tilkommer den nationale domstol at efterprøve), er de kompetente myndigheder i en anden medlemsstat i henhold til princippet om loyalt samarbejde i artikel 4, stk. 3, TEU og princippet om beskyttelse af den berettigede forventning afskåret fra at anse disse handlinger for misbrug af rettigheder i henhold til de kriterier, der er fastsat i Halifax-dommen (sag C-255/02), og at sanktionere denne adfærd i overensstemmelse hermed.

Forslag til afgørelse

132. Med forbehold af de svar, som Domstolen måtte give på det første, det andet og det tredje præjudicielle spørgsmål fra Fővárosi Közigazgatási és Munkaügyi Bíróság (forvaltnings- og arbejdsretten i Budapest, Ungarn), foreslår jeg, at Domstolen besvarer det fjerde og det femte præjudicielle spørgsmål som følger:

»Det fjerde spørgsmål:

Artikel 33, stk. 1, i Rådets direktiv 2006/112/EF af 28. november 2006 om det fælles merværdiafgiftssystem skal fortolkes således, at denne bestemmelse kun omfatter situationer, hvor varerne forsendes eller transporteres af leverandøren eller for hans regning. Bestemmelsen tager ikke stilling til situationer, hvor leverandøren kun medvirker indirekte ved forsendelsen eller transporten af varerne.

Såfremt leverandøren på eget initiativ og efter eget valg træffer de fleste eller samtlige af de afgørende skridt, der er nødvendige for at forberede varerne til transport, træffer foranstaltninger til afhentning af varerne, sender dem af sted og opgiver besiddelsen af og kontrollen over varerne, »forsendes« varerne af leverandøren.

Såfremt leverandøren enten selv eller gennem andre fysisk foretager transporten eller ejer eller kontrollerer den juridiske enhed, der gør dette, »transporteres« varerne af leverandøren.

Varer forsendes eller transporteres »for leverandørens regning«, såfremt leverandøren frem for kunden reelt træffer beslutningen om, hvordan disse varer skal forsendes eller transporteres.

Det femte spørgsmål:

Såfremt en afgiftspligtig person, der har anmodet de kompetente myndigheder i den medlemsstat, hvor den afgiftspligtige person er momsregistreret, om at foretage den korrekte retlige momsmæssige klassificering af en påtænkt virksomhed (der detaljeret beskriver de ordninger, som den afgiftspligtige person foreslår sættes i værk), modtager et svar, der er retligt bindende for vedkommende og disse skattemyndigheder, og derefter driver sin virksomhed under streng iagttagelse af den fremgangsmåde, som er beskrevet i vedkommendes anmodning (hvilket det tilkommer den nationale domstol at efterprøve), er de kompetente myndigheder i en anden medlemsstat i henhold til princippet om loyalt samarbejde i artikel 4, stk. 3, TEU og princippet om beskyttelse af den berettigede forventning afskåret fra at anse disse handlinger for misbrug af rettigheder i henhold til de kriterier, der er fastsat i Halifax-dommen (sag C-255/02), og at sanktionere denne adfærd i overensstemmelse hermed.«

1 – Originalsprog: engelsk.

2 – Rådets direktiv af 28.11.2006 om det fælles merværdiafgiftssystem (EUT 2006, L 347, s. 1). På tidspunktet for de faktiske omstændigheder var dette direktiv blevet ændret ved Rådets direktiv 2006/138/EF af 19.12.2006 (EUT 2006, L 384, s. 92), Rådets direktiv 2007/75/EF af 20.12.2007 (EUT 2007, L 346, s. 13), Rådets direktiv 2008/8/EF af 12.2.2008 (EUT 2008, L 44, s. 11), Rådets

direktiv 2008/117/EF af 16.12.2008 (EUT 2009, L 14, s. 7), Rådets direktiv 2009/47/EF af 5.5.2009 (EUT 2009, L 116, s. 18), Rådets direktiv 2009/69/EF af 25.6.2009 (EUT 2009, L 175, s. 12), Rådets direktiv 2009/162/EU af 22.12.2009 (EUT 2010, L 10, s. 14), Rådets direktiv 2010/23/EU af 16.3.2010 (EUT 2010, L 72, s. 1), Rådets direktiv 2010/45/EU af 13.7.2010 (EUT 2010, L 189, s. 1) og Rådets direktiv 2010/88/EU af 7.12.2010 (EUT 2010, L 326, s. 1). En konsolideret version af teksten er tilgængelig på EUR-Lex i CELEX-dokument 02006L0112-20130101.

3 – Rådets forordning af 7.10.2010 om administrativt samarbejde og bekæmpelse af momssvig vedrørende merværdiafgift (EUT 2010, L 268, s. 1). På tidspunktet for sagens faktiske omstændigheder var der ikke blevet foretaget ændringer i denne forordning.

4 – Udtrykket »inden for Fællesskabet« (i stedet for eksempelvis »inden for Unionen« eller »inden for EU«) er blevet opretholdt i den EU-retlige momslovgivning. Jf. A. van Doesum, H. van Kesteren, G.-J. van Norden, *Fundamentals of EU VAT Law*, Wolters Kluwer, Alphen aan den Rijn, 2016, s. 436.

5 – »Fjernsalg« som omhandlet i forbindelse med momsreglerne blev først defineret i Rådets direktiv (EU) 2017/2455 af 5.12.2017 om ændring af direktiv 2006/112/EF og 2009/132/EF for så vidt angår visse momsforpligtelser i forbindelse med levering af ydelser og fjernsalg af varer (EUT 2017, L 348, s. 7). Jf. endvidere punkt 44 ff. nedenfor.

6 – Rådets gennemførelsesforordning af 15.3.2011 om foranstaltninger til gennemførelse af direktiv 2006/112/EF om det fælles merværdiafgiftssystem (EUT 2011, L 77, s. 1). På tidspunktet for de faktiske omstændigheder var der ikke blevet foretaget nogle ændringer til denne forordning.

7 – Document taxud.c.1(2015)2158321.

8 – Dom af 21.2.2006, Halifax (C-255/02, EU:C:2006:121, præmis 61 ff.).

9 – Dom af 21.2.2008, Part Service (C-425/06 EU:C:2008:108, præmis 31 og 45).

10 – Rådets direktiv af 16.12.1991 om tilføjelse til det fælles merværdiafgiftssystem og om ændring, med henblik på afskaffelse af de fiskale grænser, af direktiv 77/388/EØF (EFT 1991, L 376, s. 1). Jf. endvidere punkt 89 nedenfor.

11 – For så vidt angår den retlige værdi af en sådan udtalelse i et godkendt protokollat for et møde i Rådet jf. punkt 89 nedenfor.

12 – Document C – taxud.c.1(2015)4820441 – 876.

13 – Momsudvalget forklarede selv indledningsvis i publikationen *Guidelines resulting from meetings of the VAT Committee up until 12 December 2019*, at »idet [Momsudvalget] alene er et rådgivende udvalg og ikke er tillagt lovgivningsmæssige beføjelser, kan [det] ikke træffe retligt bindende afgørelser. Det kan yde vejledning for så vidt angår anvendelsen af direktivet, der imidlertid ikke på nogen måde er bindende for Kommissionen eller medlemsstaterne«. Den fulde tekst er tilgængelig på ec.europa.eu/taxation_customs/sites/taxation/files/guidelines-vat-committee-meetings_en.pdf. Jf. endvidere punkt 91 nedenfor.

14 – »Næsten enstemmigt« anvendes i denne forbindelse til at beskrive enighed mellem 24 til 27 ud af 28 mulige medlemsstater. Jf. *Guidelines resulting from meetings of the VAT Committee up until 12 December 2019*.

15 – Forslag til Rådets direktiv om ændring af direktiv 2006/112/EF og direktiv 2009/132/EF for så vidt angår visse momsforpligtelser i forbindelse med levering af ydelser og fjernsalg af varer

(COM(2016) 757 final).

16 – I den affattelse, som var gældende på tidspunktet for de faktiske omstændigheder.

17 – I den affattelse, som var gældende på tidspunktet for de faktiske omstændigheder.

18 – Disse beløb svarer til ca. 645,35 EUR og 1 613,37 EUR.

19 – Jeg har anvendt den gennemsnitlige valutakurs for 2012 fra Den Europæiske Centralbank i forbindelse med omregningen af ungarske forint til euro.

20 – De ungarske skattemyndigheder indledte tilsyneladende en arkivsøgning på internettet, der blev foretaget af deres IT-afdeling (Nemzeti Adó- és Vámhivatal Informatikai Ellenőrzési Főosztály), af nettstedets version, men Domstolen er ikke blevet underrettet om udfaldet af denne søgning.

21 – Jf. punkt 14 ovenfor.

22 – Den gennemsnitlige valutakurs for 16.8.2016 fra Den Europæiske Centralbank anvendes til brug for omregningerne af ungarske forint til euro.

23 – Jeg noterer mig med en smule beklagelse, at de ændringer, der blev foretaget ved artikel 2 i direktiv 2017/2455, ikke tager stilling til dette forhold.

24 – Det er altid nemmere at kritisere andres affattelse af en lovtekst end selv at foretage øvelsen med succes. Ideelt set skulle man måske endvidere slette ordene »af [...] eller« i artikel 33, stk. 1, for at gøre sondringen mellem reglen og undtagelsen fuldstændig klar.

25 – Jf. ligeledes dom af 8.10.2016, A og B (C-453/15, EU:C:2016:933, præmis 25), af 29.6.2017, L.?. (C-288/16, EU:C:2017:502, præmis 19), og af 8.11.2018, Cartrans Spedition (C-495/17, EU:C:2018:887, præmis 34). Det skal nævnes, at alle tre sager omhandlede undtagelsen i artikel 146, stk. 1, i direktiv 2006/112 og levering af *tjenester*.

26 – Den korrekte omkostning forbundet med transporten af de varer, der blev bestilt fra lageret til forbrugeren, skal efter min opfattelse overstige de beløb, der opkræves af kunder, der vælger at anvende KBGT som transportør, betydeligt (jf. punkt 61 ovenfor). I tillæg til KBGT's egne omkostninger har der endvidere trods alt været de omkostninger, der var forbundet med de ungarske transportselskaber for den del af turen, der fandt sted i Ungarn frem for i Polen. Det tilkommer heldigvis ikke Domstolen at tage stilling til, hvordan økonomien bag virksomheden hang sammen. Det er tilstrækkeligt, at forskellen i momssatsen (8% i Polen, 27% i Ungarn) må have spillet en afgørende rolle for så vidt angår størrelsen på fortjenesten ved ordningen for KrakVet og/eller KBGT. Dette fører *ikke* i sig selv til, at det, der blev foretaget, var svigagtigt eller ulovligt.

27 – Dom af 17.12.2015, WebMindLicenses (C-419/14, EU:C:2015:832, præmis 41 og 44), og af 29.3.2007, Aktiebolaget NN (C-111/05, EU:C:2007:195, præmis 43).

28 – Dom af 19.12.2013, BDV Hungary Trading (C-563/12, EU:C:2013:854, præmis 29), og af 6.7.2017, Glencore Agriculture Hungary (C-254/16, EU:C:2017:522, præmis 36).

29 – Dom af 20.6.2013, Newey (C-653/11, EU:C:2013:409, præmis 42), og af 22.11.2018, MEO – Serviços de Comunicações e Multimédia (C-295/17, EU:C:2018:942, præmis 43-45).

30 – Jf. punkt 37 ovenfor.

- 31 – Rådets sjette direktiv 77/388/EØF af 17.5.1977 om harmonisering af medlemsstaternes lovgivning om omsætningsafgifter – Det fælles merværdiafgiftssystem: ensartet beregningsgrundlag (EFT 1977, L 145, s. 1).
- 32 – »1. Uanset artikel 8, stk. 1, litra a), og stk. 2, anses stedet for levering af goder, der af leverandøren eller på hans vegne forsendes eller transporteres fra en anden medlemsstat end den, hvor forsendelsen eller transporten afsluttes, for at være det sted, hvor goderne befinder sig, når forsendelsen eller transporten til køberen afsluttes, når følgende betingelser er opfyldt: – Leveringen af goderne finder sted til en afgiftspligtig person eller en ikke-afgiftspligtig juridisk person, når disse personer er omfattet af undtagelsen i artikel 28a, stk. 1, litra a), andet afsnit, eller til enhver anden ikke-afgiftspligtig person [...]« Artikel 32 i direktiv 2006/112 svarer i det væsentlige til artikel 8, stk. 1, litra a), i sjette momsdirektiv.
- 33 – Dom af 26.2.1991 (C-292/89, EU:C:1991:80, præmis 18).
- 34 – »Momsudvalgets retningslinjer er alene udtryk for et rådgivende udvalgs opfattelse. De udgør ikke en officiel fortolkning af EU-retten, og Kommissionen tilslutter sig ikke nødvendigvis den opfattelse, der kommer til udtryk. De forpligter ikke Kommissionen eller medlemsstaterne, og det står dem frit for at undlade at følge dem. Enhver gengivelse af dette dokument er genstand for dette forbehold.«
- 35 – Jf. punkt 42-44 ovenfor.
- 36 – Dom af 16.10.2014 (C-605/12, EU:C:2014:2298, præmis 45 og 46).
- 37 – Dom af 29.11.2018 (C-264/17, EU:C:2018:968, præmis 24).
- 38 – Jf. punkt 91 ovenfor.
- 39 – Dom af 19.12.2013, BDV Hungary Trading (C-563/12, EU:C:2013:854, præmis 29).
- 40 – Dom af 20.6.2013, Newey (C-653/11, EU:C:2013:409, præmis 42).
- 41 – Jf. punkt 58-62 ovenfor.
- 42 – Sag C-108/19, KrakVet (herefter »KrakVet II-sagen«), er en verserende sag, der vedrører en forelæggelse fra Curtea de Apel București (appeldomstolen i Bukarest, Rumænien).
- 43 – Jeg skal i denne forbindelse bemærke, at artikel 80, stk. 1, i direktiv 2006/112 tillader, at der skal tages hensyn til nære familiemæssige bindinger med henblik på at sikre, at »beskatningsgrundlaget [svarer] til normalværdien«.
- 44 – Dom af 21.2.2008, Part Service (C-425/06, EU:C:2008:108, præmis 63).
- 45 – Jf. punkt 63 og 65 ovenfor.
- 46 – Dom af 17.12.2015 (C-419/14, EU:C:2015:832, præmis 27 og 40).

- 47 – Dom af 22.12.2010, RBS Deutschland Holdings (C-277/09, EU:C:2010:810, præmis 53). Jf. ligeledes generaladvokat Bobeks forslag til afgørelse SEB bankas (C-532/16, EU:C:2017:1019), hvor min kollega i punkt 83 og 84 foreslår, at de kompetente skattemyndigheder i hvert enkelt tilfælde skal sikre en rimelig balance mellem behovet for en ensartet anvendelse af lovgivningen og de særlige omstændigheder i forbindelse med den pågældendes sag, der kan have givet anledning til en berettiget forventning hos den afgiftspligtige person.
- 48 – Dom af 22.12.2010, RBS Deutschland Holdings (C-277/09, EU:C:2010:810, præmis 53), og generaladvokat Bobeks forslag til afgørelse SEB bankas (C-532/16, EU:C:2017:1019, punkt 83).
- 49 – Der nævner dom af 12.5.1998, Kefalas m.fl. (C-367/96, EU:C:1998:222, præmis 20), af 23.3.2000, Diamantis (C-373/97, EU:C:2000:150, præmis 33), og af 3.3.2005, Fini H (C-32/03, EU:C:2005:128, præmis 32).
- 50 – Der nævner dom af 21.2.2006, Halifax m.fl. (C-255/02, EU:C:2006:121, præmis 74), af 17.12.2015, WebMindLicenses (C-419/14, EU:C:2015:832, præmis 35 og 36), og af 22.11.2017, Cussens (C-251/16, EU:C:2017:881, præmis 27).
- 51 – Dom af 21.2.2006, Halifax m.fl. (C-255/02, EU:C:2006:121, præmis 73-75).
- 52 – Generaladvokat Poiares Maduros forslag til afgørelse Halifax m.fl. (C-255/02, C-419/02 og C-223/03, EU:C:2005:200).
- 53 – Der har således været mange drøftelser i retslitteraturen om disse kriterier. Jf. F. Vanistendael, »Halifax and Cadbury Schweppes: one single European theory of abuse in tax law?«, *EC Tax Review*, bind 15, 2006, nr. G, s. 192-195, P. Pistone, »Abuse of Law in the Context of Indirect Taxation: From (before) Emsland-stärke 1 to Halifax (and beyond)«, *Prohibition of abuse of Law: A new German principle of EU Law?*, 1. udgave, 2011, Hart Publishing, Studies of the Oxford Institute of European and Comparative Studies, Oxford, R. De la Feria, »Giving themselves extra VAT? The ECJ ruling in Halifax«, *British Tax Review*, nr. 2, 2006, s. 119-123, R. De la Feria, »Prohibition of abuse of (community) law: the creation of a new general principle of EC law through tax«, *Common Market Law Review*, bind 45, 2008, nr. 2, s. 395-441.
- 54 – Dom af 21.2.2008 (C-425/06, EU:C:2008:108, præmis 45).
- 55 – Dom af 17.12.2015, WebMindLicenses (C-419/14, EU:C:2015:832, præmis 41).
- 56 – Dom af 21.2.2018 (C-628/16, EU:C:2018:84, præmis 46).
- 57 – Jf. bl.a. dom af 9.11.2017, LS Customs Services (C-46/16, EU:C:2017:839), hvor Domstolen fastslog, at »forpligtelsen til at begrunde de afgørelser, som de nationale myndigheder træffer, [har] en særlig betydning, da den sætter modtageren i stand til at forsvare sine rettigheder bedst muligt og træffe afgørelse om, hvorvidt sagen bør prøves retsligt, på grundlag af et fuldt kendskab til sagen. Begrundelsen er ligeledes nødvendig for retternes udøvelse af kontrollen med afgørelsernes lovlighed« (jf. præmis 40).
- 58 – Dom af 26.4.2017 (C-564/15, EU:C:2017:302, præmis 59).