

Preliminär utgåva

FÖRSLAG TILL AVGÖRANDE AV GENERALADVOKAT

ELEANOR SHARPSTON

föredraget den 6 februari 2020(1)

Mål C-276/18

KrakVet Marek Batko sp. K.

mot

Nemzeti Adó- és Vámhivatal Fellebbviteli Igazgatósága

(begäran om förhandsavgörande från Fővárosi Közigazgatási és Munkaügyi Bíróság
(Förvaltnings- och arbetsdomstolen i Budapest, Ungern))

”Begäran om förhandsavgörande – Gemensamt system för mervärdesskatt – Direktiv 2006/112/EG – Artikel 33 – Fastställande av platsen för beskattningsbara transaktioner – Varor som försänts eller transporterats av leverantören eller för hans räkning – Missbruk – Förordning (EU) nr 904/2010 – Artiklarna 7, 13 och 28–30 – Administrativt samarbete – Dubbelbeskattning”

1. Förevarande begäran om förhandsavgörande från Fővárosi Közigazgatási és Munkaügyi Bíróság (Förvaltnings- och arbetsdomstolen i Budapest, Ungern) avser tolkningen av olika bestämmelser i direktiv 2006/112/EG (nedan kallat mervärdesskattedirektivet)(2) och förordning (EU) nr 904/2010 (nedan kallad förordningen om bedrägeribekämpning).(3) När är det korrekt att anse att varor har ”försänts eller transporterats av leverantören eller för hans räkning” i den mening som avses i artikel 33 i mervärdesskattedirektivet? När ska en näringsidkares fasta praxis enligt denna bestämmelse anses utgöra missbruk? Vilket administrativt samarbete krävs i detta sammanhang av skattemyndigheterna i olika medlemsstater i enlighet med artiklarna 7, 13 och 28–30 i förordningen om bedrägeribekämpning för att, i syfte att undvika dubbelbeskattning, fastställa platsen för beskattningsbara transaktioner?

2. Den hänskjutande domstolen har ställt fem frågor för att få klarhet i dessa frågor. Jag har av EU-domstolen ombetts att i detta förslag till avgörande endast pröva den fjärde och den femte tolkningsfrågan. Dessa rör innebörden av uttrycket ”varor som försänts eller transporterats av leverantören eller för hans räkning” i artikel 33.1 i mervärdesskattedirektivet respektive begreppet missbruk.

Tillämpliga bestämmelser

Unionsrätt

Mervärdesskattedirektivet

3. I mervärdesskattedirektivet fastställs en övergripande ram för en enhetlig tillämpning av mervärdesskatt i hela unionen.
4. I skäl 9 anges att "[d]et är ytterst viktigt att en övergångsperiod fastställs som medger att den nationella lagstiftningen på de berörda områdena gradvis kan anpassas".
5. I skäl 10 förklaras att "[u]nder denna övergångsperiod bör gemenskapsinterna(4) transaktioner som utförs av beskattningsbara personer som inte är undantagna från skatteplikt beskattas i destinationsmedlemsstaten, enligt denna medlemsstats skattesatser och villkor".
6. I skäl 11 tilläggs att "[d]et är också lämpligt att ... vissa gemenskapsinterna transaktioner som gäller distansförsäljning(5) ... under övergångsperioden också bör beskattas i destinationsmedlemsstaten, enligt den medlemsstats skattesatser och villkor, i den mån sådana transaktioner, i avsaknad av särskilda bestämmelser, skulle kunna befaras vålla en betydande snedvridning av konkurrensen mellan medlemsstater".
7. I skäl 17 erinras om att "[f]astställandet av platsen för beskattningsbara transaktioner kan ge upphov till behörighetskonflikter mellan medlemsstaterna ... Även om platsen för tillhandahållande av tjänster i princip bör fastställas som den plats där den person som tillhandahåller tjänsterna har etablerat sätet för sin ekonomiska verksamhet, bör den emellertid anses vara belägen i köparens medlemsstat, särskilt vid vissa tjänster som tillhandahålls mellan beskattningsbara personer i fall då kostnaden för tjänsterna ingår i varornas pris".
8. I skälen 61 och 62, lästa tillsammans, förklaras att "[d]et är väsentligt att säkerställa att det gällande mervärdesskattesystemet tillämpas enhetligt", att "[t]illämpningsföreskrifter är lämpliga för att uppnå detta mål", och att "[d]essa bestämmelser ... i synnerhet [bör] lösa problemet med den dubbelbeskattning av gränsöverskridande transaktioner som kan inträffa till följd av att medlemsstaterna tillämpar bestämmelserna om platsen för beskattningsbara transaktioner på olika sätt".
9. I artikel 2 i avdelning I ("Syfte och tillämpningsområde") föreskrivs följande:
 - "1. Följande transaktioner skall vara föremål för mervärdesskatt:
 - a) Leverans av varor mot ersättning som görs inom en medlemsstats territorium av en beskattningsbar person när denne agerar i denna egenskap.
 - b) Gemenskapsinterna förvärv av varor mot ersättning som görs inom en medlemsstats territorium
 - i) av en beskattningsbar person när denne agerar i denna egenskap eller av en icke beskattningsbar juridisk person, om säljaren är en beskattningsbar person som agerar i denna egenskap och som inte har rätt till den skattebefrielse för små företag som avses i artiklarna 282–292 och som inte omfattas av bestämmelserna i artiklarna 33 eller 36."
10. I artikel 9, som inleder avdelning III ("Beskattningsbara personer"), anges att "1. Med *beskattningsbar person* avses den som, oavsett på vilken plats, självständigt bedriver en ekonomisk verksamhet, oberoende av dess syfte eller resultat. ..."

11. Avdelning IV rör "Beskattningsbara transaktioner" och består av fyra kapitel: *Leverans av varor* (artiklarna 14–19), *Gemenskapsinternt förvärv av varor* (artiklarna 20–23), *Tillhandahållande av tjänster* (artiklarna 24–29) och *Import av varor* (artikel 30). I artikel 14.1 återfinns en definition av vad som under de enklaste omständigheterna utgör leverans av varor. "Med *leverans av varor* avses överföring av rätten att såsom ägare förfoga över materiella tillgångar." Enligt motsvarande grundläggande definition i artikel 20 avses med *gemenskapsinternt förvärv av varor* "förvärv av rätten att såsom ägare förfoga över materiell lös egendom som försänds eller transporteras till förvärvaren av säljaren eller förvärvaren eller för säljarens eller förvärvarens räkning i en annan medlemsstat än den från vilken försändelsen eller transporten av varorna avgick".

12. Under kapitel 1 avsnitt 2 i avdelning V ("Platsen för beskattningsbara transaktioner") behandlas leverans av varor med transport. Artikel 32 innehåller följande huvudregel: "Om varan försänds eller transporteras av leverantören, förvärvaren eller en tredje person, skall platsen för leveransen anses vara den plats där varan befinner sig vid den tidpunkt då försändelsen eller transporten till förvärvaren avgår. ..."

13. I artikel 33 föreskrivs följande:

"1. Med avvikelse från artikel 32 skall platsen för leverans av varor som försänts eller transporterats av leverantören eller för hans räkning från en annan medlemsstat än den där försändelsen eller transporten avslutas anses vara den plats där varorna befinner sig när försändelsen eller transporten till förvärvaren avslutas, när följande villkor är uppfyllda:

a) Leveransen görs till en sådan beskattningsbar person eller en icke beskattningsbar juridisk person vars gemenskapsinterna förvärv av varor inte är föremål för mervärdesskatt i enlighet med artikel 3.1 eller till någon annan icke beskattningsbar person.

b) De levererade varorna avser andra varor än nya transportmedel eller andra varor än varor som levereras efter montering eller installation, med eller utan provning, av leverantören eller för hans räkning.

..."

14. I artikel 34 fastställs ett lägsta tröskelvärde för tillämpning av artikel 33. I artikel 34.1 föreskrivs således att artikel 33 inte ska tillämpas om "[d]et sammanlagda beloppet, exklusive mervärdesskatt, för leveranser som skett i den medlemsstaten enligt villkoren i artikel 33 [inte] ... under ett kalenderår [överstiger] ... 100 000 EUR eller motsvarande värde i nationell valuta". Enligt artikel 34.2 får "[d]en medlemsstat inom vars territorium varorna befinner sig när försändelsen eller transporten till förvärvaren avslutas ... sänka det tröskelvärde som avses i punkt 1 till 35 000 EUR".

15. Artikel 138 ingår i avdelning IX ("Undantag från skatteplikt"), kapitel 4 ("Undantag i samband med gemenskapsinterna transaktioner"), avsnitt 1 ("Undantag för leverans av varor"). Där föreskrivs följande: "1. Medlemsstaterna skall tillämpa undantag från skatteplikt för leverans av varor som av säljaren eller förvärvaren eller för säljarens eller förvärvarens räkning försänds eller transporteras ut ur respektive medlemsstats territorium men inom gemenskapen, om leveransen görs till en annan beskattningsbar person eller en icke beskattningsbar juridisk person som agerar i denna egenskap i en annan medlemsstat än den från vilken försändelsen eller transporten av varorna avgår."

16. Kapitel 2 i avdelning XIV ("Diverse bestämmelser") innehåller en enda artikel som rör den rådgivande kommittén för mervärdesskatt (nedan kallad mervärdesskattekommittén).

Mervärdesskattekommittén inrättas genom artikel 398.1, medan denna kommitté genom artikel 398.4 ges befogenhet att, "[f]örutom sådana angelägenheter som enligt detta direktiv skall bli föremål för samråd, ... behandla frågor som dess ordförande tar upp på eget initiativ eller på begäran av företrädaren för någon medlemsstat och som avser tillämpningen av gemenskapens bestämmelser om mervärdesskatt".

Förordningen om bedrägeribekämpning

17. Förordningen om bedrägeribekämpning rör administrativt samarbete mellan medlemsstaternas behöriga myndigheter för att bekämpa mervärdesskattebedrägeri.

18. I skäl 5 förklaras att "[d]e åtgärder för harmonisering på skatteområdet som vidtas för att fullborda den inre marknaden bör innefatta upprättandet av ett gemensamt system för samarbete mellan medlemsstaterna, särskilt vad beträffar informationsutbyte, med vars hjälp medlemsstaternas behöriga myndigheter bör bistå varandra och samarbeta med kommissionen, så att det säkerställs att mervärdesskatten appliceras korrekt på leverans av varor och tillhandahållande av tjänster, gemenskapsinterna förvärv av varor och import av varor".

19. I skäl 6 anmärks dock att "[d]et administrativa samarbetet ... inte [bör] medföra en oproportionell förskjutning av administrativa bördor mellan medlemsstaterna".

20. I skäl 7 anges att medlemsstaterna "[m]ed tanke på skatteuppbörden bör ... samarbeta för att hjälpa till att säkerställa att mervärdesskatten fastställs korrekt. Följaktligen måste de inte bara kontrollera att skatten tillämpas korrekt på sitt territorium utan bör också ge bistånd till andra medlemsstater så att den skatt som är kopplad till en verksamhet på det egna territoriet men ska betalas i en annan medlemsstat tillämpas korrekt".

21. I skäl 8 påpekas att "[t]illsynen över en korrekt tillämpning av mervärdesskatten på beskattningsbara transaktioner i en annan medlemsstat än den medlemsstat där tillhandahållaren eller leverantören är etablerad ... i många fall [är] beroende av information som den medlemsstat där tillhandahållaren eller leverantören är etablerad förfogar över eller som lättare kan inhämtas av nämnda medlemsstat. För att kontrollen över transaktioner av nämnda slag ska kunna ske effektivt krävs det således att den medlemsstat där tillhandahållaren eller leverantören är etablerad inhämtar eller kan inhämta den informationen".

22. I skäl 13 noteras att det "[f]ör att bedrägeri ska kunna bekämpas på ett effektivt sätt är ... nödvändigt att se till att informationsutbyte kan ske utan föregående begäran. För att underlätta informationsutbytet bör det fastställas för vilka kategorier automatiskt utbyte bör införas".

23. I artikel 1.1 andra stycket anges att det i förordningen "fastställs regler och förfaranden som gör det möjligt för medlemsstaternas behöriga myndigheter att samarbeta och utbyta all information som kan göra det möjligt att korrekt fastställa mervärdesskatten, säkerställa en korrekt tillämpning av mervärdesskatten, särskilt för gemenskapsinterna transaktioner, och bekämpa mervärdesskattebedrägeri".

24. Artikel 7 inleder kapitel II ("Utbyte av information på begäran"). Där föreskrivs följande:

1. Den tillfrågade myndigheten ska på anmodan av den begärande myndigheten överlämna den information som avses i artikel 1, inklusive information som gäller ett eller flera enskilda fall.

2. För att kunna lämna den information som avses i punkt 1 ska den tillfrågade myndigheten låta genomföra de administrativa utredningar som behövs för att få fram informationen.

3. Fram till och med den 31 december 2014 får den begäran som avses i punkt 1 innehålla en

motiverad begäran om en administrativ utredning. Om den tillfrågade myndigheten anser att det inte krävs någon administrativ utredning, ska den omedelbart underrätta den begärande myndigheten om skälen till detta.

4. Från och med den 1 januari 2015 får den begäran som avses i punkt 1 innehålla en motiverad begäran om en särskild administrativ utredning. Om den tillfrågade myndigheten anser att det inte krävs någon administrativ utredning, ska den omedelbart underrätta den begärande myndigheten om skälen till detta.

Trots vad som sägs i första stycket får en utredning avseende de belopp som deklarerats av en beskattningsbar person i samband med leveranser av varor eller tillhandahållanden av tjänster som avses i bilaga I, vilka utförs av en beskattningsbar person som är etablerad i den medlemsstat där den tillfrågade myndigheten är belägen och vilka är beskattningsbara i den begärande myndighetens medlemsstat vägras, endast

a) av de skäl som föreskrivs i artikel 54.1, efter prövning av den tillfrågade myndigheten i överensstämmelse med en förklaring om bästa praxis i fråga om sambandet mellan denna punkt och artikel 54.1, som ska antas i enlighet med förfarandet i artikel 58.2 eller

b) av de skäl som föreskrivs i artikel 54.2, 54.3 och 54.4 eller

c) av skälet att den tillfrågade myndigheten redan har överlämnat information till den begärande myndigheten om samma beskattningsbara person, som inhämtats genom en administrativ utredning som genomförts för mindre än två år sedan.

Om den tillfrågade myndigheten vägrar att genomföra en sådan administrativ utredning som avses i andra stycket av de skäl som nämns i a och b, ska den ändå förse den begärande myndigheten med uppgifter om datum och belopp för alla berörda leveranser och tillhandahållanden som under de senaste två åren gjorts av den beskattningsbara personen i den begärande myndighetens medlemsstat.”

25. Artikel 13 inleder kapitel III ("Informationsutbyte utan föregående begäran"). Enligt artikel 13.1 ska "[d]en behöriga myndigheten i varje medlemsstat ... utan föregående begäran vidarebefordra den information som avses i artikel 1 till den behöriga myndigheten i andra berörda medlemsstater i följande fall: a) Om beskattningen anses äga rum i destinationsmedlemsstaten och den information som tillhandahålls av ursprungsmedlemsstaten är nödvändig för kontrollsystemets effektivitet i destinationsmedlemsstaten”.

26. I artikel 14 beskrivs de närmare formerna för det automatiska informationsutbytet. I artikel 15, som rör spontant informationsutbyte, stadgas därefter att "[m]edlemsstaternas behöriga myndigheter ... till de behöriga myndigheterna i andra medlemsstater spontant [ska] lämna all information enligt artikel 13.1, som inte har lämnats i enlighet med det automatiska informationsutbyte som anges i artikel 14, som de har kännedom om och som de anser kan vara användbar för dessa behöriga myndigheter”.

27. I artikel 28 (den enda bestämmelsen i kapitel VII, som har titeln "Närvaro vid de administrativa myndigheterna och medverkan i administrativa utredningar") fastställs detaljerade arrangemang som möjliggör för tjänstemän som bemyndigats av en begärande behörig myndighet i en medlemsstat att närvara som observatörer när tjänstemännen i en annan medlemsstat genomför administrativa utredningar och att få tillgång till den information som erhållits på detta sätt.

28. I artikel 29 (den inledande bestämmelsen i kapitel VIII, med rubriken "Samtidiga kontroller")

föreskrivs att "[m]edlemsstaterna får komma överens om att utföra samtidiga kontroller när de anser att sådana kontroller är mer effektiva än kontroller som utförs av endast en medlemsstat".

29. I artikel 30 fastställs därefter de nödvändiga arrangemangen för utförandet av sådana kontroller.

Genomförandeförordning nr 282/2011

30. I skäl 17 i rådets genomförandeförordning (EU) nr 282/2011(6) anges att "[v]id ett gemenskapsinternt förvärv av varor bör inte beskattningsrätten för den medlemsstat där förvärvet ägde rum påverkas av hur transaktionen behandlas i mervärdesskattehanseende i den medlemsstat varifrån varorna försänts eller transporterats".

31. I artikel 16 första stycket föreskrivs att "[o]m ett gemenskapsinternt förvärv av varor i den mening som avses i artikel 20 i [mervärdesskattedirektivet] har ägt rum, ska den medlemsstat där försändelsen eller transporten av varorna avslutas utöva sin beskattningsrätt oavsett vilken mervärdesskattebehandling som tillämpats på transaktionen i den medlemsstat från vilken försändelsen eller transporten avgick".

32. Enligt artikel 16 andra stycket ska "[e]n eventuell begäran från leverantören av varorna om justering av den mervärdesskatt som denne fakturerat och redovisat till den medlemsstat från vilken försändelsen eller transporten avgick ... behandlas av denna medlemsstat i enlighet med dess egna regler".

Mervärdesskattekommitténs arbetsdokument

33. Den 5 maj 2015 utfärdade mervärdesskattekommittén arbetsdokument nr 855 om tillämpningen av bestämmelserna om mervärdesskatt på distansförsäljning (nedan kallat arbetsdokumentet).(7)

34. I avsnitt 2 i arbetsdokumentet förklaras att skatteförvaltningarna i Belgien och Förenade kungariket hade "noterat att vissa affärsarrangemang hade inrättats för att separera transport och avlämnande av varor från leverans av varor [i direktivets mening] i syfte att undvika redovisning och betalning av mervärdesskatt i destinationsmedlemsstaten för varorna".

35. I avsnitt 3 i arbetsdokumentet gjorde kommissionen gällande att texten i artikel 33.1 i mervärdesskattedirektivet kunde ges antingen en bokstavlig eller en vidare tolkning, såtillvida att den kunde läsas som att den endast omfattade situationer där leverantören var direkt inblandad i att arrangera transporten, men också som att den omfattade situationer där leverantören endast var indirekt inblandad.

36. Kommissionen hävdade att en bokstavstolkning "har den fördelen att den är mycket okomplicerad om man ser strikt på den rättsliga situationen och på avtalsförhållandet, men det innebär också att den skulle vara ganska lätt att kringgå". Kommissionen föreslog att sådant kringgående "skulle kunna beivras med hjälp av kriterierna för 'rättsmissbruk' som EU-domstolen fastställde i domen i målet Halifax".(8) Detta skulle omfatta en bedömning av "huruvida arrangemangen leder till ett resultat som strider mot syftet med bestämmelserna i mervärdesskattedirektivet, och huruvida arrangemangens huvudsakliga syfte är att uppnå detta resultat och övriga 'ekonomiska' skäl är obefintliga eller marginella". Kommissionen hänvisade i detta avseende dessutom till EU-domstolens dom i målet Part Service.(9)

37. Vad gäller den vidare tolkningen gjorde kommissionen gällande att "vid tillämpningen av reglerna om distansförsäljning ska inte bara avtalsvillkoren mellan leverantören, transportören och

kunden beaktas, utan även och framför allt den ekonomiska verkligheten". Kommissionen hävdade vidare att rådet och kommissionen i en förklaring till protokollet som överenskomms vid antagandet av direktiv 91/680/EEG(10) (genom vilket det infördes bestämmelser om distansförsäljning)(11) gjorde klart att "den särskilda ordningen för distansförsäljning ska tillämpas i alla de fall då varorna skickas eller transporteras, antingen indirekt eller direkt, av leverantören eller för dennes räkning".

38. Mot denna bakgrund uppmanades delegationerna i arbetsdokumentet "att yttra sig över de frågor som väckts av Förenade kungariket och Belgien och över de iakttagelser som hade gjorts av kommissionens tjänstemän. De uppmanas särskilt att yttra sig över de båda undersökta synsätten".

Mervärdesskattekommitténs riktlinjer

39. Vid sitt 104:e möte den 4–5 juni 2015(12) antog mervärdesskattekommittén riktlinjer för distansförsäljning,(13) i vilka det anges att "mervärdesskattekommittén ... nästan enhälligt(14) överenskommer att vid tillämpningen av artikel 33 i mervärdesskattedirektivet ska varor anses ha 'försänts eller transporterats av leverantören eller för hans räkning' i alla de fall då leverantören medverkar direkt eller indirekt i transporten eller försändelsen av varorna".

40. I riktlinjerna anges fortsättningsvis att "mervärdesskattekommittén ... enhälligt överenskommer att leverantören ska anses ha medverkat indirekt i transporten eller försändelsen av varorna i följande fall: ... iii) När leverantören fakturerar och inkasserar transportkostnaden från kunden och vidarebefordrar dessa medel till en tredje person som ombesörjer försändelsen eller transporten av varorna".

41. Slutligen anges i riktlinjerna att "mervärdesskattekommittén ... vidare nästan enhälligt överenskommer att leverantören även vid andra former av medverkan, särskilt när leverantören aktivt främjar leveranstjänster från en tredje person gentemot kunden, sätter kunden och den tredje personen i kontakt med varandra och förser den tredje personen med den information som krävs för leverans av varorna, ska anses ha medverkat indirekt i transporten eller försändelsen av varorna".

Direktiv 2017/2455

42. Den 1 december 2016 lade kommissionen fram ett förslag till ändring av mervärdesskattedirektivet.(15) I artikel 2.2 i avsnitt 5 i den motivering som bifogades förslaget anges att "[i] förslaget klargörs också artikel 33.1 i enlighet med riktlinjerna från mervärdesskattekommittén".

43. Detta förslag ledde till antagandet av direktiv 2017/2455. Vad beträffar distansförsäljning av varor inom gemenskapen förklaras i skäl 9 i detta direktiv att det "[f]ör att skapa rättslig säkerhet för sådana företag ... i definitionen av sådana leveranser av varor tydligt [bör] anges att den också gäller om varorna transporteras eller försänds på uppdrag av leverantören, inbegripet om leverantören är indirekt inblandad i transporten eller försändelsen av varorna".

44. I artikel 2.1 i direktiv 2017/2455 föreskrivs följande: "Med verkan från och med den 1 januari 2021 ska [mervärdesskattedirektivet] ändras på följande sätt: 1. I artikel 14 ska följande punkt läggas till: '4. I detta direktiv gäller följande definitioner: 1. *gemenskapsintern distansförsäljning av varor* : leverans av varor som försänds eller transporteras av leverantören eller för dennes räkning, inbegripet då leverantören medverkar indirekt i varans transport eller försändelse, från en annan medlemsstat än den i vilken försändelsen eller transporten till förvärvaren avslutas, om följande villkor är uppfyllda: a) leveransen av varorna görs till ... någon annan icke beskattningsbar

person.”

45. I artikel 2.3 i direktiv 2017/2455 föreskrivs att artikel 33.1 i mervärdesskattedirektivet ska ersättas med följande: ”Med avvikelse från artikel 32 ska följande gälla: a) Platsen för leverans vid gemenskapsintern distansförsäljning av varor ska anses vara den plats där varorna befinner sig vid den tidpunkt då försändelsen eller transporten till förvärvaren avslutas.”

Nationell lagstiftning

Mervärdesskattelagen

46. I 2 § (a) i Az általános forgalmi adóról szóló 2007. évi CXXVII. törvény (lag CXXVII av år 2007 om mervärdesskatt) (nedan kallad mervärdesskattelagen)(16) föreskrivs att lagen omfattar ”leverans av varor och tillhandahållande av tjänster mot ersättning som görs inom landets territorium av en beskattningsbar person när denne agerar i denna egenskap”.

47. I 25 § i mervärdesskattelagen anges att ”[o]m varorna inte försänds eller transporteras, ska platsen för leveransen anses vara den plats där varorna befinner sig vid den tidpunkt då leveransen äger rum”.

48. I 29 § i lagen punkt 1 föreskrivs att ”[o]m varorna försänds eller transporteras av en leverantör eller för hans räkning och leveransen resulterar i att varorna anländer till en annan medlemsstat inom gemenskapen än den medlemsstat från vilken de försändes eller transporterades, ska platsen för leverans av varorna, med avvikelse från artiklarna 26 och 28, anses vara den plats där varorna befinner sig när försändelsen eller transporten adresserad till köparen anländer, när följande villkor är uppfyllda: (a) leveransen av varor (aa) görs till en beskattningsbar person eller icke beskattningsbar juridisk person vars gemenskapsinterna förvärv av varor inte är föremål för mervärdesskatt i enlighet med 20 § punkt 1(a) och (d), eller; (ab) till en beskattningsbar eller icke beskattningsbar person eller ett beskattningsbart eller icke beskattningsbart organ”.

49. I 82 § punkt 1 föreskrivs att ”[s]katten ska vara lika med 27 % av beskattningsunderlaget”.

Skatteförfarandelagen

50. I 2 § punkt 1 i Az adózás rendjéről szóló 2003. évi XCII. törvény (lag XCII av år 2003 om skatteförfarandet) (nedan kallad skatteförfarandelagen)(17) föreskrivs att ”[a]lla rättigheter i rättsförhållanden ska för skatteändamål utövas i enlighet med deras syfte. Enligt skattelagstiftningen kan avtal som ingås eller andra transaktioner som genomförs i syfte att kringgå bestämmelserna i skattelagstiftningen inte anses utgöra utövande av rättigheter i enlighet med deras syfte”.

51. I 86 § punkt 1 i skatteförfarandelagen föreskrivs följande: ”För att förhindra urholkning av skatteintäkterna samt orättmätiga ansökningar om budgetstöd och återbäring av skatt ska skattemyndigheten regelbundet kontrollera skattskyldiga och andra personer som berörs av skattesystemet. Syftet med kontrollerna är att fastställa om de skyldigheter som föreskrivs i skattelagstiftningen och i annan lagstiftning har iakttagits eller åsidosatts. Vid genomförandet av kontroller ska skattemyndigheten informera om och redovisa de fakta, omständigheter och uppgifter som ska läggas till grund för att konstatera överträdelse eller rättsmissbruk samt för det administrativa förfarandet till följd av denna överträdelse eller detta rättsmissbruk.”

52. I 95 § punkt 1 föreskrivs följande: ”Skattemyndigheten ska utföra kontrollen genom att granska de dokument, styrkande handlingar, räkenskapsböcker och bokföringsregister som är

nödvändiga för att fastställa de belopp som utgör grunden för skatte- eller budgetstöd, inbegripet elektroniska data, programvara och datorsystem som den skattskyldige använder, samt beräkningar och andra fakta, upplysningar och omständigheter avseende bokföring och redovisning samt behandling av styrkande handlingar.”

53. I 108 § punkt 1 föreskrivs följande: ”Skönsmässig bedömning är en form av bevisning som på ett rimligt sätt fastställer den faktiska lagliga grunden för skatte- och budgetstöd.”

54. I 170 § punkt 1 anges följande: ”Om den skatt som erlagts är otillräcklig ska skattetillägg påföras. Om inte annat föreskrivs i denna lag ska skattetillägget uppgå till 50 procent av det obetalda beloppet. Skattetillägget ska uppgå till 200 procent av det obetalda beloppet om differensen i förhållande till det belopp som ska erläggas har samband med undanhållande av inkomster, förfalskning eller undanröjande av bevisning, räkenskapsböcker eller bokföringsregister.”

55. I 172 § punkt 1 stadgas följande: ”Med undantag för vad som föreskrivs i punkt 2 kan böter påföras med upp till 200 000 ungerska forint (HUF) för privatpersoner, och med upp till 500 000 HUF för andra beskattningsbara personer, om de åsidosätter registreringsplikten (nyregistrering och eventuella ändringsanmälningar), underlåter att lämna uppgifter eller att öppna ett kuranthkonto, eller åsidosätter deklarationsplikten.”(18)

Bakgrund, förfarandet och tolkningsfrågorna

56. I den följande beskrivningen har jag sammanställt den information som finns tillgänglig i begäran om förhandsavgörande, de skriftliga yttrandena och de detaljerade svaren på EU-domstolens frågor vid den muntliga förhandlingen. Det ska emellertid understrykas att endast den första av dessa utgör fastställda faktiska omständigheter.

57. KrakVet Marek Batko sp. K. (nedan kallat KrakVet) är ett bolag som är registrerat och etablerat i Polen. Det är inte etablerat i Ungern, och saknar kontor och lager där. KrakVet säljer varor avsedda för husdjur, huvudsakligen hund- och kattfoder, i angränsande medlemsstater, framför allt genom sina olika ”zoofast”-webbplatser. Bolaget har många kunder i Ungern som gör sina inköp via www.zoofast.hu.

58. Det nationella målet avser händelser som ägde rum under beskattningsåret 2012. Vid denna tidpunkt erbjöd KrakVet på sin webbplats en möjlighet för kunderna att få varor som de hade köpt transporterade från KrakVets lokaler i Polen till den leveransadress de valde i enlighet med ett avtal som skulle ingås mellan kunden och Krzysztof Batko Global Trade (nedan kallat KBGT). Alternativt kunde kunden anlita andra transportörer. KrakVet erbjöd sig inte självt att utföra transporten.

59. För inköp under 8 990 HUF (cirka 30,79 euro)(19) uppgick kostnaden för transport med KBGT till 1 600 HUF (cirka 5,54 euro). För inköp som översteg detta tröskelvärde var transporten med KBGT tillgänglig för endast 70 HUF (cirka 0,24 euro) – vilket uppnåddes genom att KrakVet drog av 1 530 HUF på priset för de inköpta varorna.

60. Liksom KrakVet är även KBGT ett bolag som är registrerat och etablerat i Polen. KBGT:s ägare, Krzysztof Batko, är bror till KrakVets ägare, Marek Batko. KBGT utförde självt transporten från Polen till Ungern. Bolaget lade ut den vidare transporten inom Ungern till kundens leveransadress på två budfirmor (nedan kallade de ungerska budfirmorna): Sprinter Futárszolgálat Kft. (nedan kallad Sprinter) och GLS General Logistics Systems Hungary Kft. (nedan kallad GLS Hungary).

61. Kunderna betalade ett engångsbelopp avseende både varorna och transportkostnaderna. Betalningen gjordes, med ungefär samma frekvens, antingen till Sprinter och GLS Hungary vid leverans av varorna eller genom banköverföring till ett konto i KBGT:s ägares namn i CIB Bank Zrt. i Ungern (nedan kallat bankkontot i CIB).
62. Sprinter och GLS Hungary överförde de betalningar de mottagit vid leverans till bankkontot i CIB. KBGT ombesörjde därefter att medel överfördes från bankkontot i CIB till KrakVet. EU-domstolen informerades vid den muntliga förhandlingen om att KBGT innehöll sin "andel" när medel överfördes till KrakVet. Det har inte klargjorts huruvida denna "andel" motsvarade de avtalade transportkostnaderna eller utgjordes av något annat belopp.
63. KrakVet ingav en begäran om "bindande förhandsbesked" till de polska skattemyndigheterna, som meddelade att mervärdesskatt skulle betalas i Polen. Enligt KrakVet är ett sådant "bindande förhandsbesked" bindande för det bolag som framställer begäran, för de polska skattemyndigheterna och för polska domstolar. På grundval av denna begäran om förhandsbesked och det besked som bolaget erhöll betalade KrakVet mervärdesskatt i Polen med en skattesats på 8 procent i stället för 27 procent i Ungern.
64. År 2013 genomförde Nemzeti Adó és Vámhivatal Kiemelt Adózók Adóigazgatósága Különös Hatásköri Ellenőrzési Főosztálya (de ungerska skattemyndigheterna) en revision av KrakVet avseende beskattningsåret 2012 och tilldelade i samband med detta KrakVet ett ungerskt skatteregistreringsnummer den 14 augusti 2013. De ungerska skattemyndigheterna genomförde även kontroller av verksamheten i de båda budfirmorna Sprinter och GLS Hungary.
65. År 2014 genomförde även de polska skattemyndigheterna en revision av KrakVet avseende beskattningsåret 2012. Därefter bekräftade de sitt tidigare "bindande förhandsbesked". Den 23 november 2015 ingav KrakVet en informell översättning av handlingar som bolaget hade mottagit från de polska skattemyndigheterna till de ungerska skattemyndigheterna.
66. Den 28 januari 2016 ingav KrakVet dessutom en kopia av sina allmänna villkor till de ungerska skattemyndigheterna och föreslog att generaldirektören skulle gå i god för äktheten av denna version, eftersom 2012 års version av webbplatsen inte längre var tillgänglig.(20)
67. De ungerska skattemyndigheterna begärde ytterligare upplysningar om KrakVet från de polska skattemyndigheterna. De informerades om att även om KBGT förpackade och märkte de varor som skulle transporteras i KrakVets lager, var varorna i detta skede KrakVets egendom.
68. På grundval av detta material drog de ungerska skattemyndigheterna slutsatsen att Sprinter under beskattningsåret 2012 hade utfört leveranser för KBGT:s och KrakVets räkning till ett värde av 217 087 988 HUF (cirka 751 039,57 euro), varvid varorna hade mottagits i Sprints centrallager i Budapest. De ungerska skattemyndigheterna drog även slutsatsen att GLS Hungary, för GLS General Logistics Systems Slovakia s.r.o. räkning, under samma period hade tillhandahållit tjänster avseende pakettleveranser till ett värde av 64 011 046 HUF (211 453,19 euro), för vilka bolaget hade mottagit ersättning för KrakVets och KBGT:s räkning.
69. Den 25 maj 2016 delgav de ungerska skattemyndigheterna KrakVet sina slutsatser. Den 8 juni 2016 inkom den sistnämnda med ett yttrande över dessa slutsatser.
70. Den 16 augusti 2016 fastställde de ungerska skattemyndigheterna att KrakVet hade överskridit det tröskelvärde på 35 000 euro som föreskrivs i artikel 34 i mervärdesskattedirektivet(21) och att bolaget därför skulle ha betalat mervärdesskatt i Ungern med sammanlagt 58 910 000 HUF (cirka 190 087 euro).(22) De ungerska skattemyndigheterna

påförde därefter ett skattetillägg på 117 820 000 ungerska forint HUF) (cirka 380 175 euro) jämte ränta om 10 535 000 HUF (cirka 36 446 euro) samt böter om 500 000 HUF (cirka 1 730 euro) avseende den mervärdesskattedeklaration som saknades.

71. KrakVet överklagade de ungerska skattemyndigheternas beslut till Nemzeti Adó- és Vámhivatal Fellebbviteli Igazgatósága (nationella överklagandenämnden för skatter och tull) (nedan kallad överklagandenämnden). Genom beslut av den 23 januari 2017 fastställde överklagandenämnden de ungerska skattemyndigheternas beslut. KrakVet väckte därefter talan vid Fővárosi Közigazgatási és Munkaügyi Bíróság (Förvaltnings- och arbetsdomstolen i Budapest), som har ställt följande fem frågor till EU-domstolen:

1) Ska målen med [mervärdesskattedirektivet], särskilt kraven på att behörighetskonflikter mellan medlemsstaterna och dubbelbeskattning ska undvikas, vilka anges i skälen 17 och 62 i direktivet, och rådets förordning (EU) nr 904/2010, särskilt skälen 5, 7 och 8 samt artiklarna 28–30 i förordningen, tolkas på så sätt att de utgör hinder för en praxis vid skattemyndigheten i en medlemsstat som innebär att den gör en klassificering av en transaktion som avviker både från den rättsliga tolkning av samma transaktion som gjorts av skattemyndigheten i en annan medlemsstat på grundval av samma faktiska omständigheter och från ett bindande förhandsbesked som meddelats av sistnämnda myndighet på grundval av denna tolkning samt från samma myndighets bekräftande av tolkningen och förhandsbeskedet efter genomförd skattekontroll och som därigenom ger upphov till dubbelbeskattning?

2) Om svaret på den första frågan är att en sådan praxis inte strider mot unionsrätten, kan då skattemyndigheten i en medlemsstat – mot bakgrund av rådets direktiv 2006/112/EG av den 28 november 2006 om ett gemensamt system för mervärdesskatt och av unionsrätten – ensidigt fastställa skattskyldigheten och därvid underlåta att ta hänsyn till att skattemyndigheten i en annan medlemsstat redan vid flera tillfällen har bekräftat, först på begäran av den beskattningsbara personen och därefter i beslut fattade efter en skattekontroll, att den beskattningsbara personen har agerat rättsenligt?

Eller ska skattemyndigheterna i båda medlemsstaterna samarbeta för att nå en överenskommelse, enligt principen om skatteneutralitet och undvikande av dubbelbeskattning, enligt principen om skatteneutralitet och undvikande av dubbelbeskattning, så att den beskattningsbara personen endast behöver betala mervärdesskatt i en av dessa medlemsstater?

3) Om svaret på den andra frågan är att skattemyndigheten i en medlemsstat har rätt att ensidigt ändra den skattemässiga klassificeringen, ska då bestämmelserna i [mervärdesskattedirektivet] tolkas på så sätt att skattemyndigheten i en andra medlemsstat är skyldig att till den beskattningsbara personen återbetala den skatt som fastställts av den myndigheten i ett bindande förhandsbesked och som betalats med avseende på en period som avslutats efter en skattekontroll, för att på så sätt undvika dubbelbeskattning och säkerställa principen om skatteneutralitet?

4) Hur ska uttrycket transport utförd "av leverantören eller för hans räkning" i artikel 33.1 första meningen i [mervärdesskattedirektivet] tolkas? Omfattar detta uttryck det fallet att den beskattningsbara personen i egenskap av säljare på en e-handelsplattform erbjuder möjligheten att köparen ingår ett avtal med ett logistikföretag som säljaren samarbetar med för olika säljtransaktioner, varvid köparen även fritt kan välja en annan transportör än den som föreslås av säljaren och transportavtalet ingås mellan köparen och transportören, utan inblandning av säljaren?

Är det av relevans för tolkningen – mot bakgrund särskilt av rättssäkerhetsprincipen – att medlemsstaterna senast år 2021 är skyldiga att ändra sin lagstiftning om införlivande av

[mervärdesskattedirektivet, i dess lydelse enligt direktiv 2017/2455] på så sätt att artikel 33.1 i direktivet även ska tillämpas vid indirekt medverkan i valet av transportör?

5) Ska unionsrätten, särskilt [mervärdesskattedirektivet], tolkas på så sätt att följande omständigheter, antingen sammantagna eller var för sig, är relevanta för bedömningen av huruvida den beskattningsbara personen har utformat rättsförhållandet mellan de oberoende företag som genomför leveransen, försändelsen eller transporten av varor i syfte att kringgå artikel 33.1 i [mervärdesskattedirektivet] och därigenom på ett sätt som utgör rättsmissbruk, för att dra fördel av att mervärdesskatten är lägre i den andra medlemsstaten:

5.1) Logistikföretaget som utför transporten har kopplingar till den beskattningsbara personen och utför andra tjänster åt denne, vilka inte har med transporten att göra.

5.2) Kunderna kan samtidigt när som helst avstå från den valmöjlighet som den beskattningsbara personen erbjuder dem, bestående i att ge det logistikföretag som den beskattningsbara personen har ett avtal med i uppdrag att utföra transporten, och istället låta en annan transportör utföra transporten eller själva hämta varorna?

72. Skriftliga yttranden har ingetts av KrakVet, Republiken Tjeckien, Ungern, Italien, Republiken Polen och Europeiska kommissionen. KrakVet, Irland, Ungern, Förenade kungariket och kommissionen avgav muntliga yttranden vid förhandlingen.

73. Såsom angetts i inledningen av detta förslag till avgörande kommer jag att begränsa mig till att pröva den fjärde och den femte tolkningsfrågan.

Den fjärde och den femte tolkningsfrågan

74. Den fjärde och den femte tolkningsfrågan aktualiserar tre problem vid tolkningen av artikel 33.1 i mervärdesskattedirektivet. För det första är det oklart vad som avsågs med uttrycket "varor som försänts eller [transporterats] av leverantören eller för hans räkning" i artikel 33.1 i mervärdesskattedirektivet innan bestämmelsen ändrades genom direktiv 2017/2455 (nedan kallad den ursprungliga lydelsen av artikel 33.1.) För det andra är det oklart huruvida den ändring av bestämmelsen som gjordes genom direktiv 2017/2455, vilken medförde att artikel 33.1 fick en ny lydelse, utgjorde en ändring eller endast en bekräftelse av det tidigare rättsläget? För det tredje är det oklart huruvida den typ av verksamhet som beskrivs i begäran om förhandsavgörande, med beaktande av den *ursprungliga* lydelsen av artikel 33.1, ska anses utgöra missbruk.

75. Jag kommer inledningsvis att undersöka huruvida det finns någon relevant skillnad mellan begreppen "försänts" och "transporterats". Unionslagstiftaren valde uppenbart att använda två verb istället för ett. Det är lika tydligt att "försändelsen" av varor föregår "transporten" av dem. Det är emellertid här – åtminstone i den ursprungliga lydelsen av artikel 33.1 – som tydligheten upphör.(23)

76. Med en mycket vid tolkning skulle *varje* åtgärd som vidtas "av" leverantören för att inleda processen att se till att varor som beställts av en kund i en annan medlemsstat förflyttas mot sin destination ("försändelsen" av dem) vara tillräcklig för att artikel 33.1 ska bli tillämplig. Räknas det att posta ett paket? Vad sägs om att ta emot ett telefonsamtal från den av förvärvaren valda transportören och ge denne instruktioner att åka till en viss adress vid en viss tidpunkt för att hämta försändelsen? Det förefaller föga troligt att avsikten var en så vid tolkning av artikel 33.1, och en sådan tolkning skulle skapa förvirring, eftersom det i *huvudregeln* i artikel 32 används exakt samma ord, nämligen "av leverantören" (se nedan punkterna 80–82). Men var ska gränsen dras?

77. Jag hävdar att sunt förnuft översatt till juridiskt språkbruk skulle leda till en tolkning som lyder ungefär: "Om leverantören, på eget initiativ och efter eget val, vidtar merparten av eller alla de åtgärder som krävs för att förbereda varorna för transport, ombesörjer att varorna hämtas och att befordran påbörjas samt avhänder sig besittningen och förfogandet över varorna, ska varorna anses ha försänts av leverantören".

78. Transport "av" leverantören är kanske mindre problematiskt, eftersom den naturliga betydelsen är att leverantören antingen själv eller genom sitt ombud fysiskt utför transporten, eller äger eller kontrollerar den juridiska person som gör detta.

Varor som försänts eller transporterats av leverantören eller för hans räkning

79. Av artikel 2.1 i mervärdesskattedirektivet framgår att mervärdesskatt ska erläggas i den medlemsstat där leveransen äger rum. De varor som levereras där blir därmed föremål för de mervärdesskattesatser som tillämpas av denna medlemsstat.

80. Huvudregeln anges i artikel 32.1: "Om varan försänds eller transporteras *av leverantören, förvärvaren eller en tredje person*, skall platsen för leveransen anses vara den plats där varan befinner sig vid den tidpunkt då försändelsen eller transporten till förvärvaren avgår. ..." (min kursivering). Det görs ingen åtskillnad mellan de olika aktörer som kan komma att ansvara för försändelsen eller transporten.

81. Artikel 33.1 innehåller emellertid en avvikelse från denna huvudregel. Där föreskrivs att under särskilda omständigheter när varor har "försänts eller transporterats *av leverantören eller för hans räkning*" (min kursivering) mellan medlemsstater, ska platsen för leveransen "anses vara den plats där varorna befinner sig när försändelsen eller transporten till förvärvaren avslutas". Dessa särskilda omständigheter omfattar bland annat att "a) leveransen görs till en sådan beskattningsbar person eller en icke beskattningsbar juridisk person ... eller till någon annan icke beskattningsbar person".

82. Det kan konstateras att mycket likartade ordalag används i artikel 32 (huvudregeln) och i artikel 33 (avvikelsen därifrån) för att komma till motsatta resultat. Den formulering som används i artikel 32 är att "varan försänds eller transporteras av leverantören ...". I artikel 33 har ytterligare ord lagt till i nämnda formulering (här kursiverade): "varor som försänts eller transporterats av leverantören *eller för hans räkning* ...". Det är som om artikel 32 innehöll de (osynliga) orden "för förvärvarens räkning". Då blir skillnaden mellan de båda bestämmelserna tydlig.(24)

83. På grundval av detta anser jag att den distinktion som görs kan illustreras så här. Om en förvärvare baserad i Ungern beställer varor via internet från ett bolag med säte i Polen spelar det i princip ingen roll om förvärvaren själv reser till lagret i Polen för att hämta varorna eller om någon annan (leverantören eller en tredje person) ombesörjer logistiken för hans räkning. *Förutsatt att vad som sker görs för förvärvarens räkning* äger leveransen i alla tre fallen rum i Polen och mervärdesskatten ska erläggas där efter de skattesatser som debiteras av polska myndigheter. Om emellertid åtgärderna vidtas *för leverantörens räkning* äger leveransen rum på destinationsorten (Ungern) och mervärdesskatten ska betalas där efter de skattesatser som debiteras av de ungerska myndigheterna.

84. I artikel 138.1 anges uttryckligen vilka konsekvenserna i mervärdesskattehänseende är av att förvärvaren är en beskattningsbar person eller en icke beskattningsbar juridisk person. I båda fallen ska ursprungsmedlemsstaten "tillämpa undantag från skatteplikt för leverans av varor som av säljaren eller förvärvaren eller för säljarens eller förvärvarens räkning försänds eller transporteras ut ur respektive medlemsstats territorium men inom gemenskapen ...". (Jag noterar

att det här *inte görs någon åtskillnad* mellan de fall då försändelsen eller transporten ombesörjs "av säljaren ... eller för säljarens ... räkning", och de fall där dessa åtgärder vidtas för "förvärvarens" räkning.) Eftersom platsen för leverans enligt artikel 33 ska anses vara den plats där varorna befinner sig när försändelsen eller transporten avslutas, ska mervärdesskatt då erläggas i destinationsmedlemsstaten. Det finns emellertid ingen motsvarande tydlig föreskrift som ålägger ursprungsmedlemsstaten att, allt annat lika (*ceteris paribus*), tillämpa undantag från mervärdesskatteplikt för gemenskapsintern leverans av varor som sker till "*någon annan icke beskattningsbar person*".

85. I skälen 9–11 anges att beskattning i destinationsmedlemsstaten (som kommer till materiellt uttryck i bland annat artiklarna 33 och 138) var avsedd att tillämpas endast under "övergångsperioden". Dessa artiklar har emellertid förblivit en del av unionens mervärdesskattelagstiftning och lägger i förekommande fall tyngdpunkten på beskattning på platsen för konsumtion.(25) Med detta sagt bör man komma ihåg att de *inte* är avsedda att representera normalläget. Huvudregeln rörande platsen för leverans när varor försänds eller transporteras (av vad som må vara leverantören, förvärvaren eller en tredje person) förblir den som återfinns i artikel 32 i mervärdesskattedirektivet. Enligt denna bestämmelse ska platsen för leveransen "anses vara den plats där varan befinner sig vid den tidpunkt då försändelsen eller transporten till förvärvaren avgår".

86. I förevarande fall var KrakVets kunder konsumenter som befann sig i Ungern (det vill säga icke beskattningsbara personer) och gjorde inköp via KrakVets webbplats. KBGT ombesörjde transporten mellan lagret i Polen och den ungerska gränsen. Den vidare transporten inom Ungern utfördes av budfirmorna Sprinter och GGLS Hungary.

87. Jag anser att det är rimligt att hävda att KrakVets kunder huvudsakligen var och är intresserade av att köpa djurfoder. Den transporttjänst som krävs för att förflytta djurfodret från KrakVets lager i Polen till kundernas leveransadress i Ungern är en väsentlig del av transaktionen, men det är osannolikt att den i sig utgör huvudfokus för kundernas intresse. De faktorer som i huvudsak var avgörande för deras val av transportmetod bör ha varit bekvämlighet och kostnad.(26)

88. Mot denna bakgrund har KrakVet, Italien och Polen hävdade att den ursprungliga lydelsen av artikel 33.1 (det vill säga den lydelse som gällde vid tidpunkten för de faktiska omständigheterna och som fortfarande är gällande) bör tolkas enbart utifrån dess nuvarande lydelse(27) för att säkerställa att rättssäkerhetsprincipen och principen om skydd för berättigade förväntningar iaktas.(28) Republiken Tjeckien, Irland, Ungern, Förenade kungariket och kommissionen har gjort gällande att artikel 33.1 ska tolkas så, att den redan omfattar situationer där leverantören medverkar indirekt till transportarrangemangen. De har gjort gällande att den tolkning som de förespråkar respekterar den ekonomiska verkligheten,(29) eftersom chansen att kunden, under sådana omständigheter som i förevarande mål, väljer en annan transportör än den som leverantören av varorna har föreslagit på webbplatsen är i bästa fall avlägsen och sannolikt till och med rent hypotetisk.

89. Såsom kommissionen redan har gjort i sitt arbetsdokument,(30) har den även hänvisat till förklaringen i rådets protokoll från det sammanträde då direktiv 91/680/EEG antogs, med innebörden att den särskilda ordningen för distansförsäljning ska tillämpas i alla de fall då varorna skickas eller transporteras, antingen indirekt eller direkt, av leverantören eller för dennes räkning. (Jag gör ett inpass här för att förklara att direktiv 91/680 – ett i serien av direktiv om ändring av sjätte mervärdesskattedirektivet(31) – bland annat introducerade en detaljerad ny artikel 28b (med rubriken "Transaktionsplats") bestående av fyra underavsnitt. Under rubriken "A. Platsen för förvärv av varor inom gemenskapen", angavs följande i första stycket: "1. Platsen för förvärv av

varor inom gemenskapen skall anses vara den plats där varorna befinner sig vid den tidpunkt när transporten till den person som förvärvar dem slutar.” Under rubriken ”B. Platsen för tillhandahållande av varor” återfanns i första stycket föregångaren till den ursprungliga lydelsen av artikel 33.1 i mervärdesskattedirektivet.)(32)

90. Med detta sagt kan det argument som har anförts av kommissionen genast avfärdas. EU-domstolen slog i domen i målet Antonissen klart fast att ”en sådan förklaring inte kan beaktas vid tolkningen av en bestämmelse i sekundärrätten när, såsom i detta fall, innehållet i förklaringen inte på något sätt uttrycks i bestämmelsen i fråga, och den saknar därför rättslig betydelse”.(33)

91. Hänvisning har även gjorts till de riktlinjer som utfärdats av mervärdesskattekommittén, i vilka anges att ”varor ska anses ha ’försänts eller transporterats av leverantören eller för hans räkning’ i alla de fall då leverantören medverkar direkt eller indirekt i transporten eller försändelsen av varorna”. Mervärdesskattekommittén intog emellertid denna ståndpunkt tre år efter de transaktioner som ligger till grund för förevarande mål och i själva riktlinjerna anges uttryckligen, längst ned på varje sida, att de inte är bindande.(34)

92. Mot denna bakgrund och genom att tillämpa normala konstruktionsprinciper på den ursprungliga lydelsen av artikel 33.1, finner jag inte någon grund för att dra slutsatsen – såsom Republiken Tjeckien, Irland, Ungern, Förenade kungariket och kommissionen har hävdat – att denna bestämmelse även omfattar fall där leverantören, som svar på en instruktion från förvärvaren, *indirekt* medverkar i att varor försänds eller transporteras till en icke beskattningsbar person som befinner sig i en annan medlemsstat.

93. EU-domstolen har emellertid även blivit ombedd att pröva huruvida de ändringar som gjordes genom direktiv 2017/2455, och som lade ett fjärde stycke till artikel 14, tillsammans med den nya lydelsen av artikel 33.1, innebar en ändring eller endast en bekräftelse av det tidigare rättsläget. Om ändringarna år 2017 skulle anses utgöra rena ”klarlägganden” av det tidigare rättsläget, skulle detta kunna påverka den tolkning som ska ges den hänskjutande domstolen i förevarande mål.

Ändringarna av mervärdesskattedirektivet

94. I artikel 2.1 i direktiv 2017/2455 anges att en ny punkt 4 ska ”läggas till” i artikel 14 i mervärdesskattedirektivet. Tillägget innehåller en *ny definition* av ”gemenskapsintern distansförsäljning av varor”. Enligt den nya definitionen omfattar begreppet vissa särskilda fall av ”leverans av varor som försänds eller transporteras av leverantören eller för dennes räkning, *inbegripet då leverantören medverkar indirekt i varans transport eller försändelse*, från en annan medlemsstat än den i vilken försändelsen eller transporten till förvärvaren [avslutas]” (min kursivering). En av de situationer som omfattas är när ”a) leveransen görs till ... någon annan icke beskattningsbar person”.

95. Vare sig i skälen eller i de materiella bestämmelserna i direktiv 2017/2455 anges närmare vilken räckvidd det (nya) begreppet ”indirekt medverkan” av leverantören är tänkt att ha eller vilka skäl som legat till grund för dess införande. Kommissionens motivering innehåller i sig en allmän hänvisning till ”mervärdesskattekommitténs riktlinjer”. Här är det lämpligt att erinra om att medan mervärdesskattekommitténs riktlinjer av den 4–5 juni 2015 i viss mån fördjupar sig i vad kommittén ansåg skulle kunna utgöra ”indirekt medverkan” av leverantören,(35) lämnade arbetsdokumentet av den 5 maj 2015, som föregick riktlinjerna, det helt öppet för diskussion om detta begrepp skulle ges en bokstavlig eller vidare tolkning. Denna detalj i riktlinjerna har inte tagits med i den nya texten.

96. Republiken Tjeckien har hänvisat EU-domstolen till domen i målet Welmory.(36) Där slog

EU-domstolen fast att det följde av skälen i den där aktuella förordningen att "unionslagstiftarens avsikt var att med beaktande av domstolens praxis på detta område klargöra vissa begrepp som är nödvändiga för att fastställa kriterierna avseende platsen för beskattningsbara transaktioner" och att "detta bör man ha i åtanke även om ovannämnda förordning ännu inte var i kraft vid tidpunkten för omständigheterna i det nationella målet". Som jag just har indikerat finns det emellertid inte någon likvärdig vägledning att hämta ur skälen i direktiv 2017/2455 och "domstolens praxis på detta område" återstår ännu att skriva, i förevarande mål. (Det framgår klart av vad som anförts att jag inte anser att ändringarna nödvändigtvis löser den underliggande problematiken. Lyckligtvis behöver emellertid varken EU-domstolen eller jag uttala oss definitivt här på denna punkt.)

97. På liknande sätt har Förenade kungariket åberopat domen i målet *Mensing*,⁽³⁷⁾ där EU-domstolen slog fast att "[v]id tolkningen av en unionsbestämmelse är det enligt fast rättspraxis inte bara lydelsen som ska beaktas, utan också sammanhanget och de mål som eftersträvas med de föreskrifter som bestämmelsen ingår i".

98. Denna princip sammanfattar fast rättspraxis och är okontroversiell. När vi tillämpar denna princip på den förevarande situationen framgår det emellertid *uttryckligen* av de inledande orden i artikel 2.1 i direktiv 2017/2455 att den nya definitionen i artikel 14.4 och den nya artikel 33 a som ersätter den nuvarande lydelsen av artikel 33 i mervärdesskattedirektivet ska gälla "med verkan från och med den 1 januari 2021", vilket innebär att *deras rättsliga verkan senareläggs* med två år jämfört med ett antal andra ändringar som infördes genom detta direktiv.

99. Denna medvetna senareläggning av rättslig verkan är enligt min mening omöjligt att förena med påståendet i motiveringen att förslaget inskränker sig till att "klargöra artikel 33.1". Om förslaget inte gjorde mer än att klarlägga vad som alltid varit den verkliga rättsliga innebörden av artikel 33.1, skulle det sakna mening att skjuta upp tillämpningen av det. Rent logiskt måste slutsatsen således bli att det som infördes verkligen var en ändring och att den *inte* utgör den tolkning som under alla omständigheter borde ha getts den befintliga texten.

100. Det är viktigt att också hålla i minnet att den diskussion som återspeglas i arbetsdokumentet ägde rum tre år *efter* de omtvistade transaktionerna i förevarande mål.⁽³⁸⁾ Rättssäkerhetsprincipen ska naturligtvis beaktas vid tolkningen av artikel 33.1 i mervärdesskattedirektivet.⁽³⁹⁾ I motiveringen till direktiv 2017/2455 hänvisas faktiskt uttryckligen till denna princip, genom att det anges att uttrycket "av leverantören eller för hans räkning" ska definieras i mervärdesskattedirektivet så att det även omfattar indirekt medverkan av den sistnämnda, just för att säkerställa rättssäkerheten. Att läsa in orden "direkt eller indirekt" i den ursprungliga lydelsen av artikel 33.1 i mervärdesskattedirektivet när de inte återfinns där strider direkt mot denna princip.

101. Jag drar därför slutsatsen att artikel 33.1 i mervärdesskattedirektivet ska tolkas bokstavligt fram till dess att de ändringar som infördes genom direktiv 2017/2455 träder i kraft den 1 januari 2021. Den ska således *inte* läsas mot bakgrund av den nya definitionen av "gemenskapsintern distansförsäljning av varor" som innehåller orden "inbegripet då leverantören medverkar indirekt i varans transport eller försändelse" eller som om den redan hade ersatts av artikel 33 a, som hänvisar till denna nya definition.

Bokstavstolkning: "varor som försänts eller transporterats av leverantören eller för hans räkning"

102. Jag har redan, i punkterna 76–78 ovan, föreslagit arbetsdefinitioner av uttrycken "försändelse" respektive "transport" av leverantören. Låt mig nu till dessa lägga en arbetsdefinition av uttrycket "för" leverantörens "räkning". Jag hävdar att varor försänds eller transporteras "för"

leverantörens "räkning" om det är leverantören snarare än kunden som faktiskt beslutar om hur dessa varor ska försändas eller transporteras.

103. Det ankommer på den nationella domstolen, som ensam har att döma i sak, att – på grundval av de faktiska omständigheter som redan presenterats i begäran om förhandsavgörande och annat material som parterna väljer att lägga fram för den – avgöra huruvida de varor som berörs av förevarande mål i realiteten har "försänts eller transporterats av leverantören eller för hans räkning". Vid sitt avgörande bör den nationella domstolen betänka att "ett beaktande av den ekonomiska och affärsmässiga verkligheten är ett grundläggande kriterium vid tillämpningen av det gemensamma mervärdesskattesystemet".(40)

104. I detta sammanhang förefaller följande (icke uttömmande) omständigheter vara direkt eller indirekt relevanta: i) det utbud av tänkbara transportmöjligheter som leverantören erbjuder kunderna på sin webbplats, ii) graden av samband (i förekommande fall) mellan leverantören och de bolag som erbjuder var och en av dessa alternativ, iii) huruvida förvärvet av varorna och köpet av transporttjänster reglerades i ett enda avtal eller i separata avtal, iv) när förpliktelsen att betala varorna uppstod, v) när och var äganderätten till och risken för egendomen övergick, vi) vilka villkor som gällde för betalning av varorna och de använda transporttjänsterna. När allt kommer omkring måste den nationella domstolen – på grundval av det samlade underlag den förfogar över – avgöra om det var KrakVet (eller ett bolag som ägs eller kontrolleras av det) som i praktiken fattade beslut om försändelse eller transport av varorna, eller om dessa beslut fattades av KrakVets enskilda kunder.

105. I förevarande mål pekar inte alla kända omständigheter i samma riktning och allt är inte känt om relevanta delar av historien.(41) Jag vill understryka att det endast är innehållet i begäran om förhandsavgörande som kommer att utgöra faktiska omständigheter. Annat underlag som lagts fram för EU-domstolen (i skriftliga yttranden eller muntligen vid förhandlingen) utgör nämligen omständigheter som den nationella domstolen kan vilja utreda vidare och värdera när det muntliga förfarandet vid den återupptas.

106. Det framgår för det första att KrakVet på sin webbplats erbjöd en enda möjlig transportör, men samtidigt lät det stå presumtiva kunder fritt att vidta oberoende arrangemang. Bolaget erbjöd inga länkar för att möjliggöra för kunderna att vända sig till olika tänkbara transportörer. (Jag gör ett inpass här för att notera att det i begäran om förhandsavgörande i målet KrakVet II(42) klargörs att det där *fanns* förslag på olika transportörer på webbplatsen och att kunderna kunde ingå separata avtal om själva varorna och om transporten av dessa varor.) KrakVet erbjöd inte självt några transporttjänster. För det andra är KrakVets ägare och KBGT:s ägare bröder.(43) Det finns således nära familjeband mellan de båda bolagen. För det tredje förefaller det som om det kan ha ingåtts separata avtal avseende förvärvet av varor och tillhandahållandet av transporttjänster. För det fjärde framgår det inte av de faktiska omständigheterna exakt när skyldigheten att betala för varorna uppkom. För det femte framgår det inte av de faktiska omständigheterna exakt när (och var) äganderätten till och risken i händelse av skada på eller hel eller delvis förlust av varan övergick från leverantören till kunden. (I det avseendet kan det noteras att KrakVet under förhandlingen uppgav att bolagets varor såldes ex works (från fabrik). Detta innebar att om varorna skadades, förstördes, tappades bort eller stals under transporten, var kunden fortfarande skyldig att betala för dem.) För det sjätte förefaller kunderna, när varorna transporterades av KBGT, ha betalat KrakVet i förväg för både varorna och transporten – varvid denna betalning därefter överfördes av den ungerska budfirman till bankkontot i CIB i KBGT:s ägares namn och sedan fördelades mellan KrakVet och KBGT. För köp under 8 990 HUF kostade transporten med KBGT 1 600 HUF, medan transport över detta tröskelvärde fanns att tillgå för 70 HUF (ett belopp som förefaller vara så lågt att det endast är symboliskt) – vilket finansierades genom att KrakVet gav en rabatt på 1 530 HUF på priset för de inköpta varorna.

107. På grundval av dessa omständigheter, och annat material som har lagts fram för den, måste den hänskjutande domstolen avgöra huruvida de beslut som fattades om försändelsen eller transporten av varorna i realiteten fattades av KrakVet (eller av ett bolag som ägdes eller kontrollerades av KrakVet) eller av KrakVets enskilda ungerska kunder.

108. Jag föreslår att EU-domstolen besvarar den fjärde tolkningsfrågan på följande sätt:

Artikel 33.1 i mervärdesskattedirektivet ska tolkas på så sätt att den endast avser de fall då varor har försänts eller transporterats av leverantören eller för hans räkning. Nämda bestämmelse avser inte situationer där leverantören endast medverkar indirekt i försändelsen eller transporten av varorna.

Om leverantören, på eget initiativ och efter eget val, vidtar merparten av eller alla de åtgärder som krävs för att förbereda varorna för transport, ombesörjer att varorna hämtas och att befordran påbörjas samt avhänder sig besittningen och förfogandet över varorna, ska varorna anses ha 'försänts' av leverantören.

Om leverantören antingen själv eller genom sitt ombud fysiskt utför transporten, eller äger eller kontrollerar den juridiska person som gör detta, ska varorna anses ha 'transporterats' av leverantören.

Varor ska anses försändas eller transporteras "för" leverantörens "räkning" om leverantören, snarare än förvärvaren, faktiskt beslutar om hur dessa varor ska försändas eller transporteras.

Missbruk

109. Den hänskjutande domstolen har genom sin femte fråga lyft fram två faktiska omständigheter i det nationella målet, nämligen 1) att KBGT är "kopplat" till KrakVet (med vilket jag antar att den hänskjutande domstolen avser den omständigheten att de båda bolagens ägare är bröder) och

tillhandahåller andra tjänster oberoende av transport (emballering av varor för försändelse, som jag förstår det), men 2) att kunden är fri att göra andra val beträffande transporten av de varor som han köper. Den hänskjutande domstolen har önskat få klarhet i huruvida dessa två specifika omständigheter är relevanta för att fastställa huruvida KrakVets agerande utgör missbruk i den mening som avses i unionens mervärdesskattelagstiftning och därmed motiverar att KrakVet åläggs stränga ekonomiska påföljder.

110. För det fall att den hänskjutande domstolen drar slutsatsen att försändelsen och/eller transporten utfördes "för" leverantörens, det vill säga KrakVets, "räkning", snarare än för den enskilda kundens räkning, måste den därefter överväga om betalningen av mervärdesskatt i ursprungsmedlemsstaten (Polen), snarare än i destinationsmedlemsstaten (Ungern), inte bara ska anses vara felaktig utan även anses utgöra missbruk. Jag erinrar mig att EU-domstolen i domen i målet Part Service(44) förklarade att "det ankommer på den nationella domstolen att, mot bakgrund av de tolkningskriterier som anges i förevarande dom, avgöra huruvida sådana transaktioner som dem som är i fråga i målet vid den nationella domstolen i mervärdesskattehänseende kan anses utgöra missbruk". För att kunna besvara den femte frågan anser jag således att det är nödvändigt att anlägga ett bredare perspektiv på omständigheterna i målet.

111. Som jag kommer att redogöra för nedan är det en central omständighet här att KrakVet sökte vägledning från behöriga polska myndigheter, i form av en begäran om "bindande förhandsbesked", beträffande huruvida mervärdesskatten skulle betalas i ursprungsmedlemsstaten eller i destinationsmedlemsstaten.(45) Under förfarandet vid EU-domstolen har ingen bestridit KrakVets påstående att det förhandsbeskedet var rättsligt bindande för såväl KrakVet som de polska skattemyndigheterna. De behöriga polska myndigheterna underrättade KrakVet om att mervärdesskatt skulle betalas i Polen, det vill säga att huvudregeln i artikel 32 i mervärdesskattedirektivet, snarare än undantaget i artikel 33, var tillämplig. Det är ostridigt att KrakVet i vederbörlig ordning bokförde och betalade mervärdesskatt i Polen under den relevanta perioden. De polska myndigheterna genomförde en revision av KrakVet under år 2014. Därefter bekräftade de det förhandsbesked som de tidigare hade gett till KrakVet.

112. KrakVet och Polen har med hänvisning till domen i målet WebMindLicences(46) hävdatt att en beskattningsbar person har rätt att dra nytta av skillnaderna i nationella mervärdesskattesatser. De har påpekat att skattskyldiga personer normalt själva kan välja den organisatoriska struktur och den form av transaktion, som är mest lämpad för deras ekonomiska verksamhet och som kan lätta deras skattebörda(47), och att välja den affärsstruktur som är mest lämpad för deras verksamhet.(48)

113. Italien har gjort gällande att beskattningsbara personer inte har rätt att åberopa unionsrätten på ett sätt som utgör missbruk(49), medan Republiken Tjeckien, Irland, Ungern och kommissionen har hävdatt att KrakVets affärspraxis utgör missbruk, eftersom den syftar till att dra fördel av skillnaden mellan medlemsstaternas mervärdesskattesatser, vilket snedvrider konkurrensen.(50) Förenade kungariket har inte tagit upp denna fråga.

114. Jag erinrar mig att EU-domstolen i domen i målet Halifax(51) klargjorde att "när en skattskyldig har rätt till valfrihet mellan två transaktioner är han enligt [mervärdesskattedirektivet] inte skyldig att välja den transaktion som medför högst mervärdesskatt. Den skattskyldige har, såsom generaladvokaten påpekade i punkt 85 i sitt förslag till avgörande i det målet, tvärtom rätt att utforma sin verksamhet så att skatteskulden begränsas".(52) Därför fordras det "för att konstatera att förfarandemissbruk föreligger på mervärdesskatteområdet dels ... att de ifrågavarande transaktionerna, trots att villkoren i relevanta bestämmelser i [mervärdesskattedirektivet] och i nationell lagstiftning om införlivande av detta direktiv formellt sett

har uppfyllts, får till följd att *en skattefördel uppnås som strider mot dessa bestämmelsers syfte*. Det skall vidare framgå av de objektiva omständigheterna att *de ifrågavarande transaktionernas huvudsakliga syfte varit att uppnå en skattefördel*" (min kursivering). Dessa villkor (nedan kallade Halifax-kriterierna) är kumulativa.(53) I domen i målet Part Service(54) förklarade EU-domstolen att "det skall anses föreligga missbruk när det *huvudsakliga syftet* med transaktionen eller transaktionerna i fråga är att uppnå en skattefördel" (min kursivering). Även i mervärdesskattekommitténs arbetsdokument hänvisas till denna rättspraxis.

115. I förevarande fall är det uppenbart att huvudtransaktionen är försäljningen av djurfoder. Detta är KrakVets verksamhet, och detta är vad KrakVets kunder är intresserade av att köpa. Köpet av de transporttjänster som krävs för att få djurfodret från KrakVets lager i Polen till kundens leveransadress i Ungern är underordnat (eller ett komplement till) denna huvudtransaktion. Förevarande omständigheter liknar därför inte den typ av helt konstruerade arrangemang varigenom ett bolag strukturerar sin verksamhet i enda syfte att minimera skattskyldigheten – det klassiska fallet av mervärdesskattemissbruk.

116. Det är icke desto mindre uppenbart att skillnaden mellan mervärdesskattesatserna i Polen (8 procent) och Ungern (27 procent) medförde en betydande ekonomisk fördel för KrakVet. Detta gäller oavsett om fördelen tar sig formen av en vinstökning eller en ökad marknadsandel som beror på att slutkonsumenten kan erbjudas lägre priser.

117. I det följande gör jag *antagandet* att den hänskjutande domstolen, när målet återupptas där, kommer till slutsatsen att de aktuella transaktionerna omfattas av artikel 33 i mervärdesskattedirektivet, snarare än artikel 32 i samma direktiv.

118. I så fall skulle mervärdesskatt ha betalats i Ungern för dessa transaktioner, vilka var av ett värde som väsentligt översteg tröskelvärdet i artikel 34. Den beskattningsbara personen (KrakVet) skulle ha gjort sig skyldig till felaktig rättstillämpning, och det skulle förvisso även de polska skattemyndigheterna ha gjort genom sitt bindande förhandsbesked till KrakVet.

119. Den första och den andra tolkningsfrågan har ställts för att få klarhet i huruvida destinationsmedlemsstaten är bunden av den mervärdesskattebedömning som gjordes av ursprungsmedlemsstaten. Jag anser att ursprungsmedlemsstaten, när den gjorde en sådan bedömning med nödvändighet – kanske underförstått – måste ha övervägt huruvida de tilltänkta arrangemangen utgjorde missbruk och slagit fast att de *inte* gjorde det, utan lagligen omfattades av artikel 32 i mervärdesskattedirektivet. Eftersom detta förslag till avgörande är begränsat till en prövning av den fjärde och den femte tolkningsfrågan, lämnar jag det öppet vad svaren på den första och den andra frågan bör vara. I det följande utgår jag från premissen att destinationsmedlemsstaten är fri att bedöma om det omtvistade agerandet ska bestraffas som rättsmissbruk i den mening som avses i Halifax-kriterierna.

120. Det ska inledningsvis påpekas att förordningen om bedrägeribekämpning inte innehåller några bestämmelser som behandlar "bindande förhandsbesked" till leverantörer. Där behandlas inte heller hur skattemyndigheterna i en medlemsstat ska bedöma sådana bindande förhandsbesked som lämnats av skattemyndigheterna i en annan medlemsstat, eller resultatet av revisioner som genomförts av dessa skattemyndigheter.

121. I denna förordning betonas emellertid vid upprepade tillfällen vikten av samarbete mellan medlemsstaternas skattemyndigheter. Detta samarbete, som anses vara av avgörande betydelse för en korrekt tillämpning av mervärdesskattelagstiftningen och för bekämpandet av skatteundandragande, kommer bland annat till uttryck i skälen 7 och 13 i förordningen, i artikel 1.1 (i vilken samarbetets allmänna räckvidd anges), artikel 7.3 (i vilken destinationsmedlemsstaten ges möjlighet att begära att ursprungsmedlemsstaten inleder en "administrativ utredning"), artikel

13.1 (enligt vilken destinationsmedlemsstaten är skyldig att lämna information utan föregående begäran) och de förfaranden för gemensam kontroll som föreskrivs i artiklarna 28–30.

Förordningen om bedrägeribekämpning kan således anses utgöra ett praktiskt genomförande av den skyldighet till lojalt samarbete som är förankrad i artikel 4.3 FEU, enligt vilken "medlemsstaterna [ska] respektera och bistå varandra när de fullgör de uppgifter som följer av fördragen".(55)

122. Jag anser att det direkt skulle strida mot denna princip om det var tillåtet för de behöriga myndigheterna i en annan medlemsstat att, *förutom* att tillämpa eventuella tillåtna rättelser i fråga om den mervärdesskatt med upplupen ränta som ska betalas, också strängt bestraffa som rättsmissbruk (i den mening som avses i Halifax-kriterierna) själva det agerande som uttryckligen har fastställts vara rättsenligt i en rättsligt bindande bedömning av deras kolleger i den medlemsstat där den beskattningsbara personen är registrerad för mervärdesskatt.

123. Jag tvivlar även starkt på att ett sådant resultat skulle vara förenligt med principen om skydd för berättigade förväntningar.

124. EU-domstolen slog i domen i målet Kreuzmayr(56) fast att rätten att åberopa principen om skydd för berättigade förväntningar "tillkommer varje enskild person hos vilken en förvaltningsmyndighet har väckt grundade förhoppningar genom att ge vederbörande tydliga försäkringar". Enligt min mening utgör begäran om ett "bindande förhandsbesked" – det vill säga ett besked som är rättsligt bindande för såväl den beskattningsbara personen som för de behöriga myndigheterna – just en sådan tydlig försäkran.

125. Jag vill genast understryka att KrakVet *inte* kunde ha hyst berättigade förväntningar om att det bindande förhandsbeskedet från de polska skattemyndigheterna utgjorde ett oangripbart och korrekt uttalande om det verkliga rättsläget. Det fanns alltid en möjlighet att de behöriga myndigheterna i en annan medlemsstat skulle inta en annan ståndpunkt och att saken, såsom faktiskt har hänt här, skulle hänskjutas till nationell domstol för prövning och att EU-domstolen skulle bli ombedd att meddela ett förhandsavgörande.

126. Jag anser emellertid att KrakVet *hade* rätt att utgå från att om bolaget därefter bedrev sin verksamhet i strikt överensstämmelse med det förslag som bolaget hade lagt fram för dessa myndigheter i sin begäran om förhandsbesked, skulle bolaget inte löpa någon risk för att bli föremål för stränga påföljder för rättsmissbruk om detta rättsligt bindande förhandsbesked i slutändan skulle visa sig vara felaktigt enligt lag.

127. "Rättsmissbruk" är en allvarlig sak. När sådant missbruk kan påvisas bör det med rätta föranleda allvarliga påföljder. Begreppet bör inte nedvärderas och förvrängas genom att utvidgas till att omfatta en situation där den skattskyldige ansvarsfullt har sökt vägledning beträffande den korrekta klassificeringen i mervärdesskattehänseende av dennes tilltänkta tillvägagångssätt, inte av en privat affärsrådgivare, utan av de behöriga myndigheterna i den medlemsstat där han är registrerad för mervärdesskatt.

128. För det fall att EU-domstolen inte skulle hålla med mig i denna principfråga, gör jag följande två kompletterande anmärkningar.

129. För det första anser jag att de behöriga myndigheterna i destinationsmedlemsstaten (Ungern) – i vart fall – skulle vara skyldiga att ge KrakVet en detaljerad motivering till varför de, *oaktat* det bindande förhandsbesked som KrakVet hade mottagit från de polska skattemyndigheterna, ansåg att KrakVets agerande på grundval av detta förhandsbesked utgjorde rättsmissbruk.(57)

130. För det andra erinrar jag om att EU-domstolen i domen i målet Farkas(58) slog fast att "så

länge det inte har skett någon harmonisering av unionslagstiftningen i fråga om tillämpliga påföljder för underlåtenhet att iaktta villkor som föreskrivs i ett regelverk som införts genom [mervärdesskattelagstiftningen], har medlemsstaterna befogenhet att välja de påföljder som de finner lämpliga. De är dock skyldiga att vid utövandet av denna befogenhet iaktta unionsrätten och dess allmänna rättsprinciper, följaktligen också proportionalitetsprincipen.” Av detta följer att den omständigheten att KrakVet agerade med hänvisning till de polska skattemyndigheternas ”bindande förhandsbesked” skulle vara en faktor vid fastställandet av huruvida KrakVet borde åläggas en sanktion av de ungerska skattemyndigheterna och, om så var fallet, vilken nivå som vore lämplig för denna sanktion.

131. Jag föreslår därför att EU-domstolen ska besvara den femte tolkningsfrågan på följande sätt:

När en beskattningsbar person begär ett förhandsbesked av de behöriga myndigheterna i den medlemsstat där denne är registrerad för mervärdesskatt beträffande den korrekta rättsliga klassificeringen i mervärdesskattehänseende av ett tilltänkt tillvägagångssätt (och i detalj beskriver de arrangemang som personen har för avsikt att vidta), får ett förhandsbesked som är rättsligt bindande för den beskattningsbara personen och för dessa skattemyndigheter, och därefter bedriver sin verksamhet i strikt överensstämmelse med sin begäran om förhandsbesked (vilket det ankommer på den nationella domstolen att kontrollera), är de behöriga myndigheterna i en annan medlemsstat – med hänsyn till principen om lojalt samarbete i artikel 4.3 FEU och principen om skydd för berättigade förväntningar – förhindrade att behandla den beskattningsbara personens agerande som rättsmissbruk enligt de kriterier som fastställs i domen i mål C-255/02, Halifax, och att bestraffa detta agerande i enlighet därmed.

Förslag till avgörande

132. Utan att det påverkar EU-domstolens svar på den första, den andra och den tredje tolkningsfrågan från Fővárosi Közigazgatási és Munkaügyi Bíróság (Förvaltnings- och arbetsdomstolen i Budapest, Ungern), föreslår jag att EU-domstolen besvarar den fjärde och den femte tolkningsfrågan på följande sätt:

Fråga 4:

Artikel 33.1 i rådets direktiv 2006/112/EG av den 28 november 2006 om ett gemensamt system för mervärdesskatt ska tolkas på så sätt att den endast avser de fall då varor har försänts eller transporterats av leverantören eller för hans räkning. Nämda bestämmelse avser inte situationer där leverantören endast medverkar indirekt i försändelsen eller transporten av varorna.

Om leverantören, på eget initiativ och efter eget val, vidtar merparten av eller alla de åtgärder som krävs för att förbereda varorna för transport, ombesörjer att varorna hämtas och att befordran påbörjas samt avhänder sig besittningen och förfogandet över varorna, ska varorna anses ha ’försänts’ av leverantören.

Om leverantören antingen själv eller genom sitt ombud fysiskt utför transporten, eller äger eller kontrollerar den juridiska person som gör detta, ska varorna anses ha ’transporterats’ av leverantören.

Varor ska anses försändas eller transporteras ”för” leverantörens ”räkning” om leverantören, snarare än förvärvaren, faktiskt beslutar om hur dessa varor ska försändas eller transporteras.

Fråga 5:

När en beskattningsbar person begär ett förhandsbesked av de behöriga myndigheterna i den

medlemsstat där denne är registrerad för mervärdesskatt beträffande den korrekta rättsliga klassificeringen i mervärdesskattelhänseende av ett tilltänkt tillvägagångssätt (och i detalj beskriver de arrangemang som personen har för avsikt att vidta), får ett förhandsbesked som är rättsligt bindande för den beskattningsbara personen och för dessa skattemyndigheter, och därefter bedriver sin verksamhet i strikt överensstämmelse med sin begäran om förhandsbesked (vilket det ankommer på den nationella domstolen att kontrollera), är de behöriga myndigheterna i en annan medlemsstat – med hänsyn till principen om lojalt samarbete i artikel 4.3 FEU och principen om skydd för berättigade förväntningar – förhindrade att behandla den beskattningsbara personens agerande som rättsmissbruk enligt de kriterier som fastställs i domen i mål C-255/02, Halifax, och att bestraffa detta agerande i enlighet därmed.

1 Originalspråk: engelska.

2 Rådets direktiv 2006/112/EG av den 28 november 2006 om ett gemensamt system för mervärdesskatt, EUT L 347, 2006, s. 1. Vid tidpunkten för omständigheterna i målet hade detta direktiv ändrats genom rådets direktiv 2006/138/EG av den 19 december 2006, EUT L 384, 2006, s. 92, rådets direktiv 2007/75/EG av den 20 december 2007, EUT L 346, 2007, s. 13, rådets direktiv 2008/8/EG av den 12 februari 2008, EUT L 44, 2008, s. 11, rådets direktiv 2008/117/EG av den 16 december 2008, EUT L 14, 2009, s. 7, rådets direktiv 2009/47/EG av den 5 maj 2009, EUT L 116, 2009, s. 18, rådets direktiv 2009/69/EG av den 25 juni 2009, EUT L 175, 2009, s. 12, rådets direktiv 2009/162/EU av den 22 december 2009, EUT L 10, 2010, s. 14, rådets direktiv 2010/23/EU av den 16 mars 2010 EUT L 72, 2010, s. 1, rådets direktiv 2010/45/EU av den 13 juli 2010, EUT L 189, 2010, s. 1, och rådets direktiv 2010/88/EU av den 7 december 2010, EUT L 326, 2010, s. 1. En konsoliderad version av texten finns tillgänglig på EUR-Lex som CELEX dokument nr 02006L0112-20130101.

3 Rådets förordning (EU) nr 904/2010 av den 7 oktober 2010 om administrativt samarbete och kampen mot mervärdesskattebedrägeri, EUT L 268, 2010, s. 1. Denna förordning hade inte ändrats vid tidpunkten för omständigheterna i målet.

4 Begreppet "gemenskapsintern" (i stället för till exempel "unionsintern" eller "EU-intern") har bibehållits i unionens mervärdesskattelagstiftning. Se van Doesum, A., van Kesteren, H., van Norden, G. –J.N., *Fundamentals of EU VAT Law*, Wolters Kluwer, Alphen aan den Rijn, 2016, s. 436.

5 Inom ramen för mervärdesskattereglerna definierades begreppet "distansförsäljning" för första gången i rådets direktiv (EU) 2017/2455 av den 5 december 2017 om ändring av direktiven 2006/112 och 2009/132 vad gäller vissa skyldigheter på mervärdesskatteområdet för tillhandahållanden av tjänster och distansförsäljning av varor, EUT L 348, 2017, s. 7. Se vidare (nedan) punkt 44 och följande punkter.

6 Rådets genomförandeförordning (EU) nr 282/2011 av den 15 mars 2011 om fastställande av tillämpningsföreskrifter för direktiv 2006/112/EG om ett gemensamt system för mervärdesskatt (EUT L 77, 2011, s. 1). Denna förordning hade inte ändrats vid tidpunkten för omständigheterna i målet.

7 Dokument taxud.c.1(2015)2158321.

8 Dom av den 21 februari 2006, Halifax, C-255/02, EU:C:2006:121, punkt 61 och följande punkter.

9 Dom av den 21 februari 2008, Part Service, C-425/06, EU:C:2008:108, punkterna 31 och 45.

10 Rådets direktiv 91/680/EEG av den 16 december 1991 med tillägg till det gemensamma systemet för mervärdesskatt och med ändring av direktiv 77/388/EEG med sikte på avskaffandet av fiskala gränser, EGT L 376, 1991, s. 1; svensk specialutgåva, område 9, volym 2, s. 33. Se vidare nedan punkt 89.

11 Vad beträffar det rättsliga värdet av en sådan överenskommen förklaring till ett rådsmötesprotokoll, se nedan punkt 89.

12 Dokument C – taxud.1(2015)4820441–876.

13 Såsom mervärdesskattekommittén själv förklarar i inledningen till sin publikation "Riktlinjer till följd av mervärdesskattekommitténs möten till och med den 12 december 2019": "Eftersom den endast är en rådgivande kommitté som inte har givits någon lagstiftningsbefogenhet, kan mervärdesskattekommittén inte fatta rättsligt bindande beslut. Den kan ge riktlinjer för tillämpningen av direktivet som emellertid inte på något sätt är bindande för vare sig Europeiska kommissionen eller medlemsstaterna." Den fullständiga texten finns tillgänglig på ec.europa.eu/taxation_customs/sites/taxation/files/guidelines-vat-committee-meetings_en.pdf. Se vidare nedan punkt 91.

14 "Nästan enhälligt" används i detta sammanhang för att beskriva en överenskommelse mellan 24 och 27 av 28 möjliga medlemsstater. Se *Riktlinjer till följd av mervärdesskattekommitténs möten till och med den 12 december 2019*.

15 Förslag till rådets direktiv om ändring av direktiv 2006/112/EG och direktiv 2009/132/EG vad gäller vissa skyldigheter på mervärdesskatteområdet för tillhandahållande av tjänster och distansförsäljning av varor (COM(2016) 757 final).

16 I den lydelse som var tillämplig vid tidpunkten för omständigheterna i målet.

17 I den lydelse som var tillämplig vid tidpunkten för omständigheterna i målet.

18 Dessa belopp motsvarar cirka 645,35 euro respektive 1 613,37 euro.

19 Jag har använt Europeiska centralbankens genomsnittliga växelkurs för år 2012 för att konvertera ungerska forint (HUF) till euro.

20 Det förefaller som om de ungerska skattemyndigheterna initierade en sökning i internetarkiven efter denna version av webbplatsen, vilken utfördes av deras avdelning för informationsteknik (Nemzeti Adó- és Vámhivatal Informatikai Ellenőrzési Főosztály), men EU-domstolen har inte informerats om resultatet av denna sökning.

21 Se ovan punkt 14.

22 Europeiska centralbankens genomsnittliga växelkurs den 16 augusti 2016 har använts för dessa konverteringar av ungerska forint (HUF) till euro.

23 Jag beklagar lite att denna fråga inte berörs i de ändringar som infördes genom artikel 2 i direktiv 2017/2455.

24 Det är alltid lättare att kritisera någon annans formuleringar än att själv utföra uppgiften med framgång. Det bästa vore förmodligen att [ersätta formuleringen "av leverantören eller för hans räkning" med formuleringen "för leverantörens räkning"] i artikel 33.1 för att göra distinktionen mellan huvudregeln och undantaget kristallklar.

25 Se vidare dom av den 8 december 2016, A och B, C-453/15, EU:C:2016:933, punkt 25, dom av den 29 juni 2017, L.?, C-288/16, EU:C:2017:502, punkt 19, och dom av den 8 november 2018, Cartrans Spedition, C-495/17, EU:C:2018:887, punkt 34. Det bör noteras att samtliga tre mål avsåg undantaget i artikel 146.1 i direktiv 2006/112 och tillhandahållandet av *tjänster*.

26 Den verkliga kostnaden för transport av beställda varor från lager till konsument måste enligt min mening väsentligt ha överstigit de belopp som fakturerades kunder som valde att använda KBGT som transportör (se ovan punkt 61). Utöver KBGT:s egna kostnader bör det trots allt även ha funnits kostnader för de ungerska budfirmorna för den del av resan som skedde i Ungern snarare än i Polen. Exakt hur det förhöll sig med ekonomin i verksamheten är en fråga som EU-domstolen – lyckligtvis – inte behöver utforska. Det räcker att konstatera att skillnaden i mervärdesskattesats (8 procent i Polen, 27 procent i Ungern) måste ha spelat en väsentlig roll för lönsamheten i KrakVets och/eller KBGT:s verksamhet. Denna omständighet innebär *inte* i sig att vad som gjordes var bedrägligt eller rättsstridigt.

27 Dom av den 17 december 2015, WebMindLicenses, C-419/14, EU:C:2015:832, punkterna 41 och 44, och dom av den 29 mars 2007, NN, C-111/05, EU:C:2007:195, punkt 43.

28 Dom av den 19 december 2013, BDV, C-563/12, EU:C:2013:854, punkt 29, och dom av den 6 juli 2017, Glencore Agriculture Hungary, C-254/16, EU:C:2017:522, punkt 36.

29 Dom av den 20 juni 2013, Newey, C-653/11, EU:C:2013:409, punkt 42, och dom av den 22 november 2018, MEO, C-295/17, EU:C:2018:942, punkterna 43–45.

30 Se ovan punkt 37.

31 Rådets sjätte direktiv 77/388/EEG av den 17 maj 1977 om harmonisering av medlemsstaternas lagstiftning rörande omsättningsskatter – Gemensamt system för mervärdesskatt: enhetlig beräkningsgrund, EGT L 145, 1977, s. 1; svensk specialutgåva, område 9, volym 1, s. 28.

32 "1. Med avvikelse från artikel 8.1 a och 8.2, skall platsen för tillhandahållande av varor som skickas eller transporteras av leverantören eller för dennes räkning från en annan medlemsstat än den dit försändelsen eller transporten anländer anses vara den där varorna befinner sig när transporten till köparen slutar, om följande villkor är uppfyllda: – Varorna tillhandahålls en skattskyldig person som kan komma i fråga för det undantag som föreskrivs i artikel 28a.1 a andra stycket, en icke skattskyldig juridisk person som kan komma i fråga för samma undantag eller någon annan icke skattskyldig person." Artikel 32 i direktiv 2006/112 motsvarar väsentligen artikel 8.1 a i sjätte mervärdesskattedirektivet.

33 Dom av den 26 februari 1991, Antonissen, C-292/89, EU:C:1991:80, punkt 18.

34 "De riktlinjer som utfärdats av mervärdesskattekommittén är endast synpunkter från en rådgivande kommitté. De utgör inte en officiell tolkning av unionsrätten och har inte nödvändigtvis fått Europeiska kommissionens godkännande. De är inte bindande för Europeiska kommissionen eller medlemsstaterna, vilka är fria att avstå från att följa dem. Återgivning av detta dokument förutsätter omnämnande av detta förbehåll."

35 Se ovan punkterna 42–44.

36 Dom av den 16 oktober 2014, Welmory, C-605/12, EU:C:2014:2298, punkterna 45 och 46.

37 Dom av den 29 november 2018, Mensing, C-264/17, EU:C:2018:968, punkt 24.

38 Se ovan punkt 91.

39 Dom av den 19 december 2013, BDV, C-563/12, EU:C:2013:854, punkt 29.

40 Dom av den 20 juni 2013, Newey, C-653/11, EU:C:2013:409, punkt 42.

41 Se ovan punkterna 58–62.

42 Mål C-108/19, KrakVet (nedan kallat KrakVet II), begäran om förhandsavgörande från Curtea de Apel Bucureşti (Appellationsdomstolen i Bukarest, Rumänien), som är under handläggning.

43 Jag noterar i detta sammanhang att det enligt artikel 80.1 i direktiv 2006/112 är möjligt att beakta nära familjeband för att säkerställa att "beskattningsunderlaget ... skall motsvara marknadsvärdet".

44 Dom av den 21 februari 2008, Part Service, C-425/06, EU:C:2008:108, punkt 63.

45 Se ovan punkterna 63 och 65.

46 Dom av den 17 december 2015, WebMindLicenses, C-419/14, EU:C:2015:832, punkterna 27 och 40.

47 Dom av den 22 december 2010, RBS Deutschland Holdings, C-277/09, EU:C:2010:810, punkt 53. Se även förslag till avgörande av generaladvokaten Bobek i målet SEB bankas, C-532/16, EU:C:2017:1019, där min kollega hävdar att de behöriga skattemyndigheterna är skyldiga att i varje enskilt fall göra en skälig avvägning mellan behovet av enhetlig lagtillämpning och de särskilda omständigheterna i fallet, som kan tänkas ha gett den beskattningsbara personen berättigade förväntningar (punkterna 83 och 84 i hans förslag till avgörande).

48 Dom av den 22 december 2010, RBS Deutschland Holdings, C-277/09, EU:C:2010:810, punkt 53, och förslag till avgörande av generaladvokaten Bobek i målet SEB bankas, C-532/16, EU:C:2017:1019, punkt 83.

49 Med hänvisning till dom av den 12 maj 1998, Kefalas m.fl., C-367/96, EU:C:1998:222, punkt 20, dom av den 23 mars 2000, Diamantis, C-373/97, EU:C:2000:150, punkt 33, och dom av den 3 mars 2005, Fini H, C-32/03, EU:C:2005:128, punkt 32.

50 Med hänvisning till dom av den 21 februari 2006, Halifax, C-255/02, EU:C:2006:121, punkt 74, dom av den 17 december 2015, WebMindLicenses, C-419/14, EU:C:2015:832, punkterna 35 och 36, och dom av den 22 november 2017, Cussens, C-251/16, EU:C:2017:881, punkt 27.

- 51 Dom av den 21 februari 2006, Halifax, C-255/02, EU:C:2006:121, punkterna 73–75.
- 52 Förslag till avgörande av generaladvokaten Poiares Maduro i målet Halifax m.fl., de förenade målen C-255/02, C-419/02 och C-223/03, EU:C:2005:200.
- 53 Dessa kriterier har varit föremål för en omfattande diskussion i doktrinen. Se Vanistendael, *Halifax and Cadbury Schweppes: one single European theory of abuse in tax law?*, EC tax review, vol 15, 2006, issue G, s. 192–195; Pistone, *Abuse of Law in the Context of Indirect Taxation: From (before) Emsland-stärke 1 to Halifax (and beyond)*, Prohibition of abuse in Law: A new German principle of EU Law? 1st edition, 2011, Hart Publishing, Studies of the Oxford Institute of EU and Comparative Studies, Oxford; De la FERIA, *Giving themselves extra VAT? The ECJ ruling in Halifax*, British Tax Review, issue 2, 2006, s. 119–123; 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 vol 45, 2008, issue 2, s. 395-441.
- 54 Dom av den 21 februari 2008, Part Service, C-425/06, EU:C:2008:108, punkt 45.
- 55 Dom av den 17 december 2015, WebMindLicenses, C-419/14, EU:C:2015:832, punkt 41.
- 56 Dom av den 21 februari 2018, Kreuzmayr, C-628/16, EU:C:2018:84, punkt 46.
- 57 Se bland annat dom av den 9 november 2017, LS Customs Services, C-46/16, EU:C:2017:839, där EU-domstolen fann att "[b]land dessa krav är skyldigheten för nationella myndigheter att motivera sina beslut av särskild betydelse, eftersom denna skyldighet bereder dem som besluten är riktade till möjlighet att, under bästa möjliga villkor, ta tillvara sina rättigheter och att, med kännedom om samtliga omständigheter, avgöra huruvida det finns anledning att överklaga. Motiveringsskyldigheten är även nödvändig för att göra det möjligt för domstolarna att utöva sin lagenlighetskontroll av besluten" (punkt 40).
- 58 Dom av den 26 april 2017, Farkas, C-564/15, EU:C:2017:302, punkt 59.