



## Samling af Afgørelser

DOMSTOLENS DOM (Femte Afdeling)

18. juni 2020\*

»Præjudiciel forelæggelse – det fælles merværdiafgiftssystem (moms) – direktiv 2006/112/EF – artikel 33 – fastsættelse af stedet for afgiftspligtige transaktioner – levering af varer med transport – levering af varer, der forsendes eller transporteres af leverandøren eller for hans regning – forordning (EU) nr. 904/2010 – artikel 7, 13 og 28-30 – samarbejde mellem medlemsstaterne – udveksling af oplysninger«

I sag C-276/18,

angående en anmodning om præjudiciel afgørelse i henhold til artikel 267 TEUF, indgivet af Fővárosi Közigazgatási és Munkaügyi Bíróság (forvaltnings- og arbejdsretten i Budapest, Ungarn) ved afgørelse af 1. marts 2018, indgået til Domstolen den 24. april 2018, i sagen

**KrakVet Marek Batko sp.k.**

mod

**Nemzeti Adó- és Vámhivatal Fellebbviteli Igazgatósága,**

har

DOMSTOLEN (Femte Afdeling),

sammensat af afdelingsformanden, E. Regan (refererende dommer), og dommerne I. Jarukaitis, E. Juhász, M. Ilešič og C. Lycourgos,

generaladvokat: E. Sharpston,

justitssekretær: fuldmægtig R. Şereş,

på grundlag af den skriftlige forhandling og efter retsmødet den 20. juni 2019,

efter at der er afgivet indlæg af:

- KrakVet Marek Batko sp.k. ved ügyvédek P. Jalsovszky, T. Fehér og Á. Fischer,
- den ungarske regering ved M.Z. Fehér, M.M. Tátrai og Zs. Wagner, som befuldmægtigede,
- den tjekkiske regering ved M. Smolek, J. Vlácil og O. Serdula, som befuldmægtigede,
- Irland ved A. Joyce og J. Quaney, som befuldmægtigede, bistået af N. Travers, SC,

\* Processprog: ungarsk.

- den italienske regering ved G. Palmieri, som befuldmægtiget, bistået af avvocato dello Stato G. De Socio,
  - den polske regering ved B. Majczyna, som befuldmægtiget,
  - Det Forenede Kongeriges regering ved S. Brandon og Z. Lavery, som befuldmægtigede, bistået af barrister R. Hill,
  - Europa-Kommissionen ved L. Lozano Palacios, J. Jokubauskaitė og L. Havas, som befuldmægtigede,
- og efter at generaladvokaten har fremsat forslag til afgørelse i retsmødet den 6. februar 2020, afsagt følgende

### Dom

- 1 Anmodningen om præjudiciel afgørelse vedrører fortolkningen af Rådets direktiv 2006/112/EF af 28. november 2006 om det fælles merværdiafgiftssystem (EUT 2006, L 347, s. 1), navnlig dets artikel 33, og artikel 7, 13 og 28-30 i Rådets forordning (EU) nr. 904/2010 af 7. oktober 2010 om administrativt samarbejde og bekæmpelse af svig vedrørende merværdiafgift (EUT 2010, L 268, s. 1).
- 2 Denne anmodning er blevet indgivet i forbindelse med en tvist mellem KrakVet Marek Batko sp.k. (herefter »KrakVet«), et polsk selskab, og Nemzeti Adó- és Vámhivatal Fellebbviteli Igazgatósága (den nationale told- og skattemyndigheds klagedirektorat, Ungarn) vedrørende betaling af merværdiafgift (moms) på salg af varer ved hjælp af dette selskabs websted til kunder med bopæl i Ungarn.

### Retsforskrifter

#### *EU-retten*

#### *Direktiv 2006/112*

- 3 17., 61. og 62. betragtning til direktiv 2006/112 har følgende ordlyd:
    - »(17) Fastsættelsen af stedet for afgiftspligtige transaktioner kan medføre kompetencekonflikter mellem medlemsstaterne, navnlig med hensyn til levering af en vare med montering og levering af ydelser. 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.
- [...]
- (61) Det er afgørende at sikre en ensartet anvendelse af momsordningen. Gennemførelsesforanstaltninger er et passende redskab til at nå dette mål.
  - (62) Disse 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.«

4 Dette direktivs afsnit V med overskriften »Stedet for afgiftspligtige transaktioner« indeholder et kapitel 1, der har overskriften »Leveringsstedet for varer«, og som omfatter en afdeling 2 vedrørende »Levering af varer med transport«. Denne afdeling indeholder bl.a. det nævnte direktivs artikel 32 og 33.

5 Artikel 32 i direktiv 2006/112 bestemmer:

»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.

[...]«

6 Dette direktivs artikel 33, stk. 1, fastsætter:

»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 dennes regning efter montering eller installering.«

*Forordning nr. 904/2010*

7 5., 7. og 8. betragtning til forordning nr. 904/2010 har følgende ordlyd:

»(5) Foranstaltninger 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.

[...]

(7) Med 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.

(8) Kontrollen 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.«

8 I denne forordnings artikel 1, stk. 1, bestemmes:

»Ved denne forordning fastsættes de vilkår, hvorunder de kompetente myndigheder, der i medlemsstaterne er ansvarlige for anvendelsen af momslovgivningen, skal samarbejde med de kompetente myndigheder i de øvrige medlemsstater og med Kommissionen for at sikre overholdelsen af denne lovgivning.

Med henblik herpå fastsættes der 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 momsens anvendes korrekt, navnlig i forbindelse med transaktioner inden for Fællesskabet, og bekæmpe momssvig. Der fastsættes især regler og procedurer, som giver medlemsstaterne mulighed for at indsamle og udveksle de nævnte oplysninger elektronisk.«

9 Afdeling 1 med overskriften »Anmodning om oplysninger og om administrative undersøgelser« i den nævnte forordnings kapitel II, der har overskriften »Udveksling af oplysninger efter anmodning«, omfatter samme forordnings artikel 7, der bestemmer:

»1. På anmodning af den bistandssøgende myndighed meddeler den bistandssøgte 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 bistandssøgte 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.

[...]«

10 I kapitel III i forordning nr. 904/2010 med overskriften »Udveksling af oplysninger uden forudgående anmodning« fastslås det i denne forordnings artikel 13:

»1. Den 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
- b) hvor en medlemsstat har grunde til at tro, at der er eller kan være begået en overtrædelse af momslovgivningen i den anden medlemsstat
- c) hvor der er risiko for tab af skatteindtægter i den anden medlemsstat.

2. Udvekslingen af oplysninger uden forudgående anmodning sker enten automatisk i overensstemmelse med artikel 14 eller spontant i overensstemmelse med artikel 15.

3. Oplysningerne sendes via de standardformularer, der er vedtaget efter proceduren i artikel 58, stk. 2.«

11 Den nævnte forordnings artikel 28, der findes i dennes kapitel VII, fastsætter:

»1. Efter aftale mellem den bistandssøgende og den bistandssøgte myndighed og ifølge bestemmelser, som sidstnævnte har fastsat, kan embedsmænd der er bemyndiget af den bistandssøgende myndighed, med henblik på at udveksle de i artikel 1 omhandlede oplysninger være til stede i de kontorer eller ethvert andet sted, hvor de administrative myndigheder i den medlemsstat, hvor den bistandssøgte myndighed er hjemmehørende, udfører deres opgaver. Hvis de ønskede oplysninger er indeholdt i dokumentation, hvortil den bistandssøgte myndigheds embedsmænd har adgang, vil embedsmændene fra den bistandssøgende myndighed få udleveret genparter heraf.

2. Efter aftale mellem den bistandssøgende og den bistandssøgte myndighed og ifølge bestemmelser, som sidstnævnte har fastsat, kan embedsmænd, der er bemyndiget af den bistandssøgende myndighed, med henblik på at udveksle de i artikel 1 omhandlede oplysninger være til stede under de administrative undersøgelser, der udføres på den bistandssøgte medlemsstats område. Sådanne administrative undersøgelser ledes udelukkende af den bistandssøgte myndigheds embedsmænd. Den bistandssøgende myndigheds embedsmænd gør ikke brug af de kontrolbeføjelser, der er tillagt den bistandssøgte myndigheds embedsmænd. De kan imidlertid få adgang til de samme lokaler og dokumenter, som sidstnævnte har adgang til, ved den bistandssøgte myndigheds embedsmænds mellemkomst og udelukkende til brug i forbindelse med gennemførelsen af den administrative undersøgelse.

3. Embedsmænd fra den bistandssøgende myndighed, som er til stede i en anden medlemsstat i medfør af stk. 1 og 2, skal til enhver tid kunne fremvise en skriftlig fuldmagt med angivelse af deres identitet og deres officielle adkomst til at medvirke i sagen.«

12 Kapitel VIII i forordning nr. 904/2010, der har overskriften »Samtidig kontrol«, indeholder denne forordnings artikel 29 og 30.

13 Nævnte forordnings artikel 29 har følgende ordlyd:

»Medlemsstaterne 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.«

14 Samme forordnings artikel 30 har følgende ordlyd:

»1. En medlemsstat udpeger uafhængigt de afgiftspligtige personer, den har til hensigt at indstille til samtidig kontrol. Den kompetente myndighed i den pågældende medlemsstat underretter den kompetente myndighed i de andre berørte medlemsstater om de tilfælde, den foreslår med henblik på samtidig kontrol. Den begrundes sit valg, så vidt det er muligt, ved at fremlægge de oplysninger, der har ført til dette valg. Den angiver under alle omstændigheder, inden for hvilken periode kontrollen skal finde sted.

2. Medlemsstatens kompetente myndighed, der modtager forslaget om samtidig kontrol, bekræfter over for den anden medlemsstats myndighed, at den accepterer, eller giver et begrundet afslag på at foretage denne kontrol i princippet inden to uger efter modtagelsen af forslaget, men senest inden en måned.

3. Hver kompetent myndighed i de berørte medlemsstater udpeger en repræsentant, som har ansvaret for at lede og koordinere kontrollen.«

*Direktiv (EU) 2017/2455*

- 15 Rådets direktiv (EU) 2017/2455 af 5. december 2017 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 (EUT 2017, L 348, s. 7) bestemmer i artikel 2 med overskriften »Ændringer af direktiv 2006/112/EF med virkning fra den 1. januar 2021«:

»Med virkning fra den 1. januar 2021 foretages følgende ændringer i direktiv 2006/112/EF:

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 en afgiftspligtig person eller en ikkeafgiftspligtig juridisk person, hvis erhvervelser af varer inden for Fællesskabet ikke er momsplichtige i henhold til artikel 3, stk. 1, eller til enhver anden ikkeafgiftspligtig 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.

[...]«

[...]

- 3) Artikel 33 affattes således:

»*Artikel 33*

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
- b) anses leveringsstedet for fjernsalg af varer indført fra tredjelandssområder eller tredjelande til en anden medlemsstat end den, hvor forsendelsen eller transporten af varerne til kunden afsluttes, for at være det sted, hvor varerne befinder sig, når forsendelsen eller transporten af varerne til kunden afsluttes
- c) anses leveringsstedet for fjernsalg af varer indført fra tredjelandssområder eller tredjelande til den medlemsstat, hvor forsendelsen eller transporten af varerne til kunden afsluttes, for at være i denne medlemsstat, forudsat at momsangivelse for disse varer foretages i henhold til særordningen i afsnit XII, kapitel 6, afdeling 4.«

[...]«

### *Ungarsk ret*

16 Det bestemmes i § 2 i általános forgalmi adóról szóló 2007. évi CXXVII. törvény (lov nr. CXXVII af 2007 om merværdiafgift), i den affattelse, der finder anvendelse på tvisten i hovedsagen (herefter »momsloven«):

»Den i denne lov omhandlede afgift pålægges:

a) levering af varer eller ydelser, der foretages mod vederlag af en afgiftspligtig person – i denne egenskab – på nationalt område

[...]«

17 Momslovens § 25 har følgende ordlyd:

»Såfremt varerne ikke forsendes eller transporteres, forstås ved leveringsstedet det sted, hvor varerne befinder sig på tidspunktet for leveringen.«

18 Momslovens § 29, stk. 1, har følgende ordlyd:

»Uanset §§ 26 og 28 anses leveringsstedet, såfremt varer forsendes eller transporteres af leverandøren eller for hans regning, og leveringen fører til, at varerne ankommer til en anden medlemsstat i Fællesskabet end den, hvor de befandt sig på det tidspunkt, hvor forsendelsen eller transporten påbegyndtes, 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

aa) 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

ab) til en ikke-afgiftspligtig person eller et ikke-afgiftspligtigt organ, og

b) de leverede varer

ba) ikke er nye transportmidler og

bb) ikke er leverede varer, der med eller uden afprøvning er genstand for montering eller installering.

[...]«

19 Momslovens § 82, stk. 1, bestemmer:

»Afgiften udgør 27% af afgiftsgrundlaget.«

20 § 2, stk. 1, i adózás rendjéről szóló 2003. évi XCII. törvény (lov nr. XCII af 2003 om almindelige skatte- og afgiftsprocedurer) i den affattelse, der finder anvendelse på tvisten i hovedsagen (herefter »lov om almindelige skatte- og afgiftsprocedurer«), fastsætter:

» 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 formål at omgå bestemmelserne i skattelovgivningen, ikke kvalificeres som udøvelse af rettigheder i overensstemmelse med deres formål.«

21 § 6, stk. 1, i lov om almindelige skatte- og afgiftsprocedurer bestemmer:

»Ved »skattepligtig person eller afgiftspligtig person« forstås enhver, der er undergivet en skatte- eller afgiftsmæssig forpligtelse eller en forpligtelse til at betale en skat eller afgift i medfør af en lov, der fastsætter en skat, en afgift eller en budgetstøtte, eller i medfør af nærværende lov.«

22 Denne lovs § 86, stk. 1, har følgende ordlyd:

»Med henblik på at undgå en udhuling af skatteprovenuet og uberettigede ansøgninger om budgetstøtte og tilbagebetaling af skatter skal skattemyndighederne regelmæssigt kontrollere de skattepligtige og andre personer, der deltager i beskatningsordningen. 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 skattemyndighederne 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.«

23 Den nævnte lovs § 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 skatten eller budgetstøtten, herunder elektroniske oplysninger, software og de af skatteyderen anvendte EDB-systemer, samt beregninger og andre oplysninger, data og omstændigheder vedrørende regnskabsføring, registrering og behandling af bilag.«

24 § 170, stk. 1, i lov om almindelige skatte- og afgiftsprocedurer fastsætter:

»Ved utilstrækkelig skattebetaling pålægges en skattebøde. Medmindre andet er fastsat i denne lov, er bødebøbeløbet på 50% af det ubetalte beløb. Bødebøbeløbet 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 [...]«

25 Denne lovs § 178, nr. 3, bestemmer:

»[...] [F]ølgende definitioner [finder] anvendelse:

[...]

»skattedifference«: forskellen mellem på den ene side den skat eller budgetstøtte, som er angivet (meddelt), der ikke er angivet (meddelt), eller som er fastslået eller anvendt på grundlag af en angivelse (meddelelse), og på den anden side den skat eller budgetstøtte, der senere fastslås af skattemyndighederne, heri ikke indbefattet forskellen med hensyn til den saldo, der skal fremføres til de følgende perioder.«

### **Twisten i hovedsagen og de præjudicielle spørgsmål**

26 KrakVet er et selskab med hjemsted i Polen. Selskabet råder hverken over et kontor eller et lager i Ungarn, og det er ubestridt af de ungarske skattemyndigheder, at det ikke har et forretningssted i momsmæssig henseende.

27 Selskabets virksomhed består i salg af produkter til dyr, som det bl.a. markedsfører ved hjælp af sit websted med sideadressen [www.zoofast.hu](http://www.zoofast.hu). Det havde adskillige kunder i Ungarn via dette websted.



- 28 I 2012 tilbød selskabet på det nævnte websted kunderne en mulighed for at indgå en aftale med et transportselskab med hjemsted i Polen med henblik på befordring af de varer, som selskabet markedsførte, uden at det selv var part i denne aftale. Kunderne kunne dog, ud over at afhente de købte varer direkte på KrakVets lager, frit vælge en anden transportør end den anbefalede. KrakVet benyttede herudover dette transportselskab til at dække nogle af sine egne logistiske behov.
- 29 De omhandlede varer blev i givet fald befordret af det nævnte transportselskab til lagre tilhørende to kurervirksomheder med hjemsted i Ungarn, som derefter distribuerede dem til de ungarske kunder. Betalingen af prisen for de købte varer fandt sted ved leveringen, til kurertjenesten, eller ved forudindbetaling på en bankkonto.
- 30 Da KrakVet var usikker på, hvilken medlemsstat der havde kompetencen til at opkræve moms vedrørende dets aktiviteter, rettede selskabet henvendelse til skattemyndighederne på sit hjemsted for at indhente en udtalelse herom. Ved en bindende forhåndsbesked fandt de polske skattemyndigheder, at stedet for gennemførelsen af KrakVets transaktioner befandt sig i Polen, og at dette selskab skulle afregne moms i denne medlemsstat.
- 31 Den ungarske skattemyndighed i første instans gennemførte en kontrol hos KrakVet med henblik på en efterfølgende kontrol af momsangivelserne vedrørende 2012. I denne forbindelse blev dette selskab i sin egenskab af afgiftspligtig person tildelt et teknisk momsregistreringsnummer af denne myndighed.
- 32 Henset til de begrænsede oplysninger om KrakVet og selskabets funktionsmåde i afgiftsmæssig henseende var den ungarske skattemyndighed i første instans ikke i stand til at afgøre, om dette selskab fra et momsmæssigt synspunkt var etableret i Ungarn. Denne skattemyndighed gennemførte derfor nogle undersøgelser vedrørende den virksomhed, som dette selskab udøvede.
- 33 Inden for rammerne af denne administrative skatteprocedure rettede den ungarske skattemyndighed i første instans bl.a. forespørgsler til de polske skattemyndigheder i henhold til de regler om samarbejde, der er fastsat i EU-retten på skatteområdet.
- 34 Ved afgørelse af 16. august 2016 pålagde den ungarske skattemyndighed i første instans KrakVet at betale en skattedifference for så vidt angår moms, en bøde og morarenter samt en bøde for manglende overholdelse af pligten til registrering hos de ungarske skattemyndigheder.
- 35 KrakVet påklagede denne afgørelse til sagsøgte i hovedsagen i dennes egenskab af skattemyndighed i anden instans, og denne opretholdt ved afgørelse af 23. januar 2017 den af den ungarske skattemyndighed i første instans truffede afgørelse. KrakVet har anlagt sag ved den forelæggende ret til prøvelse af denne sidstnævnte afgørelse.
- 36 Den forelæggende ret er af den opfattelse, at løsningen af tvisten i hovedsagen dels afhænger af omfanget af samarbejdsforpligtelsen for medlemsstaternes myndigheder i medfør af forordning nr. 904/2010, dels af fortolkningen af begrebet levering af varer, der sendes eller transporteres »af leverandøren eller for hans regning« som omhandlet i artikel 33 i direktiv 2006/112.
- 37 Den rejser særlig spørgsmålet, om det, henset til princippet om afgiftsneutralitet og målet om at undgå dobbeltbeskatning, er muligt for de ungarske skattemyndigheder at indtage et andet standpunkt end de polske afgiftsmyndigheder. Den forelæggende ret er af den opfattelse, at det i givet fald er nødvendigt at præcisere dels de krav, der følger af samarbejdsforpligtelsen for medlemsstaternes skattemyndigheder med hensyn til fastsættelsen af leveringsstedet for de i hovedsagen omhandlede varer, dels betingelserne vedrørende en eventuel ret til tilbagebetaling af med urette indbetalt moms.
- 38 Det bør ifølge den forelæggende ret endvidere afklares, om de i hovedsagen omhandlede transaktioner er omfattet af artikel 33 i direktiv 2006/112, hvilket ville have som konsekvens, at leveringsstedet skal anses for at være i den medlemsstat, hvor varerne befinder sig, når forsendelsen eller transporten af

varerne til kunden afsluttes. I denne henseende finder den det tvivlsomt, hvordan de ændringer af EU-retten, der i henhold til direktiv 2017/2455 træder i kraft den 1. januar 2021, og i henhold til hvilke transport, der udføres for leverandørens regning, også dækker tilfælde, hvor transporten eller forsendelsen af varerne indirekte udføres for sælgerens regning, påvirker en sådan fortolkning.

- 39 Desuden rejser den i hovedsagen omhandlede situation spørgsmålet, om det, henset til de omstændigheder, der kendetegner KrakVets fremgangsmåde, er muligt at anse den for at være udtryk for misbrug.
- 40 På denne baggrund har Fővárosi Közigazgatási és Munkaügyi Bíróság (forvaltnings- og arbejdsretten i Budapest, Ungarn) besluttet at udsætte sagen og forelægge Domstolen følgende præjudicielle spørgsmål:

»1) Skal formålene med [direktiv 2006/112], navnlig kravene om forebyggelse af kompetencekonflikter mellem medlemsstaterne og dobbelt påligning af afgift, som er omhandlet i 17. og 62. betragtning [hertil], og [forordning nr. 904/2010], navnlig femte, syvende og ottende betragtning hertil samt artikel [7, 13 og] 28-30, 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 [direktiv 2006/112] 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 [...] bestemmelser[ne i direktiv 2006/112] 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 [...] artikel 33, stk. 1, første punktum, [i direktiv 2006/112,] hvorefter transporten forestås »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 [direktiv 2006/112], 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 [direktiv 2006/112], 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 [...] artikel 33 [i direktiv 2006/112] og herved misbruge rettigheder sigter mod at udnytte den omstændighed, at momsen er lavere i den anden medlemsstat:
- 5.1) Den logistikvirksomhed, som forestår transporten, er forbundet med den afgiftspligtige person og leverer andre tjenesteydelser, som ikke vedrører transport, til denne.
- 5.2) 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?«

## Om de præjudicielle spørgsmål

### *Det første til det tredje spørgsmål*

- 41 Med det første til det tredje spørgsmål, som skal behandles samlet, ønsker den forelæggende ret nærmere bestemt oplyst, om direktiv 2006/112 samt artikel 7, 13 og 28-30 i forordning nr. 904/2010 skal fortolkes således, at de er til hinder for, at skattemyndighederne i en medlemsstat ensidigt kan undergive transaktioner en anden afgiftsmæssig behandling for så vidt angår moms end den, i medfør af hvilken disse transaktioner allerede er blevet pålagt afgift i en anden medlemsstat.
- 42 Der skal henvises til, at afsnit V i direktiv 2006/112 indeholder bestemmelserne om stedet for afgiftspligtige transaktioner, og at formålet med disse bestemmelser i overensstemmelse med bl.a. 17. og 62. betragtning til dette direktiv er at undgå kompetencekonflikter, der dels kan medføre en dobbelt afgiftspåligning, dels at afgiftspligtige transaktioner ikke beskattes (jf. i denne retning dom af 29.3.2007, Aktiebolaget NN, C-111/05, EU:C:2007:195, præmis 43).
- 43 I denne henseende bemærkes, at målet med forordning nr. 904/2010, således som det fremgår af femte og syvende betragtning hertil, er gennem indførelse af en fælles ordning for samarbejde mellem medlemsstaterne, særlig vedrørende udveksling af oplysninger, at hjælpe til at sikre en korrekt momsansættelse, navnlig for så vidt angår aktiviteter, der udføres på en af medlemsstaternes område, mens den tilknyttede moms er skyldig i en anden medlemsstat. Således som EU-lovgiver har anerkendt i ottende betragtning til denne forordning, afhænger kontrollen af, om momsen anvendes korrekt i forbindelse med grænseoverskridende transaktioner, der er afgiftspligtige i en anden medlemsstat end den, hvor leverandøren er etableret, i mange sager af oplysninger, som etableringsmedlemsstaten råder over, eller som langt lettere kan indhentes af denne medlemsstat.
- 44 Ved den nævnte forordning fastsættes således i henhold til dens artikel 1, stk. 1, de vilkår, hvorunder de kompetente myndigheder, der i medlemsstaterne er ansvarlige for anvendelsen af momslovgivningen, skal samarbejde med de kompetente myndigheder i de øvrige medlemsstater og med Kommissionen for at sikre overholdelsen af denne lovgivning, og der fastsættes med henblik herpå 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.
- 45 I denne henseende vedrører artikel 7 og 13 i forordning nr. 904/2010 i overensstemmelse med overskrifterne til denne forordnings kapitel II, III, hvori de henholdsvis indgår, udveksling af oplysninger mellem medlemsstaternes kompetente myndigheder enten efter anmodning fra en sådan myndighed eller uden forudgående anmodning. Hvad angår denne forordnings artikel 28 vedrører

den, således som det fremgår af overskriften til nævnte forordnings kapitel VII, hvori denne artikel indgår, spørgsmålet om tilstedeværelse af embedsmænd, der er bemyndiget af den bistandssøgende myndighed, i administrative kontorer i den bistandssøgte medlemsstat og deres deltagelse i administrative undersøgelser, der udføres på denne medlemsstats område. Endvidere vedrører den nævnte forordnings artikel 29 og 30 i overensstemmelse med overskriften til dennes kapitel VIII, hvori de indgår, samtidig kontrol, som medlemsstaterne kan gå med til at gennemføre.

- 46 Forordning nr. 904/2010 gør det således muligt at indføre en fælles ordning for samarbejde mellem medlemsstaterne, ved hjælp af hvilken skattemyndighederne i en medlemsstat kan rette en anmodning til en skattemyndighed i en anden medlemsstat, navnlig såfremt en sådan anmodning, henset til pligten til at samarbejde med henblik på at hjælpe til at sikre en korrekt momsansættelse, som fremgår af syvende betragtning til denne forordning, kan vise sig at være hensigtsmæssig eller endog nødvendig (jf. i denne retning dom af 17.12.2015, *WebMindLicenses*, C-419/14, EU:C:2015:832, præmis 57).
- 47 Dette kan bl.a. være tilfældet, når en medlemsstats afgiftsmyndighed ved eller med rimelighed burde vide, at en anden medlemsstats afgiftsmyndighed er i besiddelse af oplysninger, som er nyttige eller endog uundværlige med henblik på at fastslå, om der skal pålægges moms i den første medlemsstat (dom af 17.12.2015, *WebMindLicenses*, C-419/14, EU:C:2015:832, præmis 58).
- 48 Det skal imidlertid fastslås, at forordning nr. 904/2010 begrænser sig til at muliggøre et administrativt samarbejde med henblik på udveksling af oplysninger, der kan være nødvendige for medlemsstaternes skattemyndigheder. Denne forordning regulerer således ikke disse myndigheders kompetence til under hensyn til sådanne oplysninger at kvalificere de pågældende transaktioner i henhold til direktiv 2006/112 (jf. analogt dom af 27.1.2009, *Persche*, C-318/07, EU:C:2009:33, præmis 62 og 63 og den deri nævnte retspraksis).
- 49 Heraf følger, at forordning nr. 904/2010 hverken fastslår en forpligtelse for skattemyndighederne i to medlemsstater til at samarbejde med henblik på at nå frem til en fælles løsning med hensyn til den momsmæssige behandling af en transaktion eller et krav om, at skattemyndighederne i en medlemsstat skal være bundet af den kvalificering af denne transaktion, som skattemyndighederne i en anden medlemsstat har foretaget.
- 50 Det skal i øvrigt præciseres, at en korrekt anvendelse af momsdirektivet giver mulighed for at undgå dobbelt afgiftspålæggelse og sikre afgiftsneutraliteten og dermed at virkeliggøre de mål, som der er henvist til i denne doms præmis 42 (jf. i denne retning dom af 26.7.2017, *Toridas*, C-386/16, EU:C:2017:599, præmis 43). Derfor kan det forhold, at der i en eller flere andre medlemsstater anlægges tilgange, der er forskellige fra den, som er anlagt i den pågældende medlemsstat, under alle omstændigheder ikke føre til en fejlagtig anvendelse af dette direktivs bestemmelser (jf. i denne retning dom af 5.7.2018, *Marcandi*, C-544/16, EU:C:2018:540, præmis 65).
- 51 En medlemsstats retter, der forelægges en tvist, som rejser spørgsmål om fortolkning af EU-rettens bestemmelser, og som kræver en afgørelse fra disse retter, har, når de konstaterer, at den samme transaktion er genstand for forskellig afgiftsmæssig behandling i en anden medlemsstat, mulighed for eller endog pligt til, alt efter om deres afgørelser ifølge de nationale retsregler kan appelleres eller ej, at forelægge Domstolen et præjudicielt spørgsmål (dom af 5.7.2018, *Marcandi*, C-544/16, EU:C:2018:540, præmis 64 og 66).
- 52 Det skal dog fremhæves, at hvis det – efter omstændighederne efter en præjudiciel afgørelse fra Domstolen – viser sig, at momsen allerede med urette er blevet betalt i en medlemsstat, fremgår det af Domstolens faste praksis, at retten til at få tilbagebetalt afgifter, som en medlemsstat har opkrævet i strid med EU-rettens bestemmelser, består som en konsekvens af og i tilslutning til de rettigheder, som borgerne er tillagt ved EU-rettens bestemmelser, således som disse er blevet fortolket af Domstolen. Den pågældende medlemsstat er således som udgangspunkt forpligtet til at tilbagebetale afgifter, der er opkrævet i strid med EU-retten. Krav om tilbagebetaling af med urette indbetalt moms henhører

under retten til tilbagesøgning af med urette betalte beløb, som ifølge fast retspraksis har til formål at afhjælpe konsekvenserne af afgiftens uforenelighed med EU-retten ved at udligne den økonomiske byrde, som afgiften med urette har påført den erhvervsdrivende, der i sidste ende har båret den (dom af 14.6.2017, *Compass Contract Services*, C-38/16, EU:C:2017:454, præmis 29 og 30 og den deri nævnte retspraksis).

- 53 På ovenstående baggrund skal det første til det tredje spørgsmål besvares med, at direktiv 2006/112 samt artikel 7, 13 og 28-30 i forordning nr. 904/2010 skal fortolkes således, at de ikke er til hinder for, at skattemyndighederne i en medlemsstat ensidigt kan undergive transaktioner en anden afgiftsmæssig behandling for så vidt angår moms end den, i medfør af hvilken disse transaktioner allerede er blevet pålagt afgift i en anden medlemsstat.

#### *Det fjerde spørgsmål*

- 54 Med det fjerde spørgsmål ønsker den forelæggende ret i det væsentlige oplyst, om artikel 33 i direktiv 2006/112 skal fortolkes således, at varer, som sælges af en leverandør, der er etableret i en medlemsstat, til kunder med bopæl i en anden medlemsstat, såfremt de befordres til kunderne af et selskab, som anbefales af leverandøren, men med hvilket det står kunderne frit for at kontrahere med henblik på denne befordring, skal anses for at forsendes eller transporteres »af leverandøren eller for hans regning«.
- 55 Det bemærkes indledningsvis, at artikel 2 i direktiv 2017/2455 bestemmer, at varer transporteres eller forsendes af leverandøren eller for hans regning, herunder hvor leverandøren indirekte medvirker ved transporten eller forsendelsen af varerne.
- 56 Som det fremgår af såvel overskriften som ordlyden af denne bestemmelse, får den ændring af direktiv 2006/112, som den fastsætter, imidlertid først virkning fra den 1. januar 2021.
- 57 Eftersom denne ændring *ratione temporis* ikke finder anvendelse på tvisten i hovedsagen, er der derfor ikke anledning til at tage hensyn til kriteriet vedrørende leverandørens indirekte medvirken ved fastlæggelsen af betingelserne for, at varer skal anses for at forsendes eller transporteres »af leverandøren eller for hans regning« som omhandlet i dette direktivs artikel 33.
- 58 Efter denne præcisering bemærkes, at det fremgår af det nævnte direktivs artikel 32, at 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.
- 59 Imidlertid er det som en undtagelse fastsat i samme direktivs artikel 33, at leveringsstedet for varer, der af leverandøren eller for hans regning forsendes eller transporteres fra en anden medlemsstat end den, hvor forsendelsen eller transporten afsluttes, såfremt visse betingelser, der er opregnet i denne bestemmelse, er opfyldt, anses for at være det sted, hvor varerne befinder sig, når forsendelsen eller transporten til kunden afsluttes.
- 60 I denne henseende sigter artikel 33 i direktiv 2006/112, selv om den udgør en undtagelse til dette direktivs artikel 32, mod at sikre, at afgiftspåleggelsen i overensstemmelse med den logik, der ligger til grund for momsdirektivets bestemmelser om leveringsstedet for varer, i videst muligt omfang sker på det sted, hvor varerne forbruges (jf. i denne retning dom af 13.3.2019, *Srf konsulterna*, C-647/17, EU:C:2019:195, præmis 29 og den deri nævnte retspraksis).

- 61 Med henblik på at fastlægge, hvad der skal forstås ved forsendelse eller levering »af leverandøren eller for hans regning« som omhandlet i dette direktivs artikel 33, skal der henvises til, at hensynet til den økonomiske og forretningsmæssige virkelighed er et grundlæggende kriterium ved anvendelsen af det fælles momssystem (jf. i denne retning dom af 2.5.2019, Budimex, C-224/18, EU:C:2019:347, præmis 27 og den deri nævnte retspraksis).
- 62 Henset til denne økonomiske og forretningsmæssige virkelighed forsendes eller transporteres varer, således som generaladvokaten har anført i punkt 102 i forslaget til afgørelse, for leverandørens regning, såfremt det er leverandøren, frem for kunden, der reelt træffer beslutningerne om, hvordan disse varer forsendes eller transporteres.
- 63 En levering af varer skal derfor anses for at være omfattet af artikel 33 i direktiv 2006/112, såfremt leverandørens rolle for så vidt angår initiativet til og organiseringen af de væsentlige faser i forsendelsen eller transporten af varerne er afgørende.
- 64 Selv om det tilkommer den forelæggende ret at bedømme, om dette er tilfældet inden for rammerne af den tvist, der verserer for den, under hensyn til samtlige omstændigheder i hovedsagen, finder Domstolen det hensigtsmæssigt i det følgende at vejlede denne ret med henblik på en sådan bedømmelse.
- 65 Som det fremgår af de af den forelæggende ret fremlagte oplysninger, har sagsøgeren i hovedsagen særlig gjort gældende, at de omhandlede varer ikke kan anses for at være blevet forsendt eller transporteret for dennes regning, da det, selv om sagsøgeren i hovedsagen anbefalede et transportselskab til de kunder, der købte varer hos denne, var kunderne, der overlod befordringen til dette transportselskab i henhold til en aftale, som sagsøgeren i hovedsagen ikke var part i.
- 66 Hvad angår værdien af kontraktvilkår i forbindelse med kvalificeringen af en afgiftspligtig transaktion skal der henvises til, at for så vidt som den kontraktmæssige situation almindeligvis afspejler den økonomiske og forretningsmæssige virkelighed ved transaktionerne, udgør de relevante kontraktvilkår et element, der skal tages i betragtning (jf. i denne retning dom af 20.6.2013, Newey, C-653/11, EU:C:2013:409, præmis 43).
- 67 Det kan imidlertid undertiden vise sig, at visse kontraktvilkår ikke fuldstændig afspejler den økonomiske og forretningsmæssige virkelighed (dom af 20.6.2013, Newey, C-653/11, EU:C:2013:409, præmis 44).
- 68 I det foreliggende tilfælde kan det ikke antages, at kontraktvilkår som de i hovedsagen omhandlede afspejler den økonomiske og forretningsmæssige virkelighed ved de omhandlede transaktioner, hvis kunderne med disse kontraktvilkår blot godkender de af leverandøren truffede valg, hvilket det tilkommer den forelæggende ret at efterprøve gennem en samlet vurdering af omstændighederne i tvisten i hovedsagen.
- 69 I denne henseende skal der med henblik på at afgøre, om de pågældende varer er blevet forsendt eller transporteret for leverandørens regning, for det første tages hensyn til, hvilken betydning spørgsmålet om befordring af disse varer til kunderne har, henset til den handelspraksis, der kendetegner den virksomhed, som udøves af den pågældende leverandør. Det er navnlig muligt, hvis denne virksomhed består i aktivt at tilbyde varer mod vederlag til kunder med bopæl i en anden medlemsstat end den, hvor denne leverandør er etableret, og på hvis område denne ikke råder over et forretningssted eller et lager, at anse den nævnte leverandørs organisering af midler, der gør det muligt at gennemføre befordringen af de pågældende varer til kunderne, for principielt at udgøre en væsentlig bestanddel af den nævnte virksomhed.

- 70 Med henblik på bedømmelsen af, om leverandøren aktivt tilbyder varer til kunder med bopæl i en medlemsstat, kan den forelæggende ret bl.a. tage hensyn til topdomænet i adressen på det website, hvor de pågældende varer tilbydes, såvel som på hvilket sprog dette site er tilgængeligt.
- 71 For det andet skal det bedømmes, hvem – leverandøren eller kunden – de trufne valg vedrørende fremgangsmåden for forsendelsen eller transporten af de pågældende varer faktisk kan tilskrives.
- 72 I denne henseende kan en forsendelse eller transport af de pågældende varer for leverandørens regning ikke udledes af den blotte omstændighed, at den aftale, der er indgået af kunderne med henblik på befordringen af varerne, er indgået med et selskab, der samarbejder med leverandøren med henblik på andre aktiviteter end salget af dennes produkter.
- 73 Det ville derimod forholde sig anderledes, hvis kunderne med denne aftale blot giver deres samtykke til de valg, som leverandøren har truffet, hvad enten de vedrører udpegelsen af det selskab, der varetager befordringen af de pågældende varer, eller fremgangsmåden for forsendelsen eller transporten af varerne.
- 74 En sådan vurdering vil bl.a. kunne udledes af omstændigheder såsom et udvalg af selskaber, der anbefales af leverandøren med henblik på befordringen af de pågældende varer, som er snævert eller endog begrænset til et enkelt selskab, eller det forhold, at aftalerne vedrørende forsendelsen eller transporten af disse varer kan indgås direkte fra denne leverandørs websted, uden at kunderne behøver at træffe selvstændige foranstaltninger for at kontakte de selskaber, der varetager denne befordring.
- 75 For det tredje skal det undersøges, hvilken økonomisk aktør der bærer risikoen i forbindelse med forsendelsen og leveringen af de omhandlede varer.
- 76 I denne henseende har sagsøgeren i hovedsagen gjort gældende, at det fremgår af kontraktvilkårene mellem kunden og transportselskabet, at det er transportselskabet, der bærer denne risiko, og heraf udledt, at de i hovedsagen omhandlede varer ikke blev forsendt eller transporteret for dennes regning. Det bemærkes imidlertid, at den omstændighed, at transportselskabet bærer risikoen i forbindelse med befordringen af de pågældende varer, ikke i sig selv har konsekvenser for spørgsmålet, om transporten af disse varer er udført for leverandørens eller for kundens regning.
- 77 Forsendelsen eller transporten af de nævnte varer vil dog, uanset at det i henhold til kontraktvilkårene er det selskab, der varetager befordringen heraf, der bærer risikoen, kunne anses for at udføres for leverandørens regning, hvis denne i sidste ende faktisk bærer omkostningerne i forbindelse med erstatning af skader, der indtræder under denne forsendelse eller transport.
- 78 For det fjerde skal fremgangsmåden for betalingen vedrørende såvel leveringen af de pågældende varer som deres forsendelse eller transport bedømmes. Hvis erhvervelsen af disse varer og forsendelsen eller transporten af dem, selv om kunderne formelt er bundet af særskilte aftaler i forhold til leverandøren og transportselskabet, er genstand for en enkelt finansiel transaktion, skal en sådan omstændighed anses for at være et indicium for en betydelig medvirken fra leverandørens side ved befordringen af de nævnte varer.
- 79 I denne henseende er det, således som sagsøgeren i hovedsagen anerkendte i retsmødet for Domstolen, en almindelig praksis, at kunderne betaler for såvel de pågældende varer som for deres transport ved modtagelsen af disse varer, og at betaling sker til transportøren.

- 80 En sådan medvirken fra leverandørens side vil også, henset til den økonomiske og forretningsmæssige virkelighed ved de omhandlede transaktioner, kunne fastslås, hvis det måtte blive godtgjort, at udgifterne til forsendelse eller transport principielt eller med forbehold af, at visse betingelser er opfyldt, såsom at der er foretaget køb for et mindstebeløb, kun er af symbolsk karakter, eller at leverandøren giver et nedslag i prisen på varerne, der har den samme virkning.
- 81 Ifølge de oplysninger, som Domstolen råder over, og med forbehold for den forelæggende rets efterprøvelse vil det derfor være muligt at anse sagsøgeren i hovedsagen for at have spillet en afgørende rolle for så vidt angår initiativet til og organiseringen af de væsentlige faser i forsendelsen eller transporten af de i hovedsagen omhandlede varer, således at det må antages, at disse varer er blevet befordret for leverandørens regning som omhandlet i artikel 33 i direktiv 2006/112.
- 82 Henset til ovenstående betragtninger skal det fjerde spørgsmål besvares med, at artikel 33 i direktiv 2006/112 skal fortolkes således, at såfremt varer, som sælges af en leverandør, der er etableret i en medlemsstat, til kunder med bopæl i en anden medlemsstat, befordres til kunderne af et selskab, som anbefales af leverandøren, men med hvilket det står kunderne frit for at kontrahere med henblik på denne befordring, skal disse varer anses for at forsendes eller transporteres »af leverandøren eller for hans regning«, såfremt den nævnte leverandørs rolle er afgørende for så vidt angår initiativet til og organiseringen af de væsentlige faser i forsendelsen eller transporten af de nævnte varer, hvilket det tilkommer den forelæggende ret at efterprøve under hensyn til samtlige omstændigheder i tvisten i hovedsagen.

### *Det femte spørgsmål*

- 83 Med det femte spørgsmål ønsker den forelæggende ret nærmere bestemt oplyst, om EU-retten og særlig direktiv 2006/112 skal fortolkes således, at der er anledning til at fastslå, at transaktioner, hvorved varer, der sælges af en leverandør, befordres til kunderne af et selskab, som denne leverandør anbefaler, udgør retsmisbrug, når den nævnte leverandør og dette selskab på den ene side er forbundne i den forstand, at det nævnte selskab uafhængigt af denne befordring varetager visse af denne samme leverandørs logistiske behov, og disse kunder på den anden side ikke desto mindre frit kan anvende et andet selskab eller personligt afhente varerne.
- 84 I denne henseende skal der henvises til, at bekæmpelse af afgiftssvig, afgiftsunddragelse og muligt misbrug er et formål, som anerkendes og støttes i dette direktiv, og at princippet om forbud mod misbrug, der finder anvendelse på momsområdet, medfører et forbud mod rent kunstige arrangementer, der ikke bygger på nogen økonomisk realitet, og som alene foretages med henblik på at opnå en afgiftsmæssig fordel (dom af 17.12.2015, WebMindLicenses, C-419/14, EU:C:2015:832, præmis 35 og den deri nævnte retspraksis).
- 85 Det fremgår af Domstolens faste praksis, at en konstatering af et misbrug på momsområdet kræver, at to betingelser er opfyldt, nemlig for det første, at de omhandlede transaktioner, selv om de betingelser, der er fastsat i de relevante bestemmelser i det nævnte direktiv og i den nationale lovgivning til gennemførelse heraf, formelt er overholdt, ville indebære, at der blev opnået en afgiftsfordel, som det ville stride mod formålet med disse bestemmelser at tildele, og for det andet, at det skal fremgå af en samlet række objektive omstændigheder, at hovedformålet med de omhandlede transaktioner begrænser sig til at opnå denne afgiftsfordel (dom af 10.7.2019, Kuršu zeme, C-273/18, EU:C:2019:588, præmis 35 og den deri nævnte retspraksis).
- 86 Det skal derfor indledningsvis præciseres, at eftersom en formel overholdelse af de betingelser, der er fastsat i de relevante bestemmelser i direktiv 2006/112, er en forudsætning for, at der foreligger et misbrug, kan den forelæggende ret ikke rejse spørgsmålet om den eventuelle karakter af misbrug af den adfærd, der er udvist af sagsøgeren i hovedsagen, hvis den under hensyn til de anvisninger, som



blev givet inden for rammerne af svaret på det fjerde spørgsmål, konkluderer, at sagsøgeren i hovedsagen har tilsidesat dette direktivs artikel 33, idet de i hovedsagen omhandlede varer skal anses for at være blevet befordret for leverandørens regning i denne bestemmelses forstand.

- 87 Efter denne præcisering bemærkes, at den i hovedsagen omhandlede leverandør ifølge den forelæggende ret har draget fordel af den lavere momssats i den medlemsstat, hvor denne er etableret, idet bestemmelserne i det nævnte direktivs artikel 33 om levering af varer, der forsendes eller transporteres af leverandøren eller for dennes regning, ikke er blevet anvendt på denne.
- 88 Hvad i første række angår spørgsmålet, om transaktioner, inden for rammerne af hvilke en leverandør, der er etableret i en medlemsstat, mod vederlag leverer varer til kunder med bopæl på en anden medlemsstats område og herved anbefaler kunderne et transportselskab med henblik på befordringen af disse varer, indebærer, at der opnås en afgiftsfordel, som er i strid med målene med direktiv 2006/112, bemærkes for det første, at såfremt den undtagelse, der er fastsat i dette direktivs artikel 33, ikke finder anvendelse på disse transaktioner, er disse omfattet af det nævnte direktivs artikel 32, hvorefter der ved leveringsstedet forstås det sted, hvor varen befinder sig på det tidspunkt, hvor forsendelsen eller transporten til kunden påbegyndes.
- 89 For det andet skyldes forskellene mellem de normalsatser for moms, der anvendes af medlemsstaterne, den omstændighed, at direktiv 2006/112 ikke foretager en fuldstændig harmonisering, men alene fastsætter en minimumssats. Den omstændighed, at der i en medlemsstat opnås en normalsats for moms, som er lavere end den, der er gældende i en anden medlemsstat, kan under disse omstændigheder ikke i sig selv anses for en afgiftsfordel, som det ville stride mod dette direktivs formål at tildele (dom af 17.12.2015, WebMindLicenses, C-419/14, EU:C:2015:832, præmis 39 og 40).
- 90 Hvad i anden række angår spørgsmålet om, hvorvidt en transaktions hovedformål begrænser sig til at opnå denne afgiftsfordel, bemærkes, at Domstolen på momsområdet allerede har fastslået, at når den afgiftspligtige person kan vælge mellem to transaktioner, er vedkommende ikke forpligtet til at vælge den transaktion, der medfører betaling af den højeste moms, men har tværtimod ret til at vælge den virksomhedsstruktur, som reducerer den pågældendes afgiftstilsvær. De afgiftspligtige personer kan således i almindelighed frit vælge de organisationsstrukturer og transaktionsformer, som de finder mest passende for deres økonomiske aktivitet og for at begrænse deres afgiftsbyrde (dom af 17.12.2015, WebMindLicenses, C-419/14, EU:C:2015:832, præmis 42).
- 91 Med henblik på at fastslå, at de i hovedsagen omhandlede omstændigheder udgør misbrug, skal det derfor godtgøres, at sondringen mellem leverandøren af de pågældende varer og den transportør, som leverandøren anbefaler, beror på et rent kunstigt arrangement, der dækker over den omstændighed, at disse to selskaber reelt udgør en enkelt økonomisk enhed.
- 92 Med henblik på en sådan bedømmelse bemærkes for det første, at det er uden betydning, at kunderne har mulighed for at overlade transporten af varerne til en anden transportør end den, som leverandøren anbefaler.
- 93 For det andet forekommer den omstændighed, at leverandøren og transportselskabet er forbundne i den forstand, at dette selskab udfører andre logistiske ydelser for leverandøren uafhængigt af transporten af dennes varer, ikke i sig selv at være afgørende.
- 94 Det er imidlertid muligt at konkludere, at der foreligger et rent kunstigt arrangement, hvis de tjenesteydelser i form af forsendelse eller transport af de pågældende varer, der udføres af det selskab, som leverandøren har anbefalet, ikke leveres inden for rammerne af en reel økonomisk virksomhed.
- 95 Det må imidlertid fastslås, at der ikke er nogen af de oplysninger, der er fremlagt for Domstolen, der kan godtgøre, at det af den i hovedsagen omhandlede leverandør anbefalede transportselskab ikke udøvede en reel økonomisk virksomhed, som ikke var begrænset til at varetage visse af denne

leverandørs logistiske behov samt levering af dennes varer. Det fremgår således, at dette transportselskab udøvede en virksomhed i eget navn og for egen regning, under eget ansvar og på egen risiko (jf. i denne retning dom af 17.12.2015, WebMindLicenses, C-419/14, EU:C:2015:832, præmis 45).

- 96 Henset til ovenstående betragtninger skal det femte spørgsmål besvares med, at EU-retten og særlig direktiv 2006/112 skal fortolkes således, at der ikke er anledning til at fastslå, at transaktioner, hvorved varer, der sælges af en leverandør, befordres til kunderne af et selskab, som denne leverandør anbefaler, udgør retsmisbrug, når den nævnte leverandør og dette selskab på den ene side er forbundne i den forstand, at det nævnte selskab uafhængigt af denne befordring varetager visse af denne samme leverandørs logistiske behov, og disse kunder på den anden side ikke desto mindre frit kan anvende et andet selskab eller personligt afhente varerne, for så vidt som disse omstændigheder ikke kan påvirke konstateringen af, at leverandøren og det transportselskab, som denne anbefaler, er uafhængige selskaber, der for egen regning driver reel økonomisk virksomhed, og disse transaktioner derfor ikke kan kvalificeres som misbrug.

### Sagsomkostningerne

- 97 Da sagen i forhold til hovedsagens parter udgør et led i den sag, der verserer for den forelæggende ret, tilkommer det denne at træffe afgørelse om sagsomkostningerne. Bortset fra de nævnte parters udgifter kan de udgifter, som er afholdt i forbindelse med afgivelse af indlæg for Domstolen, ikke erstattes.

På grundlag af disse præmisser kender Domstolen (Femte Afdeling) for ret:

- 1) **Rådets direktiv 2006/112/EF af 28. november 2006 om det fælles merværdiafgiftssystem og artikel 7, 13 og 28-30 i Rådets forordning (EU) nr. 904/2010 af 7. oktober 2010 om administrativt samarbejde og bekæmpelse af svig vedrørende merværdiafgift skal fortolkes således, at de ikke er til hinder for, at skattemyndighederne i en medlemsstat ensidigt kan undergive transaktioner en anden afgiftsmæssig behandling for så vidt angår merværdiafgift end den, i medfør af hvilken disse transaktioner allerede er blevet pålagt afgift i en anden medlemsstat.**
- 2) **Artikel 33 i direktiv 2006/112 skal fortolkes således, at såfremt varer, som sælges af en leverandør, der er etableret i en medlemsstat, til kunder med bopæl i en anden medlemsstat, befordres til kunderne af et selskab, som anbefales af leverandøren, men med hvilket det står kunderne frit for at kontrahere med henblik på denne befordring, skal disse varer anses for at forsendes eller transporteres »af leverandøren eller for hans regning«, såfremt den nævnte leverandørs rolle er afgørende for så vidt angår initiativet til og organiseringen af de væsentlige faser i forsendelsen eller transporten af de nævnte varer, hvilket det tilkommer den forelæggende ret at efterprøve under hensyn til samtlige omstændigheder i tvisten i hovedsagen.**
- 3) **EU-retten og særlig direktiv 2006/112 skal fortolkes således, at der ikke er anledning til at fastslå, at transaktioner, hvorved varer, der sælges af en leverandør, befordres til kunderne af et selskab, som denne leverandør anbefaler, udgør retsmisbrug, når den nævnte leverandør og dette selskab på den ene side er forbundne i den forstand, at det nævnte selskab uafhængigt af denne befordring varetager visse af denne samme leverandørs logistiske behov, og disse kunder på den anden side ikke desto mindre frit kan anvende et andet selskab eller personligt afhente varerne, for så vidt som disse omstændigheder ikke kan påvirke konstateringen af, at leverandøren og det transportselskab, som denne anbefaler, er uafhængige selskaber, der for egen regning driver reel økonomisk virksomhed, og disse transaktioner derfor ikke kan kvalificeres som misbrug.**

Underskrifter