



Samling af Afgørelser

FORSLAG TIL AFGØRELSE FRA GENERALADVOKAT

J. KOKOTT

fremsat den 16. maj 2024¹

Sag C-171/23

UP CAFFE d.o.o.

mod

Ministarstvo financija Republike Hrvatske

(anmodning om præjudiciel afgørelse indgivet af Upravni sud u Zagrebu (forvaltningsdomstolen i Zagreb, Kroatien))

»Præjudiciel forelæggelse – det fælles merværdiafgiftssystem – direktiv 2006/112/EF – ordning om fritagelse af små virksomheder – misbrug inden for momsretten ved stiftelse af et nyt selskab – EU-retligt forbud mod adfærd, der udgør misbrug, inden for momsretten – direkte anvendelighed over for bedømmelse af de faktiske omstændigheder ud fra en økonomisk betragtning«

I. Indledning

1. Der findes et almindeligt EU-retligt princip om, at ingen ikke må kunne påberåbe sig EU-retlige bestemmelser med henblik på at muliggøre svig eller misbrug. Dette princip gælder også inden for momsretten, som i vidt omfang er harmoniseret ved direktiv 2006/112/EF om det fælles merværdiafgiftssystem (herefter »momsdirektivet«)².

2. De nationale myndigheder og domstole skal derfor nægte de rettigheder til fradrag, fritagelse eller refusion af momsen, som er fastsat i momsdirektivet, hvis disse gøres gældende med henblik på at muliggøre svig eller misbrug. Spørgsmålet er nu, om dette også gælder for benyttelsen af en ordning for små virksomheder, som medlemsstaterne kan (men ikke skal) indføre i henhold til momsdirektivets artikel 287.

3. I hovedsagen ønsker den kroatiske afgiftsmyndighed at nægte den afgiftspligtige person ret til at benytte den kroatiske ordning for små virksomheder på grund af et formodet misbrug, selv om der i kroatisk lovgivning ikke er grundlag for en sådan nægtelse. Der opstår derfor mulighed for at præcisere rækkevidden af og grænserne for Domstolens praksis vedrørende det generelle misbrugsforbud inden for momsretten.

¹ – Originalsprog: tysk.

² – Rådets direktiv af 28.11.2006 (EUT 2006, L 347, s. 1) i den for det omtvistede år (2018) gældende affattelse, senest ændret Rådets direktiv (EU) 2017/2455 af 5. december 2017 om ændring af direktiv 2006/112/EF og 2009/132/EF for så vidt angår visse momsforpligtelser i forbindelse med levering af ydelser og fjernsalg af varer (EUT 2017, L 348, s. 7).

4. Desuden opstår spørgsmålet om forholdet mellem dette generelle princip og de generelle principper om retssikkerhed, beskyttelse af den berettigede forventning og det fiskale legalitetsprincip, som ligeledes er forankrede i EU-retten.

II. Retsforskrifter

A. EU-ret

5. Momsdirektivets artikel 281 ff. indeholder særlige regler for små virksomheder. Momsdirektivets artikel 282 i den affattelse, der gælder for hovedsagen, fastsætter følgende:

»De i denne afdeling omhandlede fritagelser og nedsættelser finder anvendelse på leveringer af varer og ydelser foretaget af små virksomheder.«

6. Momsdirektivets artikel 287, nr. 19), i den affattelse, der gælder for hovedsagen, fastsætter følgende:

»Medlemsstater, som er tiltrådt efter den 1. januar 1978, kan indrømme afgiftsfritagelse til afgiftspligtige personer, hvis årlige omsætning højst er lig med modværdien i national valuta af følgende beløb beregnet på grundlag af kursen på dagen for deres tiltrædelse: [...]

19. Kroatien: 35 000 EUR.«

7. I henhold til artikel 1 i Rådets gennemførelsesafgørelse af 25. september 2017³ bemyndiges Kroatien uanset artikel 287, nr. 19), i direktiv 2006/112 til at indrømme momsfritagelse til afgiftspligtige personer, hvis årlige omsætning ikke overstiger modværdien i national valuta af 45 000 EUR efter omregningskursen på den dato, hvor landet tiltrådte.

B. Kroatisk lovgivning

8. Momsdirektivets artikel 287 blev gennemført ved artikel 90 i den kroatiske momslov (Zakon o porezu na dodanu vrijednost, herefter »Zakon o PDV«).

9. Denne bestemmelse fastsætter tilsvarende, at en indenlandsk juridisk eller fysisk person kan behandles som en lille virksomhed, hvis den pågældendes omsætning i det foregående kalenderår ikke oversteg et beløb på 300 000 kroatiske kuna (HRK) (mere end 39 000 EUR). En lille virksomhed er principielt fritaget for moms, men har omvendt ikke ret til at fradrage indgående afgift.

³ – Rådets gennemførelsesafgørelse (EU) 2017/1768 af 25.9.2017 om bemyndigelse af Republikken Kroatien til at indføre en særlig foranstaltning, der fraviger artikel 287 i direktiv 2006/112/EF om det fælles merværdiafgiftssystem (EUT 2017, L 250, s. 71).

III. Sagens faktiske omstændigheder

10. Den forelæggende ret har yderst kortfattet meddelt de relevante faktiske omstændigheder som følger:

11. Hos selskabet UP CAFFE d.o.o. (herefter »sagsøgeren«), som har hjemsted i Kroatien, gennemførte den kroatiske afgiftsmyndighed (herefter »sagsøgte«) en særlig undersøgelse vedrørende momsen. I denne forbindelse konstaterede sagsøgte, at sagsøgeren videreførte SS-UGO d.o.o.s (herefter »det tidligere selskab«) aktiviteter og fortsat var relateret til dette selskab.

12. På denne baggrund konkluderede sagsøgte, at der ved stiftelsen af sagsøgeren og overdragelsen af aktiviteterne til dette selskab ikke skete en afbrydelse af det tidligere selskabs driftskontinuitet. Følgelig beregnede sagsøgte sagsøgerens skyldige moms uden anvendelse af den benyttede ordning for små virksomheder. Samtidig indrømmede myndigheden dog sagsøgeren et tilsvarende fradrag af indgående afgift.

13. Efterfølgende udstedte sagsøgte den 17. oktober 2018 en momsopgørelse for sagsøgeren. Heri fastsatte sagsøgte moms samt morarenter for perioden fra den 1. januar 2018 til den 31. juli 2018. Sagsøgeren klagede over denne afgørelse, og denne klage blev afslået af sagsøgte ved afgørelse af 24. august 2020.

14. Sagsøgeren har anlagt sag til prøvelse af denne afgørelse ved den forelæggende ret. Sagsøgeren påberåber sig navnlig, at virksomheden opfylder alle betingelser for at kvalificere som lille virksomhed. Sagsøgeren gør endvidere gældende, at der først efter afgiftsperiodens udløb blev indført en generel bestemmelse om bekæmpelse af misbrug ved ændringer af Opći porezni zakon (almindelig lov om skatter og afgifter) i artikel 12a. Ligeledes blev der først efterfølgende ved ændringer af artikel 49, stk. 1, nr. 4, i almindelig lov om skatter og afgifter åbnet mulighed for at behandle flere personer som en relateret person og dermed som én afgiftspligtig person. Det er imidlertid i strid med Ustav Republike Hrvatske (Republikken Kroatiens forfatning) at anvende forskrifter med tilbagevirkende kraft.

15. Disse rudimentære oplysninger om de faktiske omstændigheder konkretiseres af følgende overensstemmende forklaringer fra hovedsagens parter:

16. Oprindeligt fandtes en gastronomivirksomhed, som fra den 1. januar 2013 til den 12. juli 2017 var registreret som afgiftspligtig person. Gastronomivirksomheden blev efterfølgende videreført af det tidligere selskab, som blev stiftet af indehaveren af gastronomivirksomheden den 28. juni 2017. Dette selskab gjorde brug af sin ret i henhold til Zakon o PDV's artikel 90, stk. 1, til at vælge at blive behandlet som lille virksomhed for så vidt angår momsen.

17. På grund af den omsætning, som det tidligere selskab havde opnået i 2017, opfyldte det ikke længere betingelserne for fortsat at anvende ordningen for små virksomheder i 2018. I slutningen af 2017 indstillede selskabet i vidt omfang sin gastronomivirksomhed.

18. På samme tidspunkt blev sagsøgeren stiftet – åbenbart af en anden person end indehaveren af det tidligere selskab. Sagsøgeren benyttede muligheden for afgiftspålægelse som lille virksomhed fra 2018. Sagsøgeren drev også en gastronomivirksomhed i de samme lokaler og med de samme medarbejdere og leverandører som det tidligere selskab.

19. Sagsøgte konstaterede desuden i forbindelse med den særlige undersøgelse, at det tidligere selskabs direktør og ejer blev ansat hos sagsøgeren. Imidlertid er den pågældende åbenbart – i hvert fald ifølge Kommissionens udtalelse – hverken selskabsdeltager i eller direktør for sagsøgeren. Dog hæftede han sammen med sagsøgeren solidarisk for lejen af lokalerne og var den eneste med tegningsret for selskabets bankkonto.

IV. Anmodningen om præjudiciel afgørelse

20. Upravni sud u Zagrebu (forvaltningsdomstolen i Zagreb, Kroatien), som behandler sagen, har udsat sagen og forelagt Domstolen følgende spørgsmål i henhold til artikel 267 TEUF:

»Pålægger EU-retten de nationale myndigheder og domstole en forpligtelse til at fastsætte en momspligt (og ikke afslå en anmodning om tilbagebetaling) i sager, hvor sagens objektive omstændigheder indikerer, at der er begået momssvig ved at danne et nyt selskab og afbryde den afgiftspligtige kontinuitet i det tidligere selskab, og hvor den afgiftspligtige person vidste eller burde have vidst, at han deltog i en sådan handling, og hvor national lovgivning på det tidspunkt, hvor den afgiftspligtige begivenhed indtraf, ikke foreskriver en sådan fastlæggelse af afgiftspligten?«

21. I sagen for Domstolen har sagsøgeren, Republikken Kroatien og Europa-Kommissionen indgivet skriftlige indlæg. Domstolen har i henhold til artikel 76, stk. 2, i Domstolens procesreglement besluttet ikke at afholde mundtlig forhandling.

V. Retlig bedømmelse

A. Det præjudicielle spørgsmåls formalitet og præcisering af dette

22. Kommissionen har udtrykt tvivl om, hvorvidt den forelæggende rets præjudicielle anmodning opfylder betingelserne i artikel 94 i Domstolens procesreglement. Ifølge denne artikel skal anmodningen bl.a. indeholde en kortfattet fremstilling af de relevante faktiske omstændigheder, således som de er fastslået af den forelæggende ret, eller i det mindste en fremstilling af de faktiske oplysninger, som ligger til grund for spørgsmålene.

23. Forelæggelsesafgørelsen indeholder kun yderst sparsomme oplysninger om de relevante omstændigheder. Navnlig er de konkrete omstændigheder, som muligvis fører til et retsmisbrug, kun beskrevet i utilstrækkeligt omfang. Den forelæggende rets oplysninger er dog lige præcis tilstrækkelige til at forstå den faktiske kontekst for hovedsagen. Desuden har såvel sagsøgeren som Republikken Kroatien anført overensstemmende oplysninger vedrørende de faktiske omstændigheder og dermed bidraget til forståelsen af de faktiske omstændigheder.

24. Det præjudicielle spørgsmål refererer imidlertid heller ikke til en bestemt EU-retlig forskrift. De bestemmelser i momsdirektivet (artikel 11, 19, 28 og 80), som den forelæggende ret har anført i begrundelsen for anmodningen, har kun en meget begrænset reference til hovedsagen. Imidlertid fremgår det tilstrækkeligt klart af konteksten, at det drejer sig om anvendelsen af fritagelsen af såkaldte små virksomheder, som medlemsstaterne gives mulighed for i momsdirektivets artikel 287, og det generelle princip om forbud mod misbrug.

25. Samlet set er det derfor min opfattelse, at den forelæggende ret har beskrevet hovedsagens faktiske og retlige kontekst lige netop tilstrækkeligt til, at det præjudicielle spørgsmål kan besvares.

26. For at kunne give den forelæggende ret et anvendeligt svar er det imidlertid nødvendigt at omformulere det præjudicielle spørgsmål. Retten ønsker nærmere bestemt oplyst, om sagsøgeren også kan nægtes at benytte den kroatiske ordning for små virksomheder på grund af det EU-retlige forbud mod misbrug, når den kroatiske lovgivning ikke indeholdt en bestemmelse, som muliggør en sådan nægtelse, men denne først blev indført efterfølgende.

B. Det præjudicielle spørgsmål

27. Det præjudicielle spørgsmål omhandler primært forbuddet mod misbrug som et almindeligt EU-retligt princip. Derfor behandler jeg først spørgsmålet om dette principps anvendelighed og rækkevidde i den foreliggende sag (jf. under 1). Derefter behandler jeg kriterierne for (herom under 2) og retsvirkningerne af (herom under 3) et retsmisbrug.

1. Anvendeligheden og rækkevidden af det almindelige princip om forbud mod misbrug

a) Generelt

28. Ifølge Domstolens faste praksis er forbuddet mod retsmisbrug et almindeligt EU-retligt princip⁴. Dette princip har også en vidtrækkende betydning inden for momsretten.

29. Således kan en afgiftspligtig person på den ene side ikke påberåbe sig de rettigheder til fradrag eller fritagelse for moms eller tilbagebetaling heraf, der er fastsat i momsdirektivet, når de påberåbes med henblik på at muliggøre svig eller misbrug⁵. På den anden side skal momsdirektivet imidlertid fortolkes således, »at dette direktiv er til hinder for en national praksis, hvorefter den afgiftspligtiges beslutning om at udøve en økonomisk virksomhed på en sådan måde, at den pågældende afgiftspligtige reducerer sine økonomiske omkostninger, kvalificeres som en »uretmæssig udøvelse af rettigheden«, og den afgiftspligtige som følge heraf nægtes retten til at fradrage den indgående moms«. Dette gælder, »når det ikke er godtgjort, at der foreligger et rent kunstigt arrangement, der ikke bygger på nogen økonomisk realitet, og som alene foretages med henblik på at opnå en afgiftsmæssig fordel, som det ville være i strid med dette direktivs mål at tildele«⁶.

30. Dette viser, at det almindelige princip om forbud mod misbrug fungerer som et princip for fortolkningen af momsretten⁷. Bekæmpelse af svig, afgiftsunddragelse og muligt misbrug er et formål, som anerkendes og støttes i momsdirektivet⁸. I overensstemmelse hermed skal momsdirektivets bestemmelser fortolkes på en sådan måde, at afgiftspligtige personer ikke kan påberåbe sig dem med henblik på at muliggøre svig eller misbrug.

⁴ – Grundlæggende dom af 5.7.2007, Kofoed (C-321/05, EU:C:2007:408, præmis 38).

⁵ – Dom af 18.12.2014, Schoenimport »Italmoda« Mariano Previti (C-131/13, C-163/13 og C-164/13, EU:C:2014:2455, præmis 49 og 62).

⁶ – Kendelse af 9.1.2023, A.T.S. 2003 (C-289/22, EU:C:2023:26, præmis 42).

⁷ – Generaladvokat Póiaras Maduros forslag til afgørelse Halifax m.fl. (C-255/02, EU:C:2005:200, punkt 69) og generaladvokat Szpunars forslag til afgørelse Schoenimport »Italmoda« Mariano Previti m.fl. (C-131/13, C-163/13 og C-164/13, EU:C:2014:2217, punkt 63). Jf. også dom af 21.2.2006, Halifax m.fl. (C-255/02, EU:C:2006:121, præmis 85).

⁸ – Dom af 18.12.2014, Schoenimport »Italmoda« Mariano Previti (C-131/13, C-163/13 og C-164/13, EU:C:2014:2455, præmis 42 og den deri nævnte retspraksis).

31. I den foreliggende sag er det kun momsdirektivets artikel 287 samt den kroatiske gennemførelseslovgivning i artikel 90, stk. 1, i Zakon o PDV, der kommer i betragtning for fortolkning. Da momsdirektivets artikel 287 kun giver medlemsstaterne mulighed for at indføre en fritagelse af afgiftspligtige personer, hvis omsætning ligger under bestemte grænser (såkaldt fritagelse for små virksomheder), finder denne bestemmelse ikke anvendelse direkte over for borgerne. Det er kun artikel 90, stk. 1, i Zakon o PDV, der har direkte virkning over for den afgiftspligtige person.

32. De nationale domstole er forpligtet til så vidt muligt at fortolke den nationale gennemførelseslovgivning i lyset af direktivbestemmelsens ordlyd og målsætning. Betingelserne i national ret for fritagelsen for små virksomheder (artikel 90, stk. 1, i Zakon o PDV) er ifølge ordlyden åbenbart opfyldt. Dette lægger den præjudicielle anmodning i hvert fald op til. En fravigende fortolkning synes ikke at være mulig i den foreliggende sag. Procesdeltagerne lægger også overensstemmende til grund, at der ikke findes en bestemmelse i kroatisk lovgivning, som kan forhindre benyttelse af ordningen for små virksomheder med henblik på at muliggøre misbrug.

b) Bedømmelse af de faktiske omstændigheder over for fortolkningen af en retsnorm

33. Efter Domstolens opfattelse kan princippet om forbud mod misbrug imidlertid gøres gældende over for en afgiftspligtig person, også selv om der ikke findes bestemmelser i national ret, som foreskriver en sådan nægtelse af en benyttelse af rettighederne i henhold til momsdirektivet med henblik på at muliggøre svig eller misbrug⁹.

34. Domstolen støtter bl.a. sin argumentation på, at nægtelse af benyttelse af fordelene i henhold til momsdirektivet med henblik på at muliggøre svig eller misbrug skal anses for at være uløseligt forbundet med det fælles momssystem¹⁰. Navnlig er de objektive betingelser for, at den tilstræbte fordel kan opnås, faktisk ikke opfyldt i et sådant tilfælde¹¹.

1) Uproblematiske: fastlæggelse af de faktiske økonomiske omstændigheder

35. Ved fastlæggelsen af de relevante omstændigheder skal transaktionen bedømmes således, som parterne virkelig ønskede den, dvs. ud fra de faktiske økonomiske omstændigheder. Det afgørende er ikke den valgte civilretlige udformning, dvs. transaktionens »ydre retsform«, men det, som parterne ud fra en samlet betragtning af omstændighederne økonomisk ønskede at opnå. Dette er imidlertid ikke et spørgsmål om fortolkningen af EU-retten (eller af national ret), men et spørgsmål om bedømmelsen af de faktiske omstændigheder.

36. Inden for rammerne af proceduren i henhold til artikel 267 TEUF, som er baseret på en klar adskillelse mellem de nationale retters og Domstolens funktioner, er det imidlertid alene den nationale ret, der har kompetence til at fastlægge og vurdere hovedsagens faktiske

⁹ – Dom af 22.11.2017, Cussens m.fl. (C-251/16, EU:C:2017:881, præmis 33), og af 18.12.2014, Schoenimport »Italmoda« Mariano Previti (C-131/13, C-163/13 og C-164/13, EU:C:2014:2455, præmis 62).

¹⁰ – Dom af 18.12.2014, Schoenimport »Italmoda« Mariano Previti (C-131/13, C-163/13 og C-164/13, EU:C:2014:2455, præmis 59).

¹¹ – Dom af 22.11.2017, Cussens m.fl. (C-251/16, EU:C:2017:881, præmis 32), og af 18.12.2014, Schoenimport »Italmoda« Mariano Previti (C-131/13, C-163/13 og C-164/13, EU:C:2014:2455, præmis 57); grundlæggende allerede dom af 14.12.2000, Emsland-Stärke (C-110/99, EU:C:2000:695, præmis 56).

omstændigheder¹². Domstolen kan i denne forbindelse højst bidrage med oplysninger. Såfremt den forelæggende ret konkluderer, at stiftelsen af sagsøgeren retligt kun skete på skråt med henblik på økonomisk at fortsætte det tidligere selskab, kan den f.eks. inden for rammerne af en økonomisk betragtning ignorere den »ydre retsform« og fokusere på de rigtige faktiske omstændigheder, som det økonomisk egentlig var hensigten at opnå.

37. Dette følger allerede af, at skatte- og afgiftsretten i sidste ende forsøger at beskatte økonomiske omstændigheder ensartet. Som det første skal omstændighedernes økonomiske indhold derfor fastslås korrekt. En udformning, som kunstigt forsøger at omgå eller skjule dette økonomiske indhold ved hjælp af den civilretlige udformningsfrihed, kan ikke ændre de egentlige, bagvedliggende omstændigheder. Allerede i betragtning af princippet om ensartet beskatning skal faktiske omstændigheder, som er økonomisk sammenlignelige (uafhængigt af de civilretlige konstruktioner), også beskattes ens. Muligvis er en sådan vurdering af de faktiske omstændigheder sågar mulig i den foreliggende sag på grundlag af artikel 11 i almindelig lov om skatter og afgifter, som Kommissionen har anført. Denne bestemmelse kræver nemlig tilsyneladende en fastlæggelse af de afgiftsmæssige omstændigheder ud fra deres økonomiske substans.

2) *Problematiske: supplerende af EU-retten med uskrevne kriterier*

38. Såfremt den retspraksis, der er citeret i punkt 33, derudover skal forstås som en supplerende af EU-retten med uskrevne kriterier ved hjælp af en fortolkning, finder denne meget vidtgående (og dogmatisk omtvistede¹³) model – som nu er genstand for en sag for Den Europæiske Menneskerettighedsdomstol¹⁴ – i hvert fald ikke anvendelse i den foreliggende sag.

39. I den foreliggende sag er betingelserne for at opnå den tilstræbte fordel, i den foreliggende sag fritagelsen for små virksomheder, nemlig – til forskel fra f.eks. fradrag af indgående afgift – netop ikke reguleret i momsdirektivet. Tværtimod er det kun medlemsstaterne, som kan indføre fritagelsen for små virksomheder op til bestemte omsætningsgrænser og regulere de konkrete betingelser for at indrømme den. De konkrete betingelser for fritagelsen for små virksomheder følger altså ikke af momsdirektivet, men alene af kroatisk lovgivning. Følgelig kan der i hvert fald i den foreliggende sag netop ikke tales om, at de *EU-retlige betingelser* for at opnå fritagelsen for små virksomheder ikke er opfyldt.

40. Betingelserne for fritagelsen for små virksomheder i henhold til *kroatisk lovgivning* er ifølge ordlyden åbenbart opfyldt (jf. punkt 32). I den foreliggende sag synes der ikke at være mulighed for en anden fortolkning ud fra det EU-retlige forbud mod misbrug. Den ordbetydning, der udledes af ordlyden, danner nemlig grænsen for enhver fortolkning, selv hvis den har til formål at forhindre misbrug. Også princippet om overensstemmende fortolkning er underlagt visse begrænsninger. De nationale retsinstitutters forpligtelse til at henvise til indholdet af et direktiv,

¹² – Dom af 16.6.2022, DuoDecad (C-596/20, EU:C:2022:474, præmis 37), af 6.10.2021, W.Ż. (Afdelingen for ekstraordinær prøvelse og offentlige sager ved den øverste domstol – udnævnelse) (C-487/19, EU:C:2021:798, præmis 78 og 132), og af 26.4.2017, Farkas (C-564/15, EU:C:2017:302, præmis 37).

¹³ – Jf. eksempelvis blot den tydelige kritik fra to meget anerkendte specialister inden for momsret i Tyskland: H. Stadie i Rau/Dürrwächter, UStG, Einf. nr. 615 (udgave: januar 2024): »EU-Domstolens udtalelser er ganske vist korrekte i deres resultat, men udgør ingen dogmatisk model.«, og W. Reiß, Umsatzsteuerrecht, 20. oplag 2022, nr. 303: »For EU-Domstolen gælder det EU-retligt i denne kontekst, at den – uanset dens kompetence til at foretage en afgørende fortolkning af EU-retten – er bundet til direktivet under overholdelse af de almindelige EU-retlige principper. Det er imidlertid ikke dens opgave selv at optræde som direktivgiver og udstikke krav til medlemsstaterne henholdsvis deres domstole og myndigheder, som ikke fremgår af direktivet.«

¹⁴ – Sagen føres her under sagsnr. 16395/18 – ITALMODA MARIANO PREVITI and Others against the Netherlands.

når de fortolker og anvender de relevante nationale retsregler, begrænses således af generelle retsprincipper, og den kan ikke tjene som grundlag for en fortolkning contra legem af national ret¹⁵.

41. Dermed drejer det sig i den foreliggende sag – som den forelæggende ret understreger – ikke om som hidtil at nægte en afgiftsfritagelse, som er fastsat i EU-retten, eller det EU-retligt fastsatte fradrag af indgående afgift. Det drejer sig tværtimod om pålægge den afgiftspligtige person en afgift ved hjælp af et generelt beskrevet EU-retligt forbud mod misbrug, selv om der findes en national afgiftsfritagelse – altså uden retsgrundlag.

42. Dette ville imidlertid være i strid med det almindelige fiskale legalitetsprincip, som ligeledes er anerkendt i EU-retten, og som Domstolens Store Afdeling har fremhævet flere gange i nyere tid¹⁶. Skatte- og afgiftsretten er klassisk indgrebsret. Følgelig skal de indgreb i den afgiftspligtige persons grundlæggende rettigheder, som staten har mulighed for at foretage, være reguleret tilstrækkeligt bestemt i en lov, som gælder direkte for den afgiftspligtige person.

43. Derudover kræver det fiskale legalitetsprincip, som er en del af Unionens retsorden som et generelt princip, at enhver forpligtelse til at betale skat og afgifter, og at alle de væsentlige elementer, der udgør en skat og afgifters væsentlige kendetegn, skal fastsættes ved lov, idet den afgiftspligtige person skal have mulighed for at forudse og beregne størrelsen af den skyldige skat eller afgift og fastsætte det tidspunktet, hvor den pågældende person vil blive opkrævet denne¹⁷. En direkte anvendelse af et generelt og uskrevet EU-retligt forbud mod misbrug er imidlertid ikke foreneligt med dette.

c) Foreløbigt resultat

44. Hvis medlemsstaten ikke indfører en bestemmelse, som forhindrer misbrug fra dens afgiftspligtige personers side, har den muligvis tilsidesat sin forpligtelse til at indføre regler for bekæmpelse af misbrug på momsrettens område. Medlemsstatens forsømmelse kan imidlertid ikke gøres gældende over for den afgiftspligtige person, som opfylder de betingelser, der er opstillet i national lovgivning. Tilbage står kun en fortolkning af den nationale lovgivning i overensstemmelse med EU-retten, som imidlertid er underlagt visse grænser. Det tilkommer den forelæggende ret at undersøge, om der er mulighed for en sådan fortolkning i den foreliggende sag. Såfremt dette ikke er tilfældet, kan det almindelige princip om bekæmpelse af misbrug i den foreliggende sag ikke anvendes til at *begrunde en afgiftspligt* for sagsøgeren.

45. Det er imidlertid muligt, at det viser sig ved den undersøgelse af transaktionens økonomiske indhold (undersøgelse og bedømmelse af de faktiske omstændigheder), som det påhviler den forelæggende ret at foretage, at der trods ændringen af den retlige klædedragt ikke skete en økonomisk ændring af de faktiske omstændigheder. I så fald skal de sande faktiske økonomiske omstændigheder lægges til grund for afgiftspåleggelsen. En korrekt undersøgelse af de afgiftspligtige, økonomisk relevante omstændigheder inden for rammerne af en såkaldt økonomisk betragtning kræver ikke et specielt retsgrundlag.

¹⁵ – Senest dom af 20.2.2024, X (Ingen opsigelsesgrund) (C-715/20, EU:C:2024:139, præmis 70 og den deri nævnte retspraksis).

¹⁶ – Dom af 5.12.2023, Luxembourg m.fl. mod Kommissionen (C-451/21 P og C-454/21 P, EU:C:2023:948, præmis 119), og af 8.11.2022, Fiat Chrysler Finance Europe mod Kommissionen (C-885/19 P og C-898/19 P, EU:C:2022:859, præmis 97).

¹⁷ – Dom af 5.12.2023, Luxembourg m.fl. mod Kommissionen (C-451/21 P og C-454/21 P, EU:C:2023:948, præmis 119), og af 8.11.2022, Fiat Chrysler Finance Europe mod Kommissionen (C-885/19 P og C-898/19 P, EU:C:2022:859, præmis 97). Jf. i denne retning også dom af 8.5.2019, Związek Gmin Zagłębia Miedziowego (C-566/17, EU:C:2019:390, præmis 39).

46. I betragtning af den nødtørftige beskrivelse af de faktiske omstændigheder er det ikke muligt at bedømme, om der i forbindelse med et nyt selskab med ændret selskabsstruktur blot formelt optrådte en ny afgiftspligtig person med henblik på kunstigt at kunne benytte fritagelsen for små virksomheder. Dette er heller ikke Domstolens opgave i den præjudicielle forelæggelsesprocedure. Tværtimod påhviler det den forelæggende ret eller afgiftsmyndigheden at fastslå de faktiske omstændigheder. Muligvis bidrager de følgende (subsidiære) forklaringer vedrørende retsmisbrug til at lette denne opgave.

2. Subsidiært: betingelserne for et retsmisbrug

47. For det tilfælde, at Domstolen ikke følger ovenstående argumentation og lægger til grund, at det almindelige EU-retlige forbud mod misbrug kan anvendes direkte i den foreliggende sag, skal kriterierne for et retsmisbrug diskuteres nærmere.

48. Ifølge fast retspraksis kræver konstatering af misbrug inden for momsretten, at et objektivt [jf. under a)] og et subjektivt kriterium [jf. under b)] er opfyldt kumulativt. Desuden må anvendelsen af det almindelige princip om bekæmpelse af misbrug i det konkrete tilfælde ikke være i strid med det fiskale legalitetsprincip, retssikkerhedsprincippet og princippet om beskyttelse af den berettigede forventning [jf. under c)].

49. Konstatering af et misbrug afhænger i denne forbindelse af en samlet bedømmelse af alle omstændigheder i det konkrete tilfælde. Bevisbyrden herfor påhviler den kompetente afgiftsmyndighed¹⁸. Det påhviler den forelæggende ret at foretage den retslige prøvelse af den samlede bedømmelse.

a) Objektivt kriterium

50. Ifølge Domstolens faste praksis forudsætter konstatering af et misbrug for det første, at målet med den påberåbte bestemmelse ikke opnås, selv om den formelt er opfyldt¹⁹. Om der foreligger misbrug, kan derfor altid kun bestemmes ud fra det specifikke formål med den omhandlede bestemmelse.

51. I hovedsagen opfyldte sagsøgeren åbenbart formelt betingelserne for at benytte ordningen for små virksomheder. Navnlig blev omsætningsgrænserne for det foregående eller det løbende år ikke overskredet på grund af nystiftelsen af sagsøgeren.

52. Det er imidlertid muligt, at benyttelsen af den kroatiske ordning for små virksomheder var i strid med formålet. Dette forudsætter, at ordningens formål bestemmes. Domstolen lægger med hensyn til momsdirektivets artikel 287, som giver medlemsstaterne mulighed for at indrømme en sådan afgiftsfritagelse, til grund, at dette tilsigter at styrke små virksomheders oprettelse, aktiviteter og konkurrencedygtighed²⁰. Dette er tvivlsomt, da de samtidig nægtes fradrag af indgående afgift, og fritagelsen kun omfatter den omsætning, som en virksomhed i et givet år

¹⁸ – Jf. dom af 26.2.2019, T Danmark og Y Danmark (C-116/16 og C-117/16, EU:C:2019:135, præmis 117).

¹⁹ – Grundlæggende dom af 21.2.2006, Halifax m.fl. (C-255/02, EU:C:2006:121, præmis 74); senest også dom af 26.2.2019, T Danmark og Y Danmark (C-116/16 og C-117/16, EU:C:2019:135, præmis 97).

²⁰ – Jf. dom af 9.7.2020, AJPF Caraș-Severin og DGRFP Timișoara (C-716/18, EU:C:2020:540, præmis 40), af 2.5.2019, Jarmuškienė (C-265/18, EU:C:2019:348, præmis 37), og af 26.10.2010, Schmelz (C-97/09, EU:C:2010:632, præmis 63), samt mit forslag til afgørelse Schmelz (C-97/09, EU:C:2010:354, punkt 33).

opnår i den medlemsstat, hvor den er etableret²¹. Også udformningen af omsætningsgrænsen som en frigrænse og ikke som et fribeløb taler imod dette formål, da den netop forfordeler særligt succesrige iværksættere²².

53. Tværtimod er formålet med denne afgiftsfritagelse primært at forenkle administrationen (bagatelordning). Uden fastsættelsen af en omsætningsgrænse ville afgiftsmyndigheden skulle behandle enhver person med en nok så lille økonomisk aktivitet som en afgiftspligtig person. Dette ville indebære væsentlige administrative byrder for såvel den afgiftspligtige person som afgiftsmyndigheden, uden at disse byrder ville være modsvaret af tilsvarende skatte- og afgiftsindtægter²³.

54. Henset til formålet i form af den administrative forenkling virker forskriften i det mindste i lige så høj grad til fordel for medlemsstaterne²⁴. På denne baggrund er jeg i tvivl om, hvorvidt det overhovedet er muligt, at en afgiftspligtig person kan benytte fritagelsen for små virksomheder med henblik på at muliggøre misbrug. Denne forståelse bekræftes af, at afgiftspligtige personer, som benytter ordningen for små virksomheder, i henhold til momsdirektivets artikel 289 ikke har ret til at fradrage indgående afgift. I den samlede betragtning opstår der altså ikke nødvendigvis en afgiftsmæssig fordel for den afgiftspligtige person.

55. Omvendt er det imidlertid heller ikke udelukket, at der i konkrete tilfælde kan opstå en utilsigtet afgiftsmæssig fordel. Den årlige omsætning, som er anført i momsdirektivets artikel 287, refererer til den handlende afgiftspligtige person i det konkrete tilfælde²⁵. Derfor kommer det bl.a. i betragtning, at bestemmelsen benyttes i strid med formålet, hvis samlet forretningsaktivitet opsplittes på flere »selvskabte« afgiftspligtige personer for at undgå, at de relevante omsætningsgrænser overskrides.

56. Dette gælder i hvert fald, hvis de forskellige afgiftspligtige personer ikke kan anses for én afgiftspligtig person med henblik på momsdirektivets artikel 287²⁶. Som Republikken Kroatien har gjort gældende, er den fakultative bestemmelse i momsdirektivets artikel 11 om behandling af flere personer som én afgiftspligtig person ikke blevet gennemført i national ret. Det er derfor udelukket at behandle sagsøgeren og det tidligere selskab som én afgiftspligtig person.

57. Samlet set anser jeg det ganske vist ikke for udelukket, at der også i forbindelse med ordningen for små virksomheder i momsdirektivets artikel 287 kan være tale om en benyttelse, som udgør misbrug. Da bestemmelsen imidlertid i mindst lige så høj grad sigter mod en administrativ forenkling til fordel for medlemsstaterne, vil det kun undtagelsesvist kunne lægges til grund, at benyttelsen udgør misbrug.

²¹ – Dom af 26.10.2010, Schmelz (C-97/09, EU:C:2010:632, præmis 77).

²² – Jf. mit forslag til afgørelse AJPF Caraș-Severin og DGRFP Timișoara (C-716/18, EU:C:2020:82, punkt 27).

²³ – Dom af 9.7.2020, AJPF Caraș-Severin og DGRFP Timișoara (C-716/18, EU:C:2020:540, præmis 40), af 2.5.2019, Jarmuškienė (C-265/18, EU:C:2019:348, præmis 37), og af 26.10.2010, Schmelz (C-97/09, EU:C:2010:632, præmis 63 og 68).

²⁴ – Jf. mit forslag til afgørelse AJPF Caraș-Severin og DGRFP Timișoara (C-716/18, EU:C:2020:82, punkt 28).

²⁵ – Jf. mit forslag til afgørelse Valstybinė mokesčių inspekcija (Aftale om en fælles aktivitet) (C-312/19, EU:C:2020:310, punkt 67).

²⁶ – Jf. mit forslag til afgørelse Valstybinė mokesčių inspekcija (Aftale om en fælles aktivitet) (C-312/19, EU:C:2020:310, punkt 65).

b) Subjektivt kriterium

58. Foruden det objektive kriterium skal også et subjektivt kriterium være opfyldt, for at det kan fastslås, at der foreligger misbrug. Det skal fremgå af en samlet række objektive omstændigheder, at hovedformålet med de omhandlede transaktioner er opnåelsen af en afgiftsfordel. Forbuddet mod misbrug mister nemlig sin relevans, når der kan være en anden begrundelse for de omhandlede transaktioner end blot at opnå afgiftsfordele²⁷.

59. Afgiftspligtige personer har i denne forbindelse principielt ret til at vælge en sådan struktur for virksomhedsdriften, at deres afgiftstilsvær reduceres²⁸. De afgiftspligtige personer kan således i almindelighed frit vælge de organisationsstrukturer og transaktionsformer, som de finder mest passende for deres økonomiske virksomhed og for at begrænse deres afgiftsbyrde²⁹. Det er kun rent kunstige arrangementer, der ikke bygger på nogen økonomisk realitet, og som blot foretages med henblik på opnåelse af en afgiftsmæssig fordel, der er forbudt³⁰. Modsætningsvis kan det konkluderes, at der ikke foreligger en rent kunstig konstruktion, hvis saglige grunde taler for den valgte udformning.

60. Sagsøgte har lagt vægt på, at sagsøgeren videreførte aktiviteten i det tidligere selskabs lokaler og med dettes medarbejdere og leverandører. Disse indicier kan tale for en rent kunstig konstruktion. Omvendt synes det ikke at være de samme personer, der står bag sagsøgeren og det tidligere selskab. Forskellige personers deltagelse kan være et vægtigt holdepunkt for, at der var økonomiske grunde til at stifte sagsøgeren under videreførelse af det tidligere selskabs aktiviteter.

61. Det tilkommer den forelæggende ret at afgøre på baggrund af de samlede omstændigheder i den konkrete sag, om hovedformålet med den valgte konstruktion var at opnå en afgiftsmæssig fordel. De faktiske omstændigheder, som den forelæggende ret hidtil har meddelt, udgør i hvert fald ikke i sig selv et tilstrækkeligt grundlag for at lægge til grund, at stiftelsen af sagsøgeren ved en tredjemand og overtagelsen af det tidligere selskabs aktiviteter er en rent kunstig konstruktion.

c) Ingen tilsidesættelse af det fiskale legalitetsprincip, retssikkerhedsprincippet og princippet om beskyttelse af den berettigede forventning

62. Sagsøgeren i hovedsagen gør desuden det fiskale legalitetsprincip og retssikkerhedsprincippet gældende.

63. Domstolen lagde imidlertid i nogle ældre afgørelser til grund, at en afgiftspligtig person, som har skabt betingelserne for at opnå en retting gennem misbrug eller svig, ikke kan påberåbe sig disse principper³¹.

²⁷ – Dom af 21.2.2006, Halifax m.fl. (C-255/02, EU:C:2006:121, præmis 75).

²⁸ – Kendelse af 9.1.2023, A.T.S. 2003 (C-289/22, EU:C:2023:26, præmis 40), dom af 21.2.2006, Halifax m.fl. (C-255/02, EU:C:2006:121, præmis 73).

²⁹ – Jf. kendelse af 9.1.2023, A.T.S. 2003 (C-289/22, EU:C:2023:26, præmis 40).

³⁰ – Dom af 17.12.2015, WebMindLicenses (C-419/14, EU:C:2015:832, præmis 35), og af 20.6.2013, Newey (C-653/11, EU:C:2013:409, præmis 46).

³¹ – Dom af 22.11.2017, Cussens m.fl. (C-251/16, EU:C:2017:881, præmis 43 og den deri nævnte retspraksis), af 18.12.2014, Schoenimport »Italmoda« Mariano Previti (C-131/13, C-163/13 og C-164/13, EU:C:2014:2455, præmis 60), og antydningssag af 21.2.2006, Halifax m.fl. (C-255/02, EU:C:2006:121, præmis 84).

64. Denne udtalelse anser jeg ud fra retsstatsaspekter og under hensyntagen til Domstolens nyere praksis vedrørende de fælles værdier, som Unionen bygger på, for problematisk på denne generaliserende måde. Den stemmer heller ikke overens med Domstolens nyere praksis vedrørende retsstatsprincippet.

65. Således fremhæver Domstolen i nyere praksis, at Unionen består af stater, som har tilsluttet sig og overholder de værdier, der nævnes i artikel 2 TEU³². Til de værdier, der nævnes i artikel 2 TEU, og som Unionen bygger på, hører navnlig retsstatsprincippet. Dette kræver for det første, at indgreb fra statens side kun sker på grundlag af en lov. Dette krav om lovhjemmel udtrykkes i skatte- og afgiftsretten ved det fiske legalitetsprincip³³ og i strafferetten ved princippet *nulla poene sine lege certa* (princippet om lovhjemmel i forbindelse med strafbare handlinger og straffe) og forstås af Domstolen som et særligt udtryk for det generelle legalitetsprincip³⁴.

66. Retssikkerhedsprincippet, der hænger sammen med princippet om beskyttelse af den berettigede forventning, kræver bl.a., at retsreglerne skal være klare, præcise og forudsigelige i deres retsvirkninger, især når de kan have bebyrdende virkninger for personer og virksomheder³⁵. Retssikkerhedsprincippet og princippet om beskyttelse af den berettigede forventning skal i denne forbindelse overholdes af EU-institutionerne, men også af medlemsstaterne i forbindelse med udøvelsen af de beføjelser, EU-direktiverne tillægger dem³⁶.

67. Domstolens Store Afdeling har allerede fastslået, at kravet om lovgivningens klarhed, som er uløseligt forbundet med legalitetsprincippet (i den pågældende dom i forbindelse med strafbare handlinger og straffe), indebærer, at loven klart skal definere retsvirkningerne. Denne betingelse er opfyldt, når borgerne ud fra den relevante bestemmelses ordlyd og, om fornødent, ved hjælp af retternes fortolkning heraf kan vide, hvilke handlinger og undladelser der medfører ansvar (i den pågældende dom strafansvar)³⁷. Der gælder ikke noget andet for indgrebsretten såsom skatte- og afgiftsretten og det deri fastsatte skatteretlige ansvar. Derfor har Domstolen allerede ligeledes anerkendt legalitetsprincippet for så vidt angår skatte- og afgiftsretten og betegnet det som et generelt princip, som er en del af Unionens retsorden³⁸.

68. Skatte- og afgiftsretlige bestemmelser skal derfor, når de medfører forpligtelser for borgerne, være klare og deres anvendelse forudsigelig for de berørte. Dette gælder ifølge Domstolen med særlig styrke, når der er tale om bestemmelser, der vil kunne medføre økonomiske

³² – Dom af 24.6.2019, Kommissionen mod Polen (Den øverste domstols uafhængighed) (C-619/18, EU:C:2019:531, præmis 42 og 43), af 10.12.2018, Wightman m.fl. (C-621/18, EU:C:2018:999, præmis 63), og af 25.7.2018, Minister for Justice and Equality (Mangler i retsvæsenet) (C-216/18 PPU, EU:C:2018:586), præmis 35). Vedrørende hensyntagen til de deri nævnte værdier ved fortolkningen af direktiver jf. også dom af 9.3.2010, Kommissionen mod Tyskland (C-518/07, EU:C:2010:125, præmis 41).

³³ – Dom af 5.12.2023, Luxembourg m.fl. mod Kommissionen (C-451/21 P og C-454/21 P, EU:C:2023:948, præmis 119), af 8.11.2022, Fiat Chrysler Finance Europe mod Kommissionen (C-885/19 P og C-898/19 P, EU:C:2022:859, præmis 97), og af 8.5.2019, Związek Gmin Zagłębia Miedziowego (C-566/17, EU:C:2019:390, præmis 39).

³⁴ – Jf. generaladvokat Emiliou's forslag til afgørelse *Belgian Association of Tax Lawyers m.fl.* (C-623/22, EU:C:2024:189, punkt 42) og dom af 20.12.2017, *Vaditrans* (C-102/16, EU:C:2017:1012, præmis 50).

³⁵ – Dom af 11.6.2015, *Berlington Hungary m.fl.* (C-98/14, EU:C:2015:386, præmis 77), af 1.7.2014, *Ålands Vindkraft* (C-573/12, EU:C:2014:2037, præmis 127), og af 12.12.2013, *Test Claimants in the Franked Investment Income Group Litigation* (C-362/12, EU:C:2013:834, præmis 44). Jf. også mit forslag til afgørelse *Banco de Portugal m.fl.* (C-504/19, EU:C:2020:943, punkt 79).

³⁶ – Jf. blot i momsretlig kontekst dom af 9.7.2015, *Salomie og Oltean* (C-183/14, EU:C:2015:454, præmis 30 og den deri nævnte retspraksis).

³⁷ – Dom af 5.12.2017, *M.A.S. og M.B.* (C-42/17, EU:C:2017:936, præmis 56), og af 28.3.2017, *Rosneft* (C-72/15, EU:C:2017:236, præmis 162).

³⁸ – Dom af 5.12.2023, Luxembourg m.fl. mod Kommissionen (C-451/21 P og C-454/21 P, EU:C:2023:948, præmis 119), af 8.11.2022, Fiat Chrysler Finance Europe mod Kommissionen (C-885/19 P og C-898/19 P, EU:C:2022:859, præmis 97), og af 8.5.2019, Związek Gmin Zagłębia Miedziowego (C-566/17, EU:C:2019:390, præmis 39).

konsekvenser³⁹. Således skal enhver forpligtelse til at betale skat og afgifter og alle de væsentlige elementer, der udgør en skat og afgifters væsentlige kendetegn, være fastsat ved lov. Den afgiftspligtige person skal have mulighed for at forudse og beregne størrelsen af den skyldige skat eller afgift⁴⁰.

69. Det (EU-retlige) forbud mod misbrug kan derimod ikke støttes på skreven primær ret og slet ikke på de værdier, der nævnes i artikel 2 TEU. Dette taler i situationer, som berører såvel retsstatsprincippet som princippet om forbud mod misbrug, for en meget omhyggelig og restriktiv anvendelse af sidstnævnte princip.

70. På dette grundlag må sagsøgeren i den foreliggende sag ikke generelt nægtes at påberåbe sig beskyttelsen af den berettigede forventning. Dette gælder så meget desto mere, som der i hovedsagen – hvilket Republikken Kroatien også gør opmærksom på – ikke er tale om en anklage om momssvig, men »kun« om misbrug af en rettighed. Dette er en væsentlig forskel, som også begrunder en forskellig behandling.

71. Skatte- og afgiftssvig betegner en strafbar opnåelse af en skatte- eller afgiftsmæssig fordel. Konstruktioner, som udgør misbrug, er derimod kendetegnet ved, at de på trods af, at de relevante bestemmelser er overholdt (dvs. en lovlig adfærd), udelukkende har en afgiftsmæssig fordel som en konsekvens, som ikke er tilsigtet med loven. Grænsen mellem adfærd fra en afgiftspligtig persons side, som udgør misbrug, og en »normal« adfærd, som endnu ikke udgør misbrug, i forbindelse med den pågældendes forsøg på at minimere sin afgiftsbyrde, kan være flydende og i væsentlig grad afhænge af det konkrete tilfælde. Dette gælder så meget desto mere, som Domstolen anerkender, 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 virksomhed og for at begrænse deres afgiftsbyrde⁴¹.

72. Dette kræver imidlertid også, at den afgiftspligtige person kan have tillid til den lovgivningsmæssige situation i den pågældende medlemsstat. Hvis der i denne medlemsstat – som det er tilfældet i hovedsagen – ikke findes en lovbestemmelse om bekæmpelse af misbrug, og den nationale lovgivning heller ikke kan fortolkes således, at det er ulovligt at benytte en afgiftsfritagelsesbestemmelse alene med det formål af begrænse afgiften, kan den lovbestemte retsvirkning i form af afgiftsfriheden derfor heller ikke nægtes generelt.

73. Tværtimod påhviler det altid den forelæggende ret ud fra de samlede omstændigheder i den konkrete sag at afgøre, om sagsøgeren kunne have en berettiget forventning til retsstillingens beståen. Såfremt den forelæggende ret besvarer dette spørgsmål bekræftende, kan den sagsøgte afgiftsmyndighed heller ikke over for sagsøgeren påberåbe sig et generelt, uskrevet EU-retligt forbud mod misbrug, hvis medlemsstaten hidtil ikke har gennemført dette i national ret.

³⁹ – Dom af 9.7.2015, *Salomie og Oltean*, C-183/14, EU:C:2015:454, præmis 31).

⁴⁰ – Dom af 5.12.2023, *Luxembourg m.fl. mod Kommissionen* (C-451/21 P og C-454/21 P, EU:C:2023:948, præmis 119), af 8.11.2022, *Fiat Chrysler Finance Europe mod Kommissionen* (C-885/19 P og C-898/19 P, EU:C:2022:859, præmis 97), og af 8.5.2019, *Związek Gmin Zagłębia Miedziowego* (C-566/17, EU:C:2019:390, præmis 39).

⁴¹ – Kendelse af 9.1.2023, *A.T.S. 2003* (C-289/22, EU:C:2023:26, præmis 40), dom af 21.2.2006, *Halifax m.fl.* (C-255/02, EU:C:2006:121, præmis 73), og af 17.12.2015, *WebMindLicenses* (C-419/14, EU:C:2015:832, præmis 42).

3. Retsvirkningen af et retsmisbrug

74. Såfremt den forelæggende ret i denne forbindelse konkluderer, at alle betingelser er opfyldt for at lægge til grund, at der foreligger retsmisbrug (inklusive at der ikke foreligger berettiget forventning), skal afgiftspåleggelsen baseres på den situation, der ville have foreligget, hvis de transaktioner, der udgør dette misbrug, ikke var blevet foretaget⁴².

75. Af hensyn til proportionaliteten må afgiftspåleggelsen imidlertid ikke gå ud over, hvad der er nødvendigt for at sikre den korrekte opkrævning af moms⁴³. Deraf følger, at den sagsøgte afgiftsmyndighed ganske vist var berettiget til at nægte sagsøgeren ret til at påberåbe sig ordningen for små virksomheder. Samtidig ville sagsøgeren i så fald – hvilket den kroatiske afgiftsmyndighed også har taget hensyn til – imidlertid have ret til at fradrage indgående afgift for den omhandlede afgiftsperiode.

VI. Forslag til afgørelse

76. Jeg foreslår derfor Domstolen, at den besvarer det præjudicielle spørgsmål fra Upravni sud u Zagrebu (forvaltningsdomstolen i Zagreb, Kroatien) således:

»Det almindelige princip om forbud mod misbrug forpligter ikke de nationale myndigheder og domstole til i strid med det fiskale legalitetsprincip at ignorere den nationale fritagelse af en lille virksomhed, som er udstedt på grundlag af artikel 287 i Rådets direktiv 2006/112/EF af 28. november 2006 om det fælles merværdiafgiftssystem, hvis en fortolkning af den nationale ret i overensstemmelse med EU-retten ikke kommer i betragtning, og den nationale lovgivning ikke indeholder et retsgrundlag for at nægte afgiftsfritagelsen. Afgiftsmyndigheden kan dog ved undersøgelsen af de omstændigheder, der skal lægges afgift på, lægge vægt på de økonomisk tilsigtede omstændigheder og ignorere omstændigheder, som kun er realiseret på skrømt (såkaldt økonomisk betragtning).«

⁴² – Jf. dom af 17.12.2015, WebMindLicenses (C-419/14, EU:C:2015:832, præmis 52), og af 20.6.2013, Newey (C-653/11, EU:C:2013:409, præmis 50).

⁴³ – Dom af 22.11.2017, Cussens m.fl. (C-251/16, EU:C:2017:881, præmis 46).