Samling af Afgørelser

FORSLAG TIL AFGØRELSE FRA GENERALADVOKAT
J. KOKOTT
fremsat den 6. september 2018 [1]

Sag C-531/17

Vetsch Int. Transporte GmbH,
Procesdeltager:
Zollamt Feldkirch Wolfurt

(anmodning om præjudiciel afgørelse indgivet af Verwaltungsgerichtshof (Østrig))

»Anmodning om præjudiciel afgørelse – det fælles merværdiafgiftssystem – afgiftsfritagelse ved indførsel og efterfølgende levering inden for Fællesskabet – nægtelse af afgiftsfritagelse for indførslen på grund af senere momssvig fra erhververens side med hensyn til de indførte varer – betalingspligt for momsen for den, der angiver importmomsen (som repræsentant for importøren) – »smitte« som følge af senere hensigt om at begå svig«

I. Indledning

1. Bulgarske virksomheder købte parfumerivarer i Schweiz og indførte dem gennem en tredjemand til fri omsætning i Østrig, hvorefter de overførte dem videre til Bulgarien. Dette skete alt sammen i henhold til reglerne. Først i Bulgarien »glemte« man derefter åbenbart at angive det momspligtige videresalg korrekt og betale momsen til Bulgarien. Derfor må Domstolen på ny beskæftige sig med konsekvenserne af momssvig.

2. Der findes efterhånden en righoldig praksis fra Domstolen vedrørende afgiftsmyndighedernes »sanktionsmuligheder« i forbindelse med momssvig. Ifølge denne retspraksis anses en afgiftspligtig person, som vidste eller burde have vidst [2], at den transaktion, som den pågældende deltog i, var led i svig, med hensyn til momsdirektivet for at have deltaget i denne svig [3]. Dette forpligter medlemsstaterne til at afslå at indrømme den pågældende ret til momsfritagelse [4] (når det er leverandøren) eller momsfradrag (når det er kunden) [5].

1 – Originalsprog: tysk.

2 – I nogle ældre afgørelser taler Domstolen endnu om »kunne have vidst« – jf. dom af 6.7.2006, Kittel og Recolta Recycling (C-439/04 og C-440/04, EU:C:2006:446, præmis 60 [i den danske version heraf dog »burde have vidst«, o.a.]). Denne for brede formulering, som alene var baseret på det præjudicielle spørgsmål, synes dog i mellemtiden med rette at være opgivet.

3 – Dom af 20.6.2018, Enteco Baltic (C-108/17, EU:C:2018:473, præmis 94), af 22.10.2015, PPUH Stehcemp (C-277/14, EU:C:2015:719, præmis 48), af 13.2.2014, Maks Pen (C-18/13, EU:C:2014:69, præmis 27), af 6.9.2012, Mecsek-Gabona (C-273/11, EU:C:2012:547, præmis 54), af 6.12.2012, Bonik (C-285/11, EU:C:2012:774, præmis 39), og af 6.7.2006, Kittel og Recolta Recycling (C-439/04 og C-440/04, EU:C:2006:446, præmis 56).

4 – Jf. dom af 20.6.2018, Enteco Baltic (C-108/17, EU:C:2018:473, præmis 94), af 9.10.2014, Traum (C-492/13, EU:C:2014:2267, præmis 42), af 6.9.2012, Mecsek-Gabona (C-273/11, EU:C:2012:547, præmis 54), og af 21.6.2012, Mahagében (C-80/11 og C-142/11, EU:C:2012:373, præmis 42).

5 – Jf. dom af 22.10.2015, PPUH Stehcemp (C-277/14, EU:C:2015:719, præmis 47), af 18.12.2014, Schoenimport »Italmoda« Mariano Previti (C-131/13, C-163/13 og C-164/13, EU:C:2014:2455, præmis 62), af 13.2.2014, Maks Pen (C-18/13, EU:C:2014:69, præmis 26), af 6.12.2012, Bonik (C-285/11, EU:C:2012:774, præmis 37), og af 6.7.2006, Kittel og Recolta Recycling (C-439/04 og C-440/04, EU:C:2006:446, præmis 59 og 61).

3. Denne formulering fra Domstolen kræver yderligere præcisering. Således er det f.eks. tvivlsomt, om en afgiftspligtig person både kan nægtes afgiftsfritagelse for sin udgående ydelse og momsfradrag for den indgående ydelse. Dette ville resultere i en *dobbelt afgiftspålæggelse* på en og samme transaktion og en og samme person. Desuden skal der ske en præcisering af kriterierne for, fra hvilket tidspunkt en transaktion er *led i* momssvig.

4. Det foreliggende tilfælde vedrører undtagelsesvis ikke en klassisk leveringskæde, men derimod en indførsel med efterfølgende overførsel inden for Fællesskabet foretaget af køberen. Dette fører til to særlige forhold. For det første opstår spørgsmålet om, hvorvidt momssvig ved afslutningen af en levering, som først planlægges og gennemføres senere, også »smitter« den forudgående overførsel inden for Fællesskabet. Fiskalt ville dette have den »fordel«, at afgiftsindtægten ville blive mangedoblet (i det foreliggende tilfælde firedoblet[6]) som følge af en afsløring af et tilfælde af momssvig.

5. For det andet er den betalingspligtige debitor for importmomsen i det foreliggende tilfælde en udenforstående tredjemand, nemlig den, der har angivet indførslen. Klarereren er ikke involveret i leveringen og havde heller ikke kendskab til sin kundes efterfølgende momssvig. Alligevel ville kundens svig – hvis man følger de østrigske afgiftsmyndigheders opfattelse – medføre, at afgiftsfritagelsen ved indførslen også bortfaldt for klarereren.

6. Dermed giver denne anmodning om præjudiciel afgørelse Domstolen lejlighed til at præcisere sin praksis vedrørende såkaldte »transaktioner behæftet med svig« i tilfælde, hvor en tredjemand er involveret (i den foreliggende sag klarereren som repræsentant for importøren). Desuden får Domstolen mulighed for at videreudvikle sin praksis i tilfælde, hvor forsættet til at begå svig først opstår efterfølgende.

II. Retsforskrifter

A. EU-retten

7. Sagens EU-retlige ramme udgøres af Rådets direktiv 2006/112/EF af 28. november 2006 om det fælles merværdiafgiftssystem[7] (herefter »momsdirektivet«).

8. Dette direktivs artikel 143, stk. 1, litra d), bestemmer:

»1. Medlemsstaterne fritager følgende transaktioner: […]

d) indførsel af varer, der forsendes eller transporteres fra et tredjelandsområde eller fra et tredjeland til en anden medlemsstat end den, hvor forsendelsen eller transporten afsluttes, såfremt leveringen af disse varer foretaget af en importør, der er udpeget eller godkendt som betalingspligtig for momsen i henhold til artikel 201, er fritaget i overensstemmelse med artikel 138 […]«

9. Momsdirektivets artikel 138, stk. 1, fastsætter:

»Medlemsstaterne fritager levering af varer, der af sælgeren, af erhververen eller for disses regning forsendes eller transporteres til steder uden for medlemsstaternes respektive område, men inden for Fællesskabet, til en anden afgiftspligtig person eller en ikke-afgiftspligtig juridisk person, som handler i denne egenskab i en anden medlemsstat end den, hvor forsendelsen eller transporten af varerne påbegyndes.«

6 – Republikken Østrig ville kunne opkræve importmoms og samtidig nægte afgiftsfritagelse for overførslen i Østrig. Republikken Bulgarien ville kunne nægte fradrag af indgående afgift på den angivne erhvervelse inden for Fællesskabet og samtidig opkræve afgift for leveringen i Bulgarien.

7 – EUT 2006, L 347, s. 1.

10. Momsdirektivets artikel 17, stk. 1, fastsætter:

»En afgiftspligtig persons overførsel af en vare fra sin virksomhed til en anden medlemsstat sidestilles med levering af varer mod vederlag. Ved »overførsel til en anden medlemsstat« forstås enhver forsendelse eller transport af en løsøregenstand foretaget af den afgiftspligtige person eller for hans regning til steder uden for den medlemsstats område, hvor varen befinder sig, men inden for Fællesskabet, til brug for hans virksomhed.«

11. Momsdirektivets artikel 201 er affattet således:

»Ved indførsel påhviler momsen den eller de personer, der af indførselsmedlemsstaten er udpeget eller godkendt som betalingspligtige.«

B. Østrigsk ret

12. Momsdirektivets bestemmelser er gennemført i østrigsk ret ved Umsatzsteuergesetz 1994[8] (momsloven af 1994). I henhold til artikel 6 i momsloven af 1994 (tillægget om det indre marked) er indførsel af varer afgiftsfri, som af klarereren anvendes til udførelse af leveringer inden for Fællesskabet i direkte tilknytning til indførslen; klarereren skal regnskabsmæssigt dokumentere, at betingelserne i artikel 7 i momsloven af 1994 (tillægget om det indre marked) er opfyldt.

13. Fritagelsen finder i henhold til artikel 6, stk. 3, andet punktum, i momsloven af 1994 (tillægget om det indre marked) kun anvendelse, hvis den, til hvis virksomhed varen er blevet indført, foretager den efterfølgende levering inden for Fællesskabet. I henhold til artikel 6, stk. 1, i momsloven af 1994 (tillægget om det indre marked) er leveringer inden for Fællesskabet afgiftsfrie.

14. Som levering inden for Fællesskabet betragtes i henhold til artikel 7, stk. 2, nr. 1, i momsloven af 1994 (tillægget om det indre marked) også overførsel af en vare i henhold til artikel 3, stk. 1, nr. 1, i momsloven af 1994 (tillægget om det indre marked), som sidestilles med en levering.

15. Ifølge artikel 3, stk. 1, nr. 1, i momsloven af 1994 (tillægget om det indre marked) sidestilles en erhvervsdrivendes overførsel fra indlandet til det øvrige fællesskabsområde af en vare fra virksomheden, som den pågældende råder over, undtagen hvis det alene sker med henblik på – nærmere defineret – midlertidig anvendelse, med en levering mod vederlag, også i tilfælde, hvor den erhvervsdrivende har indført varen til indlandet. Den erhvervsdrivende anses for leverandør.

16. I henhold til § 26, stk. 1, i momsloven af 1994 gælder – med nogle undtagelser, som ikke er relevante i den foreliggende sag – retsforskrifterne for told tilsvarende for importmoms. I henhold til § 71a i Zollrechts-Durchführungsgesetz[9] (toldgennemførelsesloven, herefter »ZollR-DG«) er klarereren i tilfælde af fritagelse for importmoms i henhold til artikel 6, stk. 3, i momsloven af 1994 (tillægget om det indre marked) også betalingspligtig for skyldig importmoms i henhold til toldkodeksens artikel 204, stk. 1, hvis han ikke allerede kommer i betragtning som debitor i henhold til toldkodeksens artikel 204, stk. 3.

8 – For angivelser før den 31.12.2010 som affattet ved forbundslov BGBI. nr. 756/1996, for angivelser efter dette tidspunkt som affattet ved Abgabenänderungsgesetz 2010 (afgiftsændringslov af 2010), BGBI. I, nr. 34.

9 – Som affattet ved dritte Zollrechts-Durchführungsgesetz-Novelle (tredje ændring af toldretlig gennemførelseslov), BGBI. I, nr. 13/1998, som finder anvendelse i den foreliggende sag.

III. Tvisten i hovedsagen

17. To bulgarske virksomheder (B og K) købte varer af en virksomhed i Schweiz, som de fik råderet over i Schweiz. Disse varer blev på vegne af B og K indført i Østrig af Vetsch Int. Transporte GmbH (herefter »Vetsch«), som bl.a. driver virksomhed som toldklarerer med hjemsted i Østrig. Efterfølgende skulle de af en speditør, som B og K havde engageret, og som forelagde Vetsch de relevante fragtbreve, transporteres videre til Bulgarien til B og K.

18. Vetsch indgav i perioden fra den 10. december 2010 til den 5. juli 2011 som indirekte repræsentant for de respektive bulgarske modtagere angivelser til en østrigsk toldmyndighed om overgang af varer fra Schweiz til fri omsætning i henhold til den såkaldte »toldordning 42«[10]. Samtidig anmodede virksomheden i de enkelte angivelser om fritagelse for importmoms i henhold til artikel 6, stk. 3, i den østrigske momslov af 1994 (tillægget om det indre marked). Denne anmodning blev imødekommet. Det fremgår ikke af den præjudicielle anmodning, at Vetsch ikke skulle have overholdt lovens dokumentationskrav.

19. I denne forbindelse repræsenterede Vetsch i tre tilfælde den bulgarske erhvervsdrivende K og i to tilfælde den bulgarske erhvervsdrivende B. I overensstemmelse med anmodningen overgik varerne til fri omsætning uden bogføring af importmoms. Derefter bragte en speditør varerne til Bulgarien for erhververne.

20. Både i Østrig og Bulgarien angav B og K overførslen inden for Fællesskabet fra Østrig til Bulgarien korrekt og betalte afgiften. Ifølge den forelæggende ret kan det lægges til grund, at varerne ankom til Bulgarien, og at B og K under transporten hele tiden havde råderet over dem.

21. De to bulgarske virksomheder B og K videresolgte derefter varerne (åbenbart afgiftspligtigt). De angav imidlertid ikke dette salg, men derimod en afgiftsfri levering inden for Fællesskabet til Vetsch, som tidligere havde været involveret med henblik på toldangivelsen. Der er imidlertid enighed om, at en sådan levering aldrig har fundet sted. Ifølge den forelæggende ret må B og K dermed stå til ansvar for momssvig i Bulgarien. Der er i denne forbindelse intet i den præjudicielle anmodning, der tyder på, at Vetsch på nogen måde var involveret i denne momssvig.

22. Ved afgørelse af 6. september 2011 blev Vetsch afkrævet betaling af importmomsen, fordi betingelserne for den afgiftsfritagelse, som var gjort gældende med de nævnte angivelser, ikke forelå. I henhold til ZollR-DG's § 71a er også klarereren betalingspligtig for importmomsen.

23. Vetsch klagede ved skrivelse af 15. september 2011 til toldmyndigheden over denne afgørelse, men klagen blev afslået den 31. januar 2012. Vetsch anlagde den 2. marts 2012 sag til prøvelse af denne afgørelse. Bundesfinanzgericht (forbundsdomstol i skatte- og afgiftsretlige sager, Østrig) frifandt ved afgørelse af 30. marts 2016 toldmyndigheden.

24. På grundlag af Domstolens praksis vedrørende »transaktioner behæftet med svig« var Bundesfinanzgericht (forbundsdomstol i skatte- og afgiftsretlige sager) af den opfattelse, at allerede afgiftsfritagelsen for leveringen (mere præcist: overførslen) inden for Fællesskabet i Østrig skulle nægtes på grund af de bulgarske virksomheder B og K's efterfølgende momssvig. Dermed er der heller ikke noget grundlag for afgiftsfritagelse for importmoms, idet denne på sin side er betinget af, at der foreligger en afgiftsfritaget levering i tilknytning til indførslen.

25. Vetsch iværksatte revisionsappel til prøvelse af Bundesfinanzgerichts (forbundsdomstol i skatte- og afgiftsretlige sager) dom ved Verwaltungsgerichtshof (forvaltningsdomstol, Østrig), som nu skal træffe afgørelse i sagen.

10 – Jf. også den lignende sag, der gav anledning til dom af 20.6.2018, Enteco Baltic (C-108/17, EU:C:2018:473), og de nærmere forklaringer om den såkaldte toldordning 42 i generaladvokat Mengozzis forslag til afgørelse Enteco Baltic (C-108/17, EU:C:2018:215, punkt 20, fodnote 4).

IV. Anmodningen om præjudiciel afgørelse og retsforhandlingerne for Domstolen

26. Ved afgørelse af 29. juni 2017, modtaget den 8. september 2017, har Verwaltungsgerichtshof (forvaltningsdomstol) i henhold til artikel 267 TEUF forelagt Den Europæiske Unions Domstol følgende spørgsmål til præjudiciel afgørelse:

»1) Skal momsfritagelsen i henhold til artikel 138 i direktiv 2006/112/EF for en forsendelse inden for Fællesskabet fra en medlemsstat nægtes, når den afgiftspligtige person, der foretager forsendelsen til en anden medlemsstat, ganske vist angiver erhvervelsen inden for Fællesskabet i forbindelse med denne forsendelse inden for Fællesskabet, men i forbindelse med en senere afgiftspligtig transaktion med de pågældende varer begår momssvig i den anden medlemsstat, idet han uretmæssigt angiver en afgiftsfri levering inden for Fællesskabet fra denne anden medlemsstat?

2) Er det relevant for besvarelsen af det første spørgsmål, om den afgiftspligtige person på tidspunktet for forsendelsen inden for Fællesskabet allerede havde til hensigt at begå momssvig med disse varer i forbindelse med en senere transaktion?«

27. Ved sagen for Domstolen har Vetsch, Republikken Østrig, Den Hellenske Republik og Europa-Kommissionen afgivet skriftlige indlæg og deltog – med undtagelse af Den Hellenske Republik – også i retsmødet den 27. juni 2018.

V. Bedømmelse

A. De præjudicielle spørgsmåls rækkevidde

28. Den forelæggende ret spørger udtrykkeligt kun til betingelserne for at nægte afgiftsfritagelse i henhold til momsdirektivets artikel 138[11]. Det fremgår dog alligevel, at den forelæggende ret med de to spørgsmål nærmere bestemt ønsker oplyst, hvilken rækkevidde nægtelsen af afgiftsfritagelsen for en indførsel har for så vidt angår den, der angiver importmomsen (Vetsch).

29. Nærmere bestemt ønsker den forelæggende ret derfor oplyst, om klarereren som repræsentant for importøren skal nægtes afgiftsfritagelsen i henhold til momsdirektivets artikel 143, stk. 1, litra d), når kunden efter overførslen af varen fra importstaten til en anden medlemsstat (bestemmelseslandet) senere begår momssvig, og der først opstod forsæt til at gøre dette efter overførslen. Jeg foreslår derfor at undersøge det første spørgsmål med henblik på betingelserne i momsdirektivets artikel 143, stk. 1, litra d), sammenholdt med artikel 138 og artikel 201.

30. Den forelæggende ret har i denne forbindelse præciseret, at det i den foreliggende sag ikke er fastslået, at de bulgarske erhververe allerede på tidspunktet for overførslen inden for Fællesskabet havde forsæt til at begå momssvig på et senere tidspunkt. Det må således lægges til grund, at der på tidspunktet for indførslen til Østrig og overførslen til Bulgarien endnu ikke forelå noget forsæt til at begå svig. Dette har betydning for det første spørgsmål, og det andet spørgsmål kan derfor besvares i forbindelse med det første spørgsmål.

11 – Denne artikel omhandler afgiftsfritagelse i forbindelse med levering inden for Fællesskabet. Overførsel inden for Fællesskabet, som i den foreliggende sag, sidestilles i henhold til direktivets artikel 17, stk. 1, med levering af varer mod vederlag.

B. Retlig bedømmelse

31. De objektive betingelser i momsdirektivets artikel 143 og 138 er alle opfyldt. Det kan lægges til grund, at den i momsdirektivets artikel 143, stk. 2 (i den gældende affattelse) fastsatte dokumentation foreligger, idet den forelæggende ret ikke har udtrykt tvivl herom. Det fremgår desuden af anmodningen om præjudiciel afgørelse, at varerne blev indført til Østrig og efterfølgende overført til Bulgarien. Der er ingen indikationer af det modsatte, men kun generelle formodninger fra toldmyndighedernes og Republikken Østrigs side.

32. Såfremt afgiftsmyndighederne derimod kunne dokumentere [12], at varerne faktisk ikke er kommet frem til en anden medlemsstat, ville de objektive betingelser for afgiftsfritagelsen i henhold til momsdirektivets artikel 143 ikke være opfyldt. Den forelæggende ret ville da skulle behandle spørgsmålet om, hvorvidt Vetsch i god tro kunne lægge til grund, at indførslen var fritaget for afgift [13]. Dette har den imidlertid ikke spurgt Domstolen om.

33. I denne forbindelse skal det bemærkes, at enhver bedømmelse af sagens faktiske omstændigheder henhører under kompetencen for den nationale ret, som det på grundlag af omstændighederne i den konkrete sag tilkommer at vurdere, såvel om en præjudiciel afgørelse er nødvendig for, at den kan afsige dom, som relevansen af de spørgsmål, den forelægger Domstolen.

34. Der er derfor kun to måder, hvorpå man under de ovenfor nævnte forudsætninger (punkt 31) kan nå frem til at nægte afgiftsfritagelse for indførslen. Vetsch skal ifølge Domstolens praksis (herom afsnit 1) nægtes fritagelsen i henhold til momsdirektivets artikel 143 »direkte«, såfremt virksomheden havde eller burde have haft kendskab til den efterfølgende momssvig [afsnit 2, litra a)]. Desuden kan det tænkes, at fritagelsen i henhold til direktivets artikel 143 hænger således sammen med fritagelsen af den efterfølgende levering inden for Fællesskabet på den måde, at en nægtelse af afgiftsfritagelse i forbindelse med leveringen inden for Fællesskabet (eller overførslen inden for Fællesskabet) slår igennem på fritagelsen af indførslen [afsnit 2, litra b), og afsnit 2, litra c)], selv hvis Vetsch ikke burde have haft kendskab til den efterfølgende momssvig. Dette ville dog kræve, at B og K's senere forsæt til at begå svig på en eller anden måde kunne påvirke bedømmelsen af den forudgående overførsel [afsnit 2, litra d)].

1. Nægtelse af afgiftsfritagelse for indførslen som foranstaltning til bekæmpelse af svig

35. Bekæmpelse af svig, afgiftsunddragelse og muligt misbrug er et formål, som anerkendes og støttes i direktiv 2006/112. Borgerne kan ikke gøre EU-retten gældende med henblik på at muliggøre svig eller misbrug [14].

12 – Domstolen har allerede afvist, at den afgiftspligtige person har pligt til at forvisse sig om, at de af erhververen transporterede varer fysisk har nået bestemmelseslandet – jf. dom af 6.9.2012, Mecsek-Gabona (C-273/11, EU:C:2012:547, præmis 40 ff.). Jf. også for nylig dom af 20.6.2018, Enteco Baltic (C-108/17, EU:C:2018:473, præmis 67 ff.).

13 – Jf. Domstolens praksis i denne forbindelse: dom af 20.6.2018, Enteco Baltic (C-108/17, EU:C:2018:473, præmis 95 ff.), af 14.6.2017, Santogal M-Comércio e Reparação de Automóveis (C-26/16, EU:C:2017:453, præmis 74 ff.), af 6.9.2012, Mecsek-Gabona (C-273/11, EU:C:2012:547, præmis 47 ff.), og af 27.9.2007, Teleos m.fl. (C-409/04, EU:C:2007:548, præmis 68).

14 – Dom af 19.10.2017, Paper Consult (C-101/16, EU:C:2017:775, præmis 43), af 21.6.2012, Mahagében (C-80/11 og C-142/11, EU:C:2012:373, præmis 42), og af 6.7.2006, Kittel og Recolta Recycling (C-439/04 og C-440/04, EU:C:2006:446, præmis 54).

36. De foranstaltninger, som medlemsstaterne træffer, må imidlertid ikke gå ud over, hvad der er nødvendigt for at nå disse mål. Navnlig kan de ikke anvendes på en sådan måde, at de anfægter princippet om momsens neutralitet [15]. Domstolen har flere gange fastslået, at myndighederne ikke kan pålægge en afgiftspligtig person at foretage komplekse og vidtrækkende kontroller vedrørende dennes leverandør, og dermed de facto overføre deres egne undersøgelsesopgaver til ham [16].

37. Derimod er det ikke i strid med EU-retten at kræve, at en erhvervsdrivende træffer enhver foranstaltning, som med rimelighed kan kræves af ham, for at sikre sig, at hans transaktioner ikke fører til deltagelse i momssvig [17].

38. I denne forbindelse kommer det ikke kun i betragtning at nægte afgiftsfritagelse, når den afgiftspligtige person selv begår momssvig, men også, når en afgiftspligtig person vidste eller burde have vidst, at vedkommende ved erhvervelse af en vare medvirkede til en transaktion, der var led i momssvig [18]. Under sådanne omstændigheder skal den omhandlede afgiftspligtige person med henblik på momsen anses for at have medvirket til denne svig uanset spørgsmålet om, hvorvidt den pågældende har opnået en fortjeneste ved videresalget af varerne eller ved anvendelsen af ydelserne i forbindelse med de af vedkommende gennemførte udgående momspligtige transaktioner [19].

2. Nægtelse af afgiftsfritagelse for indførslen for så vidt angår importørens repræsentant

a) Direkte nægtelse af afgiftsfritagelse for indførslen?

39. Denne retspraksis i forbindelse med svig refererer til såvel det indgående som det udgående aspekt af en transaktion. Den giver dermed både mulighed for at nægte afgiftsfritagelse [20] og for at nægte fradrag af indgående afgift [21], eventuelt hos en og samme person. Dermed ville afgiftsindtægterne stige med leveringskædens længde, jo flere personer der er involveret.

40. Også i den foreliggende sag fastsætter Republikken Østrig over for Vetsch en importmoms og kan samtidig nægte afgiftsfritagelse for overførsel i Østrig hos B og K. Republikken Bulgarien kan på sin side nægte K og B fradrag af indgående afgift af den angivne erhvervelse inden for Fællesskabet og samtidig opkræve afgift for leveringen i Bulgarien. Der ville opstå en firedobbelt afgiftsindtægt for en og samme levering. Som Kommissionen imidlertid med rette gør gældende, er tabet af momsindtægter kun indtrådt en gang, nemlig i Bulgarien.

15 – Dom af 19.10.2017, Paper Consult (C-101/16, EU:C:2017:775, præmis 50). I denne retning også: dom af 21.3.2000, Gabalfrisa m.fl. (C-110/98 – C-147/98, EU:C:2000:145, præmis 52), og af 21.6.2012, Mahagében (C-80/11 og C-142/11, EU:C:2012:373, præmis 57).

16 – Jf. i denne retning dom af 19.10.2017, Paper Consult (C-101/16, EU:C:2017:775, præmis 51), af 31.1.2013, Stroy trans (C-642/11, EU:C:2013:54, præmis 50), og af 21.6.2012, Mahagében (C-80/11 og C-142/11, EU:C:2012:373, præmis 65).

17 – Jf. i denne retning dom af 19.10.2017, Paper Consult (C-101/16, EU:C:2017:775, præmis 52), af 21.6.2012, Mahagében (C-80/11 og C-142/11, EU:C:2012:373, præmis 54), og af 27.9.2007, Teleos m.fl. (C-409/04, EU:C:2007:548, præmis 65 og 68).

18 – Dom af 22.10.2015, PPUH Stehcemp (C-277/14, EU:C:2015:719, præmis 48).

19 – Dom af 20.6.2018, Enteco Baltic (C-108/17, EU:C:2018:473, præmis 94), af 22.10.2015, PPUH Stehcemp (C-277/14, EU:C:2015:719, præmis 48), af 13.2.2014, Maks Pen (C-18/13, EU:C:2014:69, præmis 27), af 6.12.2012, Bonik (C-285/11, EU:C:2012:774, præmis 39), og af 6.7.2006, Kittel og Recolta Recycling (C-439/04 og C-440/04, EU:C:2006:446, præmis 56).

20 – Jf. dom af 20.6.2018, Enteco Baltic (C-108/17, EU:C:2018:473, præmis 94), af 9.10.2014, Traum (C-492/13, EU:C:2014:2267, præmis 42), og af 6.9.2012, Mecsek-Gabona (C-273/11, EU:C:2012:547, præmis 54).

21 – Jf. dom af 22.10.2015, PPUH Stehcemp (C-277/14, EU:C:2015:719, præmis 47), af 18.12.2014, Schoenimport »Italmoda« Mariano Previti (C-131/13, C-163/13 og C-164/13, EU:C:2014:2455, præmis 62), af 13.2.2014, Maks Pen (C-18/13, EU:C:2014:69, præmis 26), af 6.12.2012, Bonik (C-285/11, EU:C:2012:774, præmis 37), og af 6.7.2006, Kittel og Recolta Recycling (C-439/04 og C-440/04, EU:C:2006:446, præmis 59 og 61).

41. Domstolen har endnu ikke skullet tage stilling til, om en sådan flerdobbelt belastning af en person er forenelig med neutralitetsprincippet [22] og forholdsmæssig med hensyn til målsætningen om at bekæmpe momssvig. Den har endnu heller ikke skullet tage stilling til eventuelle problemer med forbuddet mod dobbelt straf [23]. Idet rammerne udstikkes af de præjudicielle spørgsmål, har Domstolen imidlertid hidtil også altid kun behandlet følgerne for en person eller en transaktion isoleret set.

42. Den foreliggende sag kunne ganske vist give anledning til en samlet betragtning. Imidlertid kan det i den foreliggende sag ikke foreholdes Vetsch som angiver af importmomsen, at virksomheden burde have vidst, at den på nogen måde støttede sine kunder i planlagt momssvig i Bulgarien. Allerede af denne grund er betingelserne for den direkte begrænsning af afgiftsfriheden, som Domstolen har udviklet, ikke opfyldt i den foreliggende sag.

43. En sådan kritik kan i denne forbindelse heller ikke – som toldmyndigheden på Domstolens forespørgsel redegjorde for i retsmødet – rejses alene på grundlag af anvendelsen af en særlig toldordning, som medlemsstaten stiller til rådighed (i den foreliggende sag den såkaldte toldordning 42). Såfremt denne ordning faktisk er særligt sårbar over for svig [24], er det medlemsstatens pligt at udforme den anderledes eller helt at afskaffe den. Det kan dog under ingen omstændigheder efterfølgende alene bebrejdes en afgiftspligtig person, at han har fulgt loven. Følgelig kan Vetsch principielt »påberåbe« sig afgiftsfritagelsen for indførslen.

b) Sammenkædning af afgiftsfriheden for indførslen med afgiftsfriheden for den efterfølgende levering inden for Fællesskabet

44. Dermed kan man kun nå frem til at nægte afgiftsfritagelse for indførslen for Vetsch, såfremt en nægtelse af afgiftsfritagelse for den efterfølgende levering inden for Fællesskabet også har indvirkning på fritagelsen i henhold til direktivets artikel 143, stk. 1, litra d). Dette synes den forelæggende ret at lægge til grund, når den kun spørger til betingelserne i momsdirektivets artikel 138.

45. Det spørgsmål, der skal afgøres i denne forbindelse, er, hvordan kriteriet i momsdirektivets artikel 143, stk. 1, litra d), skal forstås, hvorefter levering til en anden medlemsstat i tilknytning til indførslen »er fritaget i overensstemmelse med artikel 138«. Afhænger afgiftsfritagelsen dermed kun af, om betingelserne for en efterfølgende fritaget levering inden for Fællesskabet foreligger abstrakt? Eller skal den leverende (i den foreliggende sag de overførende bulgarske virksomheder B og K) også konkret kunne »påberåbe« sig afgiftsfritagelsen?

46. I tilfælde af en abstrakt betragtning er tredjemands subjektive hensigter ikke afgørende. I tilfælde af en konkret betragtning ville det derimod også være en betingelse, at den, for hvem toldklarereren som repræsentant for importøren har afviklet indførslen, i det konkrete tilfælde også kan gøre krav på afgiftsfritagelse for den efterfølgende levering inden for Fællesskabet. Såfremt de bulgarske virksomheder (B og K) på grund af deres efterfølgende momssvig ikke kan påberåbe sig afgiftsfritagelsen for den efter indførslen følgende levering inden for Fællesskabet, bortfalder dermed også afgiftsfriheden for indførslen for Vetsch i henhold til momsdirektivets artikel 143, stk. 1, litra d).

22 – Jf. dom af 13.3.2014, Malburg (C-204/13, EU:C:2014:147, præmis 41), af 15.12.2005, Centralan Property (C-63/04, EU:C:2005:773, præmis 51), og af 21.4.2005, HE (C-25/03, EU:C:2005:241, præmis 57), samt mit forslag til afgørelse Di Maura (C-246/16, EU:C:2017:440, punkt 42).

23 – Dom af 20.3.2018, Menci (C-524/15, EU:C:2018:197), Den Europæiske Menneskerettighedsdomstols dom af 18.5.2017, Jóhannesson and others v. Iceland (22007/11), og af 15.11.2016, A and B v. Norway (24130/11 og 29758/11). Jf. i denne forbindelse også J. Kokott, »Bedeutung und Wirkungen deutscher und europäischer Grundrechte im Steuerstrafrecht und Steuerstrafverfahren«, *NZWiSt* 2017, 409 (414 og 415).

24 – Jf. Den Europæiske Revisionsrets pressemeddelelse af 12.12.2011 (findes på: http://europa.eu/rapid/press-release_ECA-11-47_da.doc).

47. Den forelæggende ret har ganske vist præciseret, at der for angiveren af en importmoms som Vetsch, som ikke havde kendskab til sin kundes senere momssvig, og som drages til ansvar, findes en særlig procedure, hvormed der kan begæres eftergivelse af denne afgift. Eftergivelse af importmomsen forudsætter imidlertid, at afgiftspligten er indtrådt, hvilket derfor først må undersøges.

c) Abstrakt bedømmelse af overførslens afgiftsfrihed

48. Det er tvivlsomt, om EU-retten (navnlig momsdirektivets artikel 201) også tillader medlemsstaten at lade en betalingspligt for momsen opstå hos en tredjemand, som betalingen af momsen kun påhviler (solidarisk) af den grund, at den, der egentlig er betalingspligtig for momsen, har begået momssvig, hvilket tredjemanden (i den foreliggende sag Vetsch) ikke havde eller burde have haft kendskab til. Dette vil nemlig være konsekvensen, såfremt man i den konkrete sag lægger til grund, at afgiftsfriheden for indførslen skal sammenkædes med afgiftsfriheden for den efterfølgende levering inden for Fællesskabet. Dette ville i sidste ende udgøre en hæftelse for tredjemand uafhængigt af skyld, således som det er fastsat i toldretten [25].

49. Ser man nærmere på Domstolens praksis, er dette dog behæftet med tvivl. For det første har Domstolen allerede afgjort, at opkrævning af told og momsbelægning ikke er sammenlignelige transaktioner [26]. Domstolens afgørelser vedrørende toldretten kan derfor – til forskel fra hvad toldmyndigheden anførte i retsmødet – ikke nødvendigvis overføres på fortolkningen af momsdirektivet [27].

50. For det andet er tredjemandens (i den foreliggende sag toldklarererens) betalingspligt for momsen i den foreliggende sag baseret på momsdirektivets artikel 201 og udgør i hvert fald et indgreb i erhvervsfriheden i henhold til artikel 16 og eventuelt også i ejendomsretten i henhold til artikel 17 i chartret om grundlæggende rettigheder. I denne forbindelse forlanger chartrets artikel 52, stk. 1, andet punktum, at indgrebet skal være forholdsmæssigt. Ifølge denne bestemmelse kan der kun indføres begrænsninger, såfremt disse er nødvendige og faktisk svarer til mål af almen interesse, der er anerkendt af Unionen [28].

51. På denne baggrund er det »ikke foreneligt med [momsdirektivet] at pålægge en sanktion over for en afgiftspligtig person, som ikke vidste eller kunne have vidst, at den omhandlede transaktion var led i den af leverandøren begåede svig, eller at en anden transaktion, som udgør en del af leveringskæden og ligger før eller efter den af nævnte afgiftspligtige person gennemførte transaktion, var behæftet med momssvig, ved at nægte at indrømme denne ret« [29]. Dette taler imod en konkret bedømmelse af kriteriet »er fritaget i overensstemmelse med artikel 138«.

52. En anderledes opfattelse er også i strid med hele formålet med at sammenkæde afgiftsfritagelsen for indførslen med afgiftsfritagelsen for en efterfølgende overførsel inden for Fællesskabet.

25 – Jf. blot dom af 17.7.1997, Pascoal & Filhos (C-97/95, EU:C:1997:370, præmis 61), og af 14.5.1996, Faroe Seafood m.fl. (C-153/94 og C-204/94, EU:C:1996:198, præmis 114).

26 – Dom af 27.9.2007, Teleos m.fl. (C-409/04, EU:C:2007:548, præmis 56).

27 – Jf. i denne forbindelse allerede mit forslag til afgørelse Teleos m.fl. (C-409/04, EU:C:2007:7, punkt 80).

28 – Dette proportionalitetsprincip anvendte Domstolen også allerede før chartrets ikrafttræden – jf. dom af 27.9.2007, Teleos m.fl. (C-409/04, EU:C:2007:548, præmis 58).

29 – Dom af 18.7.2013, Evita-K (C-78/12, EU:C:2013:486, præmis 41), af 6.12.2012, Bonik (C-285/11, EU:C:2012:774, præmis 41), og af 21.6.2012, Mahagében (C-80/11 og C-142/11, EU:C:2012:373, præmis 47). I samme retning allerede dom af 12.1.2006, Optigen m.fl. (C-354/03, C-355/03 og C-484/03, EU:C:2006:16, præmis 55).

53. Formålet med afgiftsfritagelsen i momsdirektivets artikel 143, stk. 1, litra d)[30], består, som Kommissionen korrekt anførte i retsmødet, i at opnå en forenkling. Denne består i, at den ellers foreliggende ret til fradrag af indgående afgift for så vidt angår den importmoms, som ellers ville blive pålagt [jf. momsdirektivets artikel 168, litra e)], kan bortfalde på grund af afgiftsfritagelsen ved indførslen. Dermed lettes international varehandel (her indførsel og efterfølgende levering inden for Fællesskabet) for virksomhederne. Også dette mål om forenkling taler for at foretrække den abstrakte betragtningsmåde med hensyn til afgiftsfriheden for den efterfølgende levering inden for Fællesskabet.

54. Desuden bortfalder leveringen inden for Fællesskabet ikke som følge af Domstolens praksis vedrørende de såkaldte »transaktioner behæftet med svig« (de nødvendige betingelser er fortsat opfyldt). Den fører blot til, at den, der begår svig (henholdsvis enhver, der havde eller burde have haft kendskab til svigen), ikke kan påberåbe sig den afgiftsfritagelse, der egentlig foreligger[31].

55. Også den tankegang og det formål, der ligger bag denne praksis fra Domstolen, taler for en abstrakt betragtning. Med denne retspraksis nægtes fradrag af indgående afgift henholdsvis afgiftsfrihed kun, når og fordi den pågældende virksomhed i det konkrete tilfælde kan tillægges en personlig tilregnelse (den havde kendskab til svigen eller traf ikke alle foranstaltninger, der med rimelighed kunne forventes af den). Først denne tilregnelse fører til, at virksomheden ikke længere kan påberåbe sig de afgiftsretlige bestemmelser, der er gunstige for den[32]. I denne forbindelse har Domstolen i den lignende sag »Enteco Baltic« UAB ligeledes fastslået, at afgiftsfritagelsen i henhold til momsdirektivets artikel 143, stk. 1, litra d), ikke kan nægtes, når køberen har begået momssvig, som importøren ikke burde have haft kendskab til[33].

56. Det samme må også gælde for en anden tredjemand. Hvis en sådan tilregnelse heller ikke kan gøres gældende over for denne, kommer det efter min opfattelse heller ikke i dette tilfælde i betragtning at begrænse den i EU-retten fastsatte afgiftsfritagelse for toldklarereren (som repræsentant for importøren), selv om den overførende part i det konkrete tilfælde ikke ville kunne påberåbe sig afgiftsfritagelsen.

57. Endelig taler også tredjemandens grundlæggende rettigheder (jf. punkt 50) og proportionalitetsprincippet for en abstrakt betragtning. Det er i strid med retssikkerhedsprincippet og proportionalitetsprincippet at gøre en afgiftsfritagelse for en afgiftspligtig person afhængig af den (senere) adfærd hos en tredjemand, som han ikke kan påvirke (jf. punkt 51).

58. Da Vetsch (som toldklarerer og repræsentant for importøren) ikke kan bebrejdes noget i denne forbindelse, kan virksomheden også fortsat påberåbe sig afgiftsfriheden vedrørende indførslen. Noget andet kan – med forbehold for den omtalte kumulations- og overkompensationsvirkning (jf. ovenfor, punkt 39 ff.) – gælde for B og K, som derfor muligvis ikke kan påberåbe sig afgiftsfrihed for indførslen i Østrig.

30 – Dette forblev ubesvaret i dom af 20.6.2018, Enteco Baltic (C-108/17, EU:C:2018:473), og i generaladvokat Mengozzis forslag til afgørelse Enteco Baltic (C-108/17, EU:C:2018:215).

31 – Jf. i denne forbindelse Domstolens formuleringer: »I denne henseende har Domstolen fastslået, at borgerne ikke kan gøre EU-retten gældende med henblik på at muliggøre svig eller misbrug« i dom af 6.12.2012, Bonik (C-285/11, EU:C:2012:774, præmis 36 og den deri nævnte retspraksis), som går tilbage til dom af 21.2.2006, Halifax m.fl. (C-255/02, EU:C:2006:121, præmis 68).

32 – Jeg vil her lade det stå åbent, om afgiftsfritagelsen for levering inden for Fællesskabet og fradraget af indgående afgift virkelig er privilegier, da de ikke har til formål at begunstige indehaveren, men er udtryk for det lovfæstede princip og udgør nødvendige betingelser for, at en indirekte forbrugsbeskatning (her: på bestemmelsesstedet) kan fungere. Bestemmelser til gennemførelse af en beskatningsteknik, som er iboende i systemet, forekommer mig kun vanskeligt at kunne betegnes som et privilegium.

33 – Dom af 20.6.2018, Enteco Baltic (C-108/17, EU:C:2018:473, præmis 100).

d) Subsidiært: konkret bedømmelse af overførslens afgiftsfrihed

59. Såfremt Domstolen derimod konkluderer, at det afgørende for afgiftsfritagelsen for indførslen for importørens repræsentant (i den foreliggende sag Vetsch) er, om den person, der realiserer den efterfølgende overførsel inden for Fællesskabet (i den foreliggende sag B og K), i det konkrete tilfælde kan påberåbe sig afgiftsfritagelsen i henhold til momsdirektivets artikel 138, skal det undersøges, om betingelserne for denne er opfyldt i den foreliggende sag.

60. B og K ville ifølge Domstolens praksis skulle nægtes afgiftsfritagelsen for overførslen inden for Fællesskabet, såfremt afgiftssvig er begået af dem selv, eller de vidste eller burde have vidst, at de medvirkede til en transaktion, der var led i momssvig [34]. Når de bulgarske kunder på tidspunktet for indførslen ifølge den forelæggende ret endnu ikke havde planlagt at begå momssvig, kan dette imidlertid ikke hævdes. De begik ikke afgiftssvig allerede på dette tidspunkt, og de medvirkede heller ikke bevidst til afgiftssvig på dette tidspunkt.

61. Det afgørende spørgsmål er således, om en senere ændring af hensigten hos den afgiftspligtige person kan få afgiftsfritagelsen (henholdsvis muligheden for at påberåbe sig afgiftsfritagelsen) til at bortfalde med tilbagevirkende kraft. Dette mener jeg bør afvises af flere grunde.

1) Momsdirektivets ordlyd og systematik

62. For det første har senere hensigtsændringer hos den afgiftspligtige person principielt ikke tilbagevirkende kraft inden for momsretten. Dette fremgår f.eks. af Domstolens praksis vedrørende fradrag af indgående afgift. Dette bortfalder f.eks. ikke med tilbagevirkende kraft, hvis den planlagte økonomiske virksomhed opgives, før den er begyndt (resultatløs virksomhed). I forbindelse med omkostninger, der afholdes som forberedelse til en økonomisk virksomhed, kan fradragsretten tværtimod også gøres gældende, når det ikke lykkes at optage den økonomiske virksomhed, og de tilsigtede afgiftspligtige transaktioner ikke finder sted [35]. Heller ikke en ændret bedømmelse af afgiftssatsens størrelse og en tilsvarende efterfølgende berigtigelse fører ifølge Domstolens seneste praksis til fradragsret med tilbagevirkende kraft [36], men til fradragsret ex nunc.

63. På samme måde fokuserer momsdirektivets artikel 63 og for overførsel artikel 68 ved fastsættelsen af beregningsgrundlaget inden for rammerne af en punktuel betragtning på tidspunktet for leveringen af ydelsen, når det gælder afgiftspligtens indtræden. Dette tidspunkt er således det afgørende for at bedømme afgiftsfriheden, leveringsstedet for ydelsen eller afgiftssatsen. Dette præciserede Domstolen for nylig igen i Kollroß og Wirtl-sagen [37]. Ligeledes er reguleringskriterierne i momsdirektivets artikel 184 ff. baseret på en rettelse på grund af ændrede omstændigheder ex nunc.

64. Endelig er momsen som indirekte afgift konciperet således, at den overvæltes på den civilretlige aftalepartner. Dette forudsætter principielt, at det momsbeløb, der overvæltes, ligger fast på ydelsestidspunktet og ikke først kan beregnes med tilbagevirkende kraft [38].

34 – Dom af 18.7.2013, Evita-K (C-78/12, EU:C:2013:486, præmis 40), og af 6.12.2012, Bonik (C-285/11, EU:C:2012:774, præmis 38 og 39 og den deri nævnte retspraksis).

35 – Dom af 14.2.1985, Rompelman (268/83, EU:C:1985:74, præmis 24), af 29.2.1996, INZO (C-110/94, EU:C:1996:67, præmis 17), og af 22.10.2015, Sveda (C-126/14, EU:C:2015:712, præmis 20).

36 – Dom af 12.4.2018, Biosafe – Indústria de Reciclagens (C-8/17, EU:C:2018:249, præmis 43), og af 21.3.2018, Volkswagen (C-533/16, EU:C:2018:204, præmis 50) (først efter berigtigelsen af fakturaerne var de materielle og formelle betingelser, som giver ret til momsfradrag, opfyldt). Således også mit forslag til afgørelse Biosafe – Indústria de Reciclagens (C-8/17, EU:C:2017:927, punkt 53 ff.).

37 – Dom af 31.5.2018, Kollroß og Wirtl (C-660/16 og C-661/16, EU:C:2018:372, præmis 48).

38 – Jf. dom af 31.5.2018, Kollroß og Wirtl (C-660/16 og C-661/16, EU:C:2018:372, præmis 48), der i sidste ende afviser en sådan tilbagevirkende kraft på grund af et senere misbrug.

2) Domstolens praksis vedrørende transaktioner, der er »behæftet med svig«

65. Derudover forudsætter Domstolen i sin praksis, at den afgiftspligtige person medvirker til en transaktion, der er »led i« momssvig. Såfremt det på tidspunktet for indførslen og på tidspunktet for overførslen endnu ikke var planlagt at begå momssvig, kan der ikke være tale om medvirken til en transaktion, der er led i momssvig. På dette tidspunkt foreligger der på grund af gerningsmandens manglende forsæt ingen forbindelse til (planlagt) momssvig.

66. Desuden er Domstolens praksis vedrørende såkaldte »transaktioner behæftet med svig« tydeligvis rettet mod konstellationer, hvor der til forskel fra den foreliggende sag fra begyndelsen var planlagt momssvig. Den vedrører i det væsentlige området for organiseret (som regel grænseoverskridende) kriminalitet.

67. Således udgør gennemført eller planlagt svig og dermed en egen adfærd, som kan lægges den pågældende til last, på tidspunktet for leveringen (her overførslen) et afgørende element for at nægte denne (og alle »medgerningsmænd«, dvs. alle, som havde eller burde have haft kendskab hertil[39]) afgiftsfrihed og/eller fradragsret.

3) Tilstrækkelig afhjælpning af tabet i Bulgarien

68. Endelig er det tab af momsindtægter, der senere indtrådte i Bulgarien, allerede blevet kompenseret ved en tilsvarende afgiftsfastsættelse og kan sanktioneres i henhold til bulgarsk strafferet.

69. En »smitte« med tilbagevirkende kraft af den i Østrig afgiftsfritagne overførsel er – i overensstemmelse med Kommissionens opfattelse – hverken egnet til eller nødvendig (og dermed heller ikke forholdsmæssig) for at afhjælpe det tab, der er indtrådt i Bulgarien. Som Domstolen allerede har anført andetsteds, tilkommer sådanne indtægter ifølge det fiskale territorialitetsprincip den medlemsstat, hvor det endelige forbrug finder sted[40]. Dette var i den foreliggende sag, som Kommissionen også med rette har fremhævet, Bulgarien og ikke Østrig.

70. Dermed foreligger der selv ved en konkret bedømmelse af afgiftsfriheden for overførslen inden for Fællesskabet en afgiftsfritaget levering, således at også indførslen ved Vetsch er fritaget i henhold til momsdirektivets artikel 143, stk. 1, litra d), og forbliver fritaget trods den senere af B og K begåede svig.

VI. Forslag til afgørelse

71. Jeg foreslår således Domstolen at besvare de to spørgsmål i anmodningen om præjudiciel afgørelse fra Verwaltungsgerichtshof (forvaltningsdomstol, Østrig) under ét som følger:

»Artikel 143, stk. 1, litra d), sammenholdt med artikel 138 i direktiv 2006/112/EF, skal fortolkes således, at henvisningen til afgiftsfritagelsen i henhold til artikel 138 alene refererer til afgiftsfritagelsen i abstrakt forstand. Det kommer derfor ikke i betragtning at nægte afgiftsfritagelse for indførslen for den, der angiver importmomsen, når alene modtageren af varen vidste eller burde have vidst, at denne med overførslen inden for Fællesskabet medvirkede til en transaktion, som er led i momssvig.«

39 – Dom af 20.6.2018, Enteco Baltic (C-108/17, EU:C:2018:473, præmis 94), af 22.10.2015, PPUH Stehcemp (C-277/14, EU:C:2015:719, præmis 48), af 6.9.2012, Mecsek-Gabona (C-273/11, EU:C:2012:547, præmis 54), af 6.12.2012, Bonik (C-285/11, EU:C:2012:774, præmis 39), af 13.2.2014, Maks Pen (C-18/13, EU:C:2014:69, præmis 27), og af 6.7.2006, Kittel og Recolta Recycling (C-439/04 og C-440/04, EU:C:2006:446, præmis 56).

40 – Dom af 27.9.2007, Collée (C-146/05, EU:C:2007:549, præmis 37).