Rättsfallssamlingen

DOMSTOLENS DOM (femte avdelningen)

den 18 juni 2020*

”Begäran om förhandsavgörande – Gemensamt system för mervärdesskatt – Direktiv 2006/112/EG – Artikel 33 – Fastställande av platsen för beskattningsbara transaktioner – Leverans av varor med transport – Leverans av varor som försänts eller transporterats av leverantören eller för dennes räkning – Förordning (EU) nr 904/2010 – Artiklarna 7, 13 och 28–30 – Samarbete mellan medlemsstaterna – Informationsutbyte”

I mål C-276/18,

angående en begäran om förhandsavgörande enligt artikel 267 FEUF, framställd av Fővárosi Közigazgatási és Munkaügyi bíróság (Förvaltnings- och arbetsdomstolen i Budapest, Ungern) genom beslut av den 1 mars 2018, som inkom till domstolen den 24 april 2018, i målet

KrakVet Marek Batko sp.k.

mot

Nemzeti Adó- és Vámhivatal Fellebbviteli Igazgatósága,

meddelar

DOMSTOLEN (femte avdelningen)

sammansatt av avdelningsordföranden E. Regan (referent) samt domarna I. Jarukaitis, E. Juhász, M. Ilešič och C. Lycourgos,

generaladvokat: E. Sharpston,

justitiesekreterare: handläggaren R. Şereş,

efter det skriftliga förfarandet och förhandlingen den 20 juni 2019,

med beaktande av de yttranden som avgetts av:

– KrakVet Marek Batko sp.k., genom P. Jalsovszky, T. Fehér och Á. Fischer, ügyvédek,

– Ungerns regering, genom M.Z. Fehér, M. Tátrai och Zs. Wagner, samtliga i egenskap av ombud,

– Tjeckiens regering, genom M. Smolek, J. Vláčil och O. Serdula, samtliga i egenskap av ombud,

– Irland, genom A. Joyce och J. Quaney, båda i egenskap av ombud, biträdda av N. Travers, SC,

* Rättegångsspråk: ungerska.

– Italiens regering, genom G. Palmieri, i egenskap av ombud, biträdd av G. De Socio, avvocato dello Stato,

– Polens regering, genom B. Majczyna, i egenskap av ombud,

– Förenade kungarikets regering, genom S. Brandon och Z. Lavery, båda i egenskap av ombud, biträdda av R. Hill, barrister,

– Europeiska kommissionen, genom L. Lozano Palacios, J. Jokubauskaitė och L. Havas, samtliga i egenskap av ombud,

och efter att den 6 februari 2020 ha hört generaladvokatens förslag till avgörande,

följande

Dom

1 Begäran om förhandsavgörande avser tolkningen av rådets direktiv 2006/112/EG av den 28 november 2006 om ett gemensamt system för mervärdesskatt (EUT L 347, 2006, s. 1), särskilt artikel 33 i det direktivet, samt av artiklarna 7, 13 och 28–30 i rådets förordning (EU) nr 904/2010 av den 7 oktober 2010 om administrativt samarbete och kampen mot mervärdesskattebedrägeri (EUT L 268, 2010, s. 1).

2 Begäran har framställts i ett mål mellan KrakVet Marek Batko sp.k. (nedan kallat KrakVet), ett bolag bildat enligt polsk rätt, och Nemzeti Adó- és Vámhivatal Fellebbviteli Igazgatósága (nationella överklagandenämnden för skatter och tull, Ungern) (nedan kallad överklagandenämnden). Målet rör betalning av mervärdesskatt på försäljningen av varor via KrakVets webbplats till köpare bosatta i Ungern.

Tillämpliga bestämmelser

Unionsrätt

Direktiv 2006/112

3 I skälen 17, 61 och 62 i direktiv 2006/112 anges följande:

”(17) Fastställandet av platsen för beskattningsbara transaktioner kan ge upphov till behörighetskonflikter mellan medlemsstaterna, särskilt vad beträffar leverans av varor för montering samt tillhandahållanden av tjänster. Även om platsen för tillhandahållande av tjänster i princip bör fastställas som den plats där den person som tillhandahåller tjänsterna har etablerat sätet för sin ekonomiska verksamhet, bör den emellertid anses vara belägen i köparens medlemsstat, särskilt vid vissa tjänster som tillhandahålls mellan beskattningsbara personer i fall då kostnaden för tjänsterna ingår i varornas pris.

…

(61) Det är väsentligt att säkerställa att det gällande mervärdesskattesystemet tillämpas enhetligt. Tillämpningsföreskrifter är lämpliga för att uppnå detta mål.

(62) Dessa bestämmelser bör i synnerhet lösa problemet med den dubbelbeskattning av gränsöverskridande transaktioner som kan inträffa till följd av att medlemsstaterna tillämpar bestämmelserna om platsen för beskattningsbara transaktioner på olika sätt.”

4 Avdelning V i direktiv 2006/112 har rubriken ”Platsen för beskattningsbara transaktioner” och innehåller ett kapitel 1, som har rubriken ”Platsen för leverans av varor”. Nämnda kapitel innehåller i sin tur ett avsnitt 2, som har rubriken ”Leverans av varor med transport”. I detta avsnitt ingår bland annat artiklarna 32 och 33 i direktivet.

5 I artikel 32 i direktiv 2006/112 föreskrivs följande:

”Om varan försänds eller transporteras av leverantören, förvärvaren eller en tredje person, skall platsen för leveransen anses vara den plats där varan befinner sig vid den tidpunkt då försändelsen eller transporten till förvärvaren avgår.

…”

6 I artikel 33.1 i direktiv 2006/112 föreskrivs följande:

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

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

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

Förordning nr 904/2010

7 I skälen 5, 7 och 8 i förordning nr 904/2010 anges följande:

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

…

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

(8) Tillsynen över en korrekt tillämpning av mervärdesskatten på beskattningsbara transaktioner i en annan medlemsstat än den medlemsstat där tillhandahållaren eller leverantören är etablerad är i många fall beroende av information som den medlemsstat där tillhandahållaren eller leverantören är etablerad förfogar över eller som lättare kan inhämtas av nämnda medlemsstat. För att kontrollen över transaktioner av nämnda slag ska kunna ske effektivt krävs det således att den medlemsstat där tillhandahållaren eller leverantören är etablerad inhämtar eller kan inhämta den informationen.”

8 I artikel 1.1 i förordning nr 904/2010 föreskrivs följande:

”I denna förordning fastställs villkoren för samarbete mellan de behöriga myndigheter i medlemsstaterna som ansvarar för tillämpningen av lagarna om mervärdesskatt, samt mellan dessa myndigheter och kommissionen, för att säkerställa att dessa lagar följs.

I detta syfte fastställs regler och förfaranden som gör det möjligt för medlemsstaternas behöriga myndigheter att samarbeta och utbyta all information som kan göra det möjligt att korrekt fastställa mervärdesskatten, säkerställa en korrekt tillämpning av mervärdesskatten, särskilt för gemenskapsinterna transaktioner, och bekämpa mervärdesskattebedrägeri. Här anges särskilt de regler och förfaranden enligt vilka medlemsstaterna ska inhämta och utbyta information på elektronisk väg.”

9 Kapitel II i förordning nr 904/2010 har rubriken ”Utbyte av information på begäran” och innehåller ett avsnitt 1, som har rubriken ”Begäran om upplysningar och om administrativa undersökningar”. I detta avsnitt ingår bland annat förordningens artikel 7, där följande föreskrivs:

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

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

3. Fram till och med den 31 december 2014 får den begäran som avses i punkt 1 innehålla en motiverad begäran om en administrativ utredning. Om den tillfrågade myndigheten anser att det inte krävs någon administrativ utredning, ska den omedelbart underrätta den begärande myndigheten om skälen till detta.

…”

10 Kapitel III i förordning nr 904/2010 har rubriken ”Informationsutbyte utan föregående begäran” och innehåller bland annat förordningens artikel 13, där följande föreskrivs:

”1. Den behöriga myndigheten i varje medlemsstat ska utan föregående begäran vidarebefordra den information som avses i artikel 1 till den behöriga myndigheten i andra berörda medlemsstater i följande fall:

a) Om beskattningen anses äga rum i destinationsmedlemsstaten och den information som tillhandahålls av ursprungsmedlemsstaten är nödvändig för kontrollsystemets effektivitet i destinationsmedlemsstaten.

b) Om en medlemsstat har skäl att tro att ett brott mot mervärdesskattelagstiftningen har begåtts eller sannolikt har begåtts i den andra medlemsstaten.

c) Om det finns en risk för skattebortfall i den andra medlemsstaten.

2. Informationsutbytet utan föregående begäran ska antingen vara automatiskt, i enlighet med artikel 14, eller spontant, i enlighet med artikel 15.

3. Informationen ska översändas med hjälp av standardformulär som ska antas i enlighet med förfarandet i artikel 58.2.”

11 Kapitel VII i förordningen innehåller artikel 28, och där föreskrivs följande:

”1. Genom överenskommelse mellan den begärande myndigheten och den tillfrågade myndigheten, och på de villkor som fastställts av den senare, får tjänstemän som bemyndigats av den begärande myndigheten närvara, i syfte att utbyta sådan information som avses i artikel 1, vid kontoren tillhörande de administrativa myndigheterna i den tillfrågade medlemsstaten, eller på en annan plats, där dessa myndigheter utför sina uppgifter. Om den begärda informationen finns i dokumentation som den tillfrågade myndighetens tjänstemän har tillgång till, ska tjänstemännen vid den begärande myndigheten få kopior av den dokumentationen.

2. Genom överenskommelse mellan den begärande myndigheten och den tillfrågade myndigheten, och på de villkor som fastställts av den senare, får tjänstemän som bemyndigats av den begärande myndigheten, i syfte att utbyta sådan information som avses i artikel 1, närvara vid de administrativa utredningar som utförs på den tillfrågade medlemsstatens territorium. Endast tjänstemännen vid den tillfrågade myndigheten ska genomföra sådana administrativa utredningar. Tjänstemännen från den begärande myndigheten ska inte utöva de kontrollbefogenheter som tillkommer tjänstemännen vid den tillfrågade myndigheten. De kan dock få tillträde till samma lokaler och tillgång till samma handlingar som dessa tjänstemän genom förmedling av tjänstemännen vid den tillfrågade myndigheten och endast för ändamål som har samband med den pågående administrativa utredningen.

3. De tjänstemän från den begärande myndigheten som uppehåller sig i en annan medlemsstat i enlighet med punkterna 1 och 2 ska alltid kunna uppvisa en skriftlig fullmakt, där deras identitet och officiella behörighet anges.”

12 Kapitel VIII i förordning nr 904/2010 har rubriken ”Samtidiga kontroller” och innehåller artiklarna 29 och 30.

13 I artikel 29 föreskrivs följande:

”Medlemsstaterna får komma överens om att utföra samtidiga kontroller när de anser att sådana kontroller är mer effektiva än kontroller som utförs av endast en medlemsstat.”

14 I artikel 30 föreskrivs följande:

”1. En medlemsstat ska självständigt identifiera de beskattningsbara personer som den avser att föreslå för en samtidig kontroll. Den behöriga myndigheten i denna medlemsstat ska underrätta de behöriga myndigheterna i övriga berörda medlemsstater om vilka fall som föreslås för samtidiga kontroller. Den ska i största möjliga utsträckning motivera sitt val genom att tillhandahålla den information som har lett till detta beslut. Den ska ange den tidsperiod under vilken kontrollerna bör utföras.

2. Den behöriga myndigheten i den medlemsstat som tar emot förslaget om samtidig kontroll ska bekräfta sitt samtycke eller motivera sitt avslag för den motsvarande myndigheten, i princip senast två veckor efter den dag då förslaget togs emot men senast efter en månad.

3. Varje behörig myndighet i de berörda medlemsstaterna ska utse en företrädare som ansvarar för att leda och samordna kontrollen.”

Direktiv (EU) 2017/2455

15 Artikel 2 i rådets direktiv (EU) 2017/2455 av den 5 december 2017 om ändring av direktiv 2006/112/EG och direktiv 2009/132/EG vad gäller vissa skyldigheter på mervärdesskatteområdet för tillhandahållande av tjänster och distansförsäljning av varor (EUT L 348, 2017, s. 7) har rubriken ”Ändringar av direktiv 2006/112/EG med verkan från och med den 1 januari 2021”, och där föreskrivs följande:

”Med verkan från och med den 1 januari 2021 ska direktiv 2006/112/EG ändras på följande sätt:

1) I artikel 14 ska följande punkt läggas till:

’4. I detta direktiv avses med

1. *gemenskapsintern distansförsäljning av varor*: leverans av varor som försänds eller transporteras av leverantören eller för dennes räkning, inbegripet då leverantören medverkar indirekt i varans transport eller försändelse, från en annan medlemsstat än den i vilken försändelsen eller transporten till förvärvaren avslutas, om följande villkor är uppfyllda:
   a) Leveransen görs till en sådan beskattningsbar person eller en icke beskattningsbar juridisk person vars gemenskapsinterna förvärv av varor inte är föremål för mervärdesskatt i enlighet med artikel 3.1 eller till någon annan icke beskattningsbar person.
   b) De levererade varorna avser andra varor än nya transportmedel eller andra varor än varor som levereras efter montering eller installation, med eller utan provning, av leverantören eller för hans räkning.

…’

…

3) Artikel 33 ska ersättas med följande:

’Artikel 33

Med avvikelse från artikel 32 ska följande gälla:

a) Platsen för leverans vid gemenskapsintern distansförsäljning av varor ska anses vara den plats där varorna befinner sig vid den tidpunkt då försändelsen eller transporten till förvärvaren avslutas.
b) Vid distansförsäljning av varor importerade från ett tredjeterritorium eller ett tredjeland till en annan medlemsstat än den i vilken försändelsen eller transporten till förvärvaren avslutas ska platsen för leverans anses vara den plats där varorna befinner sig vid den tidpunkt då försändelsen eller transporten av varorna till förvärvaren avslutas.
c) Vid distansförsäljning av varor importerade från ett tredjeterritorium eller ett tredjeland till den medlemsstat där försändelsen eller transporten av varorna till förvärvaren avslutas ska platsen för leverans anses vara den medlemsstaten, förutsatt att mervärdesskatt för dessa varor ska deklareras enligt den särskilda ordningen i avdelning XII kapitel 6 avsnitt 4.’

…”

Ungersk rätt

16 I 2 § i általános forgalmi adóról szóló 2007. évi CXXVII. törvény (2007 års lag nr CXXVII om mervärdesskatt), i den lydelse som är tillämplig i det nationella målet (nedan kallad mervärdesskattelagen), föreskrivs följande:

”Mervärdesskatt enligt denna lag ska betalas för

a) leverans av varor eller tillhandahållande av tjänster som utförs av den beskattningsbara personen – i denna egenskap – inom landet, mot ersättning,

…”

17 I 25 § i mervärdesskattelagen föreskrivs följande:

”Om varorna inte försänds eller transporteras, ska platsen för leveransen anses vara den plats där varorna befinner sig vid den tidpunkt då leveransen äger rum.”

18 I 29 § punkt 1 i mervärdesskattelagen föreskrivs följande:

”Med avvikelse från 26 och 28 §§ ska, om varorna försänds eller transporteras av leverantören eller för dennes räkning och om leveransen leder till att varorna anländer till en annan medlemsstat i gemenskapen än den där de befann sig vid den tidpunkt då försändelsen eller transporten påbörjades, platsen för leveransen av varorna anses vara den plats där varorna befinner sig vid den tidpunkt då försändelsen eller transporten – till förvärvaren – avslutas. Detta gäller under förutsättning att följande villkor är uppfyllda:

a) Leveransen av varor
   aa) görs till en sådan beskattningsbar person eller en icke beskattningsbar juridisk person vars gemenskapsinterna förvärv av varor inte är föremål för mervärdesskatt enligt 20 § punkt 1 a eller d eller
   ab) till någon annan icke beskattningsbar person, och

b) de levererade varorna avser
   ba) andra varor än nya transportmedel och
   bb) andra varor än varor som levereras efter montering eller installation, med eller utan provning.

…”

19 I 82 § punkt 1 i mervärdesskattelagen föreskrivs följande:

”Mervärdesskatt ska tas ut med 27 procent av beskattningsunderlaget.”

20 I 2 § punkt 1 i adózás rendjéről szóló 2003. évi XCII. törvény (2003 års lag nr XCII om skatteförfarandet), i den lydelse som är tillämplig i det nationella målet (nedan kallad skatteförfarandelagen), föreskrivs följande:

”Samtliga rättigheter i rättsförhållanden ska för skatteändamål utövas i enlighet med deras syfte. Enligt skattelagstiftningen kan avtal som ingås eller andra transaktioner som genomförs i syfte att kringgå bestämmelserna i skattelagstiftningen inte anses utgöra utövande av rättigheter i enlighet med deras syfte.”

21 I 6 § punkt 1 i skatteförfarandelagen föreskrivs följande:

”Med skattesubjekt avses varje person som har en skattemässig skyldighet eller en skyldighet att betala en skatt enligt en lag om införande av en skatt eller ett budgetstöd eller enligt denna lag.”

22 I 86 § punkt 1 i skatteförfarandelagen föreskrivs följande:

”För att förhindra en minskning av skatteintäkterna samt orättmätiga ansökningar om budgetstöd och återbetalning av skatt ska skattemyndigheten regelbundet kontrollera skattskyldiga och andra personer som berörs av skattesystemet. Syftet med kontrollerna är att fastställa om de skyldigheter som föreskrivs i skattelagstiftningen och i annan lagstiftning har iakttagits eller åsidosatts. Vid genomförandet av kontroller ska skattemyndigheten informera om och redovisa de fakta, omständigheter och uppgifter som ska läggas till grund för att fastställa en överträdelse eller ett rättsmissbruk samt för det administrativa förfarandet till följd av denna överträdelse eller detta rättsmissbruk.”

23 I 95 § punkt 1 i skatteförfarandelagen föreskrivs följande:

”Skattemyndigheten ska vid kontrollen undersöka handlingar, verifikationer, bokföringsböcker och annat räkenskapsmaterial som krävs för att fastställa beskattningsunderlaget eller underlaget för budgetstödet (inklusive uppgifter som registreras elektroniskt), datorprogram och IT-system som används av den skattskyldige samt beräkningar och uppgifter, fakta och omständigheter i övrigt rörande bokföring och registrering och behandling av verifikationer.”

24 I artikel 170.1 i skatteförfarandelagen föreskrivs följande:

”Vid bristande skattebetalning ska skattetillägg erläggas. Om inte annat föreskrivs i denna lag uppgår skattetillägget till 50 procent av det obetalda beloppet. Skattetillägget ska uppgå till 200 procent av det obetalda beloppet om skillnaden i förhållande till det belopp som ska betalas har samband med undanhållande av inkomster, förfalskning eller förstöring av bevisning, räkenskapsböcker eller annat räkenskapsmaterial. …”

25 I 178 § punkt 3 i skatteförfarandelagen föreskrivs följande:

”[I denna lag] gäller följande definitioner:

…

skatteskillnad: skillnaden mellan å ena sidan storleken på den skatt eller det budgetstöd som har deklarerats (anmälts), inte har deklarerats (inte anmälts) eller som har fastställts eller tillämpats på grundval av en deklaration (anmälan) och å andra sidan storleken på den skatt eller det budgetstöd som skattemyndigheten senare fastställer, undantaget skillnaden i belopp som ska föras över till kommande perioder.”

Målet vid den nationella domstolen och tolkningsfrågorna

26 KrakVet är ett bolag etablerat i Polen. KrakVet har varken något kontor eller lager i Ungern, och de ungerska skattemyndigheterna har medgett att bolaget inte har något driftsställe i mervärdesskattehänseende.

27 KrakVets verksamhet består i försäljning av varor avsedda för husdjur, som bolaget säljer bland annat genom sin webbplats med adressen www.zoofast.hu. KrakVet hade många kunder i Ungern som gjorde sina inköp via nyss nämnda webbplats.

28 Under år 2012 erbjöd bolaget på sin webbplats kunderna möjlighet att ingå avtal med ett transportföretag etablerat i Polen om att få varorna transporterade till den leveransadress de valde. KrakVet var inte självt part i det avtalet. Kunderna hade emellertid även möjlighet att avhämta varorna direkt från KrakVets lager eller att själva välja en annan transportör än den som KrakVet rekommenderade. KrakVet använde dessutom det polska transportföretaget för vissa av sina egna logistikbehov.

29 I förekommande fall kördes de aktuella varorna av det polska transportföretaget till lagerlokaler tillhörande två budfirmor etablerade i Ungern, vilka därefter distribuerade dem till de ungerska kunderna. Betalningen för varor som köpts på den ovannämnda webbplatsen skulle ske antingen till budfirman vid leveransen eller i förskott till ett bankkonto.

30 KrakVet var osäkert på vilken medlemsstat som var behörig att ta ut mervärdesskatt hänförlig till bolagets verksamhet och begärde därför ett förhandsbesked av skattemyndigheten i Polen, där bolaget har sitt säte, i syfte att få klarhet i denna fråga. I sitt förhandsbesked fann den polska skattemyndigheten att platsen för KrakVets transaktioner skulle anses vara i Polen och att bolaget skulle betala mervärdesskatt i den medlemsstaten.

31 Den ungerska skattemyndigheten i första instans genomförde en revision hos KrakVet i syfte att i efterhand kontrollera mervärdesskattedeklarationerna för år 2012. I samband med detta tilldelade skattemyndigheten KravVet, i egenskap av beskattningsbar person, ett skatteregistreringsnummer.

32 Mot bakgrund av att den ungerska skattemyndigheten i första instans endast hade knapphändig information om KrakVet och om hur bolaget fungerade i skattehänseende, kunde myndigheten inte avgöra huruvida bolaget var etablerat i Ungern i mervärdesskattehänseende. Den genomförde därför kontroller med avseende på bolagets verksamhet.

33 I samband med nyss nämnda administrativa skatteförfarande begärde den ungerska skattemyndigheten i första instans bland annat information från de polska skattemyndigheterna med stöd av de unionsrättsliga bestämmelserna om samarbete på skatteområdet.

34 Genom beslut av den 16 augusti 2016 ålade den ungerska skattemyndigheten i första instans KrakVet att betala så kallad skatteskillnad avseende mervärdesskatt. Bolaget påfördes även skattetillägg jämte dröjsmålsränta samt böter för att det inte registrerat sig till mervärdesskatt hos den ungerska skattemyndigheten.

35 KrakVet överklagade detta beslut till skattemyndigheten i andra instans, det vill säga överklagandenämnden, som genom beslut av den 23 januari 2017 fastställde beslutet från skattemyndigheten i första instans. KrakVet överklagade beslutet av den 23 januari 2017 till den hänskjutande domstolen, Fővárosi Közigazgatási és Munkaügyi bíróság (Förvaltnings- och arbetsdomstolen i Budapest, Ungern).

36 Den hänskjutande domstolen har i sin begäran om förhandsavgörande angett att utgången i det nationella målet beror dels på hur omfattande samarbetsskyldigheten mellan medlemsstaternas myndigheter enligt förordning nr 904/2010 ska anses vara, dels på tolkningen av begreppet leverans av varor som försänts eller transporterats ”av leverantören eller för [dennes] räkning”, i den mening som avses i artikel 33 i direktiv 2006/112.

37 Den hänskjutande domstolen vill särskilt få klarhet i huruvida den ungerska skattemyndigheten, med hänsyn till principen om skatteneutralitet och syftet att undvika dubbelbeskattning, kan göra en annan bedömning än den som gjorts av den polska skattemyndigheten. Den hänskjutande domstolen anser att det behöver preciseras dels vilka krav som följer av samarbetsskyldigheten mellan medlemsstaternas

skattemyndigheter när det gäller att fastställa platsen för leveransen av de varor som är aktuella i det nationella målet, dels vilka villkor som gäller för en eventuell rätt till återbetalning av felaktigt inbetald mervärdesskatt.

38 Den anser även att det behöver klargöras huruvida de transaktioner som är aktuella i det nationella målet omfattas av artikel 33 i direktiv 2006/112, vilket skulle innebära att platsen för leveransen ska anses vara belägen i den medlemsstat där varorna befinner sig vid den tidpunkt då försändelsen eller transporten till förvärvaren avslutas. Den hänskjutande domstolen vill i det avseendet få klarhet i hur nyss nämnda tolkning eventuellt påverkas av de ändringar av unionsrätten som, enligt direktiv 2017/2455, träder i kraft den 1 januari 2021 och som innebär att transport som utförs för säljarens räkning även omfattar de fall där varorna transporteras eller försänds indirekt för säljarens räkning.

39 Enligt den hänskjutande domstolen ger den situation som aktuell i det nationella målet dessutom upphov till frågan huruvida det, mot bakgrund av omständigheterna i målet, är möjligt att anse att KrakVets agerande utgör förfarandemissbruk.

40 Mot denna bakgrund beslutade Fővárosi Közigazgatási és Munkaügyi bíróság (Förvaltnings- och arbetsdomstolen i Budapest) att vilandeförklara målet och ställa följande frågor till EU-domstolen:

”1) Ska målen med [direktiv 2006/112], särskilt kraven på att behörighetskonflikter mellan medlemsstaterna och dubbelbeskattning ska undvikas, vilka anges i skälen 17 och 62 i direktivet, och [förordning nr 904/2010], särskilt skälen 5, 7 och 8 samt artiklarna 7, 13 och 28–30 i förordningen, tolkas på så sätt att de utgör hinder för en praxis vid skattemyndigheten i en medlemsstat som innebär att den gör en klassificering av en transaktion som avviker både från den rättsliga tolkning av samma transaktion som gjorts av skattemyndigheten i en annan medlemsstat på grundval av samma faktiska omständigheter och från ett bindande förhandsbesked som meddelats av sistnämnda myndighet på grundval av denna tolkning samt från samma myndighets bekräftande av tolkningen och förhandsbeskedet efter genomförd skatterevision och som därigenom ger upphov till dubbelbeskattning?

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

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

3) Om svaret på den andra frågan är att skattemyndigheten i en medlemsstat har rätt att ensidigt ändra den skattemässiga klassificeringen, ska då bestämmelserna i [direktiv 2006/112] tolkas på så sätt att skattemyndigheten i en andra medlemsstat är skyldig att till den beskattningsbara personen återbetala den skatt som fastställts av den myndigheten i ett bindande förhandsbesked och som betalats med avseende på en period som avslutats efter en skatterevision, för att på så sätt undvika dubbelbeskattning och säkerställa principen om skatteneutralitet?

4) Hur ska uttrycket transport utförd ’av leverantören eller för hans räkning’ i artikel 33.1 första meningen i [direktiv 2006/112] tolkas? Omfattar detta uttryck det fallet att den beskattningsbara personen i egenskap av säljare på en e-handelsplattform erbjuder möjligheten att köparen ingår ett

avtal med ett logistikföretag som säljaren samarbetar med för olika säljtransaktioner, varvid köparen dock även fritt kan välja en annan transportör än den som föreslås av säljaren och transportavtalet ingås mellan köparen och transportören, utan inblandning av säljaren?

Är det av relevans för tolkningen – mot bakgrund särskilt av rättssäkerhetsprincipen – att medlemsstaterna senast år 2021 är skyldiga att ändra sin lagstiftning om införlivande av den ovannämnda bestämmelsen i [direktiv 2006/112] på så sätt att artikel 33.1 i direktivet även ska tillämpas vid indirekt medverkan i valet av transportör?

5) Ska unionsrätten, särskilt [direktiv 2006/112], tolkas på så sätt att följande omständigheter, antingen sammantagna eller var för sig, är relevanta för bedömningen av huruvida den beskattningsbara personen har utformat rättsförhållandet mellan de oberoende företag som genomför leveransen, försändelsen eller transporten av varor i syfte att kringgå artikel 33 i [direktiv 2006/112] och därigenom på ett sätt som utgör rättsmissbruk, för att dra fördel av att mervärdesskatten är lägre i den andra medlemsstaten:
   5.1) Logistikföretaget som utför transporten har kopplingar till den beskattningsbara personen och utför andra tjänster åt denne, vilka inte har med transporten att göra.
   5.2) Kunderna kan samtidigt när som helst avstå från den valmöjlighet som den beskattningsbara personen erbjuder dem, bestående i att ge det logistikföretag som den beskattningsbara personen har ett avtal med i uppdrag att utföra transporten, och i stället låta en annan transportör utföra transporten eller själva avhämta varorna?”

Prövning av tolkningsfrågorna

Den första, den andra och den tredje frågan

41 Den hänskjutande domstolen har ställt den första, den andra och den tredje frågan, vilka ska prövas tillsammans, för att få klarhet i huruvida direktiv 2006/112 samt artiklarna 7, 13 och 28–30 i förordning nr 904/2010 ska tolkas på så sätt att de utgör hinder för att skattemyndigheten i en medlemsstat ensidigt kan besluta att göra en annan bedömning av hur vissa transaktioner ska behandlas i mervärdesskattehänseende än den bedömning som gjorts av skattemyndigheten i en annan medlemsstat och som inneburit att transaktionerna beskattats där.

42 Domstolen gör i denna del följande bedömning. Avdelning V i direktiv 2006/112 innehåller bestämmelser om fastställande av platsen för skattepliktiga transaktioner. Det framgår av bland annat skälen 17 och 62 i direktivet att dessa bestämmelser syftar till att undvika behörighetskonflikter som kan leda till såväl dubbelbeskattning som utebliven beskattning (se, för ett liknande resonemang, dom av den 29 mars 2007, Aktiebolaget NN, C-111/05, EU:C:2007:195, punkt 43).

43 Vad beträffar förordning nr 904/2010 framgår det av skälen 5 och 7 i denna att den har till syfte att bidra till att säkerställa att mervärdesskatten fastställs korrekt, särskilt i fall där verksamhet bedrivs i en medlemsstat, men till verksamheten hänförlig mervärdesskatt ska betalas i en annan medlemsstat. Detta syfte ska uppnås genom att det upprättas ett gemensamt system för samarbete mellan medlemsstaterna. Såsom unionslagstiftaren angett i skäl 8 i förordning nr 904/2010 är dock tillsynen över en korrekt tillämpning av mervärdesskatten på beskattningsbara transaktioner i en annan medlemsstat än den medlemsstat där tillhandahållaren eller leverantören är etablerad i många fall beroende av information som den medlemsstat där tillhandahållaren eller leverantören är etablerad förfogar över eller som lättare kan inhämtas av nämnda medlemsstat.

44 I förordningen fastställs således, såsom framgår av dess artikel 1.1, villkoren för samarbete mellan de behöriga myndigheter i medlemsstaterna som ansvarar för tillämpningen av lagarna om mervärdesskatt, samt mellan dessa myndigheter och kommissionen, för att säkerställa att dessa lagar

följs och, i detta syfte, regler och förfaranden som gör det möjligt för medlemsstaternas behöriga myndigheter att samarbeta och utbyta all information som kan göra det möjligt att korrekt fastställa mervärdesskatten, säkerställa en korrekt tillämpning av mervärdesskatten, särskilt för gemenskapsinterna transaktioner, och bekämpa mervärdesskattebedrägeri.

45 Artiklarna 7 och 13 i förordning nr 904/2010 ingår i kapitel II och III i förordningen och rör, såsom framgår av rubriken till respektive kapitel, informationsutbyte mellan medlemsstaternas behöriga myndigheter, antingen efter en begäran från en av dessa myndigheter eller utan föregående begäran. Artikel 28 i förordning nr 904/2010 ingår i förordningens kapitel VII och rör, såsom framgår av rubriken till kapitlet, närvaro av tjänstemän som godkänts av den begärande myndigheten i den tillfrågade medlemsstatens myndighetslokaler och deras medverkan i administrativa utredningar som utförs på den medlemsstatens territorium. Artiklarna 29 och 30 i förordning nr 904/2010 ingår i förordningens kapitel VIII och rör, såsom framgår av rubriken till kapitlet, de samtidiga kontroller som medlemsstaterna kan komma överens om att utföra.

46 Av det nyss anförda framgår att förordning nr 904/2010 gör det möjligt att upprätta ett gemensamt system för samarbete, genom vilket skattemyndigheten i en medlemsstat kan framställa en begäran till skattemyndigheten i en annan medlemsstat, särskilt i fall där en sådan begäran, med hänsyn till skyldigheten – enligt skäl 7 i förordningen – att samarbeta för att bidra till att säkerställa att mervärdesskatten fastställs korrekt, kan visa sig vara lämplig, eller till och med nödvändig (se, för ett liknande resonemang, dom av den 17 december 2015, WebMindLicenses, C-419/14, EU:C:2015:832, punkt 57).

47 Till exempel kan det förhålla sig så, när skattemyndigheten i en medlemsstat känner till, eller rimligen borde känna till, att skattemyndigheten i en annan medlemsstat förfogar över uppgifter som kan vara till nytta – eller till och med kan vara oumbärliga – för att fastställa huruvida mervärdesskatten är utkrävbar i den första medlemsstaten (dom av den 17 december 2015, WebMindLicenses, C-419/14, EU:C:2015:832, punkt 58).

48 Det ska emellertid konstateras att förordning nr 904/2010 endast medger ett administrativt samarbete i syfte att utbyta information som kan vara nödvändig för medlemsstaternas skattemyndigheter. Förordningen reglerar således inte skattemyndigheternas behörighet att, mot bakgrund av sådan information, fatta beslut om hur de aktuella transaktionerna ska klassificeras enligt direktiv 2006/112 (se, analogt, dom av den 27 januari 2009, Persche, C-318/07, EU:C:2009:33, punkterna 62 och 63 och där angiven rättspraxis).

49 Härav följer att det i förordning nr 904/2010 varken föreskrivs någon skyldighet för skattemyndigheterna i två medlemsstater att samarbeta för att nå en gemensam lösning på hur en viss transaktion ska behandlas i mervärdesskattehänseende eller något krav på att skattemyndigheten i en medlemsstat ska vara bunden av den kvalificering som skattemyndigheterna i en annan medlemsstat har gjort av denna transaktion.

50 Det ska för övrigt påpekas att en korrekt tillämpning av direktiv 2006/112 gör det möjligt att undvika dubbelbeskattning och säkerställa skatteneutralitet och således att förverkliga de mål som det erinras om i punkt 42 ovan (se, för ett liknande resonemang, dom av den 26 juli 2017, Toridas, C-386/16, EU:C:2017:599, punkt 43). Det förhållandet att det i en eller flera andra medlemsstater finns andra synsätt än det som råder i den berörda medlemsstaten får således inte under några omständigheter leda till en felaktig tillämpning av bestämmelserna i direktiv 2006/112 (se, för ett liknande resonemang, dom av den 5 juli 2018, Marcandi, C-544/16, EU:C:2018:540, punkt 65).

51 Om domstolarna i en medlemsstat, i ett mål där det uppkommer frågor om tolkningen av unionsbestämmelser som de måste avgöra, finner att en och samma transaktion behandlas olika i mervärdesskattehänseende i en annan medlemsstat, har de möjlighet eller till och med skyldighet –

beroende på om deras avgöranden får överklagas eller inte enligt nationell rätt – att begära ett förhandsavgörande från EU-domstolen (dom av den 5 juli 2018, Marcandi, C-544/16, EU:C:2018:540, punkterna 64 och 66).

52 Om det emellertid visar sig, i förekommande fall efter det att EU-domstolen har meddelat ett förhandsavgörande, att mervärdesskatten redan har betalats in felaktigt i en medlemsstat, gäller enligt fast rättspraxis att rätten att erhålla återbetalning av skatter och avgifter som i en medlemsstat har tagits ut i strid med unionsregler utgör en följd av och ett komplement till de rättigheter som enskilda har tillerkänts i unionsbestämmelserna, såsom dessa har tolkats av domstolen. En medlemsstat är således i princip skyldig att återbetala skatter och avgifter som har tagits ut i strid med unionsrätten. Ansökan om återbetalning av felaktigt inbetald mervärdesskatt hänger samman med rätten till återbetalning av felaktigt inbetalda belopp, vilken enligt fast rättspraxis syftar till att avhjälpa följderna av skattens eller avgiftens oförenlighet med unionsrätten, genom att den kostnad som skatten eller avgiften felaktigt inneburit för den ekonomiska aktör som slutligen rent faktiskt burit den undanröjs (dom av den 14 juni 2017, Compass Contract Services, C-38/16, EU:C:2017:454, punkt 29 samt där angiven rättspraxis).

53 Mot bakgrund av det ovan anförda ska den första, den andra och den tredje tolkningsfrågan besvaras enligt följande. Direktiv 2006/112 samt artiklarna 7, 13 och 28–30 i förordning nr 904/2010 ska tolkas på så sätt att de inte utgör hinder för att skattemyndigheten i en medlemsstat ensidigt kan besluta att göra en annan bedömning av hur vissa transaktioner ska behandlas i mervärdesskattehänseende än den bedömning som gjorts av skattemyndigheten i en annan medlemsstat och som inneburit att transaktionerna beskattats där.

Den fjärde frågan

54 Den hänskjutande domstolen har ställt den fjärde frågan för att få klarhet i huruvida artikel 33 i direktiv 2006/112 ska tolkas på så sätt att varor som säljs av en leverantör etablerad i en medlemsstat till förvärvare bosatta i en annan medlemsstat och som transporteras till dem av ett bolag som rekommenderas av leverantören, men som förvärvarna fritt kan välja att anlita för denna transport, ska anses ha försänts eller transporterats ”av leverantören eller för [dennes] räkning”.

55 Domstolen gör i denna del följande bedömning. I artikel 2 i direktiv 2017/2455 anges att en vara ska anses ha försänts eller transporterats av leverantören eller för dennes räkning, inbegripet då leverantören medverkar indirekt i varans transport eller försändelse.

56 Det framgår emellertid både av rubriken till och lydelsen i den bestämmelsen att den ändring av direktiv 2006/112 som föreskrivs i den träder i kraft först den 1 januari 2021.

57 Nyss nämnda ändring är således av tidsmässiga skäl (*ratione temporis*) inte tillämplig på det nationella målet, och kriteriet avseende leverantörens indirekta medverkan ska därför inte beaktas vid fastställandet av vilka villkor som ska vara uppfyllda för att varor ska anses ha försänts eller transporterats ”av leverantören eller för [dennes] räkning”, i den mening som avses i artikel 33 i direktiv 2006/112.

58 Efter detta klargörande ska det påpekas att det i artikel 32 i direktiv 2006/112 anges att om varan försänds eller transporteras av leverantören, förvärvaren eller en tredje person, ska platsen för leveransen anses vara den plats där varan befinner sig vid den tidpunkt då försändelsen eller transporten till förvärvaren avgår.

59 I artikel 33 föreskrivs dock ett undantag till nyss nämnda huvudregel. Där anges nämligen att platsen för leverans av varor som försänts eller transporterats av leverantören eller för dennes räkning från en annan medlemsstat än den där försändelsen eller transporten avslutas ska anses vara den plats där varorna befinner sig när försändelsen eller transporten till förvärvaren avslutas, under förutsättning att vissa i bestämmelsen angivna villkor är uppfyllda.

60 I det avseendet finner domstolen att artikel 33 i direktiv 2006/112, även om den utgör ett undantag från artikel 32 i direktivet, syftar till att säkerställa att beskattningen så långt det är möjligt sker på den plats där varorna konsumeras, i enlighet med systematiken bakom direktivets bestämmelser om platsen för leverans av varor (se, för ett liknande resonemang, dom av den 13 mars 2019, Srf konsulterna, C-647/17, EU:C:2019:195, punkt 29 och där angiven rättspraxis).

61 Vad beträffar fastställandet av vad som ska förstås med en försändelse eller en leverans som utförs ”av leverantören eller för [dennes] räkning”, i den mening som avses i artikel 33 i direktivet, ska det erinras om att det är väsentligt att beakta de faktiska ekonomiska och affärsmässiga förhållandena vid tillämpningen av det gemensamma systemet för mervärdesskatt (se, för ett liknande resonemang, dom av den 2 maj 2019, Budimex, C-224/18, EU:C:2019:347, punkt 27 och där angiven rättspraxis).

62 Såsom generaladvokaten har påpekat i punkt 102 i sitt förslag till avgörande ska det, mot bakgrund av de faktiska ekonomiska och affärsmässiga förhållandena, anses att varor försänds eller transporteras för leverantörens räkning om det är leverantören, snarare än förvärvaren, som faktiskt beslutar om hur varorna ska försändas eller transporteras.

63 Domstolen finner således att en leverans av varor omfattas av artikel 33 i direktiv 2006/112 om leverantören har en avgörande roll när det gäller att ta initiativ till samt att organisera de väsentliga skedena av försändelsen eller transporten av varorna.

64 Även om det ankommer på den hänskjutande domstolen att bedöma huruvida så är fallet i det nationella målet, med beaktande av samtliga omständigheter i det målet, anser EU-domstolen att det är lämpligt att ge följande anvisningar för denna bedömning.

65 Såsom framgår av de uppgifter som lämnats av den hänskjutande domstolen har KrakVet särskilt gjort gällande att de aktuella varorna inte kan anses ha försänts eller transporterats för bolagets räkning. Även om KrakVet visserligen rekommenderade ett transportföretag till kunder som köpte varor från bolaget, var det nämligen kunderna som gav transportföretaget i uppdrag att utföra transporten enligt ett avtal som KrakVet inte var part i.

66 Vad beträffar betydelsen av avtalsvillkor vid kvalificeringen av en transaktion som en ”beskattningsbar transaktion” följer det av rättspraxis att i den mån avtalssituationen återspeglar de faktiska ekonomiska och affärsmässiga förhållandena kring transaktionerna, utgör de relevanta avtalsvillkoren en omständighet som ska beaktas (se, för ett liknande resonemang, dom av den 20 juni 2013, Newey, C-653/11, EU:C:2013:409, punkt 43).

67 Det kan emellertid visa sig att vissa avtalsvillkor ibland inte helt återspeglar de faktiska ekonomiska och affärsmässiga förhållandena kring transaktionerna (dom av den 20 juni 2013, Newey, C-653/11, EU:C:2013:409, punkt 44).

68 Vad beträffar det nu aktuella fallet finner domstolen att avtalsvillkor som dem som är aktuella i det nationella målet inte kan anses återspegla de faktiska ekonomiska och affärsmässiga förhållandena kring de aktuella transaktionerna, om det förhåller sig på det sättet att förvärvarna genom dessa avtalsvillkor endast godtar leverantörens val, vilket det ankommer på den hänskjutande domstolen att kontrollera mot bakgrund av samtliga omständigheter i det nationella målet.

69 I det avseendet ska en prövning i fyra led göras för att avgöra huruvida de aktuella varorna har försänts eller transporterats för leverantörens räkning. För det första ska det prövas vilken betydelse frågan om försändelsen eller transporten av varorna till förvärvarna har mot bakgrund av de affärsmetoder som kännetecknar den verksamhet som den berörda leverantören bedriver. Det skulle till exempel kunna anses att om leverantörens verksamhet består i att aktivt erbjuda varor mot ersättning till förvärvare bosatta i en annan medlemsstat än den där leverantören är etablerad och där leverantören inte har något driftställe eller lager, utgör det i princip en väsentlig del av leverantörens verksamhet att denne organiserar resurser för att försända eller transportera de aktuella varorna till förvärvarna.

70 Vid bedömningen av huruvida leverantören aktivt erbjuder varor till förvärvare bosatta i en medlemsstat kan den hänskjutande domstolen bland annat beakta vilken toppdomän som används i adressen till den webbplats där de aktuella varorna erbjuds samt på vilket språk webbplatsen är tillgänglig.

71 För det andra måste det bedömas vem – leverantören eller förvärvaren –som faktiskt kan välja hur försändelsen eller transporten av de berörda varorna ska ske.

72 Därvid kan det inte anses vara fråga om en försändelse eller transport av de aktuella varorna för leverantörens räkning enbart på grund av att det avtal som förvärvarna ingår avseende försändelsen eller transporten av varorna är med ett bolag som samarbetar med leverantören när det gäller annan verksamhet än försäljning av leverantörens varor.

73 Det skulle däremot förhålla sig annorlunda om förvärvarna genom nyss nämnda avtal endast godtar leverantörens val, oavsett om det gäller valet av bolag som ska transportera de aktuella varorna eller hur varorna ska försändas eller transporteras.

74 Den bedömningen skulle bland annat kunna följa av omständigheter såsom att urvalet av transportföretag som rekommenderas av leverantören är begränsat, eller att det till och med bara finns ett enda företag att välja på, eller att avtal om att försända eller transportera varorna kan ingås direkt från leverantörens webbplats utan att förvärvarna själva behöver vidta några åtgärder för att kontakta transportföretagen.

75 För det tredje ska det prövas vilken ekonomisk aktör som bär risken för försändelsen och leveransen av varorna.

76 KrakVet har i det avseendet gjort gällande att det framgår av de avtalsvillkor som förvärvaren och transportföretaget är bundna av att det är transportföretaget som bär nyss nämnda risk. Enligt KrakVet innebär detta att de varor som är aktuella i det nationella målet inte försändes eller transporterades för bolagets räkning. Domstolen påpekar emellertid att den omständigheten att transportföretaget bär risken för försändelsen eller transporten av varorna inte i sig har någon betydelse för frågan huruvida transporten utförs för leverantörens eller förvärvarens räkning.

77 Med detta sagt skulle det, trots att det enligt avtalsvillkoren är transportföretaget som bär risken för transporten av varorna, kunna anses att varorna försänds eller transporteras för leverantörens räkning om det är leverantören som rent faktiskt i slutändan bär kostnaderna för att ersätta skador som uppkommit vid försändelsen eller transporten.

78 För det fjärde ska det göras en bedömning av betalningsvillkoren för såväl leveransen av de aktuella varorna som för försändelsen eller transporten av dem. Om det – trots att förvärvarna är formellt bundna till leverantören respektive till transportföretaget genom skilda avtal – förhåller sig på det sättet att förvärvet av varorna samt försändelsen eller transporten av dem är föremål för en enda ekonomisk transaktion, ska en omständighet av detta slag anses utgöra en indikation på leverantörens betydande medverkan i försändelsen eller transporten av varorna.

79 I det avseendet kan det konstateras att det är vanligt förekommande att betalningen för både själva varorna och transporten sker när förvärvarna mottar varorna och att betalningen görs till transportören. Detta medgav KrakVet också under förhandlingen vid EU-domstolen.

80 Det skulle även, mot bakgrund av de faktiska ekonomiska och affärsmässiga förhållandena, kunna vara fråga om en medverkan från leverantörens sida av nyss nämnt slag om det visades att försändelse- eller transportkostnaderna – av princip eller under förutsättning att vissa villkor är uppfyllda, såsom att kundens beställning överstiger ett visst lägsta belopp – endast uppgår till ett symboliskt belopp eller att leverantören ger en rabatt på varornas pris som leder till samma resultat.

81 Mot bakgrund av vad som framgår av handlingarna i målet, och med förbehåll för vad som kan framkomma vid den hänskjutande domstolens kontroll, skulle KrakVet således kunna anses ha haft en avgörande roll både när det gäller att ta initiativ till och att organisera de väsentliga skedena av försändelsen eller transporten av de aktuella varorna, vilket innebär att nämnda varor ska anses ha transporterats för leverantörens räkning, i den mening som avses i artikel 33 i direktiv 2006/112.

82 Av det nyss anförda följer att den fjärde frågan ska besvaras enligt följande. Artikel 33 i direktiv 2006/112 ska tolkas på så sätt att varor som säljs av en leverantör etablerad i en medlemsstat till förvärvare bosatta i en annan medlemsstat och som transporteras till dem av ett bolag som rekommenderas av leverantören, men som förvärvarna fritt kan välja att anlita för denna transport, ska anses ha försänts eller transporterats ”av leverantören eller för [dennes] räkning” om leverantören har en avgörande roll när det gäller att ta initiativ till samt att organisera de väsentliga skedena av försändelsen eller transporten av varorna, vilket det ankommer på den hänskjutande domstolen att kontrollera mot bakgrund av samtliga omständigheter i det nationella målet.

Den femte frågan

83 Den hänskjutande domstolen har ställt den femte frågan för att få klarhet i huruvida unionsrätten och i synnerhet direktiv 2006/112 ska tolkas på så sätt att transaktioner genom vilka varor som säljs av en leverantör försänds eller transporteras till förvärvarna av ett bolag som leverantören rekommenderar – varvid det å ena sidan finns kopplingar mellan leverantören och det bolaget, i den meningen att leverantören, oberoende av nämnda försändelse eller transport, anlitar bolaget för vissa av sina egna logistikbehov, och det å andra sidan står förvärvarna fritt att anlita ett annat bolag eller själva avhämta varorna – ska anses utgöra rättsmissbruk.

84 Domstolen gör i denna del följande bedömning. Det följer av rättspraxis att bekämpande av skatteundandragande, skatteflykt och missbruk är en målsättning som erkänns och främjas i direktiv 2006/112 och att principen om förbud mot förfarandemissbruk, som är tillämplig på mervärdesskatteområdet, innebär att det är förbjudet med rent konstlade upplägg som inte motsvarar faktiska ekonomiska förhållanden och som endast genomförs i syfte att uppnå en skattefördel (dom av den 17 december 2015, WebMindLicenses, C-419/14, EU:C:2015:832, punkt 35 och där angiven rättspraxis).

85 Domstolen har även slagit fast att det krävs att två förutsättningar är uppfyllda för att det ska anses vara fråga om förfarandemissbruk på mervärdesskatteområdet. Den första förutsättningen är att de aktuella transaktionerna – trots att villkoren i relevanta bestämmelser i direktiv 2006/112 och i den nationella lagstiftningen om införlivande av direktivet formellt sett är uppfyllda – får till följd att en skattefördel uppnås som strider mot syftet med dessa bestämmelser. Den andra förutsättningen är att det framgår av ett antal objektiva omständigheter att det huvudsakliga syftet med transaktionerna är att uppnå denna skattefördel (dom av den 10 juli 2019, Kuršu zeme, C-273/18, EU:C:2019:588, punkt 35 och där angiven rättspraxis).

86 Det ska således inledningsvis klargöras att eftersom en förutsättning för att det ska vara fråga om förfarandemissbruk är att de villkor som föreskrivs i de relevanta bestämmelserna i direktiv 2006/112 formellt sett är uppfyllda, kan det inte anses vara oklart för den hänskjutande domstolen huruvida KrakVets agerande eventuellt utgör sådant missbruk om den slår fast – med beaktande av de anvisningar som getts i samband med svaret på den fjärde frågan – att KrakVet har åsidosatt artikel 33 i direktivet, med hänsyn till att de i det nationella målet aktuella varorna ska anses ha transporterats för leverantörens räkning i den mening som avses i den bestämmelsen.

87 Efter detta klargörande ska det påpekas att den hänskjutande domstolen anser att KrakVet har kommit i åtnjutande av den lägre mervärdesskattesats som gäller i den medlemsstat där bolaget är etablerat, eftersom bestämmelserna i artikel 33 i direktivet om leverans av varor som försänds eller transporterats av leverantören eller för dennes räkning inte har tillämpats på bolaget.

88 Domstolen ska först behandla frågan huruvida transaktioner genom vilka en leverantör etablerad i en medlemsstat levererar varor mot ersättning till förvärvare bosatta i en annan medlemsstat, varvid leverantören rekommenderar förvärvarna ett transportföretag för transporten av dessa varor, får till följd att en skattefördel uppnås som strider mot syftena med direktiv 2006/112. I det avseendet ska det för det första påpekas att i de fall där undantaget i artikel 33 i direktivet inte är tillämpligt på transaktionerna, omfattas transaktionerna av artikel 32 i direktivet, där det anges att platsen för leveransen anses vara den plats där varan befinner sig vid den tidpunkt då försändelsen eller transporten till förvärvaren avgår.

89 För det andra kan det konstateras att skillnaderna mellan de normala mervärdesskattesatser som tillämpas av medlemsstaterna är en följd av att det inte har skett någon fullständig harmonisering genom direktiv 2006/112, i vilket endast den lägsta skattesatsen fastställs. Vid sådana förhållanden kan det inte i sig anses vara fråga om ett beviljande av en skattefördel som strider mot direktivets syften när någon i en medlemsstat drar nytta av att den normala mervärdesskattesatsen som tillämpas där är lägre än den som gäller i en annan medlemsstat (dom av den 17 december 2015, WebMindLicenses, C-419/14, EU:C:2015:832, punkterna 39 och 40).

90 Domstolen övergår därefter till att behandla frågan huruvida det huvudsakliga syftet med en transaktion är att uppnå nyss nämnda skattefördel och erinrar i det avseendet om följande. Domstolen har redan, på mervärdesskatteområdet, slagit fast att när en beskattningsbar person kan välja mellan två transaktioner, är vederbörande inte skyldig att välja den transaktion som medför högst mervärdesskatt, utan har tvärtom rätt att utforma sin verksamhetsstruktur så att skatteskulden begränsas. Beskattningsbara personer får således i allmänhet själva välja de organisationsstrukturer och transaktionsformer som de finner vara mest lämpade för deras ekonomiska verksamhet och för att lätta deras skattebörda (dom av den 17 december 2015, WebMindLicenses, C-419/14, EU:C:2015:832, punkt 42).

91 För att det ska kunna fastställas att omständigheterna i det nationella målet utgör förfarandemissbruk, måste det således visas att åtskillnaden mellan leverantören av de aktuella varorna och den transportör som denne rekommenderar utgör ett rent konstlat upplägg för att dölja det faktum att dessa båda bolag i själva verket utgör en enda ekonomisk enhet.

92 Vad beträffar denna bedömning ska det för det första påpekas att det saknar betydelse att förvärvarna av varorna har möjlighet att låta en annan transportör än den som leverantören rekommenderar utföra transporten av varorna.

93 För det andra ska det påpekas att det inte är avgörande i sig att det finns kopplingar mellan leverantören och transportföretaget, i den meningen att företaget utför andra logistiktjänster åt leverantören som inte har med transporten av dennes varor att göra.

94 Det skulle emellertid kunna anses att det är fråga om ett rent konstlat upplägg om det av leverantören rekommenderade transportföretagets tjänster avseende försändelse eller transport av de aktuella varorna inte utförs inom ramen för en verklig ekonomisk verksamhet.

95 Domstolen konstaterar emellertid att det inte finns någonting i handlingarna i målet som visar att det av KrakVet rekommenderade transportföretaget inte bedrev en verklig ekonomisk verksamhet eller att verksamheten var begränsad till att tillgodose vissa av KrakVets logistikbehov och att leverera bolagets varor. Det förefaller således som om nämnda transportföretag bedrev en verksamhet i eget namn och för egen räkning, på eget ansvar och på egen risk (se, för ett liknande resonemang, dom av den 17 december 2015, WebMindLicenses, C-419/14, EU:C:2015:832, punkt 45).

96 Av vad som anförts ovan följer att den femte frågan ska besvaras enligt följande. Unionsrätten och i synnerhet direktiv 2006/112 ska tolkas på så sätt att transaktioner genom vilka varor som säljs av en leverantör försänds eller transporteras till förvärvarna av ett bolag som leverantören rekommenderar – varvid det å ena sidan finns kopplingar mellan leverantören och det bolaget, i den meningen att leverantören, oberoende av nämnda försändelse eller transport, anlitar bolaget för vissa av sina egna logistikbehov, och det å andra sidan står förvärvarna fritt att anlita ett annat bolag eller själva avhämta varorna – inte ska anses utgöra rättsmissbruk, i den mån dessa omständigheter inte utgör hinder mot bedömningen att leverantören och den av denne rekommenderade transportören är självständiga bolag som för egen räkning bedriver verklig ekonomisk verksamhet och i den mån transaktionerna därigenom inte kan anses utgöra missbruk.

Rättegångskostnader

97 Eftersom förfarandet i förhållande till parterna i det nationella målet utgör ett led i beredningen av samma mål, ankommer det på den hänskjutande domstolen att besluta om rättegångskostnaderna. De kostnader för att avge yttrande till domstolen som andra än nämnda parter har haft är inte ersättningsgilla.

Mot denna bakgrund beslutar domstolen (femte avdelningen) följande:

1) **Rådets direktiv 2006/112/EG av den 28 november 2006 om ett gemensamt system för mervärdesskatt samt artiklarna 7, 13 och 28–30 i rådets förordning (EU) nr 904/2010 av den 7 oktober 2010 om administrativt samarbete och kampen mot mervärdesskattebedrägeri ska tolkas på så sätt att de inte utgör hinder för att skattemyndigheten i en medlemsstat ensidigt kan besluta att göra en annan bedömning av hur vissa transaktioner ska behandlas i mervärdesskattehänseende än den bedömning som gjorts av skattemyndigheten i en annan medlemsstat och som inneburit att transaktionerna beskattats där.**

2) **Artikel 33 i direktiv 2006/112 ska tolkas på så sätt att varor som säljs av en leverantör etablerad i en medlemsstat till förvärvare bosatta i en annan medlemsstat och som transporteras till dem av ett bolag som rekommenderas av leverantören, men som förvärvarna fritt kan välja att anlita för denna transport, ska anses ha försänts eller transporterats ”av leverantören eller för [dennes] räkning” om leverantören har en avgörande roll när det gäller att ta initiativ till samt att organisera de väsentliga skedena av försändelsen eller transporten av varorna, vilket det ankommer på den hänskjutande domstolen att kontrollera mot bakgrund av samtliga omständigheter i det nationella målet.**

3) **Unionsrätten och i synnerhet direktiv 2006/112 ska tolkas på så sätt att transaktioner genom vilka varor som säljs av en leverantör försänds eller transporteras till förvärvarna av ett bolag som leverantören rekommenderar – varvid det å ena sidan finns kopplingar mellan leverantören och det bolaget, i den meningen att leverantören, oberoende av nämnda försändelse eller transport, anlitar bolaget för vissa av sina egna logistikbehov, och det å**

andra sidan står förvärvarna fritt att anlita ett annat bolag eller själva avhämta varorna – inte ska anses utgöra rättsmissbruk, i den mån dessa omständigheter inte utgör hinder mot bedömningen att leverantören och den av denne rekommenderade transportören är självständiga bolag som för egen räkning bedriver verklig ekonomisk verksamhet och i den mån transaktionerna därigenom inte kan anses utgöra missbruk.

Underskrifter