

**Mål C-656/19**

**Sammanfattning av begäran om förhandsavgörande enligt artikel 98.1 i domstolens rättegångsregler**

**Datum för ingivande:**

den 4 september 2019

**Hänskjutande domstol**

Szegedi Közigazgatási és Munkaügyi Bíróság (Förvaltnings- och socialdomstolen i Szeged, Ungern)

**Datum för beslutet att begära förhandsavgörande:**

den 22 augusti 2019

**Klagande:**

BAKATI PLUS Kereskedelmi és Szolgáltató Kft.

**Motpart:**

Nemzeti Adó- és Vámhivatal Fellebbviteli Igazgatósága (Avdelningen för prövning av klagomål inom nationella skatt- och tullmyndigheten, Ungern)

**Saken i det nationella målet**

Överklagande i skattemål.

**Syfte med och rättslig grund för begäran om förhandsavgörande**

Denna begäran syftar för det första, dels till att få klarlagt huruvida en praxis i en medlemsstat enligt vilken begreppet ”personligt bagage”, i den mening som avses i mervärdesskattedirektivet, är identiskt med begreppet hämtat bagage i andra rättsliga bestämmelser, är förenlig med artikel 147 i rådets direktiv 2006/112/EG av den 28 november 2006 om ett gemensamt system för mervärdesskatt (nedan kallat mervärdesskattedirektivet). Dels vill den hänskjutande domstolen, för det fallet att den föregående frågan besvaras nekande, få klargjort hur begreppet ”personligt bagage” i artikel 147 i mervärdesskattedirektivet ska definieras och

huruvida en nationell praxis, enligt vilken skattemyndigheterna i en medlemsstat enbart beaktar ”ordens vanliga innebörd”, är förenlig med unionsrätten.

För det andra handlar denna begäran om förhandsavgörande dels om den tolkning av artiklarna 146 och 147 i mervärdesskattedirektivet, som innebär att det när en beskattningsbar person inte har rätt till undantag från skatteplikt enligt artikel 147 i direktivet ska prövas om undantaget för leverans av varor för export enligt artikel 146 i direktivet är tillämpligt, även om de i lag föreskrivna tullformalitetserna inte har vidtagits. Dels syftar begäran om förhandsavgörande till att få klarlagt huruvida en rättslig transaktion kan betecknas som en leverans av varor för export som är undantagen från mervärdesskatt när detta strider mot kundens uttryckliga avsikt.

För det tredje syftar begäran om förhandsavgörande till att få klarlagt huruvida en praxis i en medlemsstat, under de omständigheter som föreligger i det nationella målet, som innebär att skattemyndigheten nekar återbetalning av skatt som på ett felaktigt sätt har deklarerats och betalats för leverans av varor till utländska resande, utan att beteckna dessa transaktioner som leverans av varor för export, är förenlig med artiklarna 146 och 147 i mervärdesskattedirektivet och med principen om skatteneutralitet och proportionalitetsprincipen i unionsrätten.

### Tolkningsfrågor

- 1) Är en praxis i en medlemsstat, enligt vilket begreppet ”personligt bagage”, som utgör ett delbegrepp vid leverans av varor till utländska resande som är undantagna från mervärdesskatt, anses vara identiskt med begreppet personliga tillhörigheter, som används i konventionen om tullättnader till förmån för turisttrafiken, antagen i New York den 4 juni 1954, och dess tilläggsprotokoll, och med begreppet ”bagage”, som definieras i artikel 1.5 i kommissionens delegerade förordning (EU) 2015/2446 om komplettering av Europaparlamentets och rådets förordning (EU) nr 952/2013 vad gäller närmare regler avseende vissa bestämmelser i unionens tullkodex, förenlig med artikel 147 i rådets direktiv 2006/112/EG av den 28 november 2006 om ett gemensamt system för mervärdesskatt (nedan kallat mervärdesskattedirektivet)?
- 2) Om föregående fråga ska besvaras nekande, hur ska då begreppet ”personligt bagage” i artikel 147 i mervärdesskattedirektivet definieras, med beaktande av att det inte definieras i direktivet? Är en nationell praxis, enligt vilken skattemyndigheterna i en medlemsstat enbart beaktar ”ordens vanliga innebörd”, förenlig med bestämmelserna i unionsrätten?
- 3) Ska artiklarna 146 och 147 i mervärdesskattedirektivet tolkas så att det, när en beskattningsbar person inte har rätt till undantag från skatteplikt för leveranser av varor till utländska resande enligt artikel 147 i direktivet, i förekommande fall ska prövas om undantaget för leveranser av varor för export enligt artikel 146 i samma direktiv är tillämpligt, även om de

tullformaliteter som föreskrivs i unionens tullkodex och i de delegerade bestämmelserna inte har vidtagits?

- 4) Om föregående fråga ska besvaras så att en transaktion får omfattas av undantaget från mervärdesskatt för export när undantaget för utländska resande inte är tillämpligt, kan då den rättsliga transaktionen betraktas som en leverans av varor för export som är undantagen från mervärdesskatt, trots att det strider mot kundens uttryckliga avsikt vid den tidpunkt då beställningen gjordes?
- 5) För det fall att frågorna 3 och 4 ska besvaras jakande, är då – i ett sådant fall som det förevarande i vilket fakturautfärdaren vid tidpunkten för leveransen av varorna visste att de hade köpts i syfte att säljas vidare, men att den utländska köparen trots det ville föra ut dem ur territoriet enligt bestämmelserna för utländska resande, vilket innebär att fakturautfärdaren handlade i ond tro när denne utfärdade ansökningsblanketten för återbetalning av skatten enligt den ordningen och betalade tillbaka den övervälrade mervärdesskatten i enlighet med undantaget för utländska resande – en praxis i en medlemsstat enligt vilken skattemyndigheten nekar återbetalning av skatt som på ett felaktigt sätt har deklarerats och betalats för leveranser av varor till utländska resande, utan att dessa transaktioner har betecknats som leveranser av varor för export och utan att den erforderliga rättelsen har gjorts, trots att varorna obestriddligen lämnade Ungern som resandes bagage, förenlig med artiklarna 146 och 147 i mervärdesskattedirektivet samt med principen om skatteneutralitet och proportionalitetsprincipen i unionsrätten?

#### **Anförda unionsbestämmelser**

- Rådets direktiv 2006/112/EG av den 28 november 2006 om ett gemensamt system för mervärdesskatt (EUT L 347, 2006, s.1); rättelse i EUT L 335, 2007, s. 60, och EUT L 323, 2015, s. 31): artiklarna 146, 147 och 273.
- Kommissionens delegerade förordning (EU) 2015/2446 av den 28 juli 2015 om komplettering av Europaparlamentets och rådets förordning (EU) nr 952/2013 vad gäller närmare regler avseende vissa bestämmelser i unionens tullkodex (EUT L 343, 2015, s. 1; rättelse i EUT L 87, 2016, s. 35, EUT L 264, 2016, s. 43, och EUT L 101, 2017, s. 164).
- EU-domstolens praxis, i synnerhet dom av den 21 februari 2008, Netto Supermarkt, C-271/06, EU:C:2008:105, punkt 29, dom av den 17 maj 2018, Vámos, C-566/16, EU:C:2018:321, och dom av den 21 oktober 2010, Nidera Handelscompagnie, C-385/09, EU:C:2010:627.

### Anförda nationella bestämmelser

- Az általános forgalmi adóról szóló 2007. évi CXXVII. törvény (2007 års lag nr CXXVII om mervärdesskatt; nedan kallad mervärdesskattelagen): 98 §, 99 §, 153/A § punkt 1, och 259 § punkt 10.
- Az adózás rendjéről szóló 2003. évi XCII. törvény (2003 års lag nr XCII om det allmänna skatteförfarandet): 170 §.
- A Nemzeti Adó- és Vámhivatalról szóló 2010. évi CXXII. törvény (2010 års lag nr CXXII om den nationella skatte- och tullmyndigheten; nedan kallad lagen om skatte- och tullmyndigheten): 12/A §.
- A turistaforgalom vámkönnyítéseiről szóló, New Yorkban 1954. június 4-én kelt Egyezmény, valamint az Egyezmény Kiegészítő Jegyzőkönyvének kihirdetéséről szóló 1964. évi 2. törvényerejű rendelet (1964 års lagdekret nr 2 om promulgation av konventionen om tullättnader till förmån för turisttrafiken, antagen i New York den 4 juni 1954, och tilläggsprotokollet till den konventionen; nedan kallade New York-konventionen): 2 §.
- Kúrias (Högsta domstolen, Ungern) dom nr KfV.1.35 502/2016/6 av den 8 december 2016.

### Kortfattad redogörelse för de faktiska omständigheterna och förfarandet i målet vid den nationella domstolen

- 1 Klagandens huvudsakliga verksamhet utgjordes fram till april 2015 av grossisthandel med prydnadsväxter och den har sedan dess utgjorts av annan detaljhandel, ej i butik. Från och med år 2015 ökade klagandens årliga omsättning från 50 miljoner ungerska forint (nedan kallad HUF) till en miljard HUF per år.
- 2 Under år 2016, som det nationella målet avser, utgjordes nästan hela klagandens verksamhet (runt 95 %) av försäljning till tjugo privatpersoner av olika livsmedelsprodukter, kosmetiska produkter och städprodukter avsedda att föras till ett territorium utanför unionen, i förevarande fall Serbien. Klaganden hade kännedom om att de serbiska köparna, som köpte stora mängder varor vid hundratals tillfällen, tillhörde tre familjer och att varorna fördes ut av köparna från Ungern till Serbien som resandes bagage.
- 3 Klagandens ombud utfärdade den dokumentation som låg till grund för leveranserna av varorna på grundval av den information som köparna hade lämnat per telefon när de gjorde beställningen. En representant för klaganden transporterade varorna från klagandens lager i Szeged (Ungern) till det lager som de privata serbiska köparna hade hyrt i närheten av gränsen mellan Ungern och Serbien, på den ungerska sidan, närmare bestämt i Tompa. Där överlämnade den chaufför som svarade för transporten, utöver varorna de fakturor som klagandens ombud hade utfärdat samt blanketter för ansökan om återbetalning av skatten

enligt systemet för utländska resande, i utbyte mot kontant betalning av priset för varorna. Varorna transporterades därefter som resandes bagage i personbilar från Tompa till Serbien.

- 4 Klaganden kände utan tvekan till att kunderna inte köpte varorna för eget eller för sina familjers bruk, utan för att sälja dem vidare på serbiska marknader. Klaganden var också medveten om att familjemedlemmarna medverkade för att värdet av varje leverans inte skulle överstiga en miljon HUF, vilket gjorde att varorna utan problem kunde föras över gränsen mellan Ungern och Serbien, i enlighet med de ungerska tullmyndigheternas interna föreskrifter rörande tullförfarandet.
- 5 När det gällde dessa varor använde sig köparna av undantaget från mervärdesskatteplikt för utländska resande på följande sätt: klaganden fyllde i ansökningsblanketten för återbetalning av mervärdesskatten, vilken därefter påtecknades och stämplades av det tullkontor där varorna lämnade unionen, i vissa fall med formuleringen: ”Utförsel från unionens territorium: Tompa”. Därefter återlämnades ett andra exemplar av blanketten till klaganden och denne betalade tillbaka mervärdesskatten kontant till köparna.
- 6 Köparna ansökte i samtliga fall om att ansökningsblanketten för återbetalning av mervärdesskatten för utländska resande skulle utfärdas, utan att någon gång ange att varorna i fråga inte skulle föras ut från territoriet i form av resandes bagage, utan i form av leveranser av varor för export.
- 7 Genom det ovannämnda förfarandet återbetalade klaganden mervärdesskatten till köparna – totalt 339 788 000 HUF (omkring 1 038 000 euro) – i enlighet med 99 § punkt 9 i mervärdesskattelagen, i vilken det föreskrivs att om mervärdesskatten har övervältrats när varorna levereras och leverantören av varorna har återbetalat den övervältrade skatten till den utländska resanden och dessutom dessförinnan har fastställt och deklarerat den mervärdesskatten som skatt som ska betalas, har denne rätt att som tidigast under den skatteperiod då återbetalningen till den utländska resanden har skett dra av den återbetalade skatten vid fastställandet av den skatt som ska betalas. Den dokumentation som låg till grund för ansökan om återbetalning av skatten till utländska resenärer, visar att varorna i fråga under alla förhållanden lämnade Ungerns territorium.
- 8 Nemzeti Adó- és Vámhivatal Csongrád Megyei Adó- és Vámigazgatósága (skatte- och tullkontoret i provinsen Csongrád (Ungern), som hör under den nationella skatt- och tullmyndigheten; nedan kallad skattemyndigheten i första instans), krävde genom beslut av den 27 juni 2018 som fattats till följd av en kontroll avseende det aktuella beskattningsåret att klaganden skulle betala mervärdesskatteskillnader med 340 598 000 HUF (omkring 1 041 000 euro), ett skattetillägg på 163 261 000 HUF (omkring 499 000 euro) och en dröjsmålsavgift på 7 184 000 HUF (omkring 22 000 euro). Myndigheten fann att köpen översteg vad som krävdes för köparnas egna och deras familjers behov och att de hade gjorts i avsikt att sälja varorna vidare, vilket innebar att de inte kunde betecknas

som resandes bagage. Myndigheten slog fast att klaganden inte heller hade rätt till undantag för export, eftersom ingen hade ansökt om tullklarering för export med avseende på dessa transaktioner och klaganden inte förfogade över den dokumentation som krävdes för detta. Klaganden kunde heller inte anses vara en exportör, eftersom denne upphörde att förfoga över de sålda varorna när de levererades till köparna vid deras lager, vilket låg på den ungerska sidan av gränsen mellan Serbien och Ungern. Detta innebar att klaganden inte kunde åta sig att transportera varorna till en bestämmelseort utanför unionens tullområde.

- 9 Genom beslut av den 31 oktober 2018 fastställde motparten beslutet i första instans, vilket klaganden hade överklagat till motparten. I motiveringen till beslutet angav motparten att skattemyndigheten till följd av kontrollen hade funnit att transaktionerna inte kunde anses utgöra leveranser till utländska resande och att den därför hade prövat om villkoren för leveranser av varor för export var uppfyllda och funnit att så inte var fallet. Skattemyndigheten hänvisade till klagandens deklARATIONER enligt vilka denne, mot bakgrund av köparnas avsikt, hade ansett att det rörde sig om leveranser av varor till utländska resande.

Enligt motparten har Kúria (Högsta domstolen) i sin dom KfV.1.35.502/2016/6 av den 8 december 2016, vad beträffar definitionen av begreppet resandes bagage, fastställt att såväl varornas kvantitet som köpens frekvens är relevanta i detta sammanhang. Varken mervärdesskattelagen eller mervärdesskattedirektivet innehåller någon definition av begreppet personligt bagage. Unionens tullbestämmelser ger heller ingen vägledning när det gäller detta och i New York-konventionen definieras begreppet ”personliga tillhörigheter”. Enligt nationell praxis får varor som resenären köper för sina egna behov eller som present anses vara resandes bagage. Varorna får inte under några omständigheter vara avsedda för att bedriva handel med. Regelbundenheten och den stora mängden varor utesluter att varorna kan betecknas som resandes bagage, eftersom det enligt 99 § mervärdesskattelagen inte är tillåtet att föra ut varor från landet i kommersiella kvantiteter som resandes bagage. Där föreskrivs att om köparen är en utländsk resande och den vara som han eller hon har köpt ingår i hans eller hennes personliga bagage eller bagage som resande, får undantaget i 98 § punkt 1 mervärdesskattelagen tillämpas under förutsättning att

- det totala värdet av varuleveranserna (inklusive mervärdesskatt) överstiger ett belopp motsvarande 175 euro,
- den utländska resanden styrker sin rättsliga ställning med ett resedokument,
- tullkontoret där varorna lämnar unionens territorium, genom att påteckna och stämpla ansökningsblanketten för återbetalning av skatten styrker att varorna har lämnat detta territorium. På begäran av den utländska resanden ska leverantören av varorna åta sig att fylla i ansökningsblanketten för återbetalning av skatten.

För att undantaget ska vara tillämpligt, krävs det dessutom enligt 99 § mervärdesskattelagen att leverantören av varorna förfogar över det första påtecknade och stämplade exemplaret av ansökningsblanketten för återbetalning av skatten och att leverantören av varorna, om denne har övervältrat skatten vid tidpunkten för leveransen av varorna, återbetalar den skatt som övervältrats på den utländska resanden. Den utländska resanden har rätt att få skatten återbetald kontant i HUF, men parterna får även avtala om en annan valuta eller betalningsform.

För det fallet att skatten har övervältrats i enlighet med punkt 4 b i mervärdesskattelagen och leverantören dessförinnan har fastställt och deklarerat den som skatt som ska betalas, ska denne tidigast under den skatteperiod då återbetalningen till den utländska resanden skedde ha rätt att dra av den återbetalade skatten vid fastställandet av den skatt som ska betalas.

I den mån det styrks att varorna har lämnat unionens territorium, ska skattemyndigheten enligt nationell praxis pröva om villkoren för undantag för leverans av varor på någon annan rättslig grund är uppfyllda, bland annat om klaganden har rätt till undantag enligt 98 § mervärdesskattelagen, enligt vilken leveranser av varor som skett per post eller som transporterats från det nationella territoriet till ett annat land utanför unionen ska vara undantagna från skatt.

Den nationella praxisen beaktar EU-domstolens praxis, av vilken det framgår att mervärdesskattedirektivet visserligen medger att medlemsstaterna fastställer de formella villkoren rörande reglerna för utnyttjande av rätten till avdrag, men att dessa villkor inte får gå utöver vad som är nödvändigt för att säkerställa en korrekt uppbörd av skatten och förhindra skatteundandragande.

- 10 Motparten slog mot bakgrund av Kúrias ovannämnda dom fast att klaganden inte heller hade rätt till undantag för export, eftersom denne inte hade ansökt om tullklarering för export med avseende på transaktionerna och enligt klagandens uppgifter handlades inte transaktionerna som export, eftersom köparna uttryckligen begärde att undantaget för utländska resande skulle tillämpas.

### **Parternas huvudargument**

#### ***Klagandens argument***

- 11 I sitt överklagande har klaganden yrkat att motpartens beslut och beslutet av myndigheten i första instans ska upphävas. Klaganden menar att varken unionsrätten eller mervärdesskattelagen innehåller någon definition av begreppen personligt bagage och begreppet resandes bagage. Eftersom det inte finns någon definition i skattelagstiftningen kan tullmyndigheten inte göra åtskillnad mellan olika varor som passerar gränsen och den kan således inte vägra att godkänna ansökningsblanketten för återbetalning av skatten för varor som lämnar territoriet, genom att hävda att avsikten är att sälja varorna vidare. I klagandens fall är syftet

inte heller att undandra sig skatt, eftersom den beskattningsbara personen även skulle ha rätt till undantag för export, i enlighet med 98 § mervärdesskattelagen. Klaganden hänvisar även till EU-domstolens dom i målet Netto Supermarkt, C-271/06, enligt vilken EU-domstolens rättspraxis avseende tullagstiftning inte kan åberopas i skatterättsliga tvister, av vilket följer att den skattemekanism som klaganden har använt sig av inte heller kan bedömas mot bakgrund av tullagstiftningen.

- 12 Klaganden vänder sig också mot skattemyndighetens rättsliga tolkning, som innebär att tullkontoret där varorna lämnar unionen enligt 12/A § lagen om skatte- och tullmyndigheten inte utför alla de skatteförvaltningsuppgifter som föreskrivs i lag enbart av den omständigheten att det handlar inom ramen för skattemyndighetens verksamhetsområde, vilket innebär att tullkontoret bara intygar att varorna har lämnat Europeiska unionens territorium, men inte att utförseln från territoriet har skett som en del av personligt bagage eller resandes bagage enligt 99 § mervärdesskattelagen eller att den uppfyller villkoren i den bestämmelsen.

#### *Motpartens argument*

- 13 Motparten har yrkat att överklagandet ska ogillas och upprepat de rättsliga grunder som den angett i sitt beslut

#### **Kortfattad redogörelse för skälen till att förhandsavgörande begärs**

- 14 Denna domstol hänvisar till en dom från Kúria, i vilken den domstolen i ett mål med liknande faktiska omständigheter (utförsel av varor från territoriet i kommersiell kvantitet enligt bestämmelserna om utländska resande), slog fast att det först ska prövas om villkoren i 99 § mervärdesskattelagen är uppfyllda. Därefter ska det, mot bakgrund av att varorna verkligen lämnade unionens territorium, prövas huruvida någon annan bestämmelse i mervärdesskattelagen är tillämplig. Även om varken mervärdesskattelagen eller mervärdesskattedirektivet definierar begreppet resandes bagage och unionens tullagstiftning och internationell rätt inte heller tillhandahåller någon entydig definition av begreppet, kan det slås fast att varor som en resenär köper för sina egna personliga behov eller som presenter, och som inte under några omständigheter får ha kommersiella ändamål, anses vara resandes bagage. I den domen slog Kúria fast att 99 § mervärdesskattelagen inte medger att varor i kommersiella kvantiteter förs ut ur territoriet som resandes bagage, och att varken undantaget eller skatteavdraget som föreskrivs för det systemet därför kan godkännas. Kúria slog vidare fast att leveranser av varor ska beskattas i det land där de levererade varorna slutligen används, vilket gör det nödvändigt att pröva om det undantag som föreskrivs i 98 § mervärdesskattelagen är tillämpligt. Ett av de villkor som ska vara uppfyllda för att den paragrafen ska vara tillämplig, är att tullkontoret där varorna lämnar unionen vid tidpunkten för leveransen eller senast 90 dagar därefter intygar att varorna har lämnat unionens territorium. Det ankommer på skattemyndigheten att



pröva i vilken mån klaganden har rätt till undantag enligt 98 § mervärdesskattelagen.

- 15 Den hänskjutande domstolen påpekar att 98 och 99 §§ mervärdesskattelagen i det avseende som är relevant i förevarande mål motsvarar artiklarna 146 och 147 i mervärdesskattedirektivet och att den därför ska tolka och tillämpa de sistnämnda artiklarna i mervärdesskattedirektivet.
- 16 Enligt den hänskjutande domstolen bör man för att definiera begreppen personligt bagage och resandes bagage utgå från deras vanliga innebörd med hänvisning till bestämmelserna i gemenskapens tullkodex, unionens tullkodex och New York-konventionen. De nationella domstolarnas rättspraxis talar också för detta. För att klargöra begreppet resandes bagage är syftet med utförseln av varorna från territoriet av avgörande betydelse enligt den hänskjutande domstolen. Begreppet resandes bagage omfattar inte varor (oberoende av kvantitet och transportsätt) som inte köpts för att tillgodose egna eller familjens behov, eller som present, utan i syfte att säljas vidare. Eftersom det inte finns någon verklig tolkning i bestämmelserna, är det emellertid nödvändigt att begära ett förhandsavgörande för att få begreppet definierat.
- 17 Eftersom bestämmelserna om undantag för utländska resande inte är tillämpliga i förevarande mål, prövade motparten huruvida villkoren för undantag för export var uppfyllda och fann att klaganden visste att denne sålde varor till personer som senare sålde dem vidare på serbiska marknader. Klaganden har tvingats erkänna att de rättsliga villkoren för undantag för utländska resenärer inte är uppfyllda, och kan därför inte hävda att han iakttagit den vederbörliga omsorg som krävs av en medveten näringsidkare. Motparten hänvisade i detta sammanhang till punkt 29 i EU-domstolens dom i målet Netto Supermarkt. Motparten påpekade dessutom att det, i motsats till vad klaganden har gjort gällande, i mervärdesskattelagen inte finns någon särskild bestämmelse som ålägger säljaren att, under sådana omständigheter som dem i förevarande mål, utfärda en ansökningsblankett för återbetalning av skatten på begäran av köparen.
- 18 Den hänskjutande domstolen anser emellertid att säljaren vid tidpunkten för leveransen av varorna inte heller kunde bortse från köparnas uttalade avsikt att föra ut varorna ur landet som utländska resande, vilket gör det omöjligt att fakturera utan mervärdesskatt som om det hade rört sig om export av varor. Reglerna för undantag för utländska resande är annorlunda och striktare – det rör sig om ett begränsat urval av varor, rätten till undantag är underkastad en kvantitativ tröskel och fakturan får inte redan från början utfärdas utan mervärdesskatt – än de som gäller vid leverans av varor för export, vilket logiskt nog får till följd att fakturautfärdaren inte ensidigt kunde tillämpa undantaget för leverans av varor för export med avseende på köpare som själva definierade sig som utländska resande och därmed var underkastade ett striktare regelverk för undantag från mervärdesskatt, eftersom denne kunde räkna med att dessa köpare skulle föra ut varorna ur landet som utländska resande. Det var således riktigt av fakturautfärdaren att inkludera mervärdesskatten vid faktureringen. För det fallet

att de utländska köparna skulle ha ändrat sin ursprungliga avsikt och i slutändan fört ut varorna ur landet inom ramen för det gemensamma tulltransiteringsförfarandet, skulle möjligheten att korrigera fakturan ha kunnat övervägas. I förevarande mål ändrade emellertid inte de utländska köparna sin ursprungliga avsikt och det är oomtvistat att de transporterade varorna till Serbien som utländska resande. Fakturorna var således riktiga då de utfärdades och det skedde heller inte någon förändring därefter som krävde att de korrigerades, vilket innebär att skattemyndigheten inte heller var tvungen att sedan omkvalificera deras innehåll.

- 19 I förevarande mål ifrågasätter parterna inte att fakturautfärdarens utländska kunder förde ut varorna i kommersiella kvantiteter via gränsen mellan Ungern och Serbien, i syfte att sälja dem vidare, men som utländska resande. Det är också otvistigt att dessa kunder såg till att värdet av de fakturerade varorna vid varje enskilt tillfälle inte översteg ett visst belopp och därigenom undgick tullkontroll. Fakturautfärdaren hade kännedom om sina kunders bedrägliga handlande och var medveten om att villkoren för undantag för utländska resande inte var uppfyllda, och borde därför inte ha utfärdat ansökningsblanketten för återbetalning av skatten som möjliggjorde detta undantag. Den hänskjutande domstolen anser att det saknar betydelse vilken konkret serbisk lagstiftning som de utländska köparna ville kringgå och vilka fördelar de uppnådde genom att föra in varorna på Serbiens territorium som utländska resande. Vid en överprövning av skattemyndighetens beslut är det viktiga att fakturautfärdaren kände till kundernas avsikt att sälja varorna vidare och att denne därför inte borde ha gjort det möjligt för dem att tillämpa undantaget för utländska resande. Genom att fakturautfärdaren samarbetade med sina utländska kunder för att kringgå den ungerska skattelagstiftningen och, trots att denne kände till att kunderna hade för avsikt att sälja varorna vidare, det vill säga att de viktigaste villkoren för undantag för utländska resande inte var uppfyllda, betalade tillbaka mervärdesskatten och inkluderade den i sina deklarationer för den omtvistade perioden som en avdragsgill post för den skatt som skulle betalas, uppnådde klaganden en betydande konkurrensfördel i förhållande till de konkurrenter som följde lagstiftningen.
- 20 Till följd av fakturautfärdarens och köparnas medvetna agerande, vilket visar att det förelåg samstämmiga viljor, uppvisades varorna inte i den serbiska tullen och det gjordes heller inte någon noggrann kontroll av dem, deras spårbarhet gick förlorad, tullar och andra kostnader kunde inte fastställas vid tullklareringen – de är inte fastställda i förevarande mål – och dessutom gavs köparna möjlighet att sälja vidare de varor som de fört in i Serbien som privatpersoner och därigenom kringgå skattelagstiftningen där. Mot bakgrund av de faktiska omständigheterna i målet, saknar det betydelse om de serbiska köparna därefter verkligen utnyttjade denna möjlighet eller inte, eftersom skatten och de andra konsekvenserna i Serbien fallet utanför ramen för prövningen i förevarande mål, i vilket det heller inte ska prövas vilka konkreta kostnader som undveks genom att tullförfarandet kringgicks. Det enda som är viktigt är att fakturautfärdaren med sitt agerande medvetet medverkade i de serbiska köparnas bedrägliga verksamhet och medvetet

bröt mot bestämmelserna om leveranser av varor i mervärdesskattelagen genom att utfärda fakturor och fylla i blanketterna enligt regelverket för utländska resande, samt genom att på ett otillbörligt sätt minska sitt beskattningsunderlag genom att återbetala skatten till de utländska resenärerna.

- 21 För det fallet att skattemyndigheten, när det inte är möjligt att betala tillbaka skatten på grund av undantag för utländska resande, skulle vara tvungna att bevilja undantag från skatten på en annan rättslig grund, skulle fakturautfärdarens handlande i ond tro i stort sett inte få några rättsliga konsekvenser, i synnerhet med beaktande av att om det inte finns någon otillbörlig ansökan om återbetalning, så är inte heller villkoren för att påföra ett skattetillägg uppfyllda. På grund av den otillbörliga konkurrensfördel som fakturautfärdaren erhållit, skulle detta dels strida mot principen om skatteneutralitet och dels mot medlemsstaternas skyldighet att vidta åtgärder mot skatteundandragande och skatteflykt.
- 22 EU-domstolen har prövat principen om skatteneutralitet i förhållande till rätten till undantag från skatt och funnit att unionslagstiftaren genom denna princip har gett uttryck för den allmänna likabehandlingsprincipen inom mervärdesskatteområdet. De åtgärder som medlemsstaterna får vidta för att säkerställa en korrekt uppbörd av mervärdesskatt och förhindra skatteundandragande, får inte användas på ett sätt som gör att mervärdesskattens neutralitet ifrågasätts. Om beskattningsbara personer skulle tillåtas att välja en ordning för skattebefrielse efter den beviljade tidsfristen skulle detta ge dem en otillbörlig konkurrensfördel, till nackdel för de aktörer som har uppfyllt de formella kraven i den nationella lagstiftning som är i fråga i det nationella målet. Dessa beskattningsbara personer skulle i efterhand kunna välja – och följaktligen utifrån det konkreta resultatet av deras verksamhet – den mest fördelaktiga beskattningsordningen för dem (dom av den 17 maj 2018, Vámos, C-566/16).
- 23 Enligt den hänskjutande domstolen är övervägandena i domen Vámos även tillämpliga i förevarande mål. Fakturautfärdaren minskade i strid med mervärdesskattebestämmelserna sitt beskattningsunderlag på ett sätt som denne inte var berättigad till och åberopade senare, när skattemyndigheten upptäckte felet, i efterhand ett annat undantag, nämligen undantag för export. Om skattemyndigheten skulle ha godkänt en tillämpning i efterhand av undantaget från skatteplikt för export, skulle fakturautfärdaren ha erhållit en otillbörlig konkurrensfördel i förhållande till sina konkurrenter, vilket skulle ha stridit mot principen om skatteneutralitet.
- 24 Det följer av fast rättspraxis vid EU-domstolen de åtgärder som medlemsstaterna kan vidta med stöd av artikel 273 i mervärdesskattedirektivet, i syfte att säkerställa riktig uppbörd av skatt och till förebyggande av skatteundandragande, inte får gå utöver vad som är nödvändigt för att uppnå sådana syften och inte får äventyra principen om mervärdesskattens neutralitet (dom Nidera Handelscompagnie, C-385/09).

- 25 Om de formella kraven inte uppfylls kan det följaktligen bara leda till att rätten till avdrag upphör när det blir omöjligt att kontrollera om de materiella kraven är uppfyllda. Den hänskjutande domstolen anser att så just är fallet i förevarande mål, i vilket fakturautfärdaren och köparna inte bara underlät att uppfylla de formella villkoren, utan även i strid med bestämmelserna om formaliteterna medvetet dolde sin verkliga ekonomiska verksamhet för skatte- och tullmyndigheterna.
- 26 Enligt den hänskjutande domstolen iakttas principen om skatteneutralitet bara om skattemyndigheten, vid en sänkning av beskattningsunderlaget på grund av återbetalningen av skatten till de utländska resandena, inte omkvalificerar transaktionerna som leveranser av varor för export och ett sådant förfarande är också det enda som uppfyller kravet på proportionalitet.
- 27 Med hänvisning till skillnaderna mellan begreppet export i skattelagstiftningen och i tullagstiftningen, vänder sig klaganden mot att skattemyndigheten utkräver ansvar av denne med avseende på den eventuella utförseln av varor från territoriet som exportör. Det framgår emellertid inte av handlingarna i målet, beträffande de aktuella varorna, att klaganden eller någon annan person skulle ha ansökt om tullklarering som exportörer och enligt de uppgifter som klagandens juridiska ombud har lämnat var avsikten heller inte att genomföra transaktionerna som export.
- 28 Till skillnad från vad klaganden har gjort gällande är det inte tillräckligt att styrka att varorna har lämnat territoriet för att kvalificera de faktiska omständigheterna i skattemässigt hänseende, eftersom undantaget för utländska resande som tidigare nämnts skiljer sig från undantaget för leveranser av varor för export och rör en viss krets av personer, vilket gör det nödvändigt att klargöra på vilken grund som köparen har rätt till återbetalning. Följaktligen kan klagandens argument att tullkontorets påtecknande på ansökningsblanketten för återbetalning av skatten, genom vilket det styrks att varorna har lämnat territoriet som en del av de resandes bagage, även rättfärdigar undantaget från skatt för leveranserna av varor för export, inte godtas.
- 29 Mot bakgrund av detta hyser den hänskjutande domstolen tvivel om huruvida det, när det konstateras att undantaget från skatt för utländska resande är rättsstridigt, parallellt ska prövas om villkoren för leveranser av varor för export är uppfyllda i alla fall där varorna har förts ut från territoriet som resandes bagage.
- 30 Vidare anser den hänskjutande domstolen att det i förevarande mål är av avgörande betydelse att det är uppenbart att klaganden handlade i ond tro vid fullgörelsen av sina skatterättsliga skyldigheter, vilket mot bakgrund av principen om skatteneutralitet och proportionalitetsprincipen i unionsrätten motiverar att inte bara minskningen av beskattningsunderlaget ska nekas, utan även att möjligheten att omkvalificera det som leverans av varor för export ska uteslutas, och detta även om skattemyndigheten i övrigt ska pröva om villkoren för leveranser av varor för export är uppfyllda.

- 31 Den hänskjutande domstolen anser att det är nödvändigt att begära ett förhandsavgörande rörande de ovannämnda frågorna och den har kännedom om att det för närvarande pågår andra förvaltningsrättsliga förfaranden rörande liknande frågor vid ungerska domstolar.

ARBETS  
DOKUMENT