

Mål C-512/21**Sammanfattning av begäran om förhandsavgörande enligt artikel 98.1 i domstolens rättegångsregler****Datum för ingivande:**

17 augusti 2021

Domstol som begär förhandsavgörande:

Fővárosi Törvényszék (Ungern)

Datum för beslutet att begära förhandsavgörande:

31 maj 2021

Klagande:

Aquila Part Prod Com S.A.

Motpart:

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

Saken i det nationella målet

Överklagande från Aquila Part Prod Com S.A. (Rumänien) av fyra beslut som fattats av Nemzeti Adó- és Vámhivatal Fellebbviteli Igazgatósága (Avdelningen för prövning av klagomål inom nationella skatte- och tullmyndigheten, Ungern), i vilka myndigheten fastställde en skatteskillnad avseende mervärdesskatt till nackdel för klaganden. Denna skatteskillnad berodde till största delen på en felaktig återbetalning och till en mindre del på skatt som inte hade betalats in. Till följd av detta påförde skattemyndigheten klaganden ett skattetillägg och fastställde en dröjsmålsavgift.

Syfte med och rättslig grund för begäran om förhandsavgörande

Begäran om förhandsavgörande inges med stöd av artikel 267 FEUF.

Begäran om förhandsavgörande avser tolkningen av artiklarna 9.1, 10, 167, 168 a, 178 a, 220 och 226 i rådets direktiv 2006/112/CE om ett gemensamt system för

mervärdesskatt, mot bakgrund av principerna om skatteneutralitet och skälighet samt rätten till en rättvis rättegång, vilken stadfästs i artikel 47 i Europeiska unionens stadga om de grundläggande rättigheterna. Det följer av fast praxis från EU-domstolen att den nationella domstolen, med stöd av den tolkningen, ska avgöra huruvida de omständigheter som motparten har åberopat gentemot klaganden kan anses utgöra objektiva omständigheter som motiverar att motparten nekar klaganden rätten att dra av mervärdesskatten och huruvida motparten följaktligen hade fog för att neka klaganden rätt till skatteavdrag med hänvisning till att klaganden hade medverkat i ett skatteundrandragande och inte hade visat den omsorg som krävs.

Frågor som har hänskjutits för förhandsavgörande

- 1) Är det förenligt med unionsrätten, i synnerhet artiklarna 9.1 och 10 i mervärdesskattedirektivet och principen om skatteneutralitet, att skattemyndigheten tillämpar en praxis som innebär att myndigheten automatiskt och utan att göra någon kontroll, av den omständigheten att det finns en medvetenhet hos en fysisk person, som har ett rättsförhållande med en juridisk person som handlar som agent, som är oberoende av den beskattningsbara personen som huvudman och som är en egen juridisk person, utan att den fysiska personen har ett rättsförhållande med den beskattningsbara personen, drar slutsatsen att den beskattningsbara personen är medveten, och därmed kringgår villkoren i det avtal som huvudmannen och agenten har ingått samt bestämmelserna i den utländska rätt som reglerar det rättsliga agentförhållandet?
- 2) Ska artiklarna 167, 168 a och 178 a i mervärdesskattedirektivet tolkas så, att när skattemyndigheten finner att det finns en sluten faktureringskedja, är den omständigheten i sig tillräcklig som en objektiv omständighet för att styrka att det föreligger skatteundrandragande, eller ska skattemyndigheten i ett sådant fall ange vilken eller vilka av de som ingår i kedjan som har gjort sig skyldig(a) till skatteundrandragandet och vilket tillvägagångssätt den/de har använt sig av?
- 3) Ska de ovannämnda artiklarna i mervärdesskattedirektivet, mot bakgrund av kraven på proportionalitet och skälighet, tolkas så, att det inte ens när skattemyndigheten, på grundval av de konkreta omständigheterna i ärendet, finner att den beskattningsbara personen borde ha visat större omsorg kan krävas att den beskattningsbara personen ska kontrollera omständigheter som skattemyndigheten lyckades upptäcka först efter en cirka fem år lång kontroll som krävde en lång rad kompletterande granskningar där offentligrättsliga instrument användes, som innebar att skyddet av de beskattningsbara personernas affärshemligheter inte utgjorde något hinder för granskningen? För det fall det krävs en större omsorg, är det, för att det ska anses styrkt att den beskattningsbara personen har visat den omsorg som krävs, tillräckligt att den beskattningsbara personens kontroll även omfattar omständigheter utöver de som anges i domen Mahagében, vad beträffar eventuella affärspartners, vilket innebär att den beskattningsbara personen ska ha interna inköpsregler för kontroll av sådana partners, inte får godta betalning i

natura, ska föra in villkor om eventuella risker i de avtal som vederbörande ingår samt även granska andra omständigheter i samband med transaktionen?

4) Ska de ovannämnda artiklarna i mervärdesskattedirektivet tolkas så, att om skattemyndigheten finner att den beskattningsbara personen har medverkat aktivt i skatteundandragandet, är det i detta sammanhang tillräckligt att de bevis som skattemyndigheten upptäcker visar att den beskattningsbara personen, om denna hade visat den omsorg som krävs, hade kunnat få kännedom om att vederbörande medverkade i skatteundandragandet, även om de inte visar att den beskattningsbara personen visste att vederbörande medverkade i ett skatteundandragande genom sin aktiva medverkan i den? För det fall det styrks att den beskattningsbara personen medverkat aktivt i ett skatteundandragande, det vill säga att denna haft kännedom om denna medverkan, ska då skattemyndigheten styrka att den beskattningsbara personen har handlat bedrägligt genom sin samordning med de föregående parterna i kedjan, eller är det tillräckligt att stödja sig på objektiva bevis om att de som ingår i kedjan har ömsesidig kännedom om varandra?

5) Är det förenligt med de ovannämnda artiklarna i mervärdesskattedirektivet samt med rätten till en rättvis rättegång som erkänns som en allmän princip i artikel 47 i Europeiska unionens stadga om de grundläggande rättigheterna och med rättssäkerhetsprincipen, att skattemyndigheten tillämpar en praxis som innebär att den grundar sitt beslut på en påstådd överträdelse av bestämmelser om säkerhet i livsmedelskedjan som saknar betydelse för den beskattningsbara personens fullgörelse av sin skattskyldighet eller för omsättningen av vederbörandes fakturor, som skattelagstiftningen inte på något sätt föreskriver med avseende på den beskattningsbara personen och som i själva verket inte har någon inverkan på de transaktioner som skattemyndigheten har granskat eller på medvetenheten hos den beskattningsbara person som granskats i skatteförfarandet?

För det fall den föregående frågan besvaras jakande:

6) Är det förenligt med de ovannämnda artiklarna i mervärdesskattedirektivet samt med rätten till en rättvis rättegång som erkänns som en allmän princip i artikel 47 i Europeiska unionens stadga om de grundläggande rättigheterna och med rättssäkerhetsprincipen, att skattemyndigheten tillämpar en praxis som innebär att den, utan medverkan av det officiella organ inom området säkerhet i livsmedelskedjan som har materiell och territoriell behörighet, i sitt beslut gör bedömningar av den beskattningsbara personen som omfattas av nämnda officiella organs behörighet, vilket innebär att den på grundval av de överträdelser som har konstaterats beträffande säkerheten i livsmedelskedjan – vilket är en fråga som inte omfattas av dess behörighet – drar skattemässiga slutsatser rörande den beskattningsbara personen, utan att denna har fått möjlighet att bemöta konstaterandet av överträdelser av bestämmelserna rörande säkerhet i livsmedelskedjan i ett förfarande som är självständigt från skatteförfarandet och där parternas grundläggande garantier och rättigheter iakttas?

Anförda unionsbestämmelser och anförd praxis från EU-domstolen

Rådets direktiv 2006/112/EG av den 28 november 2006 om ett gemensamt system för mervärdesskatt (EUT L 347, 2006, s. 1): artiklarna 9.1, 10, 167 och 168 a

Artikel 47 i Europeiska unionens stadga om de grundläggande rättigheterna

Dom av den 21 juni 2012, Mahagében (C-80/11, EU:C:2012:373).

Dom av den 3 oktober 2019, Altic (C-329/18, EU:C:2019:831).

Beslut av den 3 september 2020, Vikingo (C-610/19, EU:C:2020:673).

Anförda nationella bestämmelser

Az adózás rendjéről szóló 2003. évi XCII. törvény (2003 års lag nr XCII om skatteförfarandet) (nedan kallad skatteförfarandelagen)

1 § punkt 7:

”Avtal, transaktioner och andra rättshandlingar ska betecknas på grundval av deras verkliga innehåll. Avtal och andra rättshandlingar som inte är giltiga, är relevanta i skattehänseende om deras ekonomiska resultat kan styrkas.”

2 § punkt 1:

”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.”

97 § punkt 4:

”Vid kontrollen är skattemyndigheten skyldig att fastställa och styrka omständigheterna, med undantag av sådana fall där det är den beskattningsbara personen som enligt lag har bevisbördan.”

97 § punkt 6:

”När omständigheterna ska fastställas är skatteförvaltningen skyldig att även eftersöka omständigheter som är till fördel för den beskattningsbara personen. En omständighet eller en uppgift som inte är styrkt får inte, förutom när ett fastställande sker genom en uppskattning, vägas in i bedömningen till nackdel för den beskattningsbara personen.”

Az általános forgalmi adóról szóló 2007. Évi CXXVII. törvény (2007 års lag CXXVII om mervärdesskatt) (nedan kallad mervärdesskattelagen)

27 § punkt 1:

”När en vara är föremål för flera på varandra följande försäljningar på ett sådant sätt att den skickas eller transporteras direkt från den ursprungliga leverantören till den slutliga förvärvaren som anges som mottagare, ska 26 § endast tillämpas på en enda leverans av varan.”

119 § punkt 1:

”Såvida inte annat anges i denna lag ska avdragsrätten inträda vid den tidpunkt då den skatt som ska betalas, motsvarande den ingående mervärdesskatten, ska fastställas (120 §).”

120 § led a:

”Om den beskattningsbara personen – i denna egenskap – använder eller på annat sätt utnyttjar varor eller tjänster för att leverera beskattningsbara varor eller tillhandahålla beskattningsbara tjänster, ska denna person från den skatt som vederbörande är skyldig att erlägga ha rätt att dra av

a) den skatt som en annan beskattningsbar person – vilket innefattar personer eller organisationer som är föremål för förenklad bolagsbeskattning – har fakturerat förstnämnda beskattningsbara personen i samband med förvärvet av dessa varor eller användningen av dessa tjänster.”

127 § punkt 1 led a:

”För att få utöva rätten till avdrag ska det materiella villkoret vara uppfyllt att den beskattningsbara personen personligen förfogar över

a) i det fall som avses i 120 § led a, en faktura som utfärdats i vederbörandes namn och som visar att transaktionen har skett.”

Kortfattad redogörelse för de faktiska omständigheterna och förfarandet i det nationella målet

- 1 Klagandens rättsliga föregångare Agrirom Srl är ett bolag som bildats enligt rumänsk rätt och som sedan den 2 juni 2010 är registrerat för mervärdesskatt i Ungern. Den huvudsakliga verksamhet som klaganden har uppgett utgörs av förmedling av grossisthandel med livsmedelsprodukter, drycker och tobak, inom ramen för vilken klaganden utför gemenskapsinterna leveranser av varor och interna förvärv. I Ungern bedriver klaganden grossisthandel med livsmedelsprodukter.
- 2 I syfte att bedriva sin affärsverksamhet i Ungern, ingick klaganden den 1 april 2011 ett agentavtal med Corpinvest Srl, vars rättsliga företrädare är KG.

- 3 Inom ramen för sin grossisthandelsverksamhet köpte klaganden matolja från Rilax Kft och sålde den vidare till Strongfood Sro.
- 4 Skattemyndigheten i första instans underkastade klaganden en kontroll i syfte att i efterhand granska klagandens deklARATIONER för perioden augusti–november 2012. När kontrollen hade avslutats fattade skattemyndigheten i första instans den 16 juni 2017 fyra beslut, i vilka myndigheten fastställde en skatteskillnad med ett sammanlagt belopp av nära 300 000 000 HUF. Till största delen utgjordes denna skillnad av felaktig återbetalning och till en mindre del av skatt som inte hade betalats in. Skattemyndigheten påförde klaganden ett skattetillägg och fastställde en dröjsmålsavgift för denna skatteskillnad. Under de nästan fem år som kontrollen varade (2012–2017), gjorde skattemyndigheten omfattande granskningar. Myndigheten fann att klaganden hade medverkat i ett klassiskt ”karusellbedrägeri” och att denna varje månad hade köpt matolja från Rilax Kft och sålt den vidare till Strongfood Sro. I kedjan medverkade ett ”skenföretag eller missing trader” samt flera ”skalbolag”. Klaganden var ”mäklarföretag eller agent” och Strongfood Sro. var ett så kallat ”conduit company” som sålde produkten vidare på nytt till skenföretagen i Ungern.
- 5 Skattemyndigheten undersökte även de sålda produkternas ursprung. KG ingav inte några kvalitetsintyg förrän beslutet i första instans hade fattats. Skattemyndigheten klargjorde därför att i enlighet med livsmedelssäkerhetslagstiftningen, var varje företag i leveranskedjan skyldigt att känna till ursprungsplatsen för den livsmedelsprodukt som företaget hade köpt och senare sålt vidare, samt att förvissa sig om att produkten uppfyllde kvalitetskraven. Det konstaterades att matoljan hade vidarefakturerats via flera ungerska företag, vilket visar att syftet var att produkten skulle ”färdas” mellan Ungern och Slovakien. De synnerligen små marginaler som tillämpades av företagen i faktureringskedjan visar att de inte tog hänsyn till marknadsvillkoren och att de företag som ingick i kedjan handlade i samförstånd.
- 6 Enligt skattemyndigheten gjorde företagen som ingick i kedjan, däribland klaganden, sig skyldiga till ett medvetet och avsiktligt skatteundandragande, vilket innebär att de ådrog sig ett objektivet ansvar.
- 7 Som bevis för att klaganden visste att denna medverkade aktivt i ett skatteundandragande, uppgav skattemyndigheten följande:
 - Det var klaganden själv som ingick avtalen.
 - Samma dag som klagandens slovakiska kund köpte varorna från Ungern, sålde kunden dem vidare på nytt till Ungern.
 - I företagsinformationen för leverantören och för klagandens kund fanns en person med samma efternamn.
 - Det kan konstateras att det fanns personliga kopplingar i de ekonomiska transaktionerna.

- De fakturor som de skenföretag som befann sig i den nedre delen av leveranskedjan utfärdade, i egenskap av leverantörer, utgör inte trovärdig bevisning, eftersom de företagen inte bedrev någon självständig verksamhet.
- 8 Enligt skattemyndigheten finns det flera omständigheter som visar att klaganden inte visat den omsorg som krävs. Bland annat hade KG och klaganden redan tidigare medverkat i undandragande av mervärdesskatt. Vidare skulle en kontroll av inköpskällorna ha gjort det möjligt att slå fast att den matolja som såldes till Slovakien ursprungligen kom från Slovakien, vilket KG skulle ha insett om KG hade visat den omsorg som krävs. KG hade också kunnat notera att KG:s leverantör inte kunde bifoga ursprungsintyg till fakturorna. Klaganden hade heller inte behövt ansöka om ett ungerskt skattenummer och så vidare.
 - 9 Mot bakgrund av detta slog skattemyndigheten fast att klaganden genom sitt handlande åsidosatte vissa bestämmelser i skatteförfarandelagen och i lagen om mervärdesskatt.
 - 10 Genom sina beslut av den 8 december 2017 fastställde motparten besluten i första instans i sin helhet. Handlingarna som visade att det gjorts en kontroll av leverantörerna, matoljans etikett och intyget om dess överensstämmelse, vilka bifogades överklagandet, beaktades inte av det skälet att de inte innehöll någon ny information och att matoljans etikett inte hade någon beviskraft när det gällde produktens ursprung.
 - 11 Klaganden har väckt talan mot dessa beslut vid den hänskjutande domstolen.

Parternas huvudargument

- 12 I sin ansökan gjorde **klaganden** gällande att motparten utgått från förutfattade meningar då den handlade ärendet, att motparten hade begått väsentliga fel då den slog fast att klaganden hade handlat medvetet, samt att besluten är rättsstridiga på grund av dessa motsägelser och avsaknaden av fakta och bevis. Vad beträffar den omsorg som krävs har klaganden vänt sig mot att det av beslutet inte framgår huruvida klaganden hade haft en passiv eller aktiv roll, vilket förutsätter ett annat beteende och innebär att de omständigheter som är relevanta för kontrollen ska fastställas.
- 13 Vad beträffar den erforderliga omsorg som klaganden visat prov på, gjorde klaganden gällande att dess bolag har regler för inköp som kräver att leverantörerna kontrolleras innan avtal ingås, vilket skattemyndigheten inte ens nämnde i sitt beslut. Enligt dessa regler kontrollerades det alltid att utdraget från bolagsregistret, skattenumret, verksamhetsområdena och de personer som hade fullmakt att företräda leverantörerna var giltiga. Det fanns kvalitetsintyg för de varor som köptes. KG undersökte personligen leverantörens lokal, lager m.m., samt att det fanns lämpliga maskiner och lämplig personal för lastning samt för

varorna och deras märkning, vilket framgår av vittnesutsagorna. Skattemyndigheten bortsåg avsiktligt från dessa utsagor.

- 14 Klaganden vände sig mot att en så omfattande och djupgående kontroll krävdes av klaganden när det gällde dess sätt att välja affärspartners och klaganden betonade att motpartens krav att klaganden, innan den fattar ett affärsbeslut, ska upptäcka ett upplägg som det tog skattemyndigheten över fem år att upptäcka var orimligt, ogenomförbart och oförenligt med EU-domstolens praxis.
- 15 Klaganden tillbakavisade motpartens bedömning att klaganden skulle ha handlat medvetet och påtalade att det inte fanns några bevis för detta. Skattemyndigheten härledde klagandens medvetna handlande direkt från KG:s medvetna handlande, och i beslutet bedömdes bara KG:s medvetna handlande med avseende på den omsorg som krävs.
- 16 Klaganden påpekade också att det av agentavtalet framgår att förhållandet mellan klaganden och agentföretaget utgjordes av ett horisontellt samarbete, och att avtalet främst präglades av att parterna var självständiga, vilket skattemyndigheten inte beaktade. Klaganden anser därför att den, i detta sammanhang, visat den omsorg som krävs, vilket motparten bortsåg från.
- 17 Vad beträffar varornas ursprung, gjorde klaganden gällande att det rör sig om en affärshemlighet som saknar skattemässig betydelse, men som i näringsverksamheten utgör information som det är av vitalt intresse för alla ekonomiska aktörer att skydda. Klaganden menade vidare att den inte omfattas av den ungerska livsmedelssäkerhetslagstiftningen och att skattemyndigheten inte angett enligt vilken lagstiftning klaganden borde ha inhämtat och behållit de kvalitetsintyg som skattemyndigheten gjorde gällande saknades.
- 18 Mot bakgrund av ovanstående överväganden, yrkade klaganden att ett förfarande för en begäran om förhandsavgörande från EU-domstolen skulle inledas.
- 19 **Motparten** vidhöll sin ståndpunkt och betonade att i skattekontrollrapporten rörande månaderna februari–juli 2012, beskrivs i detalj den faktureringskedja som upptäckts med avseende på perioden i fråga och vilken roll klaganden spelade i den kedjan.
- 20 Vad beträffar motpartens fastställande att det skett en överträdelse av bestämmelserna om säkerhet i livsmedelskedjan, har motparten hänvisat till punkt 41 i EU-domstolens dom i målet Altic (C-329/18), av vilken det framgår att EU-domstolen redan har besvarat den frågan.
- 21 För att bevisa att bedömningarna i besluten är välgrundade, har motparten bifogat en dom som Kúria (Ungerns högsta domstol) har meddelat i ett mål med likadana faktiska omständigheter som de i förevarande mål. Kúria bekräftade där de objektiva omständigheter som motparten hade upptäckt och, på grundval av dessa, beslutet att neka rätt till avdrag.

Kortfattad redogörelse för skälen till att förhandsavgörande begärs

- 22 Den hänskjutande domstolen anser att det mot bakgrund av principen om acte éclairé krävs en tolkning av unionsrätten för att den ska kunna avgöra målet.
- 23 Den hänskjutande domstolen hänvisar till punkt 57 i beslutet Vikingo (C-610/19) och punkt 27 i domen Hardimpex (C-444/12) och menar att även efter dessa avgöranden kvarstår den motsättning som rör själva kärnan i tolkningen och tillämpningen av unionsrätten vad beträffar fördelningen av bevisbördan mellan den beskattningsbara personen och skattemyndigheten. För att kunna göra den domstolsprövning som krävs, anser den hänskjutande domstolen att det är nödvändigt att EU-domstolen ger vägledning om huruvida de omständigheter som motparten har åberopat kan anses vara objektiva faktorer som domstolens slutsatser i domen Mahagében (C-80/11) kan tillämpas på, eftersom den hänskjutande domstolen inte har någon kännedom om att EU-domstolen hittills skulle ha uttalat sig om dessa objektiva villkor. För att kunna avgöra tvisten är det även nödvändigt [att fastställa] huruvida, mot bakgrund av den i förevarande mål konstaterade leveranskedjans karaktär, omfattningen av den kontroll som skattemyndigheten kräver att den beskattningsbara personen ska göra beträffande sin skyldighet att visa den omsorg som krävs, överensstämmer med det bevisunderlag som EU-domstolen har fastställt i sin tolkning av de relevanta artiklarna i mervärdesskattedirektivet, samt de grundläggande principer som är tillämpliga på utövandet av rätten att göra skatteavdrag.

ARBETSDOMSTOLEN