

**Mål C-397/21****Begäran om förhandsavgörande****Datum för ingivande:**

29 juni 2021

**Domstol som begär förhandsavgörande:**

Fővárosi Törvényszék (Överdomstolen för Budapests stad, Ungern)

**Datum för beslutet att begära förhandsavgörande:**

25 maj 2021

**Klagande:**

HUMDA Magyar Autó-Motorsport Fejlesztési Ügynökség Zrt.

**Motpart:**Nemzeti Adó- és Vámhivatal Fellebbviteli Igazgatósága  
(Avdelningen för överklaganden vid nationella skatte- och  
tullmyndigheten, Ungern)

---

Fővárosi Törvényszék (Överdomstolen för Budapests stad)

[*utelämnas*]

Inom ramen för det förvaltningsrättsliga förfarande som inletts för att avgöra den skatterättsliga tvisten [*utelämnas*] mellan HUMDA Magyar Autó-Motorsport Fejlesztési Ügynökség Zártkörűen Működő Részvénytársaság (före namnbytet, VALOR HUNGARIAE Zártkörűen Működő Részvénytársaság), klagande, [*utelämnas*] och Nemzeti Adó- és Vámhivatal Fellebbviteli Igazgatósága (avdelningen för överklaganden vid nationella skatte- och tullmyndigheten), (*utelämnas*) Budapest [*utelämnas*]), motpart, har Fővárosi Törvényszék fattat följande

beslut:

Denna domstol [*utelämnas*] inleder ett förfarande om förhandsavgörande vid Europeiska unionens domstol och ställer följande tolkningsfrågor:

1. Ska bestämmelserna i mervärdesskattedirektivet, mot bakgrund av dess allmänna principer, framför allt effektivitetsprincipen och principen om skatteneutralitet, tolkas i den mening att de utgör hinder för ett nationellt regelverk och den nationella praxis som grundas på detta nationella regelverk, med stöd av vilka den nationella skattemyndigheten – i ett fall där en beskattningsbar person felaktigt utfärdar en faktura med mervärdesskatt för en transaktion som är undantagen från mervärdesskatt och bevisligen inbetalar denna skatt till statskassan, och mottagaren av fakturan betalar mervärdesskatten till utfärdaren som har fakturerat den – inte återbetalar denna mervärdesskatt vare sig till utfärdaren eller till mottagaren av fakturan?

2. Om svaret från Europeiska unionens domstol på den första tolkningsfrågan är jakande, ska då bestämmelserna i mervärdesskattedirektivet, mot bakgrund av dess allmänna principer, framför allt effektivitetsprincipen, principen om skatteneutralitet och principen om icke-diskriminering, tolkas i den mening att de utgör hinder för ett nationellt regelverk som i det fall som beskrivs i föregående tolkningsfråga förbjuder mottagaren av fakturan att vända sig direkt till den nationella skattemyndigheten för att ansöka om återbetalning av mervärdesskatten, eller endast tillåter det när det är omöjligt eller orimligt svårt att kräva in det aktuella mervärdesskattebeloppet via ett civilrättsligt förfarande, i synnerhet om fakturautfärdaren har likviderats under tiden?

3. Om svaret på föregående tolkningsfråga är jakande, är då den nationella skattemyndigheten i det fallet skyldig att betala ränta på den mervärdesskatt som ska återbetalas? Om det finns en sådan skyldighet, vilken tidsperiod omfattar den? Omfattas skyldigheten av de allmänna bestämmelserna om återbetalning av mervärdesskatt?

[utelämnas] [processuella frågor rörande den nationella lagstiftningen]

SKÄL

## I. Bakgrund

- 1 Klagandens rättsliga föregångare, Carpathia Nemzeti Gazdaságfejlesztési Innovációs Kft., avtalade, som uppdragsgivare, om tjänster från Bíró Hűtésteknikai és Acélszerkezetgyártó Ipari Kft. (nedan kallad BHA Kft.) inom ramen för utförandet av byggnadsarbeten för projektet kallat ”Uppförande av Ungerns paviljong vid världsutställningen i Milano 2015”. För det utförda arbetet utfärdade BHA Kft. nio fakturor till ett totalt belopp av 486 620 000 ungerska forinter, inklusive mervärdesskatt, till klagandens rättsliga föregångare och denne betalade dem. BHA Kft. inbetalade senare mervärdesskatt enligt fakturorna till skattemyndigheten. I samband med en skattekontroll av BHA Kft., med anledning av transaktionen, ansåg skattemyndigheten att densamma inte omfattades av mervärdesskattelagens territoriella tillämpningsområde och att den därmed var undantagen mervärdesskatt, trots att sådan skatt hade fakturerats av BHA Kft.

- 2 Den 19 juli 2019 inlämnade klaganden en ansökan till avdelningen för skatter och tullar i norra Budapest vid den nationella skatte- och tullmyndigheten, i egenskap av skattemyndighet i första instans, i vilken klaganden begärde återbetalning av mervärdesskatt till ett belopp av 126 248 760 ungerska forintter enligt de av BHA Kft. utfärdade fakturorna, liksom fastställande och betalning av ränta hänförlig till detta belopp. Till stöd för sin ansökan anförde klaganden att han hade betalat de nio fakturor som utfärdats av BHA Kft. i sin helhet, och att denne hade inbetalat dithörande [mervärdesskatt] till skattemyndigheten. Klaganden bekräftade att mervärdesskattebeloppet i ansökan om återbetalning i första hand skulle kunna begäras av fakturautfärdaren inom ramen för ett civilrättsligt förfarande, i och med att skatten felaktigt hade påförts i fakturorna. Efter civilmålet skulle den behöriga skattemyndigheten behöva reglera kontona med BHA Kft., men under tiden hade denne genomgått ett likvidationsförfarande under vilket klagandens rättsliga föregångare hade anmodat likvidatorn att inkludera fordran i borgenärsförteckningen. Enligt likvidatorn är möjligheterna små att återfå den registrerade fordran.
- 3 Under förfarandet som inletts på begäran av klaganden avslog skattemyndigheten i första instans, genom beslut [*utelämnas*], ansökan om återbetalning av skatt och om fastställande och betalning av ränta. Klaganden överklagade detta beslut, varvid motparten fastställde beslutet som hade fattats i första instans [*utelämnas*]. Skattemyndigheten bestred inte att klaganden hade betalat beloppet i de utfärdade fakturorna till BHA Kft. enligt den ordinarie beskattningsordningen, samt dithörande mervärdesskatt som hade angetts i BHA Kft.:s mervärdesskattedeclaration och inbetalats till statskassan, men den ansåg, i enlighet med 39 § i az általános forgalmi adóról szóló 2007. CXXVII. törvény (2007 års lag CXXVII om mervärdesskatt, nedan kallad mervärdesskattelagen), att platsen för genomförandet av transaktionerna var den plats där egendomen var belägen, det vill säga Milano. De hade därför inte genomförts inom det nationella territoriet, vilket medförde att mervärdesskattelagen inte var tillämplig och att fakturautfärdaren i detta fall skulle ha utfärdat fakturorna utan mervärdesskatt, eftersom de avsåg ekonomiska transaktioner som inte omfattades av mervärdesskattelagens tillämpningsområde.

## **II. Tvisten mellan parterna**

- 4 Klaganden har överklagat motpartens beslut och yrkar i första hand att beslutet ska ändras i överensstämmelse med vad som anges i 90 § punkt 1 i a közigazgatási perrendtartásról szóló 2017. évi I. törvény (2017 års lag I om förvaltningsprocessen, nedan kallad förvaltningsprocesslagen), att det fastslås att klaganden på goda grunder begärde återbetalning av 126 248 760 ungerska forintter enligt ansökan om återbetalning, och att skattemyndigheten i första instans ska betala ränta på detta belopp motsvarande 5 procent av centralbankens årliga referensränta, i enlighet med 64 § punkt 3 och 65 § punkt 1 i az adózás rendjéről szóló 2017. évi CL. törvény (2017 års lag CL om skatteförfarandet, nedan kallad skatteförfarandelagen). I andra hand yrkar klaganden att beslutet ska

upphävas eller lämnas utan verkan, att ett nytt förfarande förordnas och att motparten förpliktas att anta ett nytt beslut enligt vad som anges i ansökan om återbetalning. I tredje hand yrkas att beslutet i första instans ska upphävas eller lämnas utan verkan och att skattemyndigheten i första instans förpliktas att fatta ett nytt beslut. Klaganden bestrider skattemyndighetens beslut om ansökan om återbetalning på ett detaljerat sätt. Klaganden menar att skattemyndigheten i sina beslut ansåg det vara otvetydigt att klaganden hade rätt till det mervärdesskattebelopp som han felaktigt hade betalat och som med orätt hade inbetalats till statskassan, det vill säga utan giltig rättslig grund. Klaganden kan dock inte återfå detta belopp, eftersom hans ansökan om återbetalning har avslagits, vilket strider mot lagstiftningen. Enligt klagandens mening överensstämmer inte avslaget av hans ansökan om återbetalning med principerna i mervärdesskattedirektivet, vilket framgår av domarna från Europeiska unionens domstol på området skatteåterbetalning.

- 5 Motparten anför i sin svarsskrivelse att överklagandet ska lämnas utan bifall, eftersom det enligt hans mening saknar grund. Skälet är att den ekonomiska transaktionen genomfördes i Milano, det vill säga utanför det nationella territoriet, vilket medför att mervärdesskattelagen inte är tillämplig; i förevarande fall, i och med att transaktionen inte omfattas av mervärdesskattelagens tillämpningsområde skulle BHA Kft. ha utfärdat fakturorna utan mervärdesskatt. Eftersom mervärdesskatt inte ska betalas i detta fall uppstod inte någon nationell skattskyldighet, och inte heller någon rätt till skatteavdrag med avseende på transaktionerna. Enligt motparten saknar de domar från Europeiska unionens domstol som åberopas av klaganden bäring för omständigheterna i det nu aktuella målet, vilket innebär att dessa domar inte kan användas för rättsliga tolkningar i förevarande mål med avseende på mervärdesskattedirektivet.
- 6 Det är ostridigt i målet att BHA Kft. utfärdade en faktura med mervärdesskatt för en transaktion som var undantagen från mervärdesskatt, att det totala beloppet betalades av klaganden till fakturautfärdaren och att det mervärdesskattebelopp som angavs i fakturan inbetalades till statskassan (till följd av den alltför stora betalning som gjordes av fakturautfärdaren). Det är otvistigt mellan parterna att mervärdesskatten felaktigt inbetalades till statskassan. Av detta skäl inledde klaganden också, den 17 mars 2020, efter inledandet av det förvaltningsrättsliga förfarandet, ett civilrättsligt förfarande med anledning av obehörig vinst mot den nationella skatte- och tullmyndigheten, som väntar på att avgöras [*utelämnas*] vid Fővárosi Törvényszék (Överdomstolen för Budapests stad). Civilmålet [*utelämnas*] mellan parterna är för närvarande vilandeförklarat. Klaganden anser dock att om det utfärdas en faktura med mervärdesskatt för en transaktion som är undantagen från mervärdesskatt ska principerna i mervärdesskattedirektivet tillämpas, nämligen effektivitetsprincipen, principen om skatteneutralitet och principen om icke-diskriminering, vilka också leder fram till den så kallade principen om förbud mot obehörig vinst för skattemyndigheten, som omfattas av unionsrätten. Klaganden grundade främst sin ansökan om återbetalning på domarna från Europeiska unionens domstol i målen Farkas (C-564/15) och Porr

Építési Kft. (C-691/17), vilka inte var undantagna mervärdesskattelagens territoriella tillämpningsområde.

### III. Relevanta unionsbestämmelser

- 7 I enlighet med artikel 167 i rådets direktiv 2006/112/EG av den 28 november 2006 om ett gemensamt system för mervärdesskatt (nedan kallat mervärdesskattedirektivet) ska avdragsrätten inträda vid den tidpunkt då den avdragsgilla skatten blir utkrävbar.
- 8 Enligt artikel 168 i mervärdesskattedirektivet fastställs att den beskattningsbara personens, i den mån varorna och tjänsterna används för hans beskattade transaktioner, i den medlemsstat där han utför dessa transaktioner ska ha rätt att från den mervärdesskatt som han är skyldig att betala dra av mervärdesskatt som ska betalas eller har betalats i medlemsstaten för varor som har levererats, eller kommer att levereras, till honom eller för tjänster som har tillhandahållits, eller kommer att tillhandahållas till honom av en annan beskattningsbar person.
- 9 Enligt artikel 45 i mervärdesskattedirektivet ska platsen för tillhandahållande av tjänster med anknytning till fast egendom, däribland fastighetsmäklartjänster och experttjänster, och av tjänster för förberedelse och samordning av byggnadsarbeten, till exempel tjänster av arkitekter och av inspektionsföretag, vara den plats där egendomen är belägen.

### IV. Tillämplig ungersk rätt

- 10 2 § a i mervärdesskattelagen: Enligt denna lag ska följande vara föremål för mervärdesskatt: Varor som den beskattningsbara personen levererar och tjänster som den beskattningsbara personen tillhandahåller – i denna egenskap – mot ersättning inom landets territorium.
- 11 39 § punkt 1 i mervärdesskattelagen: I fall av tillhandahållande av tjänster med direkt anknytning till fast egendom ska platsen för tillhandahållandet vara den plats där egendomen är belägen. Punkt 2: De tjänster med direkt anknytning till fast egendom som avses i punkt 1 ska särskilt omfatta fastighetsmäklartjänster och experttjänster, logitjänster på hotell, överlåtelse av rätten att använda fast egendom liksom tjänster för förberedelse och samordning av byggnadsarbeten.
- 12 Med verkan från och med den 1 januari 2020 har det införts en särskild bestämmelse i den ungerska mervärdesskattelagen om återbetalning av mervärdesskatt, i 257/J §, vars innebörd och syfte är att ge beskattningsbara personer möjlighet att, senast sex månader före utgången av preskriptionstiden för rätten till avräkning, ansöka hos skattemyndigheten om återbetalning av ingående mervärdesskatt som inte har återbetalats på annat sätt. Denna bestämmelse fanns inte i den ungerska mervärdesskattelagen vid tidpunkten när klaganden inlämnade sin ansökan om återbetalning.

- 13 64 § punkt 3 i skatteförfarandelagen: Oaktat vad som föreskrivs i punkt 1, förutsatt att den beskattningsbara personen inte har inlämnat sin ansökan om återbetalning i samband med en skattedeklaration som avslutar påförandet (förenklat fastställande) eller det frivilliga påförandet (förenklat frivilligt fastställande), ska den begärda återbetalningen av mervärdesskatt ske inom 30 dagar som börjar löpa från dagen för mottagandet av deklarationen, men inte i något fall från före förfallodagen; denna frist ska utökas till 45 dagar om beloppet att återbetala överstiger 1 miljon ungerska forint, om den beskattningsbara personen vid tidpunkten för inlämningen av deklarationen har betalat hela beloppet, inklusive skatt, för den motprestation som anges i den faktura som avser var och en av de transaktioner som ger rätt att ta ut mervärdesskatt (och utövar sin rätt till skatteavdrag under den aktuella beskattningsperioden på grundval av den eller de fakturor som styrker genomförandet av transaktionerna), eller om hela skulden har upphört på annat sätt, och den beskattningsbara personen anger i deklarationen att detta krav är uppfyllt. Om det under denna frist inleds eller pågår en skattekontroll av den beskattningsbara personen med avseende på det begärda budgettillskottet, börjar fristen för beviljande av budgettillskott att löpa från den dag när beslutet om slutsatserna av kontrollen blir slutgiltigt. När det kommer till tillämpningen av denna bestämmelse anses motprestationen vara betald när den innehålls uteslutande i kraft av en genomförandegaranti som föreskrivs sedan tidigare i avtalet.
- 14 65 § punkt 1: För det fall skattemyndigheten är i dröjsmål med betalning av ett belopp ska den utge ränta för varje dag som dröjsmålet pågår till ett värde motsvarande dröjsmålsräntan. Även om dröjsmål med betalning föreligger uppstår ingen rätt till ränta om det saknas rättslig grund för ansökan (deklarationen) med avseende på mer än 30 procent av det begärda (deklarerade) beloppet, eller om det föreligger hinder för betalningen på grund av en underlåtenhet från den beskattningsbara personens eller den uppgiftsskyldiga personens sida.

#### **V. Skälen till att det är nödvändigt att begära ett förhandsavgörande**

- 15 Den hänskjutande domstolen anser, med hänsyn till ungersk rätt och skattemyndighetens praxis som grundas på denna rätt, och följaktligen den ungerska rätt och den praxis som gällde vid tidpunkten när klaganden inlämnade sin ansökan, att tvisten mellan parterna inte kan avgöras utan att jämföra den lagstiftning som den nationella domstolen har att tillämpa med unionsrätten och de allmänna principerna i mervärdesskattedirektivet, och utan att pröva om den ungerska lagstiftningen och skattemyndighetens praxis uppfyller kraven på mervärdesskatteneutralitet, rättssäkerhet, effektivitet och icke-diskriminering som härrör från unionsrätten.
- 16 Föremålet för detta överklagande är skattemyndighetens praxis, som härrör från det territoriella tillämpningsområde för mervärdesskattelagen som gällde vid tidpunkten när klaganden inlämnade sin ansökan 2019, att till mottagaren av fakturan inte återbetala mervärdesskatt som det står klart har betalats felaktigt,

trots att detta skulle ha kunnat följa av de allmänna principerna. När det gäller praxis rörande rätten [till skatteavdrag] och den därmed förbundna rätten till återbetalning av felaktigt betald mervärdesskatt, tolkade skattemyndigheten det nationella regelverket i den mening att klaganden inte hade rätt till återbetalning av mervärdesskatt enligt de omtvistade fakturorna, vilken parterna inte bestrider har betalats, trots att BHA Kft. inbetalade mervärdesskatten till statskassan utan att det fanns misstankar om bedrägeri. Skattemyndigheten anser dessutom att domarna från Europeiska unionens domstol i målen Porr Építési Kft. och Farkas inte är tillämpliga i det nu aktuella målet, eftersom det i detta fall handlar om en transaktion som är undantagen mervärdesskatt, det vill säga att det inte finns någon avdragsrätt, medan de nämnda målen C-564/15 och C-691/17 avsåg utfärdande av fakturor enligt den ordinarie beskattningsordningen i stället för ett korrekt utfärdande med mervärdesskatt enligt ordningen med omvänd skattskyldighet.

- 17 Skattemyndigheten anser att klaganden inte har rätt till återbetalning, eftersom platsen för genomförandet inte var belägen inom det nationella territoriet, vilket medför att det inte heller finns någon avdragsrätt, vilken klaganden inte heller hade för avsikt att utöva, eftersom han grundade sin ansökan på en rätt till återbetalning, dock utan att visa att han skulle ha använt tjänsten i egenskap av beskattningsbar person. I motsats till vad som har fastslagits i målen Porr Építési Kft. och Farkas handlar det inte om att parterna skulle ha tillämpat en annan beskattningsordning enligt nationell rätt (ordningen med omvänd skattskyldighet) i stället för att utfärda fakturorna enligt den ordinarie beskattningsordningen, utan om att fakturan avseende den ekonomiska transaktionen redan från början skulle ha utfärdats för en transaktion som ägt rum utanför mervärdesskattelagens tillämpningsområde. Enligt skattemyndigheten går det inte att dra slutsatsen av domarna från Europeiska unionens domstol att klaganden har rätt till återbetalning. Föremålet för tvisten är den nationella lagstiftning som var tillämplig före den 1 januari 2020 och den rättspraxis som grundades på denna lagstiftning, enligt vilka skattemyndigheten ansåg klagandens ansökan om återbetalning vara ogrundad.
- 18 Den hänskjutande domstolen ställer frågan till EU-domstolen om unionens relevanta rättspraxis samt effektivitetsprincipen och principerna om skatteneutralitet och icke-diskriminering utgör hinder för den ungerska lagstiftningen under den omtvistade perioden och skattemyndighetens praxis som grundas på denna lagstiftning, med stöd av vilka det inte går att tala om en rätt till skatteavdrag när mottagaren av en faktura får en faktura med mervärdesskatt för en transaktion som inte omfattas av mervärdesskatt, och om det i ett sådant fall är möjligt att vända sig direkt till skattemyndigheten för att ansöka om återbetalning när kravet är uppfyllt på att det är omöjligt eller mycket svårt att kräva fakturautfärdaren på det aktuella mervärdesskattebeloppet via ett civilrättsligt förfarande, i synnerhet med beaktande av att fakturautfärdaren under tiden har likviderats, att fakturan inte har kunnat ändras enligt likvidatorns förklaring, att fakturautfärdaren inte har begärt återbetalning av den skatt som betalats och att klaganden har inlett ett civilrättsligt förfarande mot skattemyndigheten, och att

kravet är uppfyllt på att inbetalningen av mervärdesskatten till statskassan bevisligen har ägt rum och att det inte finns misstankar om bedrägeri.

- 19 Den hänskjutande domstolen anser att det är nödvändigt att fastställa om principen om skatteneutralitet och effektivitetsprincipen åsidosätts i förevarande fall, [i och med att det handlar om] ett tillhandahållande av tjänster utanför det nationella territoriet, det vill säga om en transaktion som inte omfattas av mervärdesskattelagens tillämpningsområde, när skattemyndigheten nekar återbetalning av den felaktigt betalda mervärdesskatten utan att först kontrollera om fakturautfärdaren har möjlighet att återbetala den felaktigt fakturerade mervärdesskatten till mottagaren av tjänsterna, eftersom det enligt dessa principer krävs att denna mottagare, när det är omöjligt eller mycket svårt för honom att återfå den felaktigt fakturerade mervärdesskatten från tillhandahållaren av tjänsterna, särskilt i fall av insolvens, ska kunna ansöka om återbetalning direkt från skattemyndigheten.
- 20 Den hänskjutande domstolen ställer också frågan – i det fall mottagaren av fakturan har rätt att inlämna en ansökan om återbetalning direkt till skattemyndigheten – om han kan göra detta enligt de allmänna bestämmelserna och om skattemyndigheten i samband med återbetalningen är skyldig att betala dröjsmålsränta, och – om så är fallet – från vilken tidpunkt denna ska beräknas, och om också relevanta handläggningstider ska inkluderas i beräkningen.
- 21 [utelämnas]
- 22 [utelämnas]
- 23 [utelämnas]
- 24 [utelämnas] [processuella frågor rörande den nationella lagstiftningen]

Budapest den 25 maj 2021.

[utelämnas]

[utelämnas] [underskrifter]