

Mål C-537/22**Sammanfattning av begäran om förhandsavgörande enligt artikel 98.1 i domstolens rättegångsregler****Datum för ingivande:**

11 augusti 2022

Domstol som begär förhandsavgörande:

Fővárosi Törvényszék (Allmänna domstolen i Budapest, Ungern)

Datum för beslutet att begära förhandsavgörande:

31 maj 2022

Klagande:

Global Ink Trade Kft.

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

Principen om unionsrättens företräde – Effektivt domstolsskydd – Skattebedrägeri – Mervärdesskattedirektivet – Principen om skatteneutralitet – Omfattningen av den beskattningsbara personens allmänna kontrollskyldighet – Vederbörlig omsorg – Objektiva omständigheter

Saken i det nationella målet

Överklagande av ett beslut som den nationella skattemyndigheten har fattat, genom vilket rätt till avdrag för mervärdesskatt nekas på grund av att skattemyndigheten krävt ytterligare bevisning beträffande fakturor, utöver den bevisning som krävs enligt unionsrätten, och det i avsaknad av sådan bevisning slås fast att transaktionerna varit fiktiva.

Frågor som har hänskjutits för förhandsavgörande

1) Utgör den omständigheten att en domstol i en medlemsstat som dömer i sista instans tolkar ett avgörande från EU-domstolen (meddelat i form av ett

beslut som svar på en begäran om förhandsavgörande som avser just den rättspraxis som utvecklats i denna domstol som dömer i sista instans) på så sätt att det inte innehåller några nya uppgifter som får eller kan få till följd att tidigare avgöranden av EU-domstolen återkallas eller att tidigare nationell rättspraxis som utvecklats vid den domstol som dömer i sista instans förändras ett åsidosättande av principen om unionsrättens företräde och rätten till ett effektivt domstolsskydd, som garanteras i artikel 47 i Europeiska unionens stadga om de grundläggande rättigheterna (nedan kallad stadgan)?

2) Ska principen om unionsrättens företräde och rätten till ett effektivt domstolsskydd, som garanteras i artikel 47 i stadgan, tolkas så, att principen om företräde för EU-domstolens avgöranden är tillämplig även när en domstol i en medlemsstat som dömer i sista instans även hänvisar till sina tidigare domar som prejudikat? Kan ett annat svar ges mot bakgrund av artikel 99 i domstolens rättegångsregler när EU-domstolens avgörande meddelats i form av ett beslut?

3) Är det möjligt att, inom ramen för den beskattningsbara personens allmänna kontrollskyldighet, oberoende av genomförandet och karaktären av de ekonomiska transaktioner som fakturorna omfattar, och med beaktande av artiklarna 167, 168 a och 178 a i rådets direktiv 2006/112/EG av den 28 november 2006 om ett gemensamt system för mervärdesskatt (nedan kallat mervärdesskattedirektivet) samt med beaktande av principerna om rättssäkerhet och skatteneutralitet, kräva att den beskattningsbara personen, för att ha rätt till avdrag för mervärdesskatt – utan att det föreligger någon bestämmelse i lag om detta i medlemsstaten – håller personlig kontakt med den som ställt ut fakturan eller att den beskattningsbara personen endast tar kontakt med leverantören genom användning av den officiellt tillhandahållna e-postadressen? Kan dessa omständigheter anses visa att det föreligger ett objektivt fastställt åsidosättande av den vederbörliga omsorg som kan förväntas av den beskattningsbara personen, med hänsyn till att dessa omständigheter inte förelåg vid den tidpunkt då den beskattningsbara personen, innan den inledde affärsförhållandet, utförde de relevanta kontrollerna, utan utgör inslag i det befintliga affärsförhållandet mellan parterna?

4) Är det förenligt med de ovannämnda artiklarna i mervärdesskattedirektivet och principen om skatteneutralitet, men framför allt med rättspraxis från EU-domstolen, som i samband med tolkningen av dessa bestämmelser lägger bevisbördan på skattemyndigheten, att göra en lagtolkning och följa en praxis som utvecklats i en medlemsstat, enligt vilka en beskattningsbar person som innehar en faktura som uppfyller kraven i mervärdesskattedirektivet nekas avdragsrätt för mervärdesskatt med motiveringen att denna person inte har handlat med vederbörlig omsorg i näringsverksamheten, eftersom denna beskattningsbara person inte har styrkt ett beteende som gör det möjligt att fastställa att vederbörandes

verksamhet inte enbart har varit begränsad till att ta emot fakturor som uppfyller de formella kraven, trots att den beskattningsbara personen inkommit med alla handlingar som rör transaktionerna i fråga och trots att skattemyndigheten har avvisat annan föreslagen bevisning som den beskattningsbara personen har inkommit med under skatteförfarandet?

5) Kan konstaterandet, som gjorts med avseende på vederbörlig omsorg, att den som utfärdat fakturan inte bedrivit någon ekonomisk verksamhet, mot bakgrund av de ovannämnda artiklarna i mervärdesskattedirektivet och den grundläggande rättssäkerhetsprincipen, betraktas som en objektiv omständighet, om skattemyndigheten anser att det faktiska genomförandet (och därmed den faktiska existensen) av en ekonomisk transaktion – som dokumenterats genom fakturor, avtal och andra bokföringshandlingar samt genom korrespondens, och som bekräftas av uttalanden från lagringsföretaget och från den beskattningsbara personens företagsledare och anställda – inte har visats, och myndigheten för detta ändamål enbart stöder sig på uttalandet från företagsledaren för leverantörsföretaget, som förnekar att en sådan transaktion har ägt rum, utan att hänsyn tas till omständigheterna kring detta uttalande, till uppgiftslämnarens intressen eller till att uppgiftslämnaren enligt handlingarna i akten själv har grundat företaget och att det enligt tillgängliga uppgifter finns ett ombud som agerade för företagets räkning?

6) Ska bestämmelserna i mervärdesskattedirektivet om avdrag för mervärdesskatt tolkas så, att om skattemyndigheten under skatteförfarandet upptäcker att de varor som anges i fakturorna har sitt ursprung inom unionen och att den beskattningsbara personen är det andra ledet i en kedja [av leveranser], utformningen av denna modell – med beaktande av att varor med ursprung inom unionen är undantagna från mervärdesskatt, varför den första ungerska förvärvaren inte har rätt till avdrag för mervärdesskatten utan endast den andra personen i kedjan har det – utgör en objektiv omständighet som i sig är tillräcklig för att visa skattebedrägeri, eller måste skattemyndigheten i detta fall också med objektiva omständigheter visa vilken eller vilka parter i kedjan som gjort sig skyldiga till skattebedrägeri, hur dessa har handlat och om den beskattningsbara personen var medveten om eller kunde ha varit medveten om detta med iakttagande av vederbörlig omsorg?

Anförda unionsbestämmelser

Rådets direktiv 2006/112/EG av den 28 november 2006 om ett gemensamt system för mervärdesskatt

Europeiska unionens stadga om de grundläggande rättigheterna: Artikel 47

Anförda nationella bestämmelser

A közigazgatási hatósági eljárás és szolgáltatás általános szabályairól szóló 2004. évi CXL. törvény (lag nr CXL 2004 om allmänna bestämmelser om förvaltningsförfaranden och förvaltningstjänster): Artiklarna 2.3, 6.2 och 50.1

Az adózás rendjéről szóló 2017. évi CL. törvény (Allmänna skatteförfarandelagen CL av år 2017): Artiklarna 86.1 och 97.6

Az általános forgalmi adóról szóló 2007. évi CXXVII. törvény (Lag CXXVII av år 2007 om mervärdesskatt) (nedan kallad mervärdesskattelagen): Artiklarna 119.1, 120 a och 127.1 a

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

- 1 Klagandens, Global Ink Trade Kft., huvudsakliga verksamhet är att bedriva grossisthandel. Under perioden juli 2012–juni 2013, som förevarande tvist avser, köpte klaganden huvudsakligen in kontorsmaterial och bläckpatroner. Klagandens huvudleverantör var Office Builder Kft., från vilken klaganden mottog 68 fakturor under denna period.
- 2 Skattemyndigheten fann att Office Builder Kft. inte bedrev någon ekonomisk verksamhet, saknade etableringsställe och filialer, inte hade materiella och personella förutsättningar att bedriva en ekonomisk verksamhet, inte hade registrerat några anställda och inte heller fullgjorde sina skattemässiga skyldigheter. Företagsledaren, som förhörde i en fängelseanläggning, förklarade att han inte hade någon roll i bolaget, att han inte ingick några avtal och att han inte utfärdade några fakturor. Skattemyndigheten konstaterade därför att de ekonomiska transaktioner som avspeglades i de fakturor som skickades till tillsändes klaganden i själva verket inte hade ägt rum mellan parterna och att företaget uteslutande fungerade som ett bulvanföretag.
- 3 Skattemyndigheten ställde frågor till klagandebolagets företagsledare, som vad gäller kontrollen av leverantörerna angav att det i relation till potentiella handelspartners (det vill säga även i fallet med Builder Kft.), gjordes administrativa kontroller (avseende uppgifter som införts i handelsregistret) och materiella kontroller (genomförande av en konkret beställning) och att företagsledaren på grundval av dessa kontroller beslutade om avtal skulle ingås. Klagandebolagets och Office Builder Kft:s företagsledare möttes när de ingick avtalet men den löpande kontakten skedde via e-post och de brukade inte träffas personligen.
- 4 Skattemyndigheten konstaterade vid sin bedömning av den insamlade bevisningen att uttalandena från de båda företagens ledare var motstridiga med avseende på deras innehåll och ansåg, på grundval av dessa motsägelser, att det var uppenbart

att de transaktioner som angavs på fakturorna inte hade genomförts i den form och med det innehåll som angavs i fakturorna.

- 5 Enligt skattemyndighetens slutsatser bedrev den som ställt ut fakturan inte någon verklig ekonomisk verksamhet, utan upprättade endast fakturor som inte var tillförlitliga med avseende på sitt innehåll, vilket innebar att denna person, i egenskap av bulvanföretag, endast hade till uppgift att skapa en ingående mervärdesskatt till förmån för klaganden för varor som förvärvats unionsinternt, för att göra det möjligt för bolaget att otillbörligen erhålla återbetalning av mervärdesskatt med hjälp av transaktioner som framstår som att de avser omsättning inom landet. Skattemyndigheten ansåg inte att de fakturor som klaganden fått var tillförlitliga, eftersom det företag som hade utfärdat dem inte kände igen dem och till och med uttryckligen förnekade att det hade utfärdat dem, vilket ledde till att skattemyndigheten nekade klaganden avdragsrätt för mervärdesskatt.
- 6 Skattemyndigheten i första instans förklarade att det förelåg en skillnad mellan den skatt klaganden betalat och den skatt klaganden borde ha betalat, till ett belopp på 348 876 000 forinter, avseende mervärdesskatt för perioden juli 2012–juni 2013, varav 348 773 000 forinter ansågs utgöra en skatteskuld. Skattemyndigheten ålade klaganden skattetillägg för denna skatteskuld jämte förseningsavgift.
- 7 Skattemyndigheten i andra instans konstaterade att klaganden inte hade visat på något agerande som visade att dess verksamhet inte enbart bestod i mottagande av fakturor som uppfyllde de formella kraven, och kom alltså fram till slutsatsen att klaganden inte hade handlat med vederbörlig omsorg i affärsverksamheten. Av denna anledning bekräftade skattemyndigheten i andra instans beslutet i första instans.
- 8 Klaganden har överklagat detta beslut till Fővárosi Törvényszék (Överdomstolen för Budapests stad, Ungern).

Parternas huvudargument

- 9 Klaganden gör gällande att skattemyndigheten inte har kunnat visa att klagandens fakturor är otillförlitliga, eftersom skattemyndigheten grundade sitt beslut på irrelevanta omständigheter, bedömde de tillgängliga bevisen ensidigt till klagandens nackdel och förkastade den bevisning som klaganden inkommit med, vilket innebär att skattemyndighetens slutsatser bygger på antaganden och att de konstaterade faktiska omständigheterna är ofullständiga.
- 10 Klaganden har även bestritt påståendet att syftet med leverantörens inblandning var att dölja ursprunget för icke kontrollerade varor som förvärvats unionsinternt och att underlätta utövandet av avdragsrätten för mervärdesskatt genom att låta det framstå som att varorna förvärvats inom landet.

- 11 Klaganden har även bestritt påståendena från leverantörens företagsledare och har kritiserat att motparten grundade sitt beslut uteslutande på företagsledarens förklaring samtidigt som motparten förkastade klagandens bevisning som motsade denna förklaring, när motparten i stället borde ha undanröjt motsägelserna med beaktande av annan bevisning.
- 12 Vidare har klaganden gjort gällande att motparten inte har gjort klart de omständigheter under vilka klaganden inte handlade med vederbörlig omsorg och inte heller visat dessa omständigheter. Motparten har inte heller visat enligt vilka objektiva skäl den anser att klaganden måste ha varit medveten om att klaganden deltog i ett skattebedrägeri.
- 13 Motparten hävdar att dess beslut är rättsenligt mot bakgrund av EU-domstolens och Kúrias (Högsta domstolen, Ungern) rättspraxis. Med hänvisning till EU-domstolens rättspraxis har motparten angett att beskattningsbara personer ska vidta de rimliga åtgärder som kan förväntas av dem för att förhindra skattebedrägeri och att sådana åtgärder kan bestå i att inhämta uppgifter om vem leverantören är, vilket klaganden uppenbarligen inte har gjort. Motparten har med hänvisning till praxis från Kúria anfört att det rör sig om ett passivt skattebedrägeri och att det, som en objektiv omständighet, har visats att klaganden, på grund av avsaknaden av information om leverantören och avsaknaden av personlig kontakt, inte agerade i med vederbörlig omsorg i affärsverksamheten.

Kortfattad redogörelse för skälen till att förhandsavgörande begärs

- 14 Den hänskjutande domstolen har påpekat att tolkningen av bestämmelserna i mervärdesskattedirektivet har varit föremål för ett flertal avgöranden från EU-domstolen. De senaste avgörandena i ungerska mål har varit besluten Vikingo Fővállalkozó (C-610/19, EU:C:2020:673) och Crewprint (C-611/19, EU:C:2020:674) (ej publicerat). Den hänskjutande domstolen har även påpekat att den vilandeförklarade det pågående förfarandet i det nationella målet till dess att dessa mål om förhandsavgörande hade avslutats, bland annat med hänsyn till att föremålet för tvisten i samtliga mål var fastställandet av vilken part som har bevisbördan och fastställandet av de relevanta och objektiva omständigheterna kring beslutet att neka återbetalning av mervärdesskatt.
- 15 Såsom framgår av dessa mål ankommer det på de nationella domstolarna att kontrollera huruvida de objektiva omständigheter som skattemyndigheten har åberopat uppfyller unionsrättens krav. Det framgår dock tydligt av de domstolsavgöranden som meddelats efter dessa beslut av EU-domstolen att det fortfarande råder meningsskiljaktigheter mellan de nationella domstolarna när det gäller fördelningen av bevisbördan mellan den beskattningsbara personen och skattemyndigheten, inte bara när det gäller tolkningen och tillämpningen av unionsrätten, utan även när det gäller tolkningen av EU-domstolens beslut i dessa fall. Trots EU-domstolens avgöranden är den korrekta tillämpningen av

bestämmelserna i mervärdesskattedirektivet inte så uppenbar för de olika ungerska domstolarna och deras avdelningar att det inte finns utrymme för rimligt tvivel.

- 16 I sin dom i målet Crewprint är Kúrias principiella ståndpunkt fortfarande att det framför allt ska prövas om ”faktiska ekonomiska transaktioner har ägt rum mellan parterna och inte om ... klaganden innehar en faktura”. Enligt den hänskjutande domstolen ska emellertid artikel 178 a i mervärdesskattedirektivet, som är tillämplig enligt principen om unionsrättens företräde, tolkas just på så sätt att en faktura som uppfyller villkoren i direktivet i sig kan styrka att det föreligger avdragsrätt för mervärdesskatt.
- 17 Mot bakgrund av de grundläggande bokföringsprinciperna, bland vilka ingår principen om en rättvisande bild, och mot bakgrund av presumptionen om god tro, presumeras det enligt lag att fakturan är äkta och att den beskattningsbara person vars avdragsrätt grundar sig på fakturan handlar i god tro. Denna rättsliga presumtion måste brytas av den som motsätter sig den och när det gäller skattefrågor är det skattemyndigheten som måste göra detta.
- 18 Den hänskjutande domstolen anser att skälet till dessa olika tolkningar är att Kúria grundar sin tolkning på artikel 127.1 a i mervärdesskattelagen, medan den hänskjutande domstolen grundar den på artikel 178 a i mervärdesskattedirektivet, enligt vilken det krävs att ett visst antal formella och materiella krav avseende fakturor ska vara uppfyllda, vilket innebär att ovannämnda presumtion endast avser fakturor som uppfyller dessa villkor. Dessa krav säkerställer att fakturan kan betraktas som ett bevis på att transaktionen har genomförts och att den kan ligga till grund för avdrag av mervärdesskatt utan att det behövs några andra styrkande handlingar.
- 19 Mot bakgrund av det ovan anförda anser den hänskjutande domstolen att det är nödvändigt att EU-domstolen ger vägledning för att undvika att den omständigheten att en beskattningsbar person som inte kände till, och inte kunde känna till, att en transaktion som ägde rum före den transaktion som den beskattningsbara personen utförde i leveranskedjan var olaglig i mervärdesskattehänseende leder till sanktionen att denna beskattningsbara person nekas avdragsrätt.
- 20 Den hänskjutande domstolen har ställt den första och den andra frågan med hänvisning till principen om unionsrättens företräde för att få klarhet i hur motsägelsen mellan två avgöranden av prejudicerande karaktär kan lösas. Även om EU-domstolens domar är bindande för samtliga medlemsstater i unionen, är de ungerska domstolarna skyldiga att beakta motiveringen i Kúrias domar. Den hänskjutande domstolen frågar särskilt om den kan välja att inte följa en dom som Kúria har meddelat i ett mål som också har gett upphov till ett mål om förhandsavgörande eller om det som Kúria har beslutat tvärtom är avgörande i den meningen att den omständigheten att innehållet i de ovannämnda besluten inte beaktas inte är rättsstridigt, det vill säga att det är möjligt att avstå från att beakta

dem, eftersom besluten inte innehåller något nytt i förhållande till vad EU-domstolen har konstaterat i tidigare avgöranden.

- 21 De övriga fyra frågor som den hänskjutande domstolen har ställt syftar till att den ska erhålla en tolkning av artiklarna 167, 168 a och 178 a i mervärdesskattedirektivet, jämförda med principen om skatteneutralitet och effektivitetsprincipen.
- 22 Enligt punkt 45 i domen Mahagében och Dávid (C-80/11 och C-142/11, EU:C:2012:373) kan avdragsrätt för mervärdesskatt endast nekas om skattemyndigheten mot bakgrund av objektiva omständigheter visar att den beskattningsbara personen kände till eller borde ha känt till att transaktionen ingick i ett skattebedrägeri som leverantören eller en annan tidigare näringsidkare gjort sig skyldig till.
- 23 Skattemyndighetens och Kúrias tolkning och tillämpning av lagen har dock inte heller ändrats efter besluten Vikingo Fővállalkozó och Crewprint: de fortsätter att försöka grunda vägran att bevilja avdragsrätt för mervärdesskatt på att den ekonomiska verksamheten och fakturorna är fiktiva och att hävda att denna fiktiva karaktär i sin tur grundar sig på omständigheter som de beskriver som objektiva, men som EU-domstolen inte godtar som objektiva omständigheter som rättsligt sett i tillräcklig utsträckning fastställer att den beskattningsbara personen kände till eller borde ha känt till oegentligheterna.
- 24 Slutligen har den hänskjutande domstolen, med stöd av punkt 27 i beslutet Hardimpex (C-444/12, ej publicerat, EU:C:2013:318), frågat om det inte kan anses utgöra en indirekt utvidgning av kontrollskyldigheten hos den beskattningsbara person som önskar utöva avdragsrätt för mervärdesskatt och en omvänd bevisbörda i förhållande till den bevisbörda EU-domstolen har fastställt (och därmed som ett åsidosättande av rättssäkerhetsprincipen), att skattemyndigheten uppställer regeln att den endast kan erkänna den ekonomiska transaktionen mellan den beskattningsbara personen och den som utfärdat fakturan (även om det inte ifrågasätts att denna transaktion har ägt rum) som en äkta ekonomisk transaktion som ger rätt till avdrag för mervärdesskatt, och följaktligen endast godkänner rätten till avdrag för mervärdesskatt, om kommunikationen och kontakterna som den beskattningsbara personen har med sin leverantör sker på det sätt (personligen eller genom e-post) som skattemyndigheten kräver och leverantören uppfyller de personella och materiella kraven för förvärv av varor enligt kontraktet för tillhandahållande av varorna på det sätt som denna myndighet kräver.