

**Mål C-427/23**

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

**Datum för ingivande:**

11 juli 2023

**Domstol som begär förhandsavgörande:**

Szegedi Törvényszék (Domstolen i Szeged, Ungern)

**Datum för beslutet att begära förhandsavgörande:**

3 juli 2023

**Klagande:**

Határ Diszkont Kft.

**Motpart:**

Nemzeti Adó- és Vámhivatal Fellebbviteli Igazgatósága (avdelningen för prövning av överklaganden vid den nationella skatte- och tullmyndigheten, Ungern)

---

**Saken i det nationella målet**

Överklagande av det beslut som meddelats av Nemzeti Adó- és Vámhivatal Fellebbviteli Igazgatósága (avdelningen för prövning av överklaganden vid den nationella skatte- och tullmyndigheten), genom vilket denna myndighet fastställde beslutet av skattemyndigheten i första instans att kvalificera verksamhet avseende återbetalning av mervärdesskatt på klagandens leveranser av varor som en självständig och därmed mervärdesskattepliktig transaktion.

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

Den hänskjutande domstolen vill med stöd av artikel 267 FEUF få klarhet i huruvida följande är förenligt med unionsrätten, särskilt direktiv 2006/112/EG: a) en medlemsstats praxis att betrakta verksamhet som avser återbetalning av mervärdesskatt till utländska resenärer som ett självständigt tillhandahållande av tjänster för vilket mervärdesskatt ska tas ut i enlighet med de allmänna

bestämmelserna, b) en medlemsstats praxis enligt vilken administrationsavgiften för återbetalning av mervärdesskatt inte är undantagen från skatteplikt, c) en medlemsstats praxis enligt vilken mervärdesskatt på administrationsavgiften också ska betalas retroaktivt, och d) en medlemsstats praxis att som beskattningsunderlag för mervärdesskatt använda det värde som anges som undantaget från skatteplikt på fakturor som utfärdats avseende administrationsavgiften.

### Frågor som har hänskjutits för förhandsavgörande

- 1) Är det förenligt med artiklarna 1.2, 2.1 c, 78 och 146.1 e i rådets direktiv 2006/112/EG av den 28 november 2006 om ett gemensamt system för mervärdesskatt (nedan kallat mervärdesskattedirektivet) att en medlemsstat i praxis anser att tjänsten avseende administrationen av återbetalningen av mervärdesskatt till utländska resenärer – vilken omfattar administrativa formaliteter från utfärdande av standardiserade formulär för att ansöka om återbetalning av mervärdesskatt till återbetalningen av denna skatt – för vilken mervärdesskatt ska tas ut och betalas enligt allmänna regler, utgör ett självständigt tillhandahållande av tjänster som är separat i förhållande till en leverans av varor som är undantagen från mervärdesskatteplikt, i ett fall där uttaget och faktureringen av administrationsavgiften, som motsvarar en procentsats av den mervärdesskatt som ska betalas tillbaka, görs samtidigt som återbetalningen av mervärdesskatten, vid ett annat tillfälle än i samband med leveransen och faktureringen av varorna och efter förvärvarens betalning av vederlaget för varorna och utförsel av dessa varor till ett land som inte tillhör unionen?
- 2) Om den första frågan ska besvaras jakande, är det då förenligt med artikel 135.1 d i mervärdesskattedirektivet att en medlemsstat har en praxis enligt vilken den avgift som tas ut för administrationen av återbetalning av mervärdesskatt till följd av leverans av varor till förmån för utländska resenärer inte ska anses vara undantagen från skatteplikt, på grund av att det är en ’transaktion rörande betalningar eller överföringar’?
- 3) För det fall den första och den andra frågan ska besvaras jakande, är det förenligt med principen om skydd för berättigade förväntningar, som är en grundläggande princip i det gemensamma systemet för mervärdesskatt, att en medlemsstat tillämpar praxis som innebär att den som utfärdar fakturor avseende administrationsavgiften även ska betala mervärdesskatt retroaktivt, trots att skattemyndigheten redan har kontrollerat personen flera gånger under de år som föregick kontrollen och under dessa kontroller har provat, och inte invänt mot, dennes praxis att anse att administrationsavgiften är undantagen från mervärdesskatt och skattemyndigheten inte har underrättat personen om att medlemsstatens lagstiftning som var i kraft till den 31 december 2007, i vilken ”återbetalning av skatt till utländska resenärer vilken behandlas av näringsidkaren enligt särskilda bestämmelser”

uttryckligen nämndes bland de tjänster som är undantagna från skatten, har ändrats?

- 4) För det fall att den första, den andra och den tredje frågan ska besvaras jakande, är det då förenligt med artiklarna 73 och 78 i mervärdesskattedirektivet att skattemyndigheten tillämpar praxis enligt vilken beskattningsunderlaget för mervärdesskatt utgörs av det vederlag som är undantaget från skatteplikt på de fakturor som utfärdats avseende administrationsavgiften, vilket är ett beskattningsunderlag på vilket den som utfärdar fakturan, enligt beslut från skattemyndigheten, ska betala mervärdesskatt enligt allmänna bestämmelser, trots att det vederlag som de utländska resenärerna har betalat inte omfattar detta belopp?

### **Anförda unionsrättsliga bestämmelser**

Rådets direktiv 2006/112/EG av den 28 november 2006 om ett gemensamt system för mervärdesskatt: artiklarna 1.2, 2.1, 24.1, 73, 78, 135.1 och 146.1

### **Anförd praxis från EU-domstolen**

Dom av den 6 oktober 2005, MyTravel (C-291/03, EU:C:2005:591); dom av den 14 september 2006, Elmeka (C-181/04 – C-183/04, EU:C:2006:563), dom av den 2 december 2010, Everything Everywhere (C-276/09, EU:C:2010:730), dom av den 7 november 2013, Tulică och Plavoşin (C-249/12 och C-250/12, EU:C:2013:722), dom av den 15 maj 2014, Almos Agrárkülkereskedelmi (C-337/13, EU:C:2014:328), dom av den 10 november 2016, Baštová (C-432/15, EU:C:2016:855), och dom av den 8 november 2018, Cartrans Spedition (C-495/17, EU:C:2018:887).

### **Anförda nationella bestämmelser**

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

Enligt artikel 70.1 ska beskattningsunderlaget, vid leverans av varor och tillhandahållande av tjänster, omfatta följande:

” ...

- b) uppkomna bikostnader som leverantören av varan eller tillhandahållaren av tjänsten övervältrar på förvärvaren av varan eller mottagaren av tjänsten, särskilt provisionskostnader och kostnader för andra typer av förmedling, ...”.

Enligt artikel 86.1 i mervärdesskattelagen är följande undantagna från skatteplikt:

”...

- d) tillhandahållande av tjänster som avser betalningar, överföringar, checkar och andra penningfordringar och finansiella instrument, inbegripet förmedling av sådana, med undantag för indrivning av fordringar i sig (aktiv skuld),
- e) tillhandahållande av tjänster som avser ungerska och utländska lagliga betalningsmedel, inbegripet förmedling ...”

I artikel 98.1 i mervärdesskattelagen föreskrivs att ”tillhandahållande av varor som skickas med post eller transporteras från det nationella territoriet till ett annat land utanför gemenskapen ska undantas från skatteplikt, under förutsättning att försändelsen eller transporten

- a) genomförs av leverantören själv eller av tredje man för hans räkning;
- b) genomförs av förvärvaren själv eller av tredje man som handlar för förvärvarens räkning, om de ytterligare villkor som anges i punkterna 3 och 4 eller i artiklarna 99 och 100 är uppfyllda.”

I artikel 99.1 i mervärdesskattelagen föreskrivs att ”om förvärvaren är en utländsk resenär och de levererade varorna ... ingår i dennes personliga bagage eller resebagage krävs följande för tillämpningen av undantaget i artikel 98.1:

...

- b) att den utländske resenären styrker sin ställning genom sina giltiga resehandlingar eller andra giltiga officiella handlingar ... som kan användas för att identifiera personen. ...
- c) den omständigheten att varorna har lämnat gemenskapens territorium intygas, av myndigheten på den plats där varorna har lämnat gemenskapens territorium, genom att denna påtecknar och stämplar den blankett som ... tillhandahåller. ... Varorna ska uppvisas samtidigt med den originalfaktura som bekräftar att leverans av varorna har skett.

(2) För att omfattas av undantaget måste säljaren av varorna, förutom att utfärda en faktura, åta sig att fylla i ett formulär för ansökan om återbetalning av skatten på begäran av den utländske resenären.

...

(4) Undantaget från skatteplikt är avhängigt av följande villkor:

...

b) säljaren ska återbetala den skatt som tagits ut av den utländske resenären i enlighet med punkterna 5–8 för det fall skatten tas ut vid tidpunkten för leveransen av varorna.

(5) Den utländske resenären får personligen eller genom ombud som handlar i dennes namn och för dennes räkning begära återbetalning av skatten av den som sålt varorna.

...

(8) Säljaren av varorna är också skyldig att se till att den faktura som styrker att leveransen av varorna har ägt rum inte ger upphov till en ny ansökan om återbetalning av skatten. För detta ändamål ska säljaren, innan han eller hon återlämnar fakturan i original till [resenären], föra in uppgiften 'erlagd mervärdesskatt' på fakturan och göra en kopia av fakturan med denna uppgift, en kopia som han eller hon är skyldig att bevara."

Enligt artikel 102.1 i mervärdesskattelagen ska "tillhandahållande av tjänster – med undantag av sådana tillhandahållanden av tjänster som är undantagna från skatteplikt i enlighet med artiklarna 85.1 och 86.1 – undantas från skatteplikt om de är direkt kopplade till varor

...

b) som, i enlighet med reglerna om export, lämnar gemenskapens territorium och denna utförsel har intygats av den myndighet som avses i artikel 98.2 a."

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

- 1 År 2020 sålde klaganden, i sin affärslokal som var belägen bredvid gränsen mellan Ungern och Serbien, olika varor till många utländska resenärer bosatta i Serbien och återbetalade mervärdesskatt på försäljningen med ett belopp på 298 328 000 ungerska forint (HUF). För återbetalningen av mervärdesskatt fakturerade klaganden utländska resenärer som hade gjort förvärven en administrationsavgift på 15 % av den återbetalade mervärdesskatten. I sina mervärdesskattedeclarationer inkluderade klaganden omsättningen från administrationsavgiften såsom en tjänst som var undantagen från skatteplikt på grund av att den var av allmänintresse eller av annan särskild karaktär.
- 2 Vid tidpunkten för försäljningen förde de utländska resenärerna, enligt blanketterna för ansökan om återbetalning av mervärdesskatt, ut de varor de köpt från Ungern. På fakturorna angavs "betald mervärdesskatt". Efter exporten återbetalade klaganden hela den utgående mervärdesskatt som angavs på fakturorna till de utländska resenärerna. Vid tidpunkten för återbetalningen av mervärdesskatten utfärdade klaganden kontanta betalningsfakturer motsvarande

administrationsavgiften på 15 %. Betalningen av dessa fakturor intygades genom kontantverifikationer. På fakturorna för kontantbetalning angavs ”administrationsavgift” som beteckning för den ekonomiska transaktionen.

- 3 I samband med en kontroll avseende bland annat mervärdesskatt för räkenskapsåret 2020 anmodade skattemyndigheten i första instans vid flera tillfällen klaganden att ange det faktiska innehållet i de utställda fakturorna avseende administrationsavgiften. Klaganden hävdade i sina inlagor hela tiden att tillhandahållandet av den omtvistade tjänsten var undantaget från skatteplikt, men ändrade vid flera tillfällen sitt beslut angående skälet till undantaget.
- 4 Det framgår av klagandens inlagor att klaganden klassificerade tjänsten felaktigt i statistiskt hänseende.
- 5 Före kontrollen hade klaganden frågat Nemzeti Adó-és Vámhivatal Központi Irányítás Ügyfélkapcstriti és Tájékoztatósi Főosztálya (centrala avdelningen för relationer med enskilda och information från den centrala avdelningen vid den nationella skatte- och tullmyndigheten, Ungern) om administrationsavgiften för återbetalning av mervärdesskatt skulle undantas från skatteplikt om den inte togs ut vid köpet. I sitt svar angav den ovannämnda centrala avdelningen att administrationsavgiften är en kostnad som är underordnad leveransen av varor, en kostnad som den utländska resenär som gör förvärvet ska faktureras med undantag från skatteplikt, under förutsättning att villkoren för undantag från skatteplikt för den underliggande transaktionen är uppfyllda.
- 6 Klaganden bestred att mervärdesskattebeloppet skulle fastställas på grundval av det belopp som fakturerades som nettobelopp och gjorde gällande att intäkterna från administrationsavgifterna även inbegrep mervärdesskattebeloppet.
- 7 I sitt beslut av den 22 juli 2022 konstaterade skattemyndigheten i första instans att det förelåg en skatteskillnad på 12 040 000 HUF för klaganden, vilken medförde att klaganden hade betalat för lite skatt. Enligt detta beslut var klagandens verksamhet härvidlag av rent administrativ art och inte en redovisningstjänst, och klaganden hade inte visat att den administrativa tjänsten var undantagen från mervärdesskatteplikt. Skattemyndigheten i första instans påpekade att klaganden själv behandlade administrationstjänsten som ett självständigt tillhandahållande av tjänster och inte inkluderade den i beskattningsunderlaget för leveransen av varor och inte heller angav det datum då leveransen av varorna utfördes som datum för tillhandahållandet av administrationstjänsten.
- 8 Klaganden överklagade detta beslut till den myndighet som är motpart i förevarande mål, vilken genom beslut av den 27 oktober 2022 fastställde det beslut som fattats av skattemyndigheten i första instans. Enligt motparten avsåg den information som klaganden tidigare hade begärt en mycket brett formulerad fråga från klaganden, i vilken klaganden inte nämnde den grundläggande omständigheten att leveransen av varor och tillhandahållandet av tjänsten i klagandens särskilda fall var fullständigt åtskilda från varandra och inte skedde

vid samma tidpunkt, att den tillhandahållna tjänsten inte var ett villkor för att kunna göra anspråk på återbetalning av mervärdesskatt och att utländska resenärer inte ens begärde en sådan tjänst.

- 9 Klaganden överklagade detta beslut till den hänskjutande domstolen.

### **Parternas huvudargument**

- 10 **Klaganden** har gjort gällande att den administrationsavgift som är i fråga i förevarande mål är undantagen från mervärdesskatteplikt enligt artikel 102.1 b i mervärdesskattelagen, i egenskap av tillhandahållande av tjänster som är direkt kopplade till varor vars utförelse från gemenskapens territorium har intygats av skattemyndigheten. Administrationsavgiften utgör en kostnad som är direkt underordnad den leverans av varor som är undantagen från mervärdesskatteplikt och är därför undantagen från mervärdesskatteplikt.
- 11 Klaganden har påpekat att klaganden, i egenskap av säljare, sålde varorna till utländska resenärer (förvärvare), att förvärvarna betalade ersättning för dessa varor och att klaganden åtog sig att till resenärerna återbetala den mervärdesskatt som motsvarade ersättningen för dessa varor om de utländska resenärerna genom att inge formuläret för ansökan om återbetalning av skatten visade att varorna hade lämnat gemenskapens territorium, under förutsättning att de betalade ut 15 % av den återbetalade mervärdesskatten till klaganden i administrationsavgift, vilket innebär att klausulen om administrationsavgift utgjorde en integrerad del av köpeavtalet.
- 12 Enligt klaganden bestämdes det slutliga priset med beaktande av återbetalningen av mervärdesskatten och villkoren i de köpeavtal som är i fråga i förevarande mål fullgjordes fullt ut genom denna återbetalning. Kravet på samtidighet finns inte med i lagen om mervärdesskatt.
- 13 Klaganden har åberopat domen i mål C-432/15, Baštová, som stöder uppfattningen att leveransen av varor i förevarande fall utgör det huvudsakliga tillhandahållandet och att den administrationstjänst som tillhandahålls i samband med återbetalning av mervärdesskatten ska betraktas som underordnad detta.
- 14 Enligt klaganden har principen om skydd för berättigade förväntningar, som slagits fast vid flera tillfällen i EU-domstolens rättspraxis, åsidosatts, eftersom skattemyndigheten vid fyra tillfällen under åren före kontrollen hade prövat bolagets mervärdesskatt och konstaterat att administrationsavgiften behandlades som intäkt som var undantagen från mervärdesskatteplikt och att den även fakturerades som sådan. För det fall inget av de skäl för undantag som klaganden har åberopat skulle vara tillämpligt, skulle den myndighet som är motpart inte heller, enligt principen om skydd för berättigade förväntningar, kunna kräva retroaktiv betalning av den mervärdesskatt som tidigare inte tagits ut av klaganden.

- 15 Klaganden föreslog att ett förfarande för förhandsavgörande skulle inledas vilket skulle ge svar på fyra frågor.
- 16 Enligt den **myndighet som är motpart** är det endast klaganden som anser att den lagstadgade skyldigheten för den näringsidkare som säljer varor till utländska resenärer att återbetala mervärdesskatten på varor som lämnar landet via tullgränsen, om de lagstadgade villkoren är uppfyllda, utgör ett tillhandahållande av tjänster. Enligt denna myndighet är det inte i något fall fråga om ett ”tillhandahållande av tjänster som hör samman” med sådana leveranser, eftersom leveranserna av varor även sker utan detta tillhandahållande. I förevarande fall finns det inte någon materiell rättsregel som föreskriver att tillhandahållandet av tjänsterna i fråga är undantaget från skatteplikt.
- 17 Under det administrativa förfarandet gjorde klaganden inte gällande att klaganden hade ingått några som helst försäljningsavtal med de utländska resenärer som var klagandens kunder. Tjänsten grundades på ett ensidigt beslut av klaganden, utan att kunderna hade begärt den, och tillhandahölls i huvudsak av klaganden som villkor för återbetalning av skatten.
- 18 Den omständigheten att det belopp som faktiskt betalades som vederlag för varorna senare varierade på grund av återbetalning av mervärdesskatt ändrar inte det faktum att förvärvarna betalade ersättningen vid köptillfället. Leveransen av varor fullbordades av att kunderna betalade ersättningen, tog varorna i besittning och transporterade varorna till ett tredjeland utanför unionen och därmed slutförde transaktionen.
- 19 Motparten anser inte att förfarandet för förhandsavgörande är motiverat.

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

- 20 I förevarande mål har den hänskjutande domstolen att ta ställning till frågan, vilken kräver en tolkning av unionsrätten, huruvida återbetalningen av mervärdesskatt som gjorts mot betalning en administrationsavgift är underordnad den från skatteplikt undantagna leveransen av varor till utländska resenärer och således ska betraktas som ett tillhandahållande av tjänster som är undantaget från skatteplikt, eller om återbetalningen ska anses som ett självständigt tillhandahållande av tjänster och därmed vara skattepliktig.
- 21 Vad gäller den första tolkningsfrågan anser den hänskjutande domstolen att den omtvistade administrationen är en underordnad tjänst i förhållande till leveransen av varor, som är undantagen från skatteplikt, och att det, med hänsyn till att leveransen av varor till en utländsk resenär utgör export av varor, samtidigt rör sig om ett tillhandahållande av tjänster som är direkt kopplat till denna export av varor som således är undantaget från mervärdesskatt enligt artikel 146.1 e i mervärdesskattedirektivet.



- 22 Vad gäller de överväganden som avser bevisningen för undantaget från skatteplikt anser den hänskjutande domstolen att EU-domstolen redan har uttalat sig i detta avseende på så sätt att verksamhetens art objektivt sett avgör huruvida det föreligger ett undantag från skatteplikt vid export, vilket även är tillämpligt på ett tillhandahållande av tjänster som har ett direkt samband med export av varor.
- 23 När det gäller den andra frågan har den hänskjutande domstolen påpekat att för det fall skattemyndigheten gjort rätt när den ansett att det aktuella tillhandahållandet av tjänster utgör ett självständigt tillhandahållande av tjänster, ska den besluta huruvida detta tillhandahållande av tjänster av något skäl är undantaget från skatteplikt.
- 24 Artikel 86.1 d i mervärdesskattelagen, som är den ungerska bestämmelse som införlivar artikel 135.1 d i mervärdesskattedirektivet, innehåller en uppräknning av de finansiella tjänster som är undantagna från mervärdesskatteplikt och frågan syftar till att få klarhet i huruvida den tjänst som klaganden tillhandahåller, vilken hänför sig till att klagandens kunder, som är utländska resenärer som har ekonomiska anspråk på återbetalning av mervärdesskatten, kan undantas från mervärdesskatt på denna grund. Det ankommer på EU-domstolen att tolka bestämmelsen i mervärdesskattedirektivet.
- 25 Klaganden har åberopat domen Elmeka i de förenade målen C-181/04–C-183/04, angående principen om skydd för berättigade förväntningar. Det framgår av denna dom att den hänskjutande domstolen ska avgöra huruvida klaganden, på grundval av slutsatserna från de föregående skattekontrollerna, rimligen kunde anse att det aktuella tillhandahållandet av tjänster var undantaget från skatteplikt.
- 26 Med hänsyn till den ståndpunkt som intagits i skattekontrollerna, vilken tydligt framgår av handlingarna och har förblivit oförändrad under åren, enligt vilken klaganden lagligen hade utfärdat fakturor som med undantag från mervärdesskatteplikt för administrationstjänsten, hyser den hänskjutande domstolen tvivel om huruvida det är förenligt med den unionsrättsliga principen om skydd för berättigade förväntningar att klaganden var skyldig att betala mervärdesskatt även retroaktivt för samma transaktion, utan att skattemyndigheten hade informerat klaganden om att dess tidigare ståndpunkt hade ändrats.
- 27 Vad gäller metoden för beräkning av mervärdesskattebeloppet har den hänskjutande domstolen hänvisat till domarna i målet C-291/03, MyTravel, och Almos Agrárkülkereskedelmi (C-337/13). Enligt denna rättspraxis skulle det strida mot de grundläggande principerna i mervärdesskattesystemet om klaganden var skyldig att betala mervärdesskatt som den inte har erhållit från slutkonsumenterna.
- 28 Eftersom det är uppenbart att klaganden inte har möjlighet att *i efterhand* övervältra den mervärdesskatt som skattemyndigheten ålägger klaganden att betala för administrationsavgiften på kunderna, som är utländska resenärer, förefaller det för den hänskjutande domstolen, på grundval av ovannämnda praxis

från EU-domstolen, även som om skattemyndighetens agerande att betrakta administrationsavgiften som ett nettobelopp i stället för att betrakta den som ett bruttobelopp som även inkluderar mervärdesskatt kan ifrågasättas.

- 29 Enligt den hänskjutande domstolen är klaganden följaktligen, till följd av skattemyndighetens beslut, skyldig att betala mervärdesskatt som klaganden inte kan uppbära, vilket strider mot den grundläggande principen att mervärdesskatten ska belasta slutkonsumenten.

ARBETS  
DOKUMENT