

Mål C-270/24**Sammanfattning av begäran om förhandsavgörande enligt artikel 98.1 i domstolens rättegångsregler****Datum för ingivande:**

17 april 2024

Domstol som begär förhandsavgörande:

Fővárosi Törvényszék (Överdomstolen för Budapests stad, Ungern)

Datum för beslutet att begära förhandsavgörande:

3 april 2024

Klagande:

Granulines Invest Kft.

Motpart:

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

Saken i det nationella målet

Twist mellan Granulines Invest Kft och Nemzeti Adó- és Vámhivatal Fellebbviteli Igazgatósága (Avdelningen för prövning av klagomål inom nationella skatte- och tullmyndigheten, Ungern) angående avdragsrätt för ingående mervärdesskatt som angetts på en faktura avseende inköp av maskiner.

Syfte med och rättslig grund för begäran om förhandsavgörande

Tolkning av artiklarna 167, 168 a, 178 a och 226 i rådets direktiv 2006/112/EG av den 28 november 2006 om ett gemensamt system för mervärdesskatt, jämförda med principen om skatteneutralitet, effektivitetsprincipen och proportionalitetsprincipen samt artikel 47 i Europeiska unionens stadga om de grundläggande rättigheterna (nedan kallad stadgan).

Grund: artikel 267 FEUF.

Frågor som har hänskjutits för förhandsavgörande

1. Är det förenligt med artiklarna 167, 168 a, 178 a och 226 i rådets direktiv 2006/112/EG av den 28 november 2006 om ett gemensamt system för mervärdesskatt (nedan kallat mervärdesskattedirektivet) och med rätten till en opartisk domstol, som erkänns som en allmän rättsprincip i artikel 47 i Europeiska unionens stadga om de grundläggande rättigheterna (nedan kallad stadgan), jämförda med principen om skatteneutralitet, proportionalitetsprincipen, effektivitetsprincipen och rättssäkerhetsprincipen att skattemyndigheten har som praxis att neka den beskattningsbara personen rätt till återbetalning av mervärdesskatt med motiveringen att fakturan, trots att leveransen av varorna faktiskt har skett och att det finns en faktura och andra styrkande redovisningshandlingar, är fiktiv, eftersom de affärstransaktioner som anges i denna faktura i själva verket inte ägt rum och transaktionerna följaktligen inte ingicks mellan de parter som anges på fakturan, eftersom

a) den beskattningsbara personen var den som förhandlade alla frågor med tillverkarna och det var först efter det att den beskattningsbara personen hade avbrutit från transaktionen som fakturautfärdaren, som är etablerad i landet, blev inblandad, i syfte att villkoren för lånet skulle uppfyllas,

b) maskinerna levererades direkt av tillverkaren till den beskattningsbara personens lokaler,

c) det datum för fullgörelse som anges på fakturan är falskt,

d) det pris som anges på fakturan överdrivits,

e) fakturautfärdaren endast delvis och för sent fullgjorde sin skyldighet att betala [mervärdesskatten]?

2. Ska artikel 178 a i mervärdesskattedirektivet tolkas så, att den utgör hinder för den nationella skattemyndigheten att neka rätt till återbetalning av mervärdesskatt enbart på den grunden att den beskattningsbara personen innehar en faktura som inte uppfyller villkoren i artikel 226.6 och 226.7 i det direktivet, trots att denna myndighet har tillgång till alla handlingar och uppgifter som behövs för att den utifrån dessa ska kunna kontrollera huruvida de materiella villkor som uppställs i lag för att utöva denna rätt är uppfyllda?

a) Om den andra tolkningsfrågan ska besvaras jakande, utgör då en anmodan till den beskattningsbara personen att rätta fakturan en förutsättning för återbetalning av mervärdesskatt?

b) Om den andra tolkningsfrågan ska besvaras ska nekande, och även med beaktande av principen om skatteneutralitet och proportionalitetsprincipen, är det då proportionerligt att påföra den beskattningsbara personen straffavgift på 200 procent, som är det avgiftsbelopp som kan påföras vid undanhållande av

inkomster eller förfalskning och förstöring av styrkande handlingar, redovisningshandlingar och bokföring?

3. Är det förenligt med ovannämnda bestämmelser i mervärdesskattedirektivet, med den rätt till en opartisk domstol som erkänns i artikel 47 i stadgan och effektivitetsprincipen, proportionalitetsprincipen och principen om skatteneutralitet att skattemyndigheten har som praxis att neka den beskattningsbara personen rätt till återbetalning av mervärdesskatt med motiveringen att skattemyndigheten, trots att den affärstransaktion som anges i fakturan faktiskt har ägt rum, med utgångspunkt i att fakturan – av de skäl som anges i den första tolkningsfrågan och som myndigheten anser vara objektiva – är fiktiv, med automatik och utan att pröva några andra omständigheter, bedömer att den beskattningsbara personens handlande strider mot kraven för ett berättigat utövande av återbetalningsrätten och, på grundval detta handlande och utan att uttryckligen ta ställning till den aspekt som avser den beskattningsbara personens kännedom, sålunda finner att den beskattningsbara personen avsiktligt har undandragit sig skyldigheten att betala skatt genom de konstlade transaktioner som anges på fakturan?

Anförda unionsbestämmelser

Europeiska unionens stadga om de grundläggande rättigheterna, artikel 47.

Rådets direktiv 2006/112/EG av den 28 november 2006 om ett gemensamt system för mervärdesskatt, artiklarna 9.1, 167, 168a, 178 a, 178 a, 219, 220, 226.6 och 226.7 och 273.

EU-domstolens dom av den 21 februari 2006, Halifax m.fl. (C-255/02, EU:C:2006:121).

EU-domstolens dom av den 6 juli 2006, Kittel och Recolta Recycling (C-439/04 y C-440/04, EU:C:2006:446).

EU-domstolens dom av den 21 juni 2012, Mahagében och Dávid (C-80/11 och C-142/11, EU:C:2012:373).

EU-domstolens beslut av den 16 maj 2013, Hardimpex (C-444/12, EU:C:2013:318).

EU-domstolens beslut av den 3 september 2020, Crewprint (C-611/19, EU:C:2020:674).

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

Anförda nationella bestämmelser

Az adózás rendjéről szóló 2003. évi XCII. törvény (skatteförfarandelag XCII av år 2003), artiklarna 1.7, 2.1, 97.4 och 97.6 och 170.1.

Az általános forgalmi adóról szóló 2007. évi CXXVII. törvény (Lag CXXVII av år 2007 om mervärdesskatt), artiklarna 119.1, 120 a och 127.1 a.

Yttrande 5/2016 av den 26 november 2016 av Förvaltnings- och arbetsrättsliga avdelningen vid Kúria (Högsta domstolen, Ungern).

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

- 1 Granulines Invest Kft är ett bolag som bedriver handel med avfall. För att kunna bedriva sin verksamhet beställde bolaget en fragmenteringsmaskin från Tyskland. För inköpet av denna maskin tog Granulines Invest Kft ett räntefritt lån inom ramen för ett kreditprogram genom vilket det endast gick att finansiera maskiner som köpts på den inhemska marknaden. Granulines Invest Kft avbröt köpet för att ansöka om krediten och genomförde köpet via en återförsäljare.
- 2 Återförsäljaren levererade en fragmenteringsmaskin och en sorteringsmaskin från Tyskland respektive Slovakien till Granulines Invest Kft. Bruttoinköpspriset för maskinerna uppgick till 14 516 100 HUF (cirka 37 000 euro). För att kunna köpa maskinerna tog bolaget ett lån på 12 461 100 HUF (cirka 31 600 euro), för vilket säkerhet delvis ställdes i form av en realsäkerhet i dessa maskiner.
- 3 På grundval av avtalet mottog Granulines Invest Kft från återförsäljaren (nedan kallad fakturautfärdaren) en faktura på vilken den 16 november 2016 angavs som datum för avsändande och fullgörelse vad gäller fragmenteringsmaskinen och sorteringsmaskinen. Granulines Invest Kft betalade fakturan inom två frister, den 16 november och den 1 december 2016, och ansökte i november 2016 om återbetalning av den mervärdesskatt som angetts på fakturan (av totalt 3 086 100 HUF, cirka 7 800 euro).
- 4 Skattemyndigheten genomförde en kontroll av Granulines Invest Kft och fakturautfärdaren och begärde upplysningar från den tyska skattemyndigheten. Skattemyndigheten fann därefter att Granulines Invest Kft inte hade rätt till återbetalning av mervärdesskatt och ålade bolaget att betala straffavgift.
- 5 Skattemyndigheten konstaterade att Granulines Invest Kft oriktigt hade inkluderat fakturautfärdaren i distributionskedjan, att det datum för fullgörelse som angavs på fakturan var felaktigt och att priset för maskinerna hade överdrivits. Enligt skattemyndigheten utgjorde detta förfarande ett rättsmissbruk och följaktligen ett skatteundandragande, eftersom det syftade till att möjliggöra för Granulines Invest Kft att begära återbetalning av skatten. Vad gäller fakturautfärdaren hade denna endast delvis uppfyllt sin skyldighet att betala mervärdesskatt.

- 6 Granulines Invest Kft överklagade beslutet om straffavgift till domstol. Domstolen i första instans (den hänskjutande domstolen) ändrade skattemyndighetens beslut och upphävde den straffavgift som hade påförts Granulines Invest Kft.
- 7 I andra instans upphävde Kúria domen från domstolen i första instans och beslutade att denna domstol skulle inleda ett nytt förfarande och meddela ett nytt avgörande.
- 8 Under det förnyade förfarandet medgav Granulines Invest Kft att det fanns ett fel i fakturan vad gäller angivandet av datumet för fullgörelsen, och vidhöll sina tidigare påståenden. Inom ramen för detta förfarande har domstolen i första instans hänskjutit tolkningsfrågor i syfte att EU-domstolen skulle meddela ett förhandsavgörande.

Parternas huvudargument

- 9 Under förfarandet kritiserade **Granulines Invest Kft** att myndigheten inte hade kontrollerat de faktiska omständigheterna, eftersom den inte hade beaktat omständigheter som talade till Granulines Invest Kft:s fördel och grundat sin bedömning på omständigheter som saknade relevans. Myndigheten visade i synnerhet inte att Granulines Invest Kft hade köpt maskinen direkt av den tyska säljaren.
- 10 Granulines Invest Kft erhöll ingen skattefördel och gjorde sig inte skyldig till skatteundandragande. Bolaget tvingades köpa den valda maskinen från en återförsäljare eftersom det inte fanns någon distributör i Ungern. Fakturautfärdaren sålde maskinerna till Granulines Invest Kft till ett rimligt pris på den inhemska marknaden och deklarerade hela vinstskatten.
- 11 Fakturan är äkta och angivelsen av ett felaktigt datum för fullgörelsen gör det inte möjligt att fastställa att det föreligger en skatteskuld. Skattemyndigheten måste på grundval av objektiva omständigheter fastställa att huvudsyftet med transaktionerna i fråga var att uppnå en skattefördel, vilket inte varit fallet i förevarande fall.
- 12 **Myndigheten** hävdade – bland annat på grundval av att det angivits ett falskt datum för fullgörelse – att Granulines Invest Kft hade gjort sig skyldigt till skatteundandragande genom affären, eftersom den ekonomiska transaktion som angavs i fakturan faktiskt inte ägt rum mellan parterna. De fiktiva affärer som anges i fakturan syftade till att erhålla en otillåten fördel genom att undvika tillämpningen av bestämmelserna i skattelagstiftningen, och fakturautfärdaren gjorde sig å sin sida medvetet och avsiktligt skyldig till skatteflykt, vilket även Granulines Invest Kft kände till.
- 13 Affären tjänade två syften: dels att Granulines Invest Kft skulle kunna köpa maskinerna på den inhemska marknaden och erhålla lånet, dels att Granulines Invest Kft skulle begära återbetalning av skatten. Dessutom fullgjorde

fakturautfärdaren endast delvis sin skyldighet att betala skatten. Granulines Invest Kft får följaktligen inte utöva sin rätt till avdrag för mervärdesskatt.

Sammanfattning av avgörandena från domstolarna i första och andra instans

- 14 **Domstolen i första instans** konstaterade, med hänvisning till EU-domstolens beslut av den 3 september 2020, Vikingo Fővállalkozó (C-610/19), att skattemyndigheten hade nekat Granulines Invest Kft avdragsrätt för mervärdesskatt på grundval av omständigheter som inte i sig kan anses utgöra objektiva omständigheter som kan åberopas för att neka den beskattningsbara personen avdragsrätt för mervärdesskatt. I förevarande fall är de faktiska villkoren för skatteflykt inte uppfyllda och avsikten att minska skattebördan har inte heller kunnat styrkas.
- 15 Enligt EU-domstolens dom av den 21 februari 2006, Halifax m.fl., C-255/02, är inte heller den avtalsstruktur som upprättats av Granulines Invest Kft och fakturautfärdaren rättsstridig och hade inte till syfte att uppnå en skattefördel.
- 16 Enligt domstolen i första instans hade fullgörelse skett i enlighet med avtalet och de datum för fullgörelse som angavs på fakturan kunde därför inte utgöra grund för skatteflykt, eftersom det inte förelåg något orsakssamband. De priser som angavs på fakturan hade inte överdrivits, eftersom parterna fritt bestämde priset inom ramen för sina ekonomiska transaktioner och skattskyldigheten ska uppfyllas i enlighet med detta.
- 17 **Kúria** ansåg att den dom som meddelats i första instans var bristfälligt motiverad, eftersom domstolen i första instans inte hade bedömt de faktiska omständigheterna i deras helhet. Enligt Kúria är skyldigheten att utfärda fakturan knuten till fullgörelsen av transaktionen och inte till den betalningsskyldighet som åvilar förvärvaren av varan. Domstolen i första instans borde ha förklarat varför avdragsrätten för mervärdesskatt kan utövas innan fullgörelsen faktiskt har ägt rum.

Kortfattad redogörelse för skälen till att förhandsavgörande begärs

- 18 Enligt den nationella domstolen är den hänskjutna begäran om förhandsavgörande relevant och den korrekta tillämpningen av den unionsrätt som är direkt tillämplig i förevarande fall är, med beaktande av nationell rättspraxis, inte så uppenbar att den utesluter varje rimligt tvivel.
- 19 Med stöd av EU-domstolens beslut av den 3 september 2020, Vikingo Fővállalkozó, (C-610/19), som förevarande har anknytning till, prövade den hänskjutande domstolen huruvida de omständigheter som skattemyndigheten hade hänvisat till i sitt beslut och som Granulines Invest Kft hade bestritt kunde anses vara objektiva och därmed relevanta och huruvida skattemyndigheten på ett lämpligt sätt hade fullgjort den bevisbörda som åligger den enligt bestämmelserna.

- 20 Enligt Kúrias dom i andra instans ska den hänskjutande domstolen dessutom undersöka samtliga faktiska omständigheter rörande den ekonomiska transaktion som anges på fakturan. I ett sådant fall ska den hänskjutande domstolen även pröva faktiska omständigheter som den mot bakgrund av EU-domstolens praxis inte har ansett vara relevanta.
- 21 Eftersom det, även när det gäller de mest grundläggande frågorna, finns skillnader mellan de nationella domstolarna som oundvikligen ger upphov till olika vägval och synsätt inom ramen för domstolsprövningen, påverkar detta avsevärt såväl parternas rätt till en opartisk domstol och ett effektivt rättsmedel som unionsrättens företrädare och rättssäkerheten.

Den första tolkningsfrågan

- 22 Den hänskjutande domstolen vill få klarhet i huruvida unionslagstiftaren, genom att anta mervärdesskattedirektivet, hade för avsikt att även utesluta en beskattningsbar persons rätt till avdrag för mervärdesskatt i det fall den ekonomiska verksamhet som anges på fakturan har fastställts och erkänts, och huruvida det utgör en rättsstridig skatteförmån att de företag som agerade före den tidpunkt då Granulines Invest Kft agerade deklarerar mervärdesskatten och andra skatter, men endast delvis eller för sent betalar in dem till skattemyndigheten, och att Granulines Invest Kft å sin sida gör gällande sin rätt till återbetalning av mervärdesskatt.
- 23 Det är därför nödvändigt att bedöma huruvida de uppräknade omständigheterna kan anses utgöra objektiva omständigheter i den mening som avses i domstolens rättspraxis.
- 24 Den hänskjutande domstolen vill få klarhet i huruvida den omständigheten att parterna i ett avtal om leverans av varor ändras eller att platsen för leveransen av varan fastställs i enlighet med sedvanlig praxis i internationell handel kan utgöra en objektiv grund för att neka rätt till återbetalning av mervärdesskatt.
- 25 Enligt den hänskjutande domstolen grundar sig vidare rätten till återbetalning av mervärdesskatt, i motsats till vad Kúria har hävdats, inte på en formell rättelse av fakturan, utan på det ekonomiska resultatet, och fastställandet av priset omfattas av parternas avtalsfrihet. Kúria kräver dock i detta avseende en prövning och motivering som går utöver ovanstående kriterium.

Den andra tolkningsfrågan

- 26 Under förfarandet har den hänskjutande domstolen kommit fram till att affärerna har ägt rum i enlighet med avtalet och att felet i fakturan följaktligen inte kan utgöra grund för att neka rätt till återbetalning av mervärdesskatt.

- 27 I enlighet med Kúrias avgörande ska det emellertid undersökas hur rätten till återbetalning av mervärdesskatt kunde utövas på grundval av fakturan före den faktiska fullgörelsen, det vill säga i november 2016.
- 28 Den hänskjutande domstolen anser att det är nödvändigt att ställa frågor om det formella felet i fakturan, dess inverkan på Granulines Invest Kft:s rätt till återbetalning av mervärdesskatt, möjligheten att avhjälpa felet och den sanktionsåtgärd som felet kan medföra, eftersom Kúria har ålagt den att ta om förfarandet.

Den tredje tolkningsfrågan

- 29 Den hänskjutande domstolen har ställt denna fråga för att få klarhet i huruvida det är förenligt med bestämmelserna och de grundläggande principerna i unionsrätten att det huvudsakliga föremålet för prövningen inom ramen för skattemyndighetens förfarande var återskapandet av samtliga delar av kedjan av händelser mellan parterna och att skattemyndigheten bedömde att det förelåg ett otillåtet utövande av en rättighet och skatteflykt på grundval av omständigheter som enligt EU-domstolens rättspraxis inte kan utgöra grund för att vägra avdrag för mervärdesskatt och för en därmed sammanhängande vägran att ge rätt till återbetalning av mervärdesskatt.
- 30 Skattemyndigheten angav inte vilken regel som den ansåg att parterna hade för avsikt att kringgå. I detta fall anser den hänskjutande domstolen att utövandet av rätten till återbetalning av mervärdesskatt inte i sig utgör skatteundandragande, ens om fakturautfärdaren inte betalar hela skatten. Det är därför även nödvändigt att pröva huruvida Granulines Invest Kft kände till eller borde ha känt till denna omständighet.
- 31 Eftersom skattemyndigheten, när det gäller frågan huruvida det andra företags agerande var motiverat eller inte, inte har åberopat någon objektiv omständighet som EU-domstolen funnit godtagbar, anser den hänskjutande domstolen att myndighetens handlande strider mot unionsrätten, med hänsyn till principerna om skatteneutralitet och effektivitet.
- 32 Myndighetens agerande ger således upphov till misstanke om att detta inte är förenligt med unionsrätten, eftersom myndigheten har underlåtit att pröva den beskattningsbara personens vetskap (det vill säga huruvida den beskattningsbara personen kände till eller borde ha känt till olagligheten) och i detta fall skulle undantaget från mervärdesskatt för ett förvärv inom unionen i sig automatiskt – utan att det krävs att vederbörlig aktsamhet visas – innebära att skattereglerna har kringgåts. Konsekvensen av ovanstående är att avdragsrätten för mervärdesskatt vägras. Detta leder till att innehållet i rätten till avdrag för mervärdesskatt enligt artiklarna 168 och 178 i mervärdesskattedirektivet och i domstolens domar såsom de förklarats av domstolen i domen av den 6 juli 2006, Kittel och Recolta Recycling (C-439/04 och C-440/04, EU:C:2006:446) urholkas, om det inte görs

en analys av de subjektiva omständigheterna (faktisk kännedom eller kännedom som med nödvändighet skulle ha erhållits om vederbörlig omsorg hade visats).

ARBETS
DOKUMENT