Rättsfallssamlingen

FÖRSLAG TILL AVGÖRANDE AV GENERALADVOKAT
MICHAL BOBEK
föredraget den 10 november 2016 [1]

Mål C-564/15

Tibor Farkas
mot
Nemzeti Adó- és Vámhivatal Dél-alfödi Regionális Adó Főigazgatósága

(begäran om förhandsavgörande från Kecskeméti Közigazgatási és Munkaügyi Bíróság (Ungern))

”Gemensamt system för mervärdesskatt — Direktiv 2006/112/EG — Omvänd betalningsskyldighet — Artikel 199.1 g — Skattemyndighets beslut att fastställa en ’skatteskillnad’ som skulle erläggas av den som tar emot varor — Bristande möjlighet till avdrag för ingående mervärdesskatt — Åläggande av böter — Böternas proportionalitet”

I – **Inledning**

1. Tibor Farkas (nedan kallad klaganden) förvärvade en flyttbar hangar från ett insolvent företag (nedan kallat säljaren) på auktion. Klaganden betalade försäljningspriset jämte mervärdesskatt som säljaren tog ut på försäljningen. Vid ett senare tillfälle begärde klaganden avdrag för mervärdesskatten i sin mervärdesdeklaration. Skattemyndigheten ansåg dock att förfarandet med omvänd betalningsskyldighet skulle ha tillämpats på transaktionen. Enligt detta förfarande var klaganden skyldig att betala mervärdesskatten till myndigheten. Skattemyndigheten begärde därför att betalningen skulle fullgöras och ålade sökanden att betala böter motsvarande 50 procent av den mervärdesskatt som skulle betalas.

2. Den hänskjutande domstolen har nu bett domstolen klargöra huruvida ett sådant beslut från skattemyndigheten är förenligt med direktiv 2006/112/EG (nedan kallat mervärdesskattedirektivet). [2]

3. Innan frågan kan bedömas måste emellertid en inledande fråga avgöras. Denna inledande fråga, som händelsevis har föranletts av de tolkningsfrågor den hänskjutande domstolen har ställt, avser frågan huruvida artikel 199.1 g i mervärdesskattedirektivet har genomförts riktigt och huruvida leveransen i förevarande mål ska klassificeras som fast eller lös egendom.

1 — Originalspråk: engelska.

2 — Rådets direktiv 2006/112/EG av den 28 november 2006 om ett gemensamt system för mervärdesskatt (EUT L 347, 2006, s. 1).

II – **Tillämpliga bestämmelser**

A – *Unionsrätt*

4. I artikel 193 i mervärdesskattedirektivet angavs, vid den aktuella tidpunkten i förevarande mål, att ”mervärdesskatt skall betalas av den beskattningsbara person som utför en beskattningsbar leverans av varor eller ett beskattningsbart tillhandahållande av tjänster, utom i de fall då skatten ska betalas av en annan person i enlighet med artiklarna 194–199 och artikel 202”.

5. Enligt artikel 199.1 g i mervärdesskattedirektivet får medlemsstaterna föreskriva att den betalningsskyldiga personen är den beskattningsbara person som tar emot ”[l]everans av fast egendom som av gäldenären sålts inom ramen för ett tvångsauktionsförfarande”.

6. I artikel 226.11 i mervärdesskattedirektivet anges att när förvärvaren är betalningsskyldig för mervärdesskatt ska endast följande uppgifter vara obligatoriska för mervärdesskatteändamål på fakturor: ”hänvisning till den tillämpliga bestämmelsen i detta direktiv, till motsvarande nationella bestämmelse eller till en annan uppgift om att leveransen av varor eller tillhandahållandet av tjänster är undantagna från skatteplikt eller föremål för förfarandet för omvänd betalningsskyldighet”.

B – *Ungersk rätt*

7. I 142.1 § 2007 års lag nr CXXVII om mervärdesskatt (az általános forgalmi adóról szóló 2007. évi CXXVII. törvény) (nedan kallad mervärdesskattelagen) föreskrivs att ”[s]katten ska betalas av den som förvärvat varan eller tjänsten … g) vid leverans av anläggningstillgångar från företaget eller vid andra leveranser av varor eller tillhandahållanden av tjänster vars marknadsvärde överstiger 100 000 HUF vid tidpunkten för genomförandet, om den beskattningsbara person som är skyldig att leverera varorna eller tillhandahålla tjänsterna är föremål för ett likvidationsförfarande eller något annat förfarande genom vilket personens bristande betalningsförmåga slutgiltigt fastställs”.

8. Vid tillämpning av 142.1 g § på en transaktion följer det av 142.7 § mervärdesskattelagen att ”den som levererar varorna eller tillhandahåller tjänsten [ska] utfärda en faktura som inte innehåller uppgifter om utgående mervärdesskatt …”

9. Enligt 169 n § mervärdesskattelagen ska fakturan innehålla ”formuleringen ’fordított adózás’ (’förfarande med omvänd betalningsskyldighet’)”.

III – **Bakgrund, målet vid den nationella domstolen och tolkningsfrågorna**

10. Klaganden köpte en flyttbar hangar på elektronisk auktion vid en tvångsförsäljning av säljarens tillgångar som anordnats av skattemyndigheten.

11. Säljaren utfärdade en faktura enligt bestämmelserna i det ordinarie mervärdesskattesystemet, som angav att leveransdagen var den 26 november 2012. I begäran om förhandsavgörande har angetts att klaganden betalade försäljningspriset inklusive mervärdesskatt (nedan kallat det första mervärdesskattebeloppet). Klaganden begärde därefter motsvarande avdrag för mervärdesskatt i sin mervärdesskattedeklaration.

12. När Nemzeti Adó- és Vámhivatal Bács-Kiskun Megyei Adóigazgatósága (skattemyndigheten i provinsen Bács-Kiskun) (nedan kallad den första skattemyndigheten) granskade klagandens redovisning, angav denna myndighet att det i 142.1 g § mervärdesskattelagen föreskrivna förfarandet med omvänd betalningsskyldighet skulle ha tillämpats, vilket innebar att sökanden skulle ha erlagt mervärdesskatt på transaktionen, eftersom han var den som förvärvade hangaren. Den första

skattemyndigheten förklarade att klaganden skulle betala ”skatteskillnaden” om 744 000 HUF. Enligt den första skattemyndigheten motsvarade detta belopp den mervärdesskatt som skulle ha utgått på transaktionen enligt förfarandet med omvänd betalningsskyldighet (nedan kallat det andra mervärdesskattebeloppet). Den första skattemyndigheten avslog klagandens ansökan om återbetalning av beloppet och ålade klaganden att betala böter med 372 000 HUF.

13. Beslutet fastställdes av den andra skattemyndigheten (the Nemzeti Adó és Vámhivatal Dél-alföldi Regionális Adó Főigazgatósága) (den regionala skattemyndigheten i Dél-alföld) (nedan kallad motparten).

14. Klaganden har överklagat sistnämnda beslut till Kecskeméti Közigazgatási és Munkaügyi Bíróság (Kecskeméts förvaltnings- och arbetsdomstol, Ungern). Klaganden har anfört att sådana beslut av de nationella skattemyndigheterna strider mot unionsrätten. Enligt klaganden fråntogs han av motparten sin rätt att dra av mervärdesskatt på grundval av ett formfel, eftersom fakturan i fråga hade utfärdats av säljaren i enlighet med det ordinarie skattesystemet och inte enligt förfarandet med omvänd betalningsskyldighet. Klaganden har påpekat att säljaren betalade det första mervärdesskattebeloppet till skattemyndigheten. Skattemyndigheten har därför inte lidit någon skada och har haft tillgång till alla de uppgifter som krävs för att fastställa det korrekta skattebeloppet.

15. Den hänskjutande domstolen delar en del av den tveksamhet som klaganden har gjort gällande. Enligt den hänskjutande domstolen är det inget som tyder på skatteundandragande. Den hänskjutande domstolen har dragit slutsatsen att skattemyndighetens tolkning inte förefaller proportionerlig i förhållande till det mål som eftersträvas med förfarandet med omvänd betalningsskyldighet.

16. Mot denna bakgrund beslutade Kecskeméti Közigazgatási és Munkaügyi Bíróság (Kecskeméts förvaltnings- och arbetsdomstol, Ungern) att vilandeförklara målet och hänskjuta följande tolkningsfrågor till domstolen:

”1. Är skattemyndighetens praxis, vilken bygger på bestämmelserna i mervärdesskattelagen, som innebär att myndigheten fastställer ett nytt (högre) belopp avseende den utestående utgående mervärdesskatt som ska betalas av den som förvärvar en vara (eller en tjänst), om den som överlåter varan (eller tillhandahåller tjänsten) utfärdar en faktura enligt det ordinarie systemet för att betala mervärdesskatt, som rör en transaktion som omfattas av systemet med omvänd betalningsskyldighet, samt deklarerar och betalar in mervärdesskatten för denna faktura till skattemyndigheten, och förvärvaren av varan (eller tjänsten) å sin sida drar av den mervärdesskatt som vederbörande har betalat till fakturautfärdaren, men vederbörande inte får utnyttja sin rätt att dra av den mervärdesskatt som motsvarar det belopp med vilket skattemyndigheten höjt dennes utestående utgående mervärdesskatt, förenlig med bestämmelserna i mervärdesskattedirektivet, i synnerhet med principen om proportionalitet i förhållande till målen skatteneutralitet och förhindrande av skatteundandragande?

2. Är fastställandet av ett nytt (högre) belopp avseende utestående utgående mervärdesskatt som även medför att ett skattetillägg på 50 procent påförs en proportionell sanktion för att ett felaktigt beskattningssätt har valts vid deklarationen, när det inte har uppstått någon inkomstförlust för skattemyndigheten och det inte finns några tecken på missbruk?”

17. Den estniska och den ungerska regeringen samt kommissionen har ingett skriftliga yttranden. Den ungerska regeringen och kommissionen yttrade sig muntligen vid förhandlingen den 7 september 2016.

IV – **Bedömning**

18. I artikel 199.1 g i mervärdesskattedirektivet anges att det bara är tillämpligt på ”[l]everans av fast egendom som av gäldenären sålts inom ramen för ett tvångsauktionsförfarande”. Således är bestämmelsen endast tillämplig på *fast egendom*.

19. I begäran om förhandsavgörande har den hänskjutande domstolen anfört att sökanden hade förvärvat en ”flyttbar hangar”. Den hänskjutande domstolen har dock inte angett huruvida den, under de omständigheter som var aktuella i det nationella målet, ansåg att en hangar utgjorde fast eller lös egendom.

20. Varför denna fråga hade begränsad betydelse kan vara förståeligt mot bakgrund av ordalydelsen i de nationella bestämmelser (som har återgetts ovan i punkt 7 i detta förslag till avgörande), vilka inte gör åtskillnad mellan fast och lös egendom. Frågan huruvida en hangar utgör fast eller lös egendom är dock avgörande för tillämpligheten av artikel 199.1 g i mervärdesskattedirektivet.

21. Även om detta är en fråga som ska avgöras av den hänskjutande domstolen, ska jag utgå från att en *flyttbar* hangar, såsom dess namn antyder, i verkligheten utgör *lös* egendom (A). Jag ska därefter bedöma den osannolika situationen att en flyttbar hangar utgör fast egendom (B).

A – *För det fall en flyttbar hangar utgör lös egendom*

22. Det råder ingen tvekan om att artikel 199.1 g i mervärdesskattedirektivet endast är tillämplig på *fast* egendom.

23. Den ungerska regeringen bekräftade vid förhandlingen att 142.1 g § mervärdesskattelagen är avsedd att genomföra artikel 199.1 g i mervärdesskattedirektivet.[3] Den ungerska regeringen har vidare bekräftat att 142.1 g § mervärdesskattelagen är tillämplig på både fast och lös egendom.

24. Om 142.1 g § mervärdesskattelagen är tillämplig på lösegendom, och den flyttbara hangaren anses utgöra sådan egendom, följer det således därav att förfarandet med omvänd betalningsskyldighet tillämpats på ett sätt som går utöver det materiella tillämpningsområdet för artikel 199.1 g i mervärdesskattedirektivet.

25. Den därmed sammanhängande frågan är huruvida en medlemsstat har rätt att utvidga det materiella tillämpningsområdet för artikel 199.1 g på detta sätt. Av de skäl jag anför nedan anser jag att detta inte är fallet.

26. För det första återfinns den grundläggande regeln om vem som är betalningsskyldig för mervärdesskatt i artikel 193 i mervärdesskattedirektivet.[4] I denna artikel anges att mervärdesskatt ska betalas av den beskattningsbara person som utför en beskattningsbar leverans av varor eller tjänster.

27. Samtidigt angavs i samma bestämmelse vid den tidpunkt som är aktuell i förevarande mål också att ”en annan person” kunde vara skyldig att betala mervärdesskatten i enlighet med artiklarna 194–199 och artikel 202 i mervärdesskattedirektivet.

3 — Den ungerska regeringen angav att 142.1 g § mervärdesskattelagen var avsedd att införliva artikel 199.1 f i mervärdesskattedirektivet. Det är dock svårt att se hur den bestämmelsen är relevant i förevarande mål, eftersom den avser ”[l]everans av varor efter det att egendomsförbehåll överlåtits till en rättsinnehavare som utövar denna rätt”.

4 — Generaladvokaten Kokotts förslag till avgörande av den 6 november 2014 i målet Macikowski (C-499/13, EU:C:2014:2351, punkt 29).

28. Det framgår härav att principen om ett förfarande med omvänd betalningsskyldighet som föreskrivs i dessa bestämmelser utgör ett undantag från huvudregeln i artikel 193. Tillämpningsområdet för dessa bestämmelser måste därför tolkas restriktivt. [5] I förevarande situation innebär detta att undantag från huvudregeln endast får göras när det finns uttryckligt stöd för detta i mervärdesskattedirektivet.

29. För det andra framgår det av artikel 193 i mervärdesskattedirektivet, jämförd med artikel 199.1 g i samma direktiv, att frågan om vem som är betalningsskyldig för mervärdesskatt för en sådan leverans av fast egendom har harmoniserats fullt ut. Såsom domstolen har förklarat tidigare, infördes artikel 199.1 g, [6] tillsammans med vissa andra grunder för tillämpningen av förfarandet med omvänd betalningsskyldighet i artikel 199, för att göra det möjligt för samtliga medlemsstater att tillämpa avvikande åtgärder: dessa hade tidigare endast tillåtits för vissa medlemsstater i syfte att bekämpa skatteflykt eller skatteundandragande eller beträffande vissa bestämda transaktioner. [7]

30. Den harmonisering som ägt rum till följd av detta tillåter således inte att medlemsstaterna efter eget skön utvidgar det materiella tillämpningsområdet för det undantag som föreskrivs i artikel 199.1 g i mervärdesskattedirektivet.

31. För det tredje är det enda sättet för en enskild medlemsstat att göra ett undantag från huvudregeln i artiklarna 193 och 199.1 g i mervärdesskattedirektivet att erhålla ett bemyndigande i enlighet med artikel 395 i mervärdesskattedirektivet. Enligt denna bestämmelse får en medlemsstat ansöka om bemyndigande att ”genomföra särskilda åtgärder som avviker från bestämmelserna i [mervärdesskattedirektivet], för att förenkla uppbörden av skatt eller för att förhindra vissa slag av skatteundandragande eller skatteflykt”.

32. Således kunde Ungern endast ha utvidgat tillämpningsområdet för undantaget i artikel 199.1 g genom ett bemyndigande som beviljats av rådet enligt artikel 395 i mervärdesskattedirektivet. [8]

33. Vid förhandlingen bekräftades att Ungern inte har beviljats något sådant enskilt bemyndigande.

34. Eftersom Ungern inte har beviljats något enskilt bemyndigande enligt artikel 395 i mervärdesskattedirektivet, är det inte möjligt för nämnda medlemsstat att tillämpa förfarandet med omvänd betalningsskyldighet på leveransen av en flyttbar hangar såsom skett i det nationella förfarandet.

35. Av detta följer att mervärdesskattedirektivet, under de omständigheter som är aktuella i det nationella målet, ska tolkas så att det hindrar att tillämpningsområdet för förfarandet med omvänd betalningsskyldighet utvidgas till lös egendom som har överlåtits genom tvångsauktion.

36. De faktiska omständigheter som den hänskjutande domstolen har anfört visar att klagandens och säljarens agerande var förenligt med mervärdesskattedirektivet, eftersom de tillämpade det ordinarie mervärdesskatteförfarandet på leveransen av den flyttbara hangaren.

5 — Dom av den 26 maj 2016, Envirotec Denmark (C-550/14, EU:C:2016:354, punkt 33, och där angiven rättspraxis).

6 — Genom rådets direktiv 2006/69/EG av den 24 juli 2006 om ändring av direktiv 77/388/EEG när det gäller vissa åtgärder för att förenkla uppbörden av mervärdesskatt och för att förhindra skatteflykt eller skatteundandragande samt om upphävande av vissa beslut om tillstånd till avvikelser (EUT L 221, 2006, s. 9). Dom av den 13 juni 2013, Promociones y Construcciones BJ 200 (C-125/12, EU:C:2013:392, punkt 24).

7 — Skäl 1 i direktiv 2006/69/EG och skäl 42 i mervärdesskattedirektivet som fastställer det mål som eftersträvas med artikel 199.1 g i mervärdesskattedirektivet. Såsom domstolen angav gör denna ”bestämmelse … det således möjligt för skattemyndigheterna att få in den mervärdesskatt som belastar transaktionerna i fråga i fall där gäldenärens betalningsförmåga är reducerad”. Dom av den 13 juni 2013, Promociones y Construcciones BJ 200 (C-125/12, EU:C:2013:392, punkterna 25 och 28).

8 — I artikel 395.1 i mervärdesskattedirektivet anges att ”[r]ådet får enhälligt på kommissionens förslag bemyndiga varje medlemsstat att genomföra särskilda åtgärder som avviker från bestämmelserna i detta direktiv, för att förenkla uppbörden av skatt eller för att förhindra vissa slag av skatteundandragande eller skatteflykt …”.

37. Om den hänskjutande domstolen finner att den flyttbara hangaren, under de omständigheter som är aktuella i det nationella målet, utgör lös egendom, så är den domstolen skyldig att dra de nödvändiga slutsatserna av detta i enlighet med domstolens fasta praxis.

38. Nationell rätt ska, i möjligaste mån, tolkas i överensstämmelse med relevanta bestämmelser i unionsrätten. [9] Såsom domstolen har fastställt, har tolkning i överensstämmelse med unionsrätten vissa begränsningar. I synnerhet kan denna skyldighet inte tjäna som grund för att tolka nationell rätt *contra legem*. [10] När en unionsrättskonform tolkning visar sig omöjlig är den nationella domstolen skyldig att säkerställa unionsrättens fulla verkan och, vid behov, underlåta att tillämpa oförenliga nationella bestämmelser, utan att invänta att bestämmelserna först upphävs. [11] Huruvida en nationell domstol har rätt att göra detta ex officio beror på om likvärdighetsprincipen iakttas, nämligen huruvida en nationell domstol skulle vara tvungen, i en jämförbar situation, att ex officio beakta nationella bestämmelser. [12]

B – *För det fall en flyttbar hangar utgör fast egendom*

39. Av de skäl jag har angett ovan anser jag att bedömningen av förevarande mål kan avslutas här.

40. För det fall den hänskjutande domstolen, mot bakgrund av de faktiska omständigheterna i det nationella målet, ändå skulle finna att den flyttbara hangaren utgör fast egendom, vilket förefaller relativt osannolikt med hänsyn till namnet i sig, ska jag göra en alternativ bedömning nedan, i syfte att till fullo bistå den hänskjutande domstolen.

41. För det första vill jag göra några inledande anmärkningar om den åtskillnad som bör göras mellan betalningarna av det första och det andra mervärdesskattebeloppet (1). Därefter ska jag övergå till frågan huruvida skattemyndigheten hade rätt att begära att klaganden skulle uppfylla sina skyldigheter avseende mervärdesskatt enligt förfarandet med omvänd betalningsskyldighet och avslå klagandens ansökan om avdrag för ingående mervärdesskatt (2). Slutligen ska jag bedöma huruvida de böter som klaganden ålades att betala var proportionella (3).

1. Åtskillnad mellan det första och det andra mervärdesskattebeloppet

42. Det bör klargöras att de frågor som ska bedömas nedan främst rör de skattemässiga skyldigheter och rättigheter som uppkommer för klaganden i dennes förhållande till skattemyndigheten när det gäller det andra mervärdesskattebeloppet. Däremot avser frågorna inte de rättigheter och skyldigheter som uppkommer i förhållandet mellan klaganden, säljaren och skattemyndigheten i fråga om det första mervärdesskattebeloppet.

43. Med avseende på tillämpningen av förfarandet med omvänd betalningsskyldighet, om det antas att förfarandet faktiskt var tillämpligt på transaktionen i fråga, var betalningen av det första mervärdesskattebeloppet felaktig. Detta fel bör korrigeras mellan klaganden och säljaren och mellan säljaren och skattemyndigheten. [13]

9 — Dom av den 19 april 2016, DI (C-441/14, EU:C:2016:278, punkt 42), dom av den 15 januari 2014, Association de médiation sociale (C-176/12, EU:C:2014:2, punkt 38) samt dom av den 19 december 2013, Koushkaki (C-84/12, EU:C:2013:862, punkterna 75–76).

10 — Se dom av den 28 juli 2016, JZ, C-294/16 PPU, EU:C:2016:610, punkt 33), dom av den 19 april 2016, DI (C-441/14, EU:C:2016:278, punkt 32 och där angiven rättspraxis), dom av den 11 november 2015, Klausner Holz Niedersachsen (C-505/14, EU:C:2015:742, punkterna 31 och 32 och där angiven rättspraxis) samt dom av den 30 april 2014, Káslerand Káslerné Rábai (C-26/13, ECLI:EU:C:2014:282, punkt 65).

11 — Senast bland annat i mål av den 8 september 2015, Taricco m.fl. (C-105/14, EU:C:2015:555, punkt 49 och där angiven rättspraxis).

12 — Se, för ett liknande resonemang, dom av den 12 februari 2008, Willy Kempter KG (C-2/06, ECLI:EU:C:2008:78, punkterna 45 och 46). Se även dom av den 14 december 1995, van Schijndel och van Veen (C-430/93 och C-431/93, EU:C:1995:441, punkterna 13, 14 och 22) samt dom av den 24 oktober 1996, Kraaijeveld m.fl. (C-72/95, EU:C:1996:404, punkterna 57, 58 och 60).

13 — Se, för ett liknande resonemang, dom av den 6 februari 2014, Fatorie (C-424/12, EU:C:2014:50, punkterna 40–43).

44. Domstolen har tidigare funnit att återbetalning av felaktigt fakturerad mervärdesskatt är en fråga som ska regleras av medlemsstaterna,[14] förutsatt att principerna om likvärdighet och effektivitet iakttas.[15] Med avseende särskilt på principen om effektivitet, vill jag påpeka att försäljningen av den flyttbara hangaren ägde rum under relativt ovanliga omständigheter, nämligen att säljaren var insolvent vid försäljningen och att tvångsauktionen hade anordnats av skattemyndigheten.[16]

45. Oavsett vilket nationellt förfarande som tillämpas för återbetalningen av det första mervärdesskattebeloppet, är det viktigt att understryka att skattemyndigheten i praktiken är skyldig att återbetala beloppet till säljaren och/eller klaganden.

46. Det är därför jag anser att det första mervärdesskattebeloppet som betalades till skattemyndigheten saknar direkt relevans för bedömningen av klagandens skyldigheter enligt förfarandet med omvänd betalningsskyldighet. Icke desto mindre har dock denna omständighet viss betydelse för bedömningen av klagandens avdragsrätt och bedömningen av böternas proportionalitet.

2. Klagandens mervärdesskatteskyldighet och avdragsrätt

47. Mot bakgrund av vad som har sagts ovan är det min uppfattning att den inledande frågan bör tolkas så att den är avsedd att avgöra huruvida principen om mervärdesskattens neutralitet innebär att skattemyndigheten dels är förhindrad att begära att en beskattningsbar person som felaktigt har betalat mervärdesskatt till leverantören ska betala mervärdesskatt enligt förfarandet med omvänd betalningsskyldighet, dels är förhindrad att fastställa att denna skatteskyldiga person inte har rätt att dra av ingående mervärdesskatt så länge denne inte har gjort sig skyldig till bedrägeri.

48. Under förutsättning att förfarandet med omvänd betalningsskyldighet var tillämpligt under dessa omständigheter är det således riktigt att klaganden var skyldig att betala mervärdesskatten som utgick på leveransen av hangaren. Detta innebär att mervärdesskatt inte skulle ha debiterats på leveransen och att fakturan skulle ha angett att mervärdesskatten var föremål för omvänd betalningsskyldighet, såsom anges i 169 n § mervärdesskattelagen.

49. Det innebär också, såsom kommissionen har gjort gällande, att klaganden var skyldig att deklarera mervärdesskatten till skattemyndigheten. Om det förutsätts att hangaren utgjorde fast egendom hade denna myndighet därför rätt att begära att klaganden skulle fullgöra sina skyldigheter enligt förfarandet med omvänd betalningsskyldighet.[17]

50. Det är dock en annan fråga huruvida skattemyndigheten hade rätt att avslå klagandens begäran om avdrag för ingående mervärdesskatt.

51. Domstolen har slagit fast att avdragsrätten är en oskiljaktig del av mervärdesskatteordningen och inte kan begränsas, med undantag för, i princip, bedrägeri eller missbruk.[18]

14 — Dom av den 11 april 2013, Rusedespred (C-138/12, ECLI:EU:C:2013:233, punkterna 25 och 26 och där angiven rättspraxis).

15 — Dom av den 15 mars 2007, Reemtsma Cigarettenfabriken (C-35/05, EU:C:2007:167, punkterna 37 och 40 och där angiven rättspraxis).

16 — Se, analogt, dom av den 15 mars 2007, Reemtsma Cigarettenfabriken (C-35/05, EU:C:2007:167, punkt 41).

17 — Såsom domstolen har erinrat om sker enligt förfarandet för omvänd betalningsskyldighet ”ingen betalning av mervärdesskatt mellan leverantören och mottagaren av en tjänst. Tjänstemottagaren är betalningsskyldig för ingående mervärdesskatt för de genomförda transaktionerna och kan i princip göra avdrag för skatten så att inget belopp ska erläggas till skattemyndigheten”. Dom av den 6 februari 2014, Fatorie (C-424/12, EU:C:2014:50, punkt 29).

18 — Se generaladvokaten Szpunars förslag till avgörande av den 11 september 2014, de förenade målen Schoenimport ”Italmoda” Mariano Previti m.fl. (C-131/13, C-163/13 och C-164/13, EU:C:2014:2217, punkt 42). Dom av den 18 december 2014, Schoenimport ”Italmoda” Mariano Previti m.fl. (C-131/13, C-163/13 och C-164/13, EU:C:2014:2455, punkt 48). Se även dom av den 21 februari 2006, Halifax m.fl. (C-255/02, EU:C:2006:121, punkt 84 och där angiven rättspraxis). Se även, för ett liknande resonemang, dom av den 6 juli 2006, Kittel och Recolta Recycling (C-439/04 and C-440/04, EU:C:2006:446, punkt 45–47).

52. Den hänskjutande domstolen har förklarat att det inte finns något som antyder att klaganden har gjort sig skyldig till skattebedrägeri. Det är värt att notera att skattemyndigheten i förfarandet i den nationella domstolen erkände att klaganden faktiskt hade rätt att dra av den ingående mervärdesskatten i fråga. Den ungerska regeringen delade denna uppfattning.

53. Trots det ovanstående framgår det av omständigheterna i förevarande mål att klaganden i slutänden har fråntagits denna rätt.

54. Hur och varför detta har ägt rum framstår för mig som oklart. Jag har förstått att när skattemyndigheten uppmärksammade att klaganden inte hade uppfyllt sina skyldigheter enligt förfarandet med omvänd betalningsskyldighet, förklarade den att det andra mervärdesskattebeloppet blev en ”skatteskillnad” – och förmodligen en skatteskuld. Således förefaller det som om det andra mervärdesskattebeloppet enligt lag eller skattemyndighetens förvaltningspraxis omvandlades till en skatteskuld för vilken någon avdragsrätt inte gällde.

55. Detta innebär förmodligen att klagandens kostnader motsvarande den ingående mervärdesskatten inte längre kan dras av. Enligt min uppfattning skulle ett sådant resultat strida mot principen om mervärdesskattens neutralitet, som ligger till grund för det gemensamma mervärdesskattesystemet,[19] i så måtto att det har till syfte att helt säkerställa att den mervärdesskatt som den beskattningsbara personen ska betala eller har betalat inom ramen för hela sin ekonomiska verksamhet inte till någon del belastar honom själv,[20] och att säkerställa att slutkonsumenten ensam bär mervärdesskattebördan.[21]

56. Min inledande slutsats är därför att principen om mervärdesskattens neutralitet inte hindrar att skattemyndigheten begär att en beskattningsbar person som felaktigt har betalat mervärdesskatt till leverantören ska betala mervärdesskatt enligt förfarandet med omvänd betalningsskyldighet. Däremot hindrar denna princip att skattemyndigheten fastställer att denna beskattningsbara person inte har rätt att dra av ingående mervärdesskatt som den skattskyldiga personen inte deklarerade korrekt enligt förfarandet om omvänd betalningsskyldighet, så länge det inte finns något som visar att denna person har gjort sig skyldig till bedrägeri.

3. Böternas proportionalitet

57. Slutsatsen att klaganden felaktigt hindrades från att utöva sin avdragsrätt innebär inte att skattemyndigheten inte hade rätt att ålägga klaganden böter för att inte ha uppfyllt sina skyldigheter enligt förfarandet med omvänd betalningsskyldighet. Avdragsrätten och skyldigheten att betala böter för att inte ha uppfyllt sina skyldigheter enligt förfarandet med omvänd betalningsskyldighet är två helt skilda saker.

58. Domstolen har funnit att det, i avsaknad av ett system för sanktioner i mervärdesskattedirektivet för åsidosättande av de beskattningsbara personernas skyldigheter enligt direktivet, ankommer på medlemsstaterna att välja de sanktioner som de finner lämpliga. De är dock skyldiga att vid utövandet av denna befogenhet följa unionsrätten och dess allmänna rättsprinciper.[22]

59. Såsom kommissionen har anmärkt i sina skriftliga yttranden utgör proportionalitetsprincipen en av dessa principer.[23]

19 — Dom av den 2 juli 2015, NLB Leasing (C-209/14, EU:C:2015:440, punkt 40 och där angiven rättspraxis) och dom av den 23 april 2015, GST–Sarviz Germania (C-111/14, EU:C:2015:267, punkt 34 och där angiven rättspraxis).

20 — Dom av den 6 februari 2014, Fatorie (C-424/12, EU:C:2014:50, punkt 31 och där angiven rättspraxis).

21 — Dom av den 7 november 2013, Tulică och Plavoşin (C-249/12 och C-250/12, EU:C:2013:722, punkt 34). Se även generaladvokat Bots förslag till avgörande av den 22 september 2016, Sjelle Autogenbrug (C-471/15, EU:C:2016:724, punkt 24 *in fine*).

22 — Dom av den 20 juni 2013, Rodopi-M 91(C-259/12, EU:C:2013:414, punkt 31 och där angiven rättspraxis).

23 — Dom av den 6 mars 2014, Siragusa (C-206/13, EU:C:2014:126, punkt 34, och där angiven rättspraxis).

60. För att fastställa huruvida denna princip har iakttagits måste den nationella domstolen säkerställa att den berörda sanktionen inte går utöver vad som är nödvändigt för att uppnå syftena att säkerställa en riktig skatteuppbörd och förebygga skatteundandragande.[24] Hänsyn måste också tas bland annat till den aktuella överträdelsens art och svårhetsgrad samt till metoden för fastställande av sanktionens belopp.[25]

61. Den ungerska regeringen förklarade vid förhandlingen att den tillämpliga nationella bestämmelsen, nämligen 170 § i lag XCII av 2003 om beskattning (adózás rendjéről szóló 2003. évi XCII. Törvény), föreskriver en standardnivå för böter på 50 procent. Denna nivå tillämpades på klaganden.

62. Den ungerska regeringen förklarade också att standardnivån på 50 procent kan reduceras enligt 171 § lagen om beskattning, eller att böterna inte alls ska utdömas i undantagssituationer när den beskattningsbara personen har agerat med omsorg.

63. De tillämpliga nationella bestämmelserna verkar innebära att en sanktion kan tillämpas och ändras enligt de särskilda omständigheterna i fallet i fråga.[26] Vid en teoretisk bedömning förefaller de nationella bestämmelserna därför vara förenliga med proportionalitetsprincipen.

64. Frågan om samma bestämmelser tillämpades på ett proportionellt sätt i klagandens fall är en fråga som det ankommer på den hänskjutande domstolen att avgöra. Flera aspekter förtjänar dock att betonas inom ramen för förevarande mål.

65. För det första förefaller det inte ha förekommit något bedrägligt beteende från klagandens sida. Både det första och det andra mervärdesskattebeloppet betalades till skattemyndigheten. För det andra innehåller begäran om förhandsavgörande inte några uppgifter om någon särskild försening från klagandens sida i fråga om betalningen av det andra mervärdesskattebeloppet annat än den som förekom till följd av klagandens missförstånd rörande förfarandet med omvänd betalningsskyldighet. För det tredje framgår det av 142.7 § mervärdesskattelagen att det är säljaren som ansvarar för att utfärda fakturan i enlighet med förfarandet om omvänd betalningsskyldighet. Det ska betonas att säljaren utfärdade en faktura som inte uppfyllde de tillämpliga bestämmelserna avseende förfarandet med omvänd betalningsskyldighet och att detta ägde rum inom ramen för en tvångsauktion som hade anordnats av skattemyndigheten.

66. När dessa särskilda aspekter beaktas är det, såsom kommissionen har gjort gällande, öppet för diskussion huruvida tillämpningen av den standardmässiga bötesnivån på 50 procent skedde efter en riktig individuell prövning av klagandens fall. Såsom nämnts är det dock den nationella domstolen som ska avgöra huruvida proportionalitetsprincipen har uppfyllts i förevarande mål.

V – **Förslag till avgörande**

67. Mot bakgrund av vad som har sagts ovan föreslår jag att domstolen ska besvara tolkningsfrågorna från Kecskeméti Közigazgatási és Munkaügyi Bíróság (Kecskemét förvaltnings- och arbetsdomstolen, Ungern) enligt följande:

Utan att ett särskilt undantag har beviljats enligt artikel 395 i rådets direktiv 2006/112/EG av den 28 november 2006 om ett gemensamt system för mervärdesskatt (EUT L 347, 2006, s. 1), kan leverans av lös egendom inom ramen för en tvångsauktion enligt artikel 199.1 g i nämnda direktiv inte bli föremål för förfarandet med omvänd betalningsskyldighet.

24 — Dom av den 23 april 2015, GST–Sarviz Germania (C-111/14, EU:C:2015:267, punkt 34 och där angiven rättspraxis).

25 — Dom av den 20 juni 2013, Rodopi-M 91 (C-259/12, EU:C:2013:414, punkt 38 och där angiven rättspraxis).

26 — Dom av den 20 juni 2013, Rodopi-M 91 (C-259/12, EU:C:2013:414, punkt 40) jämförd med dom av den 19 juli 2012, Rēdlihs (C-263/11, EU:C:2012:497, punkterna 50–52).