



Rättsfallssamlingen

DOMSTOLENS DOM (tionde avdelningen)

den 17 oktober 2019*

”Begäran om förhandsavgörande – Beskattning – Mervärdesskatt – Direktiv 2006/112/EG – Artikel 146 – Undantag för export – Begreppet ’leveransen av varor’ – Artikel 131 – Villkor som fastställts av medlemsstaterna – Proportionalitetsprincipen – Principen om skatteneutralitet – Bevis – Skatteundandragande – En medlemsstats praxis att neka undantag från skatteplikt när förvärvaren av de exporterade varorna är okänd”

I mål C-653/18,

angående en begäran om förhandsavgörande enligt artikel 267 FEUF, framställd av Naczelny Sąd Administracyjny (Högsta förvaltningsdomstolen, Polen) genom beslut av den 19 juni 2018, som inkom till domstolen den 17 oktober 2018, i målet

Unitel sp. z o.o.

mot

Dyrektor Izby Skarbowej w Warszawie,

meddelar

DOMSTOLEN (tionde avdelningen)

sammansatt av avdelningsordföranden I. Jarukaitis (referent) samt domarna M. Ilešič och C. Lycourgos,
generaladvokat: M. Campos Sánchez-Bordona,

justitiesekreterare: A. Calot Escobar,

efter det skriftliga förfarandet,

med beaktande av de yttranden som avgetts av:

- Unitel sp. z o.o., genom A. Nikończyk, doradca podatkowy,
- Polens regering, genom B. Majczyna, i egenskap av ombud,
- Europeiska kommissionen, genom M. Siekierzyńska och J. Jokubauskaitė, båda i egenskap av ombud,

med hänsyn till beslutet, efter att ha hört generaladvokaten, att avgöra målet utan förslag till avgörande,

* Rättegångsspråk: polska.

följande

Dom

- 1 Begäran om förhandsavgörande avser tolkningen av artikel 146.1 a och b samt artikel 131 i rådets direktiv 2006/112/EG av den 28 november 2006 om ett gemensamt system för mervärdesskatt (EUT L 347, 2006, s. 1) (nedan kallat mervärdesskattedirektivet), särskilt mot bakgrund av principen om skatteneutralitet och proportionalitetsprincipen.
- 2 Begäran har framställts i ett mål mellan Unitel sp. z o.o. och Dyrektor Izby Skarbowej w Warszawie (direktören för skattekontoret i Warszawa) (nedan kallad skattemyndigheten). Målet rör ett beslut att inte medge undantag från mervärdesskatteplikt för export av varor utanför Europeiska unionen som genomförts under år 2007.

Tillämpliga bestämmelser

Unionsrätt

- 3 I artikel 14.1 i mervärdesskattedirektivet föreskrivs följande:

”Med leverans av varor avses överföring av rätten att såsom ägare förfoga över materiella tillgångar.”
- 4 Artikel 131 i samma direktiv har följande lydelse:

”Undantagen från skatteplikt i kapitlen 2–9 skall tillämpas utan att det påverkar tillämpningen av övriga gemenskapsbestämmelser och i enlighet med de villkor som medlemsstaterna fastställer för att säkerställa en korrekt och enkel tillämpning av dessa undantag och förhindra skatteundandragande, skatteflykt eller missbruk.”
- 5 I artikel 146, som återfinns i kapitel 6, i nämnda direktiv med rubriken ”Undantag för export”, föreskrivs följande i punkt 1 a och b:

”Medlemsstaterna skall undanta följande transaktioner från skatteplikt:

 - a) Leverans av varor som av säljaren eller för hans räkning försänds eller transporteras ut ur [unionen].
 - b) Leverans av varor som av en förvärvare som inte är etablerad inom deras respektive territorium eller för hans räkning försänds eller transporteras ut ur [unionen], med undantag av varor som transporteras av förvärvaren själv för utrustning, bunkring eller proviantering av fritidsbåtar och privatflygplan eller andra transportmedel för privat bruk.”
- 6 I artikel 168 a i mervärdesskattedirektivet anges att i den mån varorna och tjänsterna används för den beskattningsbara personens beskattade transaktioner ska han ha rätt att, i den medlemsstat där han utför dessa transaktioner, från den mervärdesskatt som han är skyldig att betala dra av mervärdesskatt som ska betalas eller har betalats i medlemsstaten för varor som har levererats, eller kommer att levereras, till honom eller för tjänster som har tillhandahållits, eller kommer att tillhandahållas honom, av en annan beskattningsbar person. Enligt artikel 169 b i direktivet ska en beskattningsbar person ha rätt till avdrag för mervärdesskatt i den mån varorna och tjänsterna används för transaktioner som är undantagna från skatteplikt enligt artikel 146 i nämnda direktiv.

Polsk rätt

- 7 I artikel 2.8 i ustawa o podatku od towarów i usług (lagen om skatt på varor och tjänster) av den 11 mars 2004 (Dz. U. 2011, nr 177, position 1054), i den lydelse som är tillämplig på omständigheterna i det nationella målet (nedan kallad lagen om mervärdesskatt), föreskrivs följande:

”Varje gång som andra bestämmelser avser ... export av varor, avser detta begrepp leverans av varor som försänds eller transporteras ut från Europeiska unionens territorium, med avgångsort inom landets territorium

a) av en leverantör eller för hans räkning, eller

b) av en köpare med säte utanför landet eller för hans räkning, med undantag för varor som exporteras av förvärvaren själv för utrustning, bunkring eller proviantering av fritidsbåtar och privatflygplan eller andra transportmedel för privat bruk, om exporten av nämnda varor utanför unionens territorium bekräftas av den behöriga tullmyndigheten, vilken fastställs i tullagstiftningen.”

- 8 I artikel 7.1 i mervärdesskattelagen föreskrivs att ”[1]everans av varor som avses i artikel 5.1.1 omfattar överföring av rätten att såsom ägare förfoga över varor”.

- 9 I artikel 41 i nämnda lag föreskrivs följande:

”...

4) För export av varor, som avses i artikel 2.8 a, ska skattesatsen vara 0 procent.

...

6) Skattesatsen på 0 procent ska tillämpas vid export av varor som avses i punkterna 4 och 5, under förutsättning att den beskattningsbara personen, innan fristen för att inge en skattedeklaration för den aktuella räkenskapsperioden har löpt ut, har erhållit den handling som bekräftar exporten av varorna ut från unionens territorium.

...

11) Bestämmelserna i punkterna 4 och 5 tillämpas i tillämpliga delar vid export av sådana varor som avses i artikel 2.8 b, under förutsättning att den beskattningsbara personen, före utgången av fristen för att inge skattedeklarationen för den redovisningsperiod under vilken leveransen av varorna har skett, har erhållit den handling som avses i punkt 6, i vilken det fastställs vilka varor som är föremål för leverans och export. ...

...”

Målet vid den nationella domstolen och tolkningsfrågorna

- 10 Från januari till maj 2007 sålde Unitel, ett bolag etablerat i Polen, mobiltelefoner till två ukrainska rättssubjekt. Efter att bolaget varit föremål för kontroll konstaterade skattemyndigheten att ett förfarande för export av mobiltelefoner ut ur unionen hade ägt rum, men att dessa varor inte hade förvärvats av de rättssubjekt som angetts på fakturorna utan av andra okända rättssubjekt. Skattemyndigheten fann således, genom ett beslut som fastställdes av direktören för skatteavdelningen

den 29 augusti 2014, att det inte skett någon leverans av varor, i den mening som avses i artikel 2.8 i mervärdesskattelagen, och att Unitel därför inte hade rätt att tillämpa den mervärdesskattesats på 0 procent som föreskrivs i artikel 41.4 i denna lag.

- 11 Det beslut som fattades av direktören för skattekontoret överklagades till Wojewódzki Sąd Administracyjny w Warszawie (Förvaltningsdomstolen i Warszawa, Polen). Denna domstol framhöll att det av vad som konstaterats framgick att ett av de två ukrainska rättssubjekten var ett skalbolag som syftade till att dölja den verkliga mottagaren och att undandra såväl polska som ukrainska skattemyndigheter mervärdesskatt samt att det andra rättssubjektet inte var den ekonomiska aktör som hade förvärvat telefonerna från Unitel. Nämnda domstol fann att det inte hade skett någon leverans av varor, eftersom skattemyndigheten hade fastställt att förvärvarna av de varor som angetts på fakturorna inte hade kommit i besittning av dessa, att de inte förfogat över dem såsom ägare och inte hade någon ekonomisk verksamhet, varför transaktionerna i fråga inte kunde kvalificeras som "export av varor" i den mening som avses i artikel 2.8 i mervärdesskattelagen. Nämnda domstol fann vidare att Unitel inte hade visat tillräcklig omsorg vid utförandet av dessa transaktioner. Den påpekade i detta avseende att bolaget hade upprättat sina fakturor på grundval av uppgifter som lämnats av rättssubjekt som saknade giltiga fullmakter eller som inte hade några verkliga företagsadresser eller några giltiga handlingar som berättigade att mervärdesskatten redovisades.
- 12 Unitel överklagade domen från Wojewódzki Sąd Administracyjny w Warszawie (Förvaltningsdomstolen i Warszawa) till den hänskjutande domstolen, Naczelny Sąd Administracyjny (Högsta förvaltningsdomstolen, Polen). Unitel har till stöd för sitt överklagande åberopat dels att det gjordes en felaktig tolkning och tillämpning av artikel 131 i mervärdesskattedirektivet, jämförd med artikel 146.1 a och b i samma direktiv, genom att tillämpningen av skattesatsen på 0 procent underkastades formella villkor, trots att samtliga materiella villkor för tillämpning av denna skattesats var uppfyllda, dels att det begicks ett fel vid tolkningen och tillämpningen av artikel 41.4 och 41.11 i mervärdesskattelagen, jämförd med artiklarna 41.6, 2.8 och 7.1 i denna lag, genom att det fastställdes att en leverans av varor endast ska anses ha ägt rum om den aktör som anges på fakturan som förvärvare är identisk med den aktör som faktiskt deltar i den aktuella transaktionen som förvärvare, och genom att denna transaktion följaktligen inte kvalificerades som export av varor och skattesatsen på 0 procent inte tillämpades och att det trots detta ansågs att nämnda transaktion utgör en leverans som ska beskattas enligt den nationella skattesatsen.
- 13 Den hänskjutande domstolen har angett att det för att avgöra målet vid den nationella domstolen är nödvändigt att tolka mervärdesskattedirektivet och först och främst begreppet "leverans av varor" i den mening som avses i artikel 146.1 a och b i direktivet. Den har uppgett att de nationella skattemyndigheterna anser att detta begrepp ska tolkas i enlighet med artikel 7.1 i mervärdesskattelagen, genom vilken artikel 14.1 i mervärdesskattedirektivet har införlivats, det vill säga som en överföring av rätten att såsom ägare förfoga över den berörda varan. Enligt dessa myndigheter måste de båda parterna i transaktionen faktiskt existera och vara kända, vilket inte är fallet om den förvärvare som anges på fakturan eller i tullhandlingarna är ett fiktivt rättssubjekt eller om förvärvaren av varorna utanför unionen är en annan okänd fysisk eller juridisk person. Denna tolkning är även den som till största delen har gjorts av polska förvaltningsdomstolar.
- 14 Den hänskjutande domstolen hyser emellertid tvivel om huruvida det, för att det ska kunna konstateras att en leverans av varor ut från unionens territorium verkligen har ägt rum, när exporten av dessa varor inte bestritts som sådan, verkligen är nödvändigt att det rättssubjekt som anges på fakturan från leverantören och i tullhandlingarna såsom förvärvare av varorna är densamma som den faktiska mottagaren av varorna. Den hänskjutande domstolen vill få klarhet i om det i en sådan situation inte föreligger överföring av rätten att såsom ägare förfoga över materiella tillgångar i den mening som avses i artikel 14.1 i mervärdesskattedirektivet. Den hänskjutande domstolen har bland annat påpekat att domstolen i domen av den 19 december 2013, *BDV Hungary Trading (C-563/12, EU:C:2013:854)* slog fast att det inte ska betalas någon mervärdesskatt när villkoren för undantag från skatteplikt vid export enligt artikel 146.1 b i mervärdesskattedirektivet, bland annat att de berörda varorna lämnar

unionens tullområde, är uppfyllda, och det under sådana omständigheter i princip inte längre finns någon risk för skatteundandragande eller skattebortfall som kan rättfärdiga att transaktionen beläggs med skatt.

- 15 I detta sammanhang uppkommer enligt den hänskjutande domstolen frågan i vilken mån ett eventuellt skatteundandragande som äger rum i det tredjeland i vilket den exporterade varan har mottagits av en annan fysisk eller juridisk person än den som anges i tullhandlingarna, har betydelse för tillämpningen av undantaget från skatteplikt med avdragsrätt för mervärdesskatt. Efter en genomgång av domstolens rättspraxis, enligt vilken det ankommer på medlemsstaterna att inte medge de rättigheter som föreskrivs i mervärdesskattedirektivet när den skattskyldige själv har gjort sig skyldig till skatteundandragande eller när denne kände till eller borde ha känt till att han eller hon genom den aktuella transaktionen deltog i en transaktion som utgjorde ett undandragande av mervärdesskatt, vill den hänskjutande domstolen få klarhet i om denna skyldighet, som syftar till att skydda den inre marknaden, är tillämplig när skatteundandragandet enbart begås i ett tredjeland, det vill säga mottagarstaten i vilken de exporterade varorna var avsedda att konsumeras.
- 16 Slutligen vill den hänskjutande domstolen få klarhet i om, i en sådan situation som den som är i fråga i det nationella målet, den nationella praxis som består i att påföra mervärdesskatt på transaktionen i fråga som om den vore en nationell leverans, trots att konstaterandet att det inte föreligger någon leverans borde leda till bedömningen att transaktionen inte är föremål för mervärdesskatt och inte ger rätt till avdrag för ingående mervärdesskatt.
- 17 Naczelny Sąd Administracyjny (Högsta förvaltningsdomstolen) har mot denna bakgrund beslutat att vilandeförklara målet och hänskjuta följande tolkningsfrågor till EU-domstolen:
- ”1) Ska, mot bakgrund av artiklarna 146.1 a och b och 131 i [mervärdesskattedirektivet] samt principerna om beskattning av konsumtion, neutralitet och proportionalitet, en korrekt nationell praxis bestå i att tillämpa undantag från skatteplikt med rätt till avdrag för mervärdesskatt (i Polen med en skattesats på 0 procent) i samtliga fall när följande två villkor är uppfyllda:
- a) export av varorna ägde rum till en okänd mottagare utanför Europeiska unionen, och
 - b) det finns tydliga bevis för att varan lämnat Europeiska unionens territorium och denna omständighet inte har bestritts?
- 2) Utgör artiklarna 146.1 a och b och 131 i [mervärdesskattedirektivet] samt principerna om beskattning av konsumtion, neutralitet och proportionalitet hinder för en nationell praxis som består i att det godtas att det inte sker någon leverans av varor, trots att dessa otvivelaktigt exporterats utanför Europeiska unionens territorium, och skattemyndigheterna, efter exporten, inom ramen för förfarandet fastställer att den faktiska förvärvaren av varorna inte var det rättssubjekt till vilket den beskattningsbara personen utfärdade en faktura som dokumenterade leveransen, utan andra för myndigheterna okända rättssubjekt, och myndigheterna som en följd därav vägrar att för en sådan transaktion tillämpa undantag från skatteplikt med rätt till avdrag (i Polen med en skattesats på 0 procent)?
- 3) Ska, mot bakgrund av artiklarna 146.1 a och b och 131 i [mervärdesskattedirektivet] samt principerna om beskattning av konsumtion, neutralitet och proportionalitet, en korrekt nationell praxis bestå i att på leverans av varor tillämpa den nationella skattesatsen om det finns tydliga bevis för att varorna har lämnat Europeiska unionens territorium, men myndigheterna på grund av att det inte finns någon känd förvärvare fastställer att det inte anses ha skett någon leverans av varor, eller ska det i ett sådant fall över huvud taget inte anses ha skett någon mervärdesskattepliktig transaktion, och ska den beskattningsbara personen som en följd därav i enlighet med artikel 168 i [mervärdesskattedirektivet] inte anses ha rätt att dra av den ingående mervärdesskatten på inköpet av den exporterade varan?”

Prövning av tolkningsfrågorna

Den första och den andra frågan

- 18 Den hänskjutande domstolen har ställt den första och den andra frågan, som ska prövas tillsammans, för att få klarhet i huruvida artikel 146.1 a och b och artikel 131 i mervärdesskattedirektivet samt principerna om skatteneutralitet och proportionalitet ska tolkas så, att de utgör hinder för en nationell praxis, såsom den som är aktuell i det nationella målet, som innebär att det i samtliga fall inte anses föreligga någon leverans av varor i den mening som avses i förstnämnda bestämmelse, och som följaktligen innebär att undantag från mervärdesskatteplikt nekas, när de berörda varorna har exporterats utanför unionen och när skattemyndigheterna, efter det att varorna har exporterats, har fastställt att förvärvaren av dessa varor inte var den fysiska eller juridiska person som angetts på den faktura som utfärdats av den beskattningsbara personen, utan ett annat okänt rättssubjekt. I detta sammanhang önskar den hänskjutande domstolen få klarhet i vilken betydelse ett eventuellt skatteundandragande som ägt rum i ett tredjeland kan ha för tillämpningen av rätten till undantag från mervärdesskatteplikt.
- 19 EU-domstolen erinrar, för det första, om att medlemsstaterna enligt artikel 146.1 a och b i mervärdesskattedirektivet från skatteplikt ska undanta leverans av varor som av säljaren eller för säljarens räkning, eller av förvärvaren eller för förvärvarens räkning, försänds eller transporteras ut ur unionen. Denna bestämmelse ska läsas tillsammans med artikel 14.1 i detta direktiv, i vilken det anges att med "leverans av varor" avses överföring av rätten att såsom ägare förfoga över materiella tillgångar (dom av den 19 december 2013, BDV Hungary Trading, C-563/12, EU:C:2013:854, punkt 23, och dom av den 28 mars 2019, Vinš, C-275/18, EU:C:2019:265, punkt 22).
- 20 Detta undantag från skatteplikt syftar till att säkerställa att leveranserna av de berörda varorna beskattas på varornas bestämmelseort, det vill säga på den ort där de exporterade varorna ska konsumeras (dom av den 28 mars 2019, Vinš, C-275/18, EU:C:2019:265, punkt 23 och där angiven rättspraxis).
- 21 Av de bestämmelser som anges i punkt 19 ovan och särskilt av den omständigheten att uttrycket "försänds" används i nämnda artikel 146.1 a och b i mervärdesskattedirektivet, framgår – såsom domstolen redan har påpekat vid flera tillfällen – att en vara har exporterats och att undantaget för leverans för export är tillämpligt om rätten att såsom ägare förfoga över varan har överförts på förvärvaren och leverantören visar att denna vara har försänts eller transporterats ut ur unionen och att varan genom denna försändelse eller transport fysiskt har lämnat unionens territorium (se, för ett liknande resonemang, dom av den 19 december 2013, BDV Hungary Trading, C-563/12, EU:C:2013:854, punkt 24 och där angiven rättspraxis, och dom av den 28 mars 2019, Vinš, C-275/18, EU:C:2019:265, punkt 24).
- 22 Domstolen har även slagit fast att begreppet "leveransen av varor" har en objektiv karaktär och att det är tillämpligt oavsett de berörda transaktionernas syfte och resultat, utan att skattemyndigheten behöver genomföra undersökningar för att utröna vilken avsikt som funnits hos den berörda beskattningsbara personen eller hos en annan näringsidkare som har deltagit i samma leveranskedja (se, för ett liknande resonemang, dom av den 21 november 2013, Dixons Retail, C-494/12, EU:C:2013:758, punkt 21 och där angiven rättspraxis).
- 23 Härav följer att sådana transaktioner som de som är i fråga i det nationella målet utgör leverans av varor, i den mening som avses i artikel 146.1 a och b i mervärdesskattedirektivet, om de uppfyller de objektiva kriterier som detta begrepp grundar sig på, vilka det erinras ovan i punkt 21 i förevarande dom.

- 24 Den omständigheten att exporterade varor förvärvas utanför unionen av ett rättssubjekt som inte är det som anges på fakturan och som är okänt utesluter inte att dessa objektiva kriterier är uppfyllda.
- 25 Det kan således inte krävas att förvärvaren är känd för att en transaktion ska kunna kvalificeras som leverans av varor, i den mening som avses i artikel 146.1 a och b i mervärdesskattedirektivet.
- 26 För det andra ankommer det emellertid på medlemsstaterna att i enlighet med artikel 131 i mervärdesskattedirektivet – i syfte att säkerställa en korrekt och enkel tillämpning av de undantag från skatteplikt som föreskrivs i direktivet och i syfte att förhindra skatteundandragande, skatteflykt eller annat missbruk – fastställa vilka villkor som ska vara uppfyllda för att medlemsstaterna ska undanta exporttransaktioner från skatteplikt. Dock måste medlemsstaterna, vid utövandet av sina befogenheter, iaktta de allmänna rättsprinciper som utgör en del av unionens rättsordning, bland annat proportionalitetsprincipen (se, för ett liknande resonemang, dom av den 28 februari 2018, Pieńkowski, C-307/16, EU:C:2018:124, punkterna 32 och 33).
- 27 När det gäller proportionalitetsprincipen går en nationell bestämmelse, genom vilken rätten till undantag från mervärdesskatteplikt i allt väsentligt villkoras av att vissa formkrav är uppfyllda utan att hänsyn tas till de materiella villkoren, och i synnerhet utan kontroll av huruvida dessa villkor var uppfyllda, utöver vad som är nödvändigt för en korrekt uppbörd av skatten. Transaktionerna ska nämligen beskattas med beaktande av deras objektiva kännetecken (dom av den 8 november 2018, Cartrans Spedition, C-495/17, EU:C:2018:887, punkt 38, och dom av den 28 mars 2019, Vinš, C-275/18, EU:C:2019:265, punkt 29).
- 28 Dessutom ska undantag från mervärdesskatteplikt, enligt principen om skatteneutralitet, beviljas när de materiella kraven är uppfyllda, även om de beskattningsbara personerna har underlåtit att uppfylla vissa formkrav (dom av den 8 november 2018, Cartrans Spedition, C-495/17, EU:C:2018:887, punkt 39).
- 29 Enligt domstolens praxis finns det endast två typfall då åsidosättande av ett formkrav kan medföra att rätten till undantag från mervärdesskatteplikt går förlorad (dom av den 8 november 2018, Cartrans Spedition, C-495/17, EU:C:2018:887, punkt 40, och dom av den 28 mars 2019, Vinš, C-275/18, EU:C:2019:265, punkt 32).
- 30 I det första fallet kan åsidosättandet av ett formkrav leda till att undantag från mervärdesskatteplikt nekas om åsidosättandet förhindrar att säker bevisning för att de materiella villkoren har uppfyllts läggs fram (dom av den 8 november 2018, Cartrans Spedition, C-495/17, EU:C:2018:887, punkt 42, och dom av den 28 mars 2019, Vinš, C-275/18, EU:C:2019:265, punkt 35).
- 31 Om den omständigheten att den faktiska förvärvaren är okänd i ett visst fall utgör hinder för att bevisa att transaktionen i fråga utgör leverans av varor, i den mening som avses i artikel 146.1 a och b i mervärdesskattedirektivet, kan denna omständighet följaktligen medföra att det undantag från skatteplikt som föreskrivs i denna artikel inte ska beviljas. Att däremot i samtliga fall kräva att förvärvaren av varorna i tredjeland ska vara känd, utan att det undersöks huruvida de materiella villkoren för detta undantag, bland annat att de berörda varorna har lämnat unionens tullområde, är uppfyllda, strider mot såväl proportionalitetsprincipen som principen om skatteneutralitet.
- 32 I förevarande fall framgår det av beslutet om hänskjutande att det var utrett att de varor som är i fråga i det nationella målet hade sålts, att de hade försänts ut ur unionen och att de fysiskt hade lämnat unionens territorium, vilket innebär, med förbehåll för den prövning av dessa faktiska omständigheter som det ankommer på den nationella domstolen att göra, att kriterierna för att en transaktion ska anses utgöra en leverans av varor i den mening som avses i artikel 146.1 a och b i mervärdesskattedirektivet förefaller vara uppfyllda, trots att de faktiska förvärvarna av dessa varor inte var kända.

- 33 Det andra fallet innebär att principen om skatteneutralitet inte kan åberopas till stöd för ett undantag från mervärdesskatteplikt av en beskattningsbar person som uppsåtligen har medverkat till ett skatteundandragande och äventyrat det gemensamma mervärdesskattesystemets funktion. Enligt domstolens praxis strider det inte mot unionsrätten att kräva att en aktör agerar i god tro och vidtar de åtgärder som rimligen kan krävas för att säkerställa att den transaktion som denne utför inte leder till att vederbörande blir inblandad i ett skatteundandragande. För det fall den beskattningsbara personen kände till eller borde ha känt till att den transaktion som denne utförde ingick i ett skatteundandragande från förvärvarens sida och den beskattningsbara personen inte vidtog alla åtgärder som rimligen kunde krävas av denne för att undvika att bli inblandad i detta skatteundandragande, ska den beskattningsbara personen nekas undantag från skatteplikt (dom av den 8 november 2018, Cartrans Spedition, C-495/17, EU:C:2018:887, punkt 41, och dom av den 28 mars 2019, Vinš, C-275/18, EU:C:2019:265, punkt 33).
- 34 Däremot kan leverantören inte hållas ansvarig för erläggandet av mervärdesskatten oberoende av om denne är inblandad eller ej i det skatteundandragande som förvärvaren gjort sig skyldig till. Det vore nämligen uppenbart oproportionerligt att hålla en beskattningsbar person ansvarig för ett bortfall i skatteintäkter, vilket har orsakats genom tredje parters bedrägliga handlingar som den beskattningsbara personen inte kan påverka (se, för ett liknande resonemang, dom av den 21 februari 2008, Netto Supermarkt, C-271/06, EU:C:2008:105, punkt 23).
- 35 I domen av den 19 december 2013, BDV Hungary Trading (C-563/12, EU:C:2013:854), som den hänskjutande domstolen har hänvisat till, fann domstolen i punkt 40 i nämnda dom att det inte ska betalas någon mervärdesskatt när villkoren för undantag från skatteplikt vid export enligt artikel 146.1 b i mervärdesskattedirektivet, däribland att de berörda varorna lämnar unionens tullområde, är uppfyllda, och att det under sådana omständigheter i princip inte längre finns någon risk för skatteundandragande eller skatteförluster som kan rättfärdiga att transaktionen beläggs med skatt.
- 36 I förevarande fall har den hänskjutande domstolen, utan att närmare ange vilket slag av skatteundandragande som de aktuella transaktionerna var del i, angett att de varor som berörs av dessa transaktioner lämnade unionens territorium och har påpekat att skatteundandragandet enbart begicks i ett tredjeland, nämligen mottagarstaten i vilken de exporterade varorna var avsedda att konsumeras.
- 37 Då det förhållandet att de bedrägliga handlingarna har begåtts i ett tredjeland inte räcker för att utesluta att det föreligger ett skatteundandragande till skada för det gemensamma systemet för mervärdesskatt, ankommer det på den nationella domstolen att förvissa sig om att de transaktioner som är i fråga i det nationella målet inte ingick i något sådant skatteundandragande och, om så var fallet, att bedöma huruvida den beskattningsbara personen kände till eller borde ha känt till detta förhållande.
- 38 Mot bakgrund av det ovan anförda ska den första och den andra frågan besvaras enligt följande. Artikel 146.1 a och b och artikel 131 i mervärdesskattedirektivet samt principerna om skatteneutralitet och proportionalitet ska tolkas så, att de utgör hinder för en nationell praxis, såsom den som är aktuell i det nationella målet, som innebär att det i samtliga fall inte anses föreligga någon leverans av varor i den mening som avses i förstnämnda bestämmelse, och som följaktligen innebär att undantag från mervärdesskatteplikt nekas, när de berörda varorna har exporterats utanför unionen och när skattemyndigheterna, efter det att varorna har exporterats, har fastställt att förvärvaren av dessa varor inte var den fysiska eller juridiska person som angetts på den faktura som utfärdats av den beskattningsbara personen, utan ett annat okänt rättssubjekt. Under sådana omständigheter ska undantag från mervärdesskatteplikt enligt artikel 146.1 a och b i direktivet nekas om det förhållandet att den verkliga förvärvaren är okänd utgör hinder för att bevisa att transaktionen i fråga utgör en

leverans av varor, i den mening som avses i denna bestämmelse, eller om det har visats att den beskattningsbara personen kände till eller borde ha känt till att transaktionen ingick i ett skatteundandragande som var till skada för det gemensamma systemet för mervärdesskatt.

Den tredje frågan

- 39 Den hänskjutande domstolen har ställt den tredje frågan för att få klarhet i hur mervärdesskattedirektivet ska tolkas när undantag från mervärdesskatteplikt enligt artikel 146.1 a och b i mervärdesskattedirektivet nekas under sådana omständigheter som dem som beskrivs i den första och den andra frågan: ska då den mervärdesskatt som är tillämplig på leverans av varor inom det nationella territoriet tillämpas på den aktuella transaktionen eller ska denna transaktion inte anses utgöra en skattepliktig transaktion och därför inte anses ge någon rätt till avdrag för ingående mervärdesskatt?
- 40 Det är i detta avseende tillräckligt att konstatera att när det inte har skett någon leverans av varor på det nationella territoriet eller någon transaktion som är undantagen från mervärdesskatteplikt i enlighet med artikel 146.1 a och b i mervärdesskattedirektivet, föreligger det varken någon skattepliktig transaktion eller någon avdragsrätt enligt artikel 168 eller artikel 169 i nämnda direktiv.
- 41 Den tredje frågan ska följaktligen besvaras enligt följande. Mervärdesskattedirektivet ska tolkas så, att när undantag från mervärdesskatteplikt enligt artikel 146.1 a och b i mervärdesskattedirektivet nekas under sådana omständigheter som dem som beskrivs i den första och den andra frågan, ska det anses att den aktuella transaktionen inte utgör en skattepliktig transaktion och att den därför inte ger någon rätt till avdrag för ingående mervärdesskatt.

Rättegångskostnader

- 42 Eftersom förfarandet i förhållande till parterna i det nationella målet utgör ett led i beredningen av samma mål, ankommer det på den hänskjutande domstolen att besluta om rättegångskostnaderna. De kostnader för att avge yttrande till domstolen som andra än nämnda parter har haft är inte ersättningsgilla.

Mot denna bakgrund beslutar domstolen (tionde avdelningen) följande:

- 1) Artikel 146.1 a och b och artikel 131 i rådets direktiv 2006/112/EG av den 28 november 2006 om ett gemensamt system för mervärdesskatt samt principerna om skatteneutralitet och proportionalitet ska tolkas så, att de utgör hinder för en nationell praxis, såsom den som är aktuell i det nationella målet, som innebär att det i samtliga fall inte anses föreligga någon leverans av varor i den mening som avses i förstnämnda bestämmelse, och som följaktligen innebär att undantag från mervärdesskatteplikt nekas, när de berörda varorna har exporterats utanför unionen och när skattemyndigheterna, efter det att varorna har exporterats, har fastställt att förvärvaren av dessa varor inte var den fysiska eller juridiska person som angetts på den faktura som utfärdats av den beskattningsbara personen, utan ett annat okänt rättssubjekt. Under sådana omständigheter ska undantag från mervärdesskatteplikt enligt artikel 146.1 a och b i direktivet nekas om det förhållandet att den verkliga förvärvaren är okänd utgör hinder för att bevisa att transaktionen i fråga utgör en leverans av varor, i den mening som avses i denna bestämmelse, eller om det har visats att den beskattningsbara personen kände till eller borde ha känt till att transaktionen ingick i ett skatteundandragande som var till skada för det gemensamma systemet för mervärdesskatt.**

- 2) **Direktiv 2006/112 ska tolkas så, att när undantag från mervärdesskatteplikt enligt artikel 146.1 a och b i direktiv 2006/112 nekas under sådana omständigheter, ska det anses att den aktuella transaktionen inte utgör en skattepliktig transaktion och att den därför inte ger någon rätt till avdrag för ingående mervärdesskatt.**

Underskrifter