Rättsfallssamlingen

DOMSTOLENS DOM (femte avdelningen)

17 december 2020*

”Begäran om förhandsavgörande – Gemensamt system för mervärdesskatt – Direktiv 2006/112/EG – Undantag för export – Artikel 146.1 b – Varor som försänts eller transporterats ut ur Europeiska unionen av en förvärvare som inte är etablerad i den berörda medlemsstaten – Artikel 147 – Varor som medförs i resandes personliga bagage av resande som inte är etablerade i unionen – Begrepp – Varor som faktiskt har lämnat unionen – Bevis – Avslag på ansökan om undantag för export – Principen om skatteneutralitet och proportionalitetsprincipen – Skatteundandragande”

I mål C-656/19,

angående en begäran om förhandsavgörande enligt artikel 267 FEUF, framställd av Szegedi Közigazgatási és Munkaügyi Bíróság (Förvaltnings- och arbetsdomstolen i Szeged, Ungern) genom beslut av den 22 augusti 2019, som inkom till domstolen den 4 september 2019, i målet

BAKATI PLUS Kereskedelmi és Szolgáltató Kft.

mot

Nemzeti Adó- és Vámhivatal Fellebbviteli Igazgatósága,

meddelar

DOMSTOLEN (femte avdelningen)

sammansatt av avdelningsordföranden E. Regan samt domarna M. Ilešič, E. Juhász, C. Lycourgos och I. Jarukaitis (referent),

generaladvokat: M. Campos Sánchez-Bordona,

justitiesekreterare: A. Calot Escobar,

efter det skriftliga förfarandet,

med beaktande av de yttranden som avgetts av:

– BAKATI PLUS Kereskedelmi és Szolgáltató Kft., genom A. Hajós, A.I. Dobos och L. Horváth, ügyvédek,

– Ungers regering, genom M.Z. Fehér och G. Koós, båda i egenskap av ombud,

– Europeiska kommissionen, genom L. Havas, L. Lozano Palacios och F. Clotuche-Duvieusart, samtliga i egenskap av ombud,

* Rättegångsspråk: ungerska.

och efter att den 16 juli 2020 ha hört generaladvokatens förslag till avgörande,

följande

Dom

1 Begäran om förhandsavgörande avser tolkningen av artiklarna 146 och 147 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) samt principen om skatteneutralitet och proportionalitetsprincipen.

2 Denna begäran har framställts i ett mål mellan BAKATI PLUS Kereskedelmi és Szolgáltató Kft. (nedan kallat Bakati) och Nemzeti Adó- és Vámhivatal Fellebbviteli Igazgatósága (omprövningsavdelningen vid nationella skatte- och tullmyndigheten, Ungern) (nedan kallad omprövningsavdelningen). Målet avser ett beslut att avslå en ansökan om undantag från skyldigheten att betala mervärdesskatt för varor som medförts i resandes personliga bagage.

3 Sedan den 1 april 2020 är Szegedi Törvényszék (Domstolen i Szeged, Ungern) behörig domstol i målet, vilket den informerat domstolen om, utan att för den skull återkalla de frågor som ställts av Szegedi Közigazgatási és Munkaügyi Bíróság (Förvaltnings- och arbetsdomstolen i Szeged, Ungern).

Tillämpliga bestämmelser

Unionsrätt

Mervärdesskattedirektivet

4 I artikel 14.1 i mervärdesskattedirektivet föreskrivs följande:

”Med leverans av varor avses överföring av rätten att såsom ägare förfoga över materiella tillgångar.”

5 Avdelning IX i direktivet avser skattebefrielser. Kapitel 1 i avdelningen består endast av artikel 131 i direktivet, i vilken följande föreskrivs:

”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.”

6 Kapitel 6 i denna avdelning har rubriken ”Undantag för export” och innehåller artiklarna 146 och 147 i samma direktiv. Artikel 146.1 b i detta direktiv har följande lydelse:

”Medlemsstaterna skall undanta följande transaktioner från skatteplikt:

…

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 gemenskapen, med undantag av varor som transporteras av förvärvaren själv för utrustning, bunkring eller proviantering av fritidsbåtar och privatflygplan eller andra transportmedel för privat bruk.”

7 I artikel 147 i direktiv 2006/112 föreskrivs följande:

”1. Om den leverans som avses i artikel 146.1 b gäller varor som medförs i resandes personliga bagage, skall undantaget endast gälla om följande villkor är uppfyllda:

a) Den resande är inte etablerad i gemenskapen.

b) Varorna transporteras ut ur gemenskapen före utgången av den tredje månaden efter den månad då leveransen äger rum.

c) Leveransens sammanlagda värde, inklusive mervärdesskatt, överstiger 175 EUR eller motsvarande värde i nationell valuta,…

Medlemsstaterna får dock undanta en leverans vars sammanlagda värde är lägre än beloppet i första stycket c.

2. I punkt 1 avses med *en resande som inte är etablerad i gemenskapen e*n resande vars hemvist eller stadigvarande vistelseort inte är belägen i gemenskapen. Med *hemvist* eller *stadigvarande vistelseort* avses i detta fall den plats som anges som sådan i pass, identitetskort eller någon annan identitetshandling som den medlemsstat inom vilken leveransen äger rum godtar som identitetshandling.

Bevis om exporten skall finnas i form av fakturan, eller motsvarande handling, som skall vara påtecknad av det tullkontor där varorna lämnade gemenskapen.

…”

8 Avdelning XI i direktivet avser ”Skyldigheter för beskattningsbara personer och för vissa icke beskattningsbara personer”. I kapitel 7, med rubriken ”Övriga bestämmelser”, i denna avdelning XI återfinns artikel 273 i direktivet. I första stycket i denna artikel föreskrivs följande:

”Medlemsstaterna får införa andra skyldigheter som de finner nödvändiga för en riktig uppbörd av mervärdesskatten och för förebyggande av bedrägeri med förbehåll för kravet på likabehandling av inhemska transaktioner och transaktioner som utförs mellan medlemsstater av beskattningsbara personer och på villkor att dessa skyldigheter inte i handeln mellan medlemsstaterna leder till formaliteter i samband med en gränspassage.”

Delegerad förordning (EU) 2015/2446

9 Kommissionens delegerade förordning (EU) 2015/2446 av den 28 juli 2015 om komplettering av Europaparlamentets och rådets förordning (EU) nr 952/2013 om närmare bestämmelser för vissa bestämmelser i unionens tullkodex (EUT L 343, 2015, s. 1) innehåller i artikel 1 definitioner som används för tillämpningen av denna delegerade förordning.

10 Enligt artikel 1.5 avser begreppet bagage ”alla varor som på något sätt transporteras inom ramen för en resa av en fysisk person”.

Ungersk rätt

11 I 98 § i általános forgalmi adóról szóló 2007. évi CXXVII. törvény (2007 års lag CXXVII om mervärdesskatt) (nedan kallad mervärdesskattelagen) föreskrivs följande:

”(1) Leverans av varor som skickas med post eller som transporteras ut ur landet till ett land utanför gemenskapen, ska undantas från skatteplikt under förutsättning att försändelsen eller transporten

…

b) genomförs av förvärvaren själv eller av tredjeman för hans räkning, om de ytterligare villkor som föreskrivs i punkterna 3 och 4 i förevarande paragraf eller i 99 och 100 §§ i denna lag är uppfyllda.

(2) Punkt 1 är tillämplig om följande villkor är uppfyllda:

a) Den myndighet som klarerar varorna för export ut ur gemenskapen har intygat att varorna lämnat detta territorium vid leveransen eller senast 90 dagar därefter, …

…

(3) Punkt 1b får tillämpas, under förutsättning att bestämmelserna i 99 och 100 §§ är uppfyllda, när förvärvaren i det här sammanhanget inte är etablerad i Ungern eller inte har sin hemvist eller stadigvarande vistelseort här.

…”

12 99 § i mervärdesskattelagen har följande lydelse:

”(1) Om köparen är en utländsk resande och den levererade varan eller de levererade varorna… ingår i den utländske resandes personliga bagage eller resebagage, är det för tillämpningen av undantaget i 98 § punkt 1 nödvändigt att

a) värdet, inklusive mervärdesskatt, på leveransen av varor överstiger ett belopp motsvarande 175 euro

b) den utländske resande kan styrka sin ställning med hjälp av resehandlingar eller andra handlingar som utfärdats av myndigheter som erkänns som behöriga i Ungern, och 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 statens skattemyndigheter 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, utöver utfärdandet av en faktura, fylla i en blankett för begäran om återbetalning av skatten på den utländske resandes begäran. … Blanketten för ansökan om återbetalning av skatten ska upprättas i tre exemplar av den som säljer varorna och som överlämnar de två första exemplaren till den resande och förvarar det tredje exemplaret i sina egna räkenskaper.

(3) När tullmyndigheten intygar att varorna har lämnat gemenskapens territorium enligt punkt 1 c, ska myndigheten till resanden lämna ut det andra exemplaret av blanketten för ansökan om återbetalning av skatten försedd med en påteckning och en stämpel.

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

a) att säljaren av varorna innehar det första exemplaret av blanketten för ansökan om återbetalning av skatten med en sådan påteckning och en sådan stämpel som avses i punkt 1 c, och

b) om skatten har uppburits vid leveransen av varorna, att säljaren återbetalar skatten till den utländske resande i enlighet med punkterna 5–8.

…

(6) För att erhålla återbetalning av skatten ska den utländske resande eller dennes ombud

a) överlämna det första exemplaret som är försett med en påteckning och en stämpel till säljaren av varorna i enlighet med punkt 1 c i blanketten för ansökan om återbetalning av skatten, och

b) till säljaren av varorna förevisa originalfakturan som intygar leveransen av varorna.

…

(9) För det fall skatten har övervältrats med stöd av punkt 4 b och säljaren av varorna tidigare har fastställt och deklarerat den som skatt som ska betalas, har han rätt att … från den skatt som ska betalas, dra av den skatt som har återbetalats under förutsättning att detta belopp anges separat i bokföringen.

…”

13 I 259 § punkt 10 i mervärdesskattelagen definieras begreppet ”utländsk resande” som ”en fysisk person som varken är medborgare i en medlemsstat… eller har uppehållsrätt i en medlemsstat… och den som trots att han är medborgare i en medlemsstat… är bosatt utanför gemenskapens territorium”.

Målet vid den nationella domstolen och tolkningsfrågorna

14 Fram till april 2015 bedrev Bakati grossisthandel med prydnadsväxter. Därefter ägnade bolaget sig åt detaljhandel men inte genom butiksförsäljning. Från och med år 2015 ökade bolagets årsomsättning avsevärt från 50 miljoner ungerska forinter (HUF) (cirka 140 000 euro) till en miljard HUF (cirka 2 784 000 euro). Under år 2016 bestod verksamheten till 95 procent av leveranser till tjugo privatpersoner, som tillhörde tre familjer, av stora mängder livsmedel, kosmetika och rengöringsprodukter. Inköpen gjordes per telefon och skedde vid flera hundra tillfällen.

15 De berörda varorna transporterades för Bakatis räkning från bolagets lager i Szeged (Ungern) till ett lager som förvärvarna hyrde i Tompa (Ungern), nära den serbisk-ungerska gränsen, där fakturorna och blanketterna för begäran om återbetalning av mervärdesskatt för utländska resande, vilka hade upprättats av Bakati på grundval av de uppgifter som dessa förvärvare tillhandahållit, lämnades över tillsammans med de berörda varorna mot erläggande av köpeskillingen. Köparna transporterade varorna med bil till Serbien som personligt bagage. De gjorde anspråk på att omfattas av undantaget från mervärdesskatteplikt för varor som medförs i utländska resandes personliga bagage, genom att till Bakati sända tillbaka den blankett för ansökan om återbetalning av mervärdesskatt som utfärdats av utfartstullmyndigheten, i vilken det angavs att varorna hade lämnat Europeiska unionens territorium i Tompa. När Bakati mottog denna blankett återbetalade bolaget den mervärdesskatt som förvärvarna hade betalat vid köpet.

16 I sina mervärdesskattedeklarationer för år 2016 yrkade Bakati, i enlighet med 99 § punkten 9 i mervärdesskattelagen, avdrag för den mervärdesskatt som återbetalats till nämnda förvärvare på sammanlagt 339 788 000 HUF (cirka 946 000 euro).

17 Vid en skattekontroll konstaterade Nemzeti Adó- és Vámhivatal Csongrád Megyei Adó- és Vámigazgatósága (nationella skatte- och tullmyndigheten i Csongrád, Ungern) att de aktuella förvärven gick utöver köparnas individuella och familjemässiga behov och att de hade genomförts i syfte att sälja de förvärvade varorna vidare. Enligt denna myndighet var det uteslutet att varorna kunde utgöra ett personligt bagage i den mening som avses i tillämplig lagstiftning. Nämnda myndighet ansåg även att Bakati inte kunde omfattas av undantaget från mervärdesskatteplikt vid export, eftersom detta bolag inte hade hänfört varorna till tullförfarandet för export och inte förfogade över nödvändiga handlingar för detta syfte. Genom beslut av den 27 juni 2018 krävde skattemyndigheten följaktligen att Bakati skulle betala en skillnad i mervärdesskatt på 340 598 000 HUF (cirka 948 200 euro), jämte skattetillägg på 163 261 000 HUF (cirka 454 500 euro) och dröjsmålsränta på 7 184 000 HUF (cirka 20 000 euro).

18 Omprövningsavdelningen fastställde detta beslut genom beslut av den 31 oktober 2018, varpå Bakati väckte talan vid Szegedi Közigazgatási és Munkaügyi Bíróság (Förvaltnings- och arbetsdomstolen i Szeged) och yrkade att sistnämnda beslut skulle ogiltigförklaras.

19 Till stöd för sitt överklagande gjorde Bakati bland annat gällande att tullmyndigheten, i avsaknad av en definition av begreppen ”personligt bagage” eller ”resa” i skatterätten, inte kan neka att påteckna en blankett för varor som har lämnat Ungern enbart av det skälet att det kan antas att förvärvarna har för avsikt att sälja dem vidare. Det fanns inte heller någon avsikt från bolagets sida att undandra sig skatten, eftersom bolaget enligt 98 § i mervärdesskattelagen hade rätt till undantag från mervärdesskatteplikt för export. Den skattemässiga behandlingen av de aktuella transaktionerna kan inte heller vara beroende av tullrättsliga bestämmelser och syftet med undantaget för export har respekterats, eftersom varorna i fråga faktiskt har lämnat unionens territorium.

20 Omprövningsavdelningen yrkade att överklagandet skulle ogillas.

21 Den hänskjutande domstolen har påpekat att Bakati utan något som helst tvivel visste att förvärvarna inte köpte varorna för individuell eller familjerelaterad användning, utan för att sälja dem vidare på marknader i Serbien, och att medlemmar i tre familjer deltog i de aktuella transaktionerna för att värdet av varje leverans inte skulle överstiga ett visst belopp och på så sätt underlätta gränsövergången av varorna mellan Ungern och Serbien. Den hänskjutande domstolen har preciserat att det är utrett att de aktuella varorna varje gång har lämnat Ungern.

22 Vad gäller målet i sak har den hänskjutande domstolen inledningsvis angett att det följer av en dom från Kúria (Högsta domstolen, Ungern) av den 8 december 2016, som låg till grund för omprövningsavdelningens beslut, att under liknande omständigheter som de som är aktuella i det nationella målet, ska det först prövas huruvida villkoren för tillämpning av 99 § i mervärdesskattelagen är uppfyllda. Enligt denna dom ska endast varor som en passagerare köper för eget bruk eller som gåva anses omfattas av begreppet ”bagage”, och 99 § medger följaktligen inte att varor förs ut ur landet som bagage och i volymer som är av kommersiell storlek. Eftersom leveransen av en vara emellertid ska beskattas i den stat där varan slutligen konsumeras, kräver Kúria (Högsta domstolen) att skattemyndigheten, om det visas att de aktuella varorna har lämnat unionens territorium, ska pröva huruvida ett annat undantag från mervärdesskatteplikt som föreskrivs i 98 § i mervärdesskattelagen är tillämpligt.

23 Eftersom 98 och 99 §§ i mervärdesskattelagen motsvarar artiklarna 146 och 147 i mervärdesskattedirektivet, vill den hänskjutande domstolen, mot bakgrund av nämnda dom, för det första få klarhet i hur begreppet ”personligt bagage” ska definieras. Nämnda domstol anser att man ska grunda sig på ordens betydelse i allmänt språkbruk och att exportens syfte är av avgörande

betydelse. Detta utesluter att varor som är avsedda för återförsäljning kan omfattas av detta begrepp. I avsaknad av praxis från domstolen på området är det emellertid nödvändigt att begära ett förhandsavgörande.

24 För det andra anser den hänskjutande domstolen att eftersom de berörda förvärvarna fortfarande vidhåller att de omfattas av det undantag från mervärdesskatteplikt som föreskrivs för utländska resande och eftersom varorna inte exporterats utanför Ungern inom ramen för ett sådant tullförfarande borde skattemyndigheten inte ha omklassificerat de aktuella leveranserna.

25 Enligt den hänskjutande domstolen hade Bakati, eftersom bolaget visste att de berörda förvärvarna agerade bedrägligt och att villkoren för undantag från mervärdesskatteplikt för utländska resande inte var uppfyllda, inte fog för att tillhandahålla en blankett för ansökan om återbetalning av mervärdesskatt för utländska resande. Frågan huruvida dessa förvärvare faktiskt har kringgått den serbiska skattelagstiftningen saknar relevans. Det enda som är av betydelse är att Bakati, enligt den hänskjutande domstolen, medvetet har underlättat nämnda förvärvares bedrägliga verksamhet och uppsåtligen har åsidosatt kraven i mervärdesskattelagen och således otillbörligen minskat sitt beskattningsunderlag genom att återbetala den skatt som utländska resande är undantagna från att erlägga.

26 Om skattemyndigheterna under sådana omständigheter var skyldiga att bevilja undantag från mervärdesskatteplikt på en annan rättslig grund än den som avser det undantag från skatteplikt som föreskrivs för utländska resande, genom att omklassificera de ifrågavarande transaktionerna, skulle det inte ha någon rättslig betydelse att Bakati handlade i ond tro. Detta skulle ge Bakati en konkurrensfördel som erhållits rättsstridigt, innebära ett åsidosättande av principen om skatteneutralitet och strida mot medlemsstaternas skyldighet enligt artikel 273 i mervärdesskattedirektivet att vidta åtgärder för att bekämpa skatteundandragande och skatteflykt. Den lösning som valdes i domen av den 17 maj 2018, Vámos (C-566/16, EU:C:2018:321), av vilken det framgår att det inte är tillåtet för en beskattningsbar person att välja ett undantag från mervärdesskatteplikt efter utgången av den föreskrivna fristen är således överförbar till detta mål.

27 Dessutom har Bakati och de berörda förvärvarna medvetet hemlighållit sin faktiska ekonomiska verksamhet för tull- och skattemyndigheterna genom att åsidosätta de tillämpliga formkraven. Ett sådant åsidosättande utgör hinder för att fastställa att de materiella villkoren för undantag från mervärdesskatteplikt var uppfyllda. Bakatis påstående att anbringandet av tullmyndighetens stämpel på blanketten för ansökan om återbetalning av mervärdesskatt för utländska resande kan motivera tillämpningen av undantaget för leverans för export är felaktigt. Undantaget från mervärdesskatteplikt för utländska resande avser nämligen en bestämd personkategori, som skiljer sig från den som avses med undantaget för export, och det är nödvändigt att fastställa på vilken grund förvärvaren i fråga har rätt till återbetalning.

28 Mot denna bakgrund beslutade Szegedi Közigazgatási és Munkaügyi Bíróság (Förvaltnings- och arbetsdomstolen i Szeged) att vilandeförklara målet och ställa följande frågor till EU-domstolen:

”1) Är en praxis i en medlemsstat enligt vilken begreppet personligt bagage, som definieras som en del av definitionen av en leverans av varor som är undantagen från skatteplikt till en utländsk passagerare, likställs med begreppet personliga tillhörigheter som används i konventionen om tullförmåner för turism, undertecknad i New York den 4 juni 1954 [*Förenta nationernas fördragssamling*, volym 276, s. 230] och i tilläggsprotokollet till denna konvention, samt begreppet bagage i artikel 1.5 i [delegerad förordning 2015/2446], förenlig med artikel 147 i [mervärdesskattedirektivet]?

2) Om den första frågan ska besvaras nekande, hur ska då begreppet ’personligt bagage’ i artikel 147 i mervärdesskattedirektivet definieras, med beaktande av att det inte definieras i direktivet? Är en nationell praxis, enligt vilken skattemyndigheterna i en medlemsstat enbart beaktar ’ordens vanliga innebörd’, förenlig med bestämmelserna i unionsrätten?

3) Ska artiklarna 146 och 147 i mervärdesskattedirektivet tolkas så att det, när en beskattningsbar person inte har rätt till undantag från skatteplikt för leveranser av varor till utländska resande enligt artikel 147 i direktivet, i förekommande fall ska prövas om undantaget för leveranser av varor för export enligt artikel 146 i samma direktiv är tillämpligt, även om de tullformaliteter som föreskrivs i unionens tullkodex och i de delegerade bestämmelserna inte har vidtagits?

4) Om föregående fråga ska besvaras så att en transaktion får omfattas av undantaget från mervärdesskatt för export när undantaget för utländska resande inte är tillämpligt, kan då transaktionen betraktas som en leverans av varor för export som är undantagen från mervärdesskatt, trots att det strider mot kundens uttryckliga avsikt vid den tidpunkt då beställningen gjordes?

5) För det fall att frågorna 3 och 4 ska besvaras jakande, är då – i ett sådant fall som det förevarande i vilket fakturautfärdaren vid tidpunkten för leveransen av varorna visste att de hade köpts i syfte att säljas vidare, men att den utländske köparen trots det ville föra ut dem ur landet enligt bestämmelserna för utländska resande, vilket innebär att fakturautfärdaren handlade i ond tro när denne utfärdade blanketten för ansökan om återbetalning av skatten enligt den ordningen och betalade tillbaka den övervältrade mervärdesskatten i enlighet med undantaget för utländska resande – en praxis i en medlemsstat enligt vilken skattemyndigheten nekar återbetalning av skatt som på ett felaktigt sätt har deklarerats och betalats för leveranser av varor till utländska resande, utan att dessa transaktioner har betecknats som leveranser av varor för export och utan att den erforderliga rättelsen har gjorts, trots att varorna obestridligen lämnade Ungern som bagage, förenlig med artiklarna 146 och 147 i mervärdesskattedirektivet samt med principen om skatteneutralitet och proportionalitetsprincipen i unionsrätten?”

Prövning av tolkningsfrågorna

Inledande synpunkter

29 Det ska inledningsvis påpekas att Bakati har bestritt den hänskjutande domstolens beskrivning av de faktiska omständigheterna med motiveringen att den är ofullständig eller rentav felaktig. Bakati har därför begärt att EU-domstolen ska besvara två ytterligare frågor, som bolaget har formulerat i sitt skriftliga yttrande, eller att ex officio, inom ramen för bedömningen av de frågor som den hänskjutande domstolen har ställt, beakta rättssäkerhetsprincipen och principen om skydd för berättigade förväntningar. Enligt Bakati är det, för att kunna ge den hänskjutande domstolen ett användbart svar, under alla omständigheter nödvändigt att beakta dessa principer mot bakgrund av de faktiska omständigheter som Bakati har anfört.

30 Det framgår nämligen av domstolens fasta praxis att det i ett förfarande enligt artikel 267 FEUF - en bestämmelse som har sin grund i en tydlig funktionsfördelning mellan de nationella domstolarna och EU-domstolen – är det den nationella domstolen som ska bedöma de faktiska omständigheterna i målet. EU-domstolen är alltså endast behörig att uttala sig om tolkningen eller giltigheten av en unionsrättsakt på grundval av de uppgifter som den nationella domstolen har lämnat (dom av den 21 juli 2016, Argos Supply Trading, C-4/15, EU:C:2016:580, punkt 29 och där angiven rättspraxis).

31 Domstolen kan följaktligen inte beakta de kompletterande omständigheter som åberopats av Bakati. Det framgår för övrigt inte av någon av de handlingar som ingetts till domstolen, förutom dessa påståenden, att ett sådant beaktande är nödvändigt för att ge den hänskjutande domstolen ett användbart svar.

32 Inom ramen för det samarbete mellan domstolen och nationella domstolar som har inrättats genom artikel 267 FEUF ankommer det för övrigt uteslutande på den nationella domstolen vid vilken målet anhängiggjorts och som har ansvaret för det rättsliga avgörandet att, mot bakgrund av de särskilda omständigheterna i målet, bedöma såväl om ett förhandsavgörande är nödvändigt för att döma i saken som relevansen av de frågor som den ställer till domstolen. Det är således endast den nationella domstolen som kan besluta vilka frågor som ska ställas till domstolen, och parterna kan inte ändra frågornas innehåll (dom av den 16 oktober 2014, Welmory, C-605/12, EU:C:2014:2298, punkt 33 och där angiven rättspraxis).

33 Att besvara parternas kompletterande frågor skulle vidare vara oförenligt med domstolens skyldighet att säkerställa att medlemsstaternas regeringar och berörda parter ges möjlighet att avge yttranden i enlighet med artikel 23 i stadgan för Europeiska unionens domstol, med beaktande av att berörda enligt denna bestämmelse endast delges besluten om hänskjutande (se, för ett liknande resonemang, dom av den 16 oktober 2014, Welmory, C-605/12, EU:C:2014:2298, punkt 34 och där angiven rättspraxis).

34 Härav följer att domstolen inte kan bifalla Bakatis begäran om att domstolen ska besvara de ytterligare frågor som detta bolag har ställt.

Den första och den andra frågan

35 Den hänskjutande domstolen har ställt den första och den andra frågan, vilka ska prövas gemensamt, för att få klarhet i huruvida det undantag från skatteplikt som föreskrivs i artikel 147.1 i mervärdesskattedirektivet för ”varor som medförs i resandes personliga bagage” ska tolkas så, att det omfattar varor som en privatperson som inte är etablerad i unionen tar med sig ut ur unionen för kommersiella ändamål i syfte att sälja dem vidare i ett tredjeland.

36 I artikel 146.1 b i mervärdesskattedirektivet föreskrivs att medlemsstaterna ska undanta från skatteplikt 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.

37 I artikel 147.1 i direktivet preciseras att för det fall den leverans som avses i artikel 146.1 b avser varor som medförs i resandes personliga bagage, ska undantaget från skatteplikt endast tillämpas om resenären inte är etablerad i unionen, om varorna transporteras ut ur unionen före utgången av den tredje månaden efter den månad då leveransen äger rum och om leveransens sammanlagda värde inklusive mervärdesskatt överstiger ett belopp på 175 euro eller motsvarande värde i nationell valuta.

38 När det gäller frågan huruvida det undantag från skatteplikt som föreskrivs för ”varor som medförs i resandes personliga bagage”, i den mening som avses i artikel 147.1, kan tillämpas på varor som transporteras under sådana omständigheter som de som är aktuella i det nationella målet, ska det erinras om att det följer av såväl kraven på en enhetlig tillämpning av unionsrätten som av likhetsprincipen att en bestämmelse i unionsrätten som inte innehåller någon uttrycklig hänvisning till medlemsstaternas rättsordningar för att fastställa dess innebörd och tillämpningsområde normalt ska ges en självständig och enhetlig tolkning inom hela unionen (dom av den 18 oktober 2011, Brüstle,

C-34/10, EU:C:2011:669, punkt 25 och där angiven rättspraxis, och dom av den 23 april 2020, Associazione Avvocatura per i direttto LGBTI, C-507/18, EU:C:2020:289, punkt 31 och där angiven rättspraxis).

39 Fastställandet av betydelsen av och räckvidden för sådana uttryck som inte definierats i unionsrätten ska vidare ske i enlighet med deras normala betydelse i vanligt språkbruk, med beaktande av det sammanhang i vilket de används och de mål som eftersträvas med de föreskrifter som uttrycken ingår i (dom av den 18 oktober 2011, Brüstle, C-34/10, EU:C:2011:669, punkt 31 och där angiven rättspraxis, och dom av den 23 april 2020, Associazione Avvocatura per i diretto LGBTI, C-507/18, EU:C:2020:289, punkt 32 och där angiven rättspraxis).

40 Domstolen erinrar även om att undantagen från skatteplikt i mervärdesskattedirektivet utgör allmänna unionsrättsliga begrepp, om inte unionslagstiftaren har överlämnat åt medlemsstaterna att definiera vissa termer i ett undantag, som ska sättas in i det allmänna sammanhanget i det gemensamma system för mervärdesskatt som införts genom direktivet (se, för ett liknande resonemang, dom av den 18 oktober 2007, Navicon, C-97/06, EU:C:2007:609, punkt 20 och där angiven rättspraxis, och dom av den 7 mars 2013, Wheels Common Investment Fund Trustees m.fl, C-424/11, EU:C:2013:144, punkt 16 och där angiven rättspraxis).

41 Dessa undantag från skatteplikt ska dessutom tolkas restriktivt, eftersom de utgör ett undantag från den allmänna principen att mervärdesskatt ska tas ut på varje leverans av varor och varje tillhandahållande av tjänster som utförs av en beskattningsbar person mot vederlag (dom av den 18 oktober 2007, Navicon, C-97/06, EU:C:2007:609, punkt 22 och där angiven rättspraxis, och dom av den 29 juni 2017, L.Č., C-288/16, EU:C:2017:502, punkt 22 och där angiven rättspraxis).

42 Mot bakgrund av dessa omständigheter och i avsaknad av hänvisning till medlemsstaternas rättsordningar och relevant definition i mervärdesskattedirektivet ska uttrycket ”varor som medförs i resandes personliga bagage”, i den mening som avses i artikel 147.1 i direktivet, tolkas i enlighet med dess normala betydelse i vanligt språkbruk, med beaktande av det sammanhang i vilket det används och de mål som eftersträvas med de föreskrifter i vilka det ingår.

43 Med beaktande av det tvivel som den hänskjutande domstolen har gett uttryck för i sin första fråga och i den andra delen av den andra frågan, konstaterar domstolen inledningsvis att uttrycket ”personligt bagage”, i den mening som avses i artikel 147.1 i mervärdesskattedirektivet, inte kan definieras genom en direkt tillämpning av begreppet ”personliga tillhörigheter” som används i konventionen om tullförmåner för turism, som undertecknades i New York den 4 juni 1954, och i tilläggsprotokollet till denna konvention, vilken för övrigt varken unionen eller samtliga medlemsstater har tillträtt, eftersom en sådan tillämpning inte är förenlig med domstolens fasta praxis som det har erinrats om i punkterna 38–40 i denna dom, och i synnerhet den omständigheten att de undantag som föreskrivs i mervärdesskattedirektivet utgör självständiga unionsrättsliga begrepp. Med hänsyn till denna fasta rättspraxis kan inte heller uttrycket ”personligt bagage” tolkas uteslutande med hänvisning till ”ordens allmänna betydelse”.

44 Dessa begrepp kan vidare inte heller likställas med ”bagage” i den mening som avses i artikel 1.5 i delegerad förordning 2015/2446. I enlighet med den rättspraxis som det erinrats om i punkt 40 ovan ska nämligen de undantag som föreskrivs i mervärdesskattedirektivet sättas in i det generella sammanhang som utgörs av det gemensamma system för mervärdesskatt som införts genom detta direktiv. Detta gemensamma system och unionens system för uppbörd av tullar uppvisar dessutom skillnader i struktur, syfte och ändamål, vilket i princip utesluter att begreppet undantag från skatteplikt i det gemensamma systemet för mervärdesskatt definieras genom en hänvisning till de definitioner som anges i och i den mening som avses i unionslagstiftningen om uppbörd av tullar (se, för ett liknande resonemang, dom av den 21 februari 2008, Netto Supermarkt, C-271/06, EU:C:2008:105, punkt 28).

45 Vad beträffar tolkningen av uttrycket ”varor som medförs i resandes personliga bagage” konstaterar domstolen att uttrycket, i dess normala betydelse i vanligt språkbruk, avser varor, i allmänhet små eller i mindre antal, som en fysisk person själv tar med sig under en resa och som vederbörande behöver under denna resa och som används för eget eller familjens privata bruk. Även varor som denna person förvärvar under resan kan ingå i denna kategori.

46 När det gäller det sammanhang i vilket artikel 147.1 i mervärdesskattedirektivet ingår, erinrar domstolen om att det undantag från skatteplikt som föreskrivs i denna bestämmelse inte enbart är beroende av att leveransen avser ”varor som medförs i resandes personliga bagage”, utan även att de kumulativa villkor som anges i första stycket punkterna a–c i denna bestämmelse är uppfyllda, det vill säga att den resande inte är etablerad i gemenskapen, att varorna transporteras ut ur unionen före utgången av den tredje månaden efter den månad då leveransen äger rum och att leveransens sammanlagda värde, inklusive mervärdesskatt, överstiger 175 euro eller motsvarande i nationell valuta.

47 I artikel 147.2 första stycket preciseras att med uttrycket ”resande som inte är etablerade i [unionen]” avses ”resande vars hemvist eller stadigvarande vistelseort inte är belägen i [unionen]” och att begreppet ”hemvist eller stadigvarande vistelseort” avser ”den plats som anges som sådan i pass, identitetskort eller någon annan identitetshandling som den medlemsstat inom vilken leveransen äger rum godtar som identitetshandling”.

48 Dessa omständigheter i nämnda artikel 147, särskilt i punkten 1 första stycket a och punkt 2, avser således den potentiella person som åtnjuter det undantag från skatteplikt som föreskrivs i denna artikel i egenskap av fysisk person och inte som näringsidkare, vilket utesluter att undantaget föreskrivs till förmån för näringsidkare och utesluter följaktligen att undantaget är tillämpligt på kommersiell export.

49 Mot bakgrund av detta konstaterande och domstolens fasta praxis, som det erinrats om i punkt 41 i förevarande dom, enligt vilken undantag från mervärdesskatteplikt ska tolkas restriktivt, kan undantaget i artikel 147.1 i direktivet för varor som medförs i resandes personliga bagage inte tillämpas på varor som en privatperson tar med sig ut ur unionen för kommersiella ändamål, i syfte att sälja dem vidare i ett tredjeland.

50 Denna tolkning stöds av det specifika syftet med undantaget i artikel 147 i mervärdesskattedirektivet. Detta undantag syftar förvisso till att allmänt i internationell handel säkerställa, i likhet med undantaget i artikel 146.1 b i direktivet, att principen om att varorna ska beskattas på sin bestämmelseort iakttas och således att den berörda transaktionen endast beskattas på den ort där varorna ska konsumeras (se, för ett liknande resonemang, dom av den 29 juni 2017, L.Č., C-288/16, EU:C:2017:502, punkt 18 och där angiven rättspraxis, och dom av den 17 oktober 2019, Unitel, C-653/18, EU:C:2019:876, punkt 20 och där angiven rättspraxis).

51 Såsom generaladvokaten har angett i punkterna 67–71 i sitt förslag till avgörande eftersträvas emellertid genom artikel 147 det specifika syftet att främja turism, vilket illustreras av den möjlighet som medlemsstaterna har enligt andra stycket i punkt 1 i samma artikel att undanta leverans av varor vars sammanlagda värde understiger det belopp som föreskrivs i första stycket c. Att bevilja det undantag som föreskrivs i nämnda artikel 147 för export som sker för kommersiella ändamål, i syfte att sälja de berörda varorna vidare i ett tredjeland, saknar emellertid samband med syftet att främja turism, vilket är nära knutet till förvärvarens icke-ekonomiska verksamhet.

52 Denna tolkning stöds för övrigt av utvecklingen i rättsligt avseende av den bestämmelse som numera återfinns i artikel 147 i mervärdesskattedirektivet. Såsom generaladvokaten även har påpekat i punkterna 43–59 och 63 i sitt förslag till avgörande, var denna ursprungligen knuten till den befrielse som föreskrevs för import av varor som ingick i resandes personliga bagage och som inte var av

kommersiell karaktär, samt till leveranser i detaljhandelsledet. Unionslagstiftaren har emellertid inte angett att lagstiftaren har velat ändra detta samband vid de olika ändringar som har gjorts av denna bestämmelse.

53 Mot bakgrund av samtliga ovan angiva omständigheter ska den första och den andra frågan besvaras enligt följande. Det undantag från skatteplikt som föreskrivs i artikel 147.1 i mervärdesskattedirektivet för ”varor som medförs i resandes personliga bagage” ska tolkas så, att undantaget inte omfattar varor som en privatperson som inte är etablerad i unionen tar med ut ur unionen för kommersiella ändamål, i syfte att sälja dem vidare i ett tredjeland.

Den tredje och den fjärde frågan

54 Den hänskjutande domstolen har ställt den tredje och den fjärde frågan, vilka ska prövas gemensamt, för att få klarhet i huruvida artiklarna 146.1 b och 147 i mervärdesskattedirektivet ska tolkas så, att de utgör hinder för nationell rättspraxis enligt vilken, när skattemyndigheten konstaterar att villkoren för undantag från mervärdesskatteplikt för varor som medförs i resandes personliga bagage inte är uppfyllda, men förvärvaren faktiskt har transporterat de berörda varorna ut ur unionen, ska undersöka om det undantag från skatteplikt som föreskrivs i artikel 146.1 b kan tillämpas på den berörda leveransen, trots att tillämpliga tullformaliteter inte har ägt rum och trots att förvärvaren vid köpet inte avsåg att sistnämnda undantag skulle tillämpas.

55 Enligt artikel 146.1 b i mervärdesskattedirektivet ska medlemsstaterna tillämpa undantag från skatteplikt för leverans av varor som av en förvärvare som inte är etablerad inom respektive medlemsstats territorium eller för hans räkning försänds eller transporteras ut ur unionen, med undantag för leveranser av varor som transporteras av förvärvaren själv för utrustning eller bunkring och proviantering av transportmedel för privat bruk. 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 28 februari 2018, Pienkowski, C-307/16, EU:C:2018:124, punkt 24, och dom av den 17 oktober 2019, Unitel, C-653/18, EU:C:2019:876, punkt 19 och där angiven rättspraxis).

56 Av dessa bestämmelser och bland annat den omständigheten att uttrycket ”försänds” används i nämnda artikel 146.1 b, framgår 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 (dom av den 28 februari 2018, Pienkowski, C-307/16, EU:C:2018:124, punkt 25 och dom av den 17 oktober 2019, Unitel C-653/18, EU:C:2019:876, punkt 21 och där angiven rättspraxis).

57 I förevarande fall är det utrett att det har skett leveranser av varor, i den mening som avses i artikel 14 i mervärdesskattedirektivet, att de varor som berörs av de transaktioner som är aktuella i det nationella målet har transporterats ut ur unionen av deras förvärvare och att den faktiska utförseln av dessa varor från unionens territorium vid varje tillfälle intygats genom en påteckning som påförts av utfartstullmyndigheten på en blankett som innehas av den beskattningsbara personen.

58 Om den leverans som avses i artikel 146.1 b i mervärdesskattedirektivet gäller varor som medförs i resandes personliga bagage, ska undantaget emellertid endast tillämpas om vissa ytterligare villkor, som fastställs i artikel 147 i direktivet, är uppfyllda (dom av den 28 februari 2018, Pienkowski, C-307/16, EU:C:2018:124, punkt 27).

59 Såsom uttryckligen framgår av lydelsen i artikel 147.1 första stycket i mervärdesskattedirektivet och av den rättspraxis som det erinrats om i föregående punkt, utgör artikel 147 i direktivet endast ett särskilt fall av tillämpning av det undantag från skatteplikt som föreskrivs i artikel 146.1 b i direktivet, och de

villkor som uppställs i artikel 147 är ytterligare villkor utöver dem som föreskrivs i artikel 146.1 b. Av detta följer att den omständigheten att dessa villkor som specifikt anges i artikel 147 inte är uppfyllda inte utesluter att de villkor som föreskrivs i enbart artikel 146.1 b är uppfyllda.

60 För övrigt föreskrivs det i artikel 146.1 b i mervärdesskattedirektivet inte något villkor enligt vilket varor måste hänföras till tullförfarandet för export för att det undantag från skatteplikt vid export som föreskrivs i denna bestämmelse ska vara tillämpligt (se analogt, dom av den 28 mars 2019, Vinš, C-275/18, EU:C:2019:265, punkt 26).

61 Domstolen har dessutom vid upprepade tillfällen slagit fast att begreppet ”leverans 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 (dom av den 17 oktober 2019, Unitel, C-653/18, EU:C:2019:876, punkt 22 och där angiven rättspraxis).

62 Härav följer att en sådan transaktion som den som är i fråga i det nationella målet utgör leverans av varor, i den mening som avses i artikel 146.1 b i mervärdesskattedirektivet, om den uppfyller de objektiva kriterier som detta begrepp grundar sig på, om vilka det erinras ovan i punkt 56 i förevarande dom (se, analogt, dom av den 17 oktober 2019, Unitel, C-653/18, EU:C:2019:876, punkt 23).

63 Frågan huruvida en transaktion ska kvalificeras som leverans för export enligt denna bestämmelse kan därför inte bero på huruvida de berörda varorna hänförts till tullförfarandet för export (se, analogt, dom av den 28 mars 2019, Vinš, C-275/18, EU:C:2019:265, punkt 27 och där angiven rättspraxis) och inte heller på den omständigheten att förvärvaren vid köpet inte avsåg att undantaget i denna bestämmelse skulle tillämpas utan i stället undantaget i artikel 147 i mervärdesskattedirektivet. Dessa omständigheter utesluter nämligen inte att dessa objektiva kriterier är uppfyllda.

64 Mot bakgrund av det ovan anförda ska den tredje och den fjärde frågan besvaras enligt följande. Artiklarna 146.1 b och 147 i mervärdesskattedirektivet ska tolkas så, att de inte utgör hinder för nationell rättspraxis enligt vilken skattemyndigheten, när den konstaterar att villkoren för undantag från mervärdesskatteplikt för varor som medförs i resandes personliga bagage inte är uppfyllda, men att förvärvaren faktiskt har transporterat de berörda varorna ut ur unionen, är skyldig att undersöka huruvida det undantag från skatteplikt som föreskrivs i artikel 146.1 b kan tillämpas på den ifrågavarande leveransen, trots att tillämpliga tullformaliteter inte har iakttagits och trots att förvärvaren vid köpet inte avsåg att sistnämnda undantag skulle tillämpas.

Dem femte frågan

65 Den hänskjutande domstolen har ställt den femte frågan för att få klarhet i huruvida artikel 146.1 b och artikel 147 i direktiv 2006/112 samt principen om skatteneutralitet och proportionalitetsprincipen ska tolkas så, att de utgör hinder för en nationell praxis enligt vilken skattemyndigheten automatiskt ska neka en beskattningsbar person det undantag från mervärdesskatteplikt som föreskrivs i båda dessa bestämmelser när den konstaterar att den beskattningsbara personen i ond tro har utfärdat den blankett som ligger till grund för att förvärvaren har dragit fördel av det undantag från skatteplikt som föreskrivs i artikel 147, då det är utrett att de berörda varorna har lämnat unionens territorium.

66 Såsom framgår av bedömningen av den första och den andra frågan är det undantag från mervärdesskatteplikt som föreskrivs i artikel 147 i mervärdesskattedirektivet inte tillämpligt på varor som förvärvaren för ut ur unionen för kommersiella ändamål, i syfte att sälja dem vidare i ett tredjeland. Såsom redan har påpekats i punkt 59 i förevarande dom utgör emellertid undantaget i

artikel 147 endast ett särskilt fall av tillämpning av det undantag som föreskrivs i artikel 146.1 b i direktivet, och den omständigheten att de specifika villkoren i artikel 147 inte är uppfyllda utesluter inte att villkoren i artikel 146.1 b är uppfyllda.

67 Den omständigheten att en skattemyndighet konstaterar att den aktuella exporten sker för kommersiella ändamål och således inte kan omfattas av det undantag från skatteplikt som föreskrivs i artikel 147 i mervärdesskattedirektivet kan följaktligen inte automatiskt leda till slutsatsen att även det undantag från skatteplikt som föreskrivs i artikel 146.1 b i detta direktiv ska nekas.

68 Såsom redan har påpekats i punkterna 62 och 63 i förevarande dom, beror vidare kvalificeringen av en transaktion som leverans av varor, i den mening som avses i artikel 146.1 b i mervärdesskattedirektivet, på huruvida den uppfyller de objektiva kriterier som ligger till grund för detta begrepp, vilka det erinrats om i punkt 56 i förevarande dom, och kan inte vara beroende av att tullformaliteterna har iakttagits eller av den beskattningsbara personens eller en annan näringsidkares avsikt i samma leveranskedja.

69 Såsom framgår av artikel 131 i mervärdesskattedirektivet ska undantagen från skatteplikt i kapitlen 2–9 i avdelning IX i direktivet, vari artiklarna 146 och 147 i direktivet ingår, emellertid tillämpas i enlighet med de villkor som medlemsstaterna fastställer för att säkerställa en korrekt och enkel tillämpning av dessa undantag och förhindra varje form av skatteundandragande, skatteflykt eller missbruk. Det framgår vidare av artikel 273 i mervärdesskattedirektivet att medlemsstaterna får införa andra skyldigheter som de finner nödvändiga för en riktig uppbörd av mervärdesskatten och för förebyggande av bedrägeri.

70 Domstolen har i detta hänseende redan slagit fast att medlemsstaterna, vid utövandet av de befogenheter som de har tillerkänts genom artiklarna 131 och 273, måste iaktta de allmänna rättsprinciper som utgör en del av unionens rättsordning, däribland bland annat proportionalitetsprincipen (se, för ett liknande resonemang, dom av den 28 februari 2018, Pieńkowski, C-307/16, EU:C:2018:124, punkt 33 och där angiven rättspraxis, och dom av den 17 oktober 2019, Unitel, C-653/18, EU:C:2019:876, punkt 26).

71 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 (se, analogt, dom av den 17 oktober 2019, Unitel, C-653/18, EU:C:2019:876, punkt 27 och där angiven rättspraxis).

72 När de materiella kraven är uppfyllda ska undantag från mervärdesskatteplikt, enligt principen om skatteneutralitet, beviljas även om de beskattningsbara personerna har underlåtit att uppfylla vissa formkrav (se, för ett liknande resonemang, dom av den 17 oktober 2019, Unitel, C-653/18, EU:C:2019:876, punkt 28 och där angiven rättspraxis).

73 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 17 oktober 2019, Unitel, C-653/18, EU:C:2019:876, punkt 29 och där angiven rättspraxis).

74 Åsidosättandet av ett formkrav kan leda till att undantag från mervärdesskatteplikt nekas, om detta åsidosättande skulle förhindra att säker bevisning för att de materiella villkoren har uppfyllts läggs fram (dom av den 17 oktober 2019, Unitel, C-653/18, EU:C:2019:876, punkt 30 och där angiven rättspraxis).

75 Med hänsyn till den hänskjutande domstolens tvivel ska det erinras om att det undantag från skatteplikt som föreskrivs i artikel 146.1 b i mervärdesskattedirektivet visserligen utgör ett ”undantag för export” och att det därför krävs att den faktiska exporten har styrkts på ett för de behöriga

skattemyndigheterna tillfredsställande sätt. Ett sådant krav som är beroende av de materiella villkor som ska vara uppfyllda för att ett undantag ska medges kan följaktligen inte betraktas som ett rent formkrav i den mening som avses i den rättspraxis som angetts i punkt 71 i denna dom (se, för ett liknande resonemang, dom av den 8 november 2018, Cartrans Spedition, C-495/17, EU:C:2018:887, punkterna 47 och 48, och dom av den 28 mars 2019, Vinš, C-275/18, EU:C:2019:265, punkt 36).

76 Att kräva ett sådant bevismedel och utesluta alla andra kan inte godtas och alla bevis som kan övertyga den behöriga skattemyndigheten ska beaktas (se, för ett liknande resonemang, dom av den 8 november 2018, Cartrans Spedition, C-495/17, EU:C:2018:887, punkterna 49 och 50).

77 I förevarande fall är det, såsom redan har påpekats i punkt 57 i denna dom, emellertid utrett att det har skett en leverans av varor, i den mening som avses i artikel 14 i mervärdesskattedirektivet, att de varor som berörs av de transaktioner som är aktuella i det nationella målet har transporterats ut ur unionen av förvärvarna och att den faktiska utförseln av dessa varor från unionens territorium, för var och en av de aktuella leveranserna, intygats genom en påteckning av utfartstullmyndigheten på en blankett som innehas av den beskattningsbara personen.

78 Den omständigheten att den blankett som är aktuell i det nationella målet är avsedd för tillämpning av det undantag från skatteplikt som föreskrivs i artikel 147 i mervärdesskattedirektivet utesluter inte att den påteckning som anbringats på blanketten gör det möjligt att anse att det materiella kravet på att varorna faktiskt har lämnat unionens territorium är uppfyllt. Anbringandet av en sådan påteckning på en faktura eller jämförlig handling utgör nämligen ett bevismedel för att de berörda varorna har exporterats utanför unionen, vilket uttryckligen är tillåtet enligt artikel 147.2 i direktivet. Vidare utgör hänförandet av de berörda varorna till tullförfarandet för export, oavsett om det sker före eller efter exporten, en formell skyldighet som dessutom inte omfattas av det gemensamma mervärdesskattesystemet utan av tullsystemet. En underlåtenhet att uppfylla detta krav utesluter således inte i sig att de materiella villkoren för att ett undantag från skatteplikt ska kunna beviljas är uppfyllda (se, för ett liknande resonemang, dom av den 28 mars 2019, Vinš, C-275/18, EU:C:2019:265, punkt 39).

79 Under dessa omständigheter är det inte förenligt med proportionalitetsprincipen att neka undantag från mervärdesskatteplikt för en leverans av exportvaror på grund av att den berörda beskattningsbara personen inte har genomfört förfarandet för tullutförsel av dessa varor och inte förfogar över nödvändiga handlingar, trots att det är utrett att varorna faktiskt har exporterats i enlighet med de kriterier som det erinras om i punkt 56 i denna dom, vilket intygas genom en påteckning som har anbringats av tullmyndigheten på utförselsorten, och att denna leverans således uppfyller de objektiva villkoren för undantag i artikel 146.1 b i mervärdesskattedirektivet (se, analogt, dom av den 28 mars 2019, Vinš, C-275/18, EU:C:2019:265, punkt 30). Det ankommer på den hänskjutande domstolen att utföra nödvändiga kontroller härvidlag.

80 Vidare kan inte principen om skatteneutralitet 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 17 oktober 2019, Unitel, C-653/18, EU:C:2019:876, punkt 33 och där angiven rättspraxis).

81 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 (dom av den 17 oktober 2019, Unitel, C-653/18, EU:C:2019:876, punkt 34 och där angiven rättspraxis).

82 Domstolen har redan slagit fast att i en situation där villkoren för undantaget för export i artikel 146.1 b i mervärdesskattedirektivet, bland annat att de berörda varorna har lämnat unionens tullområde, är uppfyllda, ska ingen mervärdesskatt betalas för en sådan leverans, och under sådana omständigheter föreligger det i princip inte längre någon risk för skatteundandragande eller skatteförlust som kan motivera att transaktionen i fråga beskattas (dom av den 19 december 2013, BDV Hungary Trading, C-563/12, EU:C:2013:854, punkt 40, och dom av den 17 oktober 2019, Unitel, C-653/18, EU:C:2019:876, punkt 35).

83 Det ska även erinras om att domstolen redan har slagit fast att den omständigheten att bedrägliga handlingar har begåtts i ett tredjeland inte räcker för att utesluta att det förekommer skatteundandragande som äventyrar det gemensamma mervärdesskattesystemets funktion och att det i ett sådant fall ankommer på den nationella domstolen att kontrollera att de aktuella transaktionerna verkligen ingick i ett sådant skatteundandragande och, om de gjorde det, att bedöma huruvida den beskattningsbara personen kände till eller borde ha känt till att så var fallet (se, för ett liknande resonemang, dom av den 17 oktober 2019, Unitel, C-653/18, EU:C:2019:876, punkt 37).

84 I förevarande fall har den hänskjutande domstolen emellertid inte lämnat några närmare uppgifter om arten av det skatteundandragande som Bakati gjort sig skyldig till, i synnerhet i vilken utsträckning bolagets handlande har gett upphov till skattebortfall eller äventyrat det gemensamma systemets funktion. Enbart en eventuell ökning av omsättningen för detta bolag, till nackdel för dess konkurrenter, kan inte a priori äventyra det gemensamma systemets funktion

85 Domstolen erinrar för övrigt om att tillämpningen av ett undantag från skatteplikt vid export, i den mening som avses i artikel 146.1 b i mervärdesskattedirektivet, inte är avhängig den beskattningsbara personens val, eftersom åtnjutandet av ett sådant undantag i princip utgör en rättighet när de materiella villkor som föreskrivs för detta är uppfyllda, i enlighet med den rättspraxis som det erinrats om i punkt 56 i denna dom. I motsats till vad den hänskjutande domstolen tycks anse, kan den rättspraxis som följer av domen av den 17 maj 2018, Vámos (C-566/16, EU:C:2018:321) – avseende möjligheten för en medlemsstat att utesluta en retroaktiv tillämpning av den särskilda ordningen för mervärdesbeskattning enligt vilken småföretag undantas från skatteplikt för en beskattningsbar person som uppfyller de materiella villkoren i detta avseende, men som inte har utnyttjat möjligheten att välja att tillämpa denna ordning när den beskattningsbara personen deklarerade påbörjandet av sin näringsverksamhet till skattemyndigheten – inte överföras till de omständigheter som föreligger i det nationella målet.

86 Det framgår emellertid av själva lydelsen av den femte tolkningsfrågan och av skälen till beslutet om hänskjutande att Bakati deltog i åsidosättandet av artikel 147.1 i mervärdesskattedirektivet.

87 Ett sådant punktvis åsidosättande av en bestämmelse i mervärdesskattedirektivet, som inte medför att unionen förlorar skatteintäkter, kan emellertid inte anses äventyra det gemensamma mervärdesskattesystemets funktion.

88 Utan att utesluta möjligheten att ett sådant åsidosättande enligt nationell rätt kan bli föremål för proportionerliga administrativa sanktioner, såsom påförandet av böter, kan en sådan överträdelse inte beivras genom att undantag från mervärdesskatteplikt nekas för export som faktiskt har ägt rum.

89 Mot bakgrund av det ovan anförda ska den femte frågan besvaras enligt följande. Artikel 146.1 b och artikel 147 i mervärdesskattedirektivet samt principen om skatteneutralitet och proportionalitetsprincipen ska tolkas så, att de utgör hinder för en nationell praxis enligt vilken skattemyndigheten automatiskt nekar en beskattningsbar person det undantag från mervärdesskatteplikt som föreskrivs i båda dessa bestämmelser när den konstaterar att den beskattningsbara personen, i ond tro, har utfärdat den blankett som ligger till grund för att förvärvaren har dragit fördel av det undantag från skatteplikt som föreskrivs i artikel 147, då det är utrett att de berörda varorna har lämnat unionens territorium. Under sådana omständigheter ska det undantag från mervärdesskatteplikt som föreskrivs i artikel 146.1 b nekas om åsidosättandet av ett formkrav hindrar att säker bevisning läggs fram för att de materiella kraven för att undantaget ska kunna tillämpas är uppfyllda eller om det har visats att den beskattningsbara personen kände till eller borde ha känt till att transaktionen i fråga ingick i ett skatteundandragande som äventyrade det gemensamma mervärdesskattesystemets funktion.

Rättegångskostnader

90 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 (femte avdelningen) följande:

1) **Det undantag från skatteplikt som föreskrivs i artikel 147.1 i rådets direktiv 2006/112/EG av den 28 november 2006 om ett gemensamt system för mervärdesskatt för varor som medförs i resandes personliga bagage ska tolkas så, att undantaget inte omfattar varor som en privatperson som inte är etablerad i Europeiska unionen för ut ur Europeiska unionen för kommersiella ändamål i syfte att sälja dem vidare i tredjeland.**

2) **Artikel 146.1 b och artikel 147 i direktiv 2006/112 ska tolkas så, att de inte utgör hinder för nationell rättspraxis enligt vilken skattemyndigheten, när den konstaterar att villkoren för undantag från mervärdesskatteplikt för varor som medförs i resandes personliga bagage inte är uppfyllda, men att förvärvaren faktiskt har transporterat de berörda varorna ut ur Europeiska unionen, är skyldig att undersöka huruvida det undantag från skatteplikt som föreskrivs i artikel 146.1 b kan tillämpas på den ifrågavarande leveransen trots att tillämpliga tullformaliteter inte har iakttagits och trots att förvärvaren vid köpet inte avsåg att sistnämnda undantag skulle tillämpas.**

3) **Artikel 146.1 b och artikel 147 i direktiv 2006/112 samt principen om skatteneutralitet och proportionalitetsprincipen ska tolkas så, att de utgör hinder för en nationell praxis enligt vilken skattemyndigheten automatiskt nekar en beskattningsbar person det undantag från mervärdesskatteplikt som föreskrivs i båda dessa bestämmelser när den konstaterar att den beskattningsbara personen i ond tro har utfärdat den blankett som ligger till grund för att förvärvaren dragit fördel av det undantag från skatteplikt som föreskrivs i artikel 147, då det är utrett att de berörda varorna har lämnat Europeiska unionens territorium. Under sådana omständigheter ska det undantag från mervärdesskatteplikt som föreskrivs i artikel 146.1 b nekas om åsidosättandet av ett formkrav hindrar att säker bevisning läggs fram för att de materiella kraven för att undantaget ska kunna tillämpas är uppfyllda eller om det har visats att den beskattningsbara personen kände till eller borde ha känt till att transaktionen i fråga ingick i ett skatteundandragande som äventyrade det gemensamma mervärdesskattesystemets funktion.**

Underskrifter