Rättsfallssamlingen

DOMSTOLENS DOM (nionde avdelningen)

den 25 oktober 2018 *

”Begäran om förhandsavgörande – Mervärdesskatt – Direktiv 2006/112/EG – Artikel 143.1 d – Undantag från mervärdesskatteplikt vid import – Import följd av en gemenskapsintern leverans – Risk för skatteundandragande – God tro hos den beskattningsbara person som importerar och levererar varorna – Bedömning – Omsorgsplikt för den beskattningsbara person som importerar och levererar varorna”

I mål C-528/17,

angående en begäran om förhandsavgörande enligt artikel 267 FEUF, framställd av Vrhovno sodišče (Högsta domstolen, Slovenien) genom beslut av den 28 augusti 2017, som inkom till domstolen den 4 september 2017, i målet

Milan Božičevič Ježovnik

mot

Republika Slovenija,

meddelar

DOMSTOLEN (nionde avdelningen)

sammansatt av avdelningsordföranden K. Jürimäe (referent) samt domarna C. Lycourgos och C. Vajda,

generaladvokat: P. Mengozzi,

justitiesekreterare: A. Calot Escobar,

efter det skriftliga förfarandet,

med beaktande av de yttranden som avgetts av:

– Božičevič Ježovnik, genom J. Ahlin, odvetnik,

– Sloveniens regering, genom A. Grum, i egenskap av ombud,

– Greklands regering, genom M. Tassopoulou, A. Dimitrakopoulou och I. Kotsoni, samtliga i egenskap av ombud,

– Spaniens regering, genom S. Jiménez García, i egenskap av ombud,

* Rättegångsspråk: slovenska.

– Europeiska kommissionen, genom J. Jokubauskaitė och M. Žebre, båda i egenskap av ombud,

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

följande

Dom

1 Begäran om förhandsavgörande avser tolkningen av artikel 143 i rådets direktiv 2006/112/EG av den 28 november 2006 om ett gemensamt system för mervärdesskatt (EUT L 347, 2006, s. 1), i dess lydelse enligt rådets direktiv 2009/69/EG av den 25 juni 2009 (EUT L 175, 2009, s. 12) (nedan kallat mervärdesskattedirektivet), jämförd med artikel 138 i mervärdesskattedirektivet.

2 Begäran har framställts i ett mål mellan Milan Božičevič Ježovnik och Republika Slovenija (Republiken Slovenien) angående ett efterbeskattningsbeslut avseende mervärdesskatt för import av bananer från tredjeland.

Tillämpliga bestämmelser

Unionsrätt

Mervärdesskattedirektivet

3 Artikel 138.1 i mervärdesskattedirektivet har följande lydelse:

”Medlemsstaterna skall tillämpa undantag från skatteplikt för leverans av varor som av säljaren eller förvärvaren eller för säljarens eller förvärvarens räkning försänds eller transporteras ut ur respektive medlemsstats territorium men inom gemenskapen, om leveransen görs till en annan beskattningsbar person eller en icke beskattningsbar juridisk person som agerar i denna egenskap i en annan medlemsstat än den från vilken försändelsen eller transporten av varorna avgår.”

4 I artikel 143 i mervärdesskattedirektivet föreskrivs följande:

”1. Medlemsstaterna ska undanta följande transaktioner från skatteplikt:

…

d) Import av varor som försänts eller transporterats från ett tredje territorium eller ett tredjeland till en annan medlemsstat än den där försändelsen eller transporten avslutas, om leveransen av varorna, som görs av en importör som har utsetts till eller godtagits som betalningsskyldig i enlighet med artikel 201, är undantagen från skatteplikt i enlighet med artikel 138.

…

2. Det undantag som avses i punkt 1 d ska gälla i de fall då importen av varor följs av en varuleverans som undantagits från skatteplikt enligt artikel 138.1 och 138.2 c endast om importören vid importtillfället har lämnat minst följande uppgifter till importmedlemsstatens behöriga myndigheter:

a) Sitt registreringsnummer för mervärdesskatt utfärdat i importmedlemsstaten eller det i importmedlemsstaten utfärdade registreringsnumret för mervärdesskatt för sin skatterepresentant som är ansvarig för betalningen av mervärdesskatt.

b) Registreringsnumret för mervärdesskatt för den kund till vilken varorna levereras enligt artikel 138.1 ….

c) Bevisning för att de importerade varorna är avsedda att transporteras eller försändas från importmedlemsstaten till en annan medlemsstat.

Medlemsstaterna får dock föreskriva att den bevisning som avses i led c ska lämnas till de behöriga myndigheterna endast på begäran.”

5 Punkt 2 i den nyss återgivna artikel 143 infördes i mervärdesskattedirektivet genom direktiv 2009/69, vars tidsfrist för införlivande löpte ut den 1 januari 2011. Mot bakgrund av tidpunkten för de faktiska omständigheterna i det nationella målet är de två på varandra följande versionerna av artikel 143 tillämpliga i det målet.

6 Artikel 201 i mervärdesskattedirektivet har följande lydelse:

”Mervärdesskatt skall vid import betalas av den eller de personer som har utsetts till eller godtagits som betalningsskyldiga av den medlemsstat till vilken varorna importeras.”

Tullkodexen

7 I artikel 78 i rådets förordning (EEG) nr 2913/92 av den 12 oktober 1992 om inrättandet av en tullkodex för gemenskapen (EGT L 302, 1992, s. 1; svensk specialutgåva, område 2, volym 16, s. 4) (nedan kallad tullkodexen), föreskrivs följande:

”1. Tullmyndigheterna får på eget initiativ eller på deklarantens begäran ändra deklarationen efter det att varorna har frigjorts.

2. Tullmyndigheterna får, efter att de frigjort varorna och för att försäkra sig om riktigheten av de i deklarationen lämnade uppgifterna, kontrollera de kommersiella dokument och data som avser import- eller exportförfarandena för varorna i fråga eller de efterföljande kommersiella förfaranden som berör varorna. Denna kontroll får genomföras hos deklaranten och hos varje annan person som av yrkesmässiga skäl är direkt eller indirekt inblandad i nämnda förfaranden samt hos varje annan person som innehar nämnda dokument och data i affärssyfte. Tullmyndigheterna får också undersöka varorna om dessa fortfarande kan uppvisas.

3. Om granskningen av deklarationen eller kontrollen i efterhand tyder på att de bestämmelser som gäller det berörda tullförfarandet har tillämpats på basis av felaktiga eller bristfälliga upplysningar, skall tullmyndigheterna i enlighet med fastställda bestämmelser vidta de åtgärder som krävs för att reglera situationen med hänsyn till de nya upplysningar som föreligger.”

8 I artiklarna 201 och 204 i tullkodexen anges olika fall då en tullskuld uppkommer.

Slovensk rätt

9 I artikel 46 led 1 i Zakon o davku na dodano vrednost) (lagen om mervärdesskatt) (Uradni list RS, nr 13/11) (nedan kallad lagen om mervärdesskatt) stadgas att undantag från mervärdesskatteplikt gäller för ”leverans av varor som, av säljaren eller mottagaren av varan, eller av en annan person, för säljarens eller mottagarens räkning, försänds eller transporteras från slovenskt territorium till en annan medlemsstat, om leveransen görs till en annan beskattningsbar person eller en icke beskattningsbar juridisk person som agerar i denna egenskap i den andra medlemsstaten”.

10 I artikel 50.1 led 4 i lagen om mervärdesskatt föreskrivs undantag från mervärdesskatteplikt vid ”import av varor som försänds eller transporteras från ett tredje territorium eller ett tredjeland och importeras till en annan medlemsstat än destinationsmedlemsstaten, om leveransen av varorna, som görs av en importör, i den mening som avses i artikel 76.1 led 6 i denna lag, som är undantagen enligt artikel 46 i denna lag”.

11 Artikel 50.2 i lagen om mervärdesskatt har följande lydelse:

”Import av varor som avses i led 4 i föregående punkt är undantagen från mervärdesskatteplikt i de fall då importen följs av en varuleverans som undantagits från skatteplikt enligt artikel 46 led 1 och 4 i denna lag, men endast om importören vid importtillfället har lämnat minst följande uppgifter till den behöriga tullmyndigheten:

a) Sitt registreringsnummer för mervärdesskatt, utfärdat av den slovenska skattemyndigheten, eller registreringsnumret för mervärdesskatt för sin skatterepresentant som är ansvarig för betalningen av mervärdesskatt, utfärdat av den slovenska skattemyndigheten.

b) Registreringsnumret för mervärdesskatt för den mottagare till vilken varorna levereras enligt artikel 46 led 1 i denna lag, utfärdat i den andra medlemsstaten, där försändelsen eller transporten av varorna avslutas, om varorna utgör föremålet för transaktionen enligt artikel 46 led 4 i denna lag.

c) Bevisning för att de importerade varorna är avsedda att försändas eller transporteras från slovenskt territorium till en annan medlemsstat.”

12 Artikel 50.2 i lagen om mervärdesskatt började gälla den 1 januari 2011. Före detta datum gällde artikel 80 i tillämpningsförordningen till samma lag, som innehöll identiska materiella krav.

13 Enligt artikel 76.1 led 6 i lagen om mervärdesskatt ska mervärdesskatt betalas när varorna importeras ”av den person som är betalningsansvarig för tullskulden i enlighet med tullagstiftningen eller av mottagaren av varorna”.

Målet vid den nationella domstolen och tolkningsfrågorna

14 Under den period som är relevant i målet vid den nationella domstolen ägnade sig Milan Božičevič Ježovnik, under enskild firma, åt import och distribution av bananer.

15 Under den period som är relevant i målet importerade Milan Božičevič Ježovnik bananer från tredjeländer till Slovenien. På grundval av 30 tulldeklarationer som ingetts till tullkontoret i Koper (Slovenien) mellan den 26 augusti 2009 och den 26 januari 2011 hänfördes de importerade bananerna till ”tullförfarande 42”, som möjliggör fri omsättning utan mervärdesskatt vid import. För att visa att dessa bananer var avsedda att transporteras till en annan medlemsstat ingav Milan Božičevič Ježovnik deklarationer om slutlig användning och slutlig bestämmelseort, vilka stämplats av de angivna mottagarna av dessa varor.

16 Milan Božičevič Ježovnik sålde de importerade bananerna till förvärvare med hemvist i Rumänien efter förhandlingar och beställningar per telefon. Fakturor, däribland proformafakturor, och andra handlingar översändes via e-post, fax och vanlig post. Innan avtal ingicks kontrollerade Milan Božičevič Ježovnik förvärvarnas registrerings- och identitetsnummer för ekonomiska aktörer (Eori-nummer) och att deras registreringsnummer för mervärdesskatt var giltiga. Han uppmanade förvärvarna att avge en förklaring om att de skulle ta på sig ansvaret att transportera bananerna till en annan medlemsstat.

17 Efter att Milan Božičevič Ježovnik fått betalt av förvärvarna överlämnade han de tullbefriade bananerna till dem i hamnen i Koper, varvid äganderätten övergick till dem. Förvärvarna tog därefter på sig ansvaret för transporten av bananerna till Rumänien och för att översända validerade CMR-fraktsedlar efter lossning av varorna vid slutdestinationen.

18 Vid en kontroll i efterhand av de tulldeklarationer som Milan Ježovnik Božičevič gett in upptäckte tullkontoret att ett antal förvärvare från Rumänien hade registrerat sig för mervärdesskatt kort före den första leveransen och strukits från mervärdesskatteregistret samma dag. Enligt tullkontoret var de CMR-fraktsedlar som Milan Božičevič Ježovnik på dess begäran gett in oklara och ofullständiga, och de innehöll inte tillräckliga uppgifter om datum och plats för lossning av varorna. Tullkontoret noterade dessutom att marknadsvärdet för bananerna vid försäljningen och det pris Milan Božičevič Ježovnik hade betalat vid inköpet var identiska eller endast skilde sig obetydligt, att bananernas angivna vikt i försäljningsfakturorna avvek från vad angavs i tulldeklarationerna och att de fakturor som registrerats i bokföringen skilde sig från dem som redovisats, för samma varor, vid tullkontoret och skattemyndigheten.

19 Tullkontoret samlade in information från de rumänska skattemyndigheterna. Enligt de rumänska skattemyndigheterna var vissa rumänska förvärvare ”målvakter” som inte var verksamma på den adress som registrerats, som inte svarade på kontaktförsök och vars direktörer var medborgare i Ungern, Turkiet, Irak eller Egypten. Enligt nämnda myndigheter hade dessutom vissa transportörer bekräftat att bananerna transporterats till och lossats på en partihandelscentral i Rumänien. De uppgav att de hade fått transportordern per telefon och att de fått kontant betalning. Andra fraktförare bestred äktheten av underskrifterna på transporthandlingarna och att de haft någon förbindelse med förvärvarna.

20 Mot bakgrund av dessa omständigheter ansåg tullkontoret att Milan Božičevič Ježovnik inte hade visat att bananerna i fråga hade lämnat slovenskt territorium och levererats till de uppgivna förvärvarna. Tullkontoret ansåg dessutom att Milan Božičevič Ježovnik hade brustit i omsorg, inte hade gjort någon grundläggande kontroll av förvärvarna och bortsett från omständigheter som tydde på undandragande av mervärdesskatt.

21 Genom beslut av den 24 maj 2013 förpliktade tullkontoret i Ljubljana (Slovenien) därför Milan Božičevič Ježovnik att betala ett mervärdesskattebelopp på 242 949,04 euro.

22 Genom beslut av den 30 september 2014 avslog Ministrstvo za finance (Finansministeriet, Slovenien) Milan Božičevič Ježovniks klagomål mot tullkontorets beslut.

23 Upravno sodišče Republike Slovenije (Republiken Sloveniens förvaltningsdomstol) ogillade Milan Božičevič Ježovniks överklagande av finansministeriets beslut. Denna domstol konstaterade bland annat att om skyldigheterna enligt ”tullförfarande 42” inte har uppfyllts, så påverkar den beskattningsbara personens eventuella goda tro inte skyldigheten att betala mervärdesskatt i efterhand.

24 Milan Božičevič Ježovnik överklagade detta avgörande till den hänskjutande domstolen, Vrhovno sodišče (Högsta domstolen, Slovenien).

25 Denna domstol är osäker på under vilka förutsättningar en importör kan åläggas att betala mervärdesskatt under sådana omständigheter som dem som är aktuella i det nationella målet.

26 Nämnda domstol har angett att slovensk lagstiftning, med tillämpning av artikel 201 i mervärdesskattedirektivet, knyter ansvaret för betalning av mervärdesskatt till tullkodexens bestämmelser om ansvar för betalning av importtullar. Den anser i detta sammanhang att det är nödvändigt att avgöra huruvida importören är betalningsskyldig för tullskulden enligt artikel 201 eller artikel 204 i tullkodexen.

27 Den hänskjutande domstolen har påpekat att EU-domstolen, i domen av den 27 september 2007, Teleos m.fl. (C-409/04, EU:C:2007:548, punkterna 56 och 57), gjort åtskillnad mellan den beskattningsbara personens skyldighet att betala mervärdesskatt och importörens skyldighet att betala tullskulden. Den hänskjutande domstolen önskar få klarhet i huruvida, i ett sådant fall som i det nationella målet, importören är betalningsskyldig för mervärdesskatten på samma sätt som denne är skyldig att betala tullskulder, trots att den som förvärvat varan tagit på sig ansvaret att transportera varorna och att importören handlat med nödvändig omsorg och i god tro.

28 Om importörens ansvar att betala mervärdesskatt skiljer sig från ansvaret att betala tullskulder, önskar den hänskjutande domstolen få klarhet i huruvida detta ansvar motsvarar det ansvar som åligger en beskattningsbar person som gör en gemenskapsintern leverans, i den mening som avses i artikel 138.1 i mervärdesskattedirektivet, och hur man i det sammanhanget ska bedöma importörens goda tro när förvärvaren gjort sig skyldig till skatteundandragande.

29 Den hänskjutande domstolen har härvid påpekat att i det aktuella fallet har undantaget från mervärdesskatteplikt beviljats av tullkontoret på grundval av de uppgifter som importören lämnat vid importtillfället i sina deklarationer och efter en förhandskontroll. Den hänskjutande domstolen har angett att domen av den 27 september 2007, Teleos m.fl. (C-409/04, EU:C:2007:548) skulle kunna tolkas på så sätt att ett sådant beviljande medför att importören inte kan anses vara skyldig att betala mervärdesskatt om oegentligheter upptäcks vid en kontroll i efterhand. En sådan tolkning skulle dock, enligt den hänskjutande domsolens mening, minska betydelsen av den kontroll i efterhand som föreskrivs i artikel 78 i tullkodexen.

30 Den hänskjutande domstolen har dessutom ställt frågan huruvida det faktum att det rör sig om en första införsel av en vara till unionens tullområde innebär att importören måste visa särskild omsorg.

31 Mot denna bakgrund beslutade Vrhovno sodišče (Högsta domstolen) att vilandeförklara målet och ställa följande frågor till domstolen:

”1) Har den importör (deklarant) som vid importtillfället ansöker om undantag från mervärdesskatteplikt (import enligt tullförfarande 42) på grund av att varorna är avsedda att levereras till en annan medlemsstat skyldighet att betala mervärdesskatt (om det senare fastslås att villkoren för undantag inte är uppfyllda) på samma sätt som han har skyldighet att betala tull?

2) Om den första frågan besvaras nekande, har då importören (deklaranten) samma skyldighet som en beskattningsbar person som utför en gemenskapsintern leverans av varor som är undantagen från mervärdesskatteplikt enligt artikel 138.1 i mervärdesskattedirektivet?

3) Ska i sistnämnda fall det subjektiva rekvisit som avser importören (deklaranten) och som består i en avsikt att missbruka mervärdesskattelagstiftningen bedömas på ett annat sätt än vid en [unionsintern] leverans av varor enligt artikel 138.1 i mervärdesskattedirektivet? Ska denna bedömning vara mindre sträng mot bakgrund av att undantag från mervärdesskatteplikt enligt tullförfarande 42 först ska beviljas av tullmyndigheten? Eller ska bedömningen tvärtom vara strängare, eftersom det rör sig om transaktioner som är kopplade till den första införseln till [unionens] inre marknad av varor från tredjeländer?”

Prövning av tolkningsfrågorna

32 Genom sina tre frågor, som ska prövas tillsammans, önskar den hänskjutande domstolen få klarhet i huruvida artikel 143.1 d i mervärdesskattedirektivet ska tolkas på så sätt att en beskattningsbar person som importerat och levererat varor och har beviljats undantag från mervärdesskatteplikt vid import enligt ett godkännande som de behöriga tullmyndigheterna meddelat efter att ha gjort en förhandskontroll på grundval av bevisning som den beskattningsbara personen tillhandahållit, ändå är skyldig att betala mervärdesskatt i efterhand, om det vid en senare kontroll visar sig att de materiella villkoren för undantag inte var uppfyllda.

33 Det framgår av artikel 143.1 d i mervärdesskattedirektivet att medlemsstaterna från mervärdesskatteplikt ska undanta import av varor som försänts eller transporterats från ett tredje territorium eller ett tredjeland till en annan medlemsstat än den där försändelsen eller transporten avslutas, om leveransen av varorna, som görs av en importör som har utsetts till eller godtagits som betalningsskyldig för skatten i enlighet med artikel 201 i direktivet är undantagen från mervärdesskatteplikt i enlighet med artikel 138 i samma direktiv.

34 Undantaget från mervärdesskatteplikt vid import förutsätter således att importören därefter genomför en gemenskapsintern leverans som även den är undantagen från skatteplikt enligt artikel 138 i mervärdesskattedirektivet, och förutsätter således att de materiella villkoren som anges i denna artikel har efterlevts (dom av den 20 juni 2018, Enteco Baltic, C-108/17, EU:C:2018:473, punkt 47).

35 I detta avseende bör det, för det första, noteras att i samband med undantaget för gemenskapsinterna leveranser av varor enligt artikel 138 i mervärdesskattedirektivet, har domstolen slagit fast att det inte strider mot unionsrätten att kräva att en aktör handlar i god tro och vidtar alla åtgärder som rimligen kan krävas för att försäkra sig om att den transaktion som denne företar inte leder till inblandning i ett skatteundandragande (se, för ett liknande resonemang, dom av den 27 september 2007, Teleos m.fl., C-409/04, EU:C:2007:548, punkt 65, och dom av den 6 september 2012, Mecsek-Gabona, C-273/11, EU:C:2012:547, punkt 48 och där angiven rättspraxis). Härav följer att om den beskattningsbara personen kände till eller borde ha känt till att transaktionen som denne utförde ingick i ett skatteundandragande som förvärvaren gjort sig skyldig till och att den beskattningsbara personen inte vidtog alla åtgärder som rimligen kan krävas av denne för att undvika detta skatteundandragande, ska denne nekas undantag från mervärdesskatteplikt (se, för ett liknande resonemang, dom av den 6 september 2012, Mecsek-Gabona, C-273/11, EU:C:2012:547, punkt 54 och där angiven rättspraxis).

36 Vidare framgår det av domstolens praxis att leverantörens ansvar för betalning av mervärdesskatt i efterhand bedöms annorlunda än importörens ansvar för betalning av tullar. Importören är således skyldig att betala tull för import av en vara, med avseende på vilken exportören har begått en tullöverträdelse, och detta även om importören var i god tro och inte varit delaktig i denna överträdelse (se, för ett liknande resonemang, dom av den 17 juli 1997, Pascoal & Filhos, C-97/95, EU:C:1997:370, punkt 61). Denna rättspraxis går däremot inte att överföra på bedömningen av huruvida leverantören, inom ramen för en gemenskapsintern transaktion där skatteundandragande har skett, kan åläggas att betala mervärdesskatt i efterhand (se, för ett liknande resonemang, dom av den 27 september 2007, Teleos m.fl., C-409/04, EU:C:2007:548, punkterna 54–57).

37 Härav följer att inom ramen för undantaget för gemenskapsinterna leveranser enligt artikel 138 i mervärdesskattedirektivet, kan en leverantör som handlade i god tro och vidtog alla åtgärder som rimligen kan krävas av denne när denne genomförde en transaktion som ingick som en del i ett skatteundandragande från förvärvarens sida, vilket leverantören inte var medveten om, inte åläggas att betala mervärdesskatt i efterhand (se, för ett liknande resonemang, dom av den 27 september 2007, Teleos m.fl., C-409/04, EU:C:2007:548, punkterna 65–67).

38 Denna rättspraxis gäller även för systemet med undantag från skatteplikt vid import av varor som är avsedda för en gemenskapsintern leverans enligt artikel 143.1 d i mervärdesskattedirektivet (se, för ett liknande resonemang, dom av den 20 juni 2018, Enteco Baltic, C-108/17, EU:C:2018:473, punkt 94).

39 Såsom framgår av den rättspraxis som angetts i punkt 34 ovan förutsätter undantaget från skatteplikt vid import att importören därefter genomför en gemenskapsintern leverans som är undantagen från mervärdesskatteplikt enligt artikel 138 i mervärdesskattedirektivet. De båda transaktionerna bör således behandlas på ett enhetligt sätt, för att säkerställa att den inneboende logiken i systemet med undantag från skatteplikt vid import som fastställts i artikel 143.1 d i mervärdesskattedirektivet upprätthålls.

40 Om en beskattningsbar person som importerat och levererat varorna automatiskt nekades, utan hänsyn till huruvida denne visat omsorg, rätt till undantag från mervärdesskatteplikt vid import i fall då förvärvaren gjort sig skyldig till skatteundandragande i samband med efterföljande gemenskapsintern leverans, skulle detta dock bryta kopplingen mellan undantaget från skatteplikt vid import och undantaget från skatteplikt för den efterföljande gemenskapsinterna leveransen. Såsom framgår av punkt 37 ovan får sistnämnda undantag inte automatiskt nekas leverantören i fall då förvärvaren gjort sig skyldig till skatteundandragande.

41 Härav följer att enbart den omständigheten att det, vad avser tull, i artikel 78.3 i tullkodexen föreskrivs att ”[o]m granskningen av deklarationen eller kontrollen i efterhand tyder på att de bestämmelser som gäller det berörda tullförfarandet har tillämpats på basis av felaktiga eller bristfälliga upplysningar, skall tullmyndigheterna i enlighet med fastställda bestämmelser vidta de åtgärder som krävs för att reglera situationen med hänsyn till de nya upplysningar som föreligger” inte kan anses medföra att tullmyndigheterna har rätt att kräva att en beskattningsbar person som importerat varor ska betala mervärdesskatt för importen i efterhand, och detta under alla omständigheter och utan att bedöma huruvida denne visat omsorg och handlat i god tro.

42 För det andra ska det påpekas att den hänskjutande domstolen särskilt söker vägledning i frågan vilken betydelse det kan ha, i det nationella målet, att den behöriga tullmyndigheten med stöd av artikel 143.1 i mervärdesskattedirektivet beviljade ett undantag från mervärdesskatteplikt vid import till unionen av varor från tredjeland, efter att ha gjort en förhandskontroll på grundval av de upplysningar som importören lämnat i sina tulldeklarationer.

43 I detta sammanhang bör det noteras att det följer av domstolens fasta praxis, som den hänskjutande domstolen har hänvisat till, att rättssäkerhetsprincipen utgör hinder för att en medlemsstat som först har godtagit säljarens handlingar såsom bevis på rätten till undantag därefter ålägger säljaren att betala mervärdesskatt på leveransen till följd av förvärvarens skatteundandragande, som säljaren inte hade eller kunde ha kännedom om (se, för ett liknande resonemang, dom av den 27 september 2007, Teleos m.fl., C-409/04, EU:C:2007:548, punkt 50, och dom av den 14 juni 2017, Santogal M-Comércio e Reparação de Automóveis, C-26/16, EU:C:2017:453, punkt 75).

44 Denna rättspraxis är emellertid endast tillämplig i fall där den beskattningsbara personen har handlat i god tro och vidtagit de åtgärder som rimligen kan krävas av denne för att förhindra varje form av medverkan till skatteundandragande. Av detta följer att denna rättspraxis inte kan förstås så, att rättssäkerhetsprincipen utgör hinder mot att de behöriga nationella myndigheterna gör en ny kontroll, inom tillämpliga tidsfrister, för att fastställa huruvida den beskattningsbara personen inte hade eller inte kunde haft kännedom om ett eventuellt skatteundandragande (se, för ett liknande resonemang, dom av den 20 juni 2018, Enteco Baltic, C-108/17, EU:C:2018:473, punkterna 97 och 98).

45 Enbart den omständigheten att den behöriga tullmyndigheten i det nationella målet beviljade det aktuella undantaget från skatteplikt vid import, efter att ha gjort en förhandskontroll på grundval av de upplysningar som importören lämnat i sina tulldeklarationer, kan följaktligen inte i sig anses utgöra hinder för varje möjlighet att i efterhand kräva betalning av mervärdesskatt för import, om det visar sig att importören deltagit i eller brustit i sin omsorg att undvika att delta i ett skatteundandragande.

46 Det ankommer således på den hänskjutande domstolen att göra en helhetsbedömning av omständigheterna i det nationella målet för att avgöra huruvida Milan Božičevič Ježovnik handlat i god tro och vidtagit alla åtgärder som rimligen kan krävas av honom för att försäkra sig om att transaktionerna inte medförde att han blev delaktig i ett skatteundandragande (se, för ett liknande resonemang, dom av den 6 september 2012, Mecsek-Gabona, C-273/11, EU:C:2012:547, punkt 53). I detta avseende bör det noteras att, såsom Europeiska kommissionen har påpekat, enbart den omständigheten att de aktuella varorna först importerades från ett tredjeland inte motiverar ett strängare ansvar för Milan Božičevič Ježovnik än om det hade rört sig om en rent gemenskapsintern transaktion, av det slag som avses i artikel 138.1 i mervärdesskattedirektivet.

47 För det fall att den hänskjutande domstolen kommer till slutsatsen, på grundval av objektiva bevis, att den berörda beskattningsbara personen kände till eller borde ha känt till att de leveranser som följde på den import som är aktuell i det nationella målet ingick som en del i ett skatteundandragande som förvärvaren gjort sig skyldig till och att den beskattningsbara personen inte vidtagit alla åtgärder som rimligen kan krävas för att undvika detta skatteundandragande, ska den neka denne undantag från mervärdesskatteplikt (se, analogt, dom av den 6 september 2012, Mecsek-Gabona, C-273/11, EU:C:2012:547, punkt 54, och dom av den 9 oktober 2014, Traum, C-492/13, EU:C:2014:2267, punkt 42).

48 Om den hänskjutande domstolen däremot kommer till slutsatsen att den berörda beskattningsbara personen inte kände till eller kunde ha känt till att de leveranser som följde på den import som är aktuell i det nationella målet ingick som en del i ett skatteundandragande som förvärvaren gjort sig skyldig till och att den beskattningsbara personen vidtagit alla åtgärder som rimligen kan krävas för att undvika detta skatteundandragande, så får den inte neka denne undantag från mervärdesskatteplikt.

49 Av det anförda följer att tolkningsfrågorna ska besvaras enligt följande. Artikel 143.1 d i mervärdesskattedirektivet ska tolkas på så sätt att en beskattningsbar person som importerat och levererat varor och har beviljats undantag från mervärdesskatteplikt vid import enligt ett godkännande som de behöriga tullmyndigheterna meddelat efter att ha gjort en förhandskontroll på grundval av bevisning som den beskattningsbara personen tillhandahållit inte är skyldig att betala mervärdesskatt i efterhand om det vid en senare kontroll visar sig att de materiella villkoren för undantag inte var uppfyllda. Detta gäller dock endast under förutsättning att inte objektiva omständigheter visar att den beskattningsbara personen kände till eller borde ha känt till att de leveranser som följde på den aktuella importen ingick som en del i ett skatteundandragande som förvärvaren gjort sig skyldig till och att den beskattningsbara personen underlåtit att vidta alla åtgärder som rimligen kan krävas av denne för att undvika detta skatteundandragande, vilket det ankommer på den hänskjutande domstolen att pröva.

Rättegångskostnader

50 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 (nionde avdelningen) följande:

Artikel 143.1 d i rådets direktiv 2006/112/EG av den 28 november 2006 om ett gemensamt system för mervärdesskatt, i dess lydelse enligt rådets direktiv 2009/69/EG av den 25 juni 2009, ska tolkas på så sätt att en beskattningsbar person som importerat och levererat varor och har beviljats undantag från mervärdesskatteplikt vid import enligt ett godkännande som de behöriga tullmyndigheterna meddelat efter att ha gjort en förhandskontroll på grundval av bevisning som den beskattningsbara personen tillhandahållit inte är skyldig att betala mervärdesskatt i efterhand om det vid en senare kontroll visar sig att de materiella villkoren för undantag inte var uppfyllda. Detta gäller dock endast under förutsättning att inte objektiva omständigheter visar att den beskattningsbara personen kände till eller borde ha känt till att de leveranser som följde på den aktuella importen ingick som en del i ett skatteundandragande som förvärvaren gjort sig skyldig till och att den beskattningsbara personen underlåtit att vidta alla åtgärder som rimligen kan krävas av denne för att undvika detta skatteundandragande, vilket det ankommer på den hänskjutande domstolen att pröva.

Underskrifter