Rättsfallssamlingen

DOMSTOLENS DOM (fjärde avdelningen)

den 26 april 2017 *

”Begäran om förhandsavgörande — Grund om åsidosättande av unionsrätten som tas upp ex officio — Principerna om likvärdighet och effektivitet — Gemensamt system för mervärdesskatt — Direktiv 2006/112/EG — Rätt till avdrag för ingående skatt — Förfarandet för omvänd betalningsskyldighet — Artikel 199.1 g — Tillämpning enbart på fast egendom — Köparen av egendom betalar felaktigt skatten till säljaren enligt en felaktigt utfärdad faktura — Skattemyndighetens beslut varigenom en skatteskuld för köparen konstateras, köparens begäran om avdrag avslås och köparen påförs ett skattetillägg”

I mål C-564/15,

angående en begäran om förhandsavgörande enligt artikel 267 FEUF, framställd av Kecskeméti közigazgatási és munkaügyi bíróság (Förvaltnings- och arbetsdomstolen i Kecskemét, Ungern) genom beslut av den 7 oktober 2015, som inkom till domstolen den 4 november 2015, i målet

Tibor Farkas

mot

Nemzeti Adó- és Vámhivatal Dél-alföldi Regionális Adó Főigazgatóság,

meddelar

DOMSTOLEN (fjärde avdelningen)

sammansatt av avdelningsordföranden T. von Danwitz samt domarna E. Juhász, C. Vajda, K. Jürimäe och C. Lycourgos (referent),

generaladvokat: M. Bobek

justitiesekreterare: handläggaren I. Illéssy,

efter det skriftliga förfarandet och förhandlingen den 7 september 2016,

med beaktande av de yttranden som avgetts av:

— Ungerns regering, genom M. M. Tátrai, M. Z. Fehér och G. Koós, samtliga i egenskap av ombud,

— Estlands regering, genom K. Kraavi-Käerdi, i egenskap av ombud,

— Europeiska kommissionen, genom L. Lozano Palacios och L. Havas, båda i egenskap av ombud,

* Rättegångsspråk: ungerska.

och efter att den 10 november 2016 ha hört generaladvokatens förslag till avgörande,

följande

Dom

1 Begäran om förhandsavgörande avser tolkningen av 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 2010/45/EU av den 13 juli 2010 (EUT L 189, 2010, s. 1) (nedan kallat direktiv 2006/112), och av principerna om skatteneutralitet och proportionalitet.

2 Begäran har framställts i ett mål mellan Tibor Farkas och Nemzeti Adó- és Vámhivatal Dél-alföldi Regionális Adó Főigazgatósága (Skattemyndigheten i regionen Dél-alföld, som lyder under den nationella skattemyndigheten, Ungern) (nedan kallad ungerska skattemyndigheten). Målet rör ett beslut från ungerska skattemyndigheten varigenom den konstaterar att Tibor Farkas har en skatteskuld och påför honom ett skattetillägg på grund av underlåtenhet att tillämpa nationella bestämmelser för förfarandet för omvänd betalningsskyldighet.

Tillämpliga bestämmelser

Unionsrätt

3 I skäl 42 i direktiv 2006/112 anges att ”[m]edlemsstaterna bör ha möjlighet att i vissa bestämda fall fastställa att mottagaren av varor eller tjänster skall vara betalningsskyldig för mervärdesskatt. Detta bör underlätta för medlemsstaterna att förenkla reglerna och förhindra skatteundandragande och skatteflykt inom vissa sektorer och för vissa typer av transaktioner”.

4 I artikel 167 i direktivet föreskrivs följande:

”Avdragsrätten skall inträda vid den tidpunkt då den avdragsgilla skatten blir utkrävbar.”

5 I artikel 168 a i nämnda direktiv föreskrivs följande:

”I den mån varorna och tjänsterna används för den beskattningsbara personens beskattade transaktioner skall han ha rätt att, i den medlemsstat där han utför dessa transaktioner, från den mervärdesskatt som han är skyldig att betala dra av följande belopp:

a) Mervärdesskatt som skall 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 till honom av en annan beskattningsbar person.

…”

6 I artikel 178 a och f i direktiv 2006/112 föreskrivs följande:

”För att få utöva sin rätt till avdrag skall en beskattningsbar person uppfylla följande villkor:

a) För avdrag enligt artikel 168 a, avseende leveranser av varor och tillhandahållanden av tjänster, ska denne inneha en faktura som utfärdats i enlighet med avdelning XI kapitel 3 avsnitten 3–6.

…

f) När han skall betala mervärdesskatt såsom förvärvare, vid tillämpning av artiklarna 194–197 och artikel 199, skall han iaktta de regler som har fastställts av varje medlemsstat.”

7 I enlighet med artikel 193 i direktiv 2006/112 ska mervärdesskatt betalas av den beskattningsbara person som utför en beskattningsbar leverans av varor eller ett beskattningsbart tillhandahållande av tjänster, utom i de fall då skatten ska betalas av en annan person i enlighet med artiklarna 194–199 och artikel 202 i direktivet.

8 I artikel 199.1 g i nämnda direktiv föreskrivs följande:

”Medlemsstaterna får för följande leveranser eller tillhandahållanden föreskriva att den betalningsskyldiga personen är den beskattningsbara person åt vilken leveranserna eller tillhandahållandena görs.

…

g) Leverans av fast egendom som av gäldenären sålts inom ramen för ett tvångsauktionsförfarande.

…”

9 I artikel 226 led 11a i direktiv 2006/112 föreskrivs följande:

”Utan att det påverkar tillämpningen av de särskilda bestämmelserna i detta direktiv skall endast följande uppgifter vara obligatoriska för mervärdesskatteändamål på fakturor som utfärdas i enlighet med artiklarna 220 och 221:

…

11a När förvärvaren är betalningsskyldig för mervärdesskatten, uppgiften *omvänd betalningsskyldighet*”.

10 Artikel 395 i direktivet har följande lydelse:

”1. Rådet får enhälligt på kommissionens förslag bemyndiga varje medlemsstat att genomföra särskilda åtgärder som avviker från bestämmelserna i detta direktiv, för att förenkla uppbörden av skatt eller för att förhindra vissa slag av skatteundandragande eller skatteflykt.

…

2. En medlemsstat som önskar genomföra de åtgärder som avses i punkt 1 skall skicka en ansökan till kommissionen och förse den med alla nödvändiga uppgifter. …

Så snart kommissionen har erhållit alla nödvändiga uppgifter för behandlingen av ärendet skall den underrätta den ansökande medlemsstaten om detta inom en månad och överlämna ansökan, på originalspråket, till de andra medlemsstaterna.

3. Kommissionen skall inom tre månader efter översändandet av den underrättelse som avses i punkt 2 andra stycket för rådet lägga fram ett förslag till lämpliga åtgärder eller, om kommissionen har invändningar mot ansökan om avvikelse, ett meddelande där den redovisar sina invändningar.

4. Förfarandet enligt punkterna 2 och 3 skall under alla omständigheter avslutas inom åtta månader efter det att kommissionen mottagit ansökan.”

Ungersk rätt

11 I 142 § i általános forgalmi adóról szóló 2007. évi CXXVII. törvény (lag nr CXXVII från år 2007 om mervärdesskatt) i den lydelse som är tillämplig i det nationella målet (nedan kallad mervärdesskattelagen), föreskrivs följande:

”1. Skatten ska betalas av den som förvärvat varan eller tjänsten

…

g) vid leverans av anläggningstillgångar från företaget eller vid andra leveranser av varor eller tillhandahållanden av tjänster vars marknadsvärde överstiger 100 000 ungerska forint [(HUF) (ca 324 euro)] vid tidpunkten för genomförandet, om den beskattningsbara person som är skyldig att leverera varorna eller tillhandahålla tjänsterna är föremål för ett likvidationsförfarande eller något annat förfarande genom vilket personens bristande betalningsförmåga slutgiltigt fastställs.

…

7. Vid tillämpning av punkt 1, ska den som levererar varan eller tillhandahåller tjänsten utfärda en faktura som inte innehåller uppgifter om utgående mervärdesskatt eller om den skattesats som föreskrivs i 83 §.

…”

12 I 169 § n i lagen om mervärdesskatt föreskrivs följande:

”Fakturan måste innehålla följande upplysningar:

…

n) När förvärvaren är betalningsskyldig för mervärdesskatten, uppgiften omvänd betalningsskyldighet.

…”

13 I 170 § punkt 1 och 170 § punkt 2 i adózás rendjéről szóló 2003. évi XCII. törvény (lag nr XCII från år 2003 om beskattningsregler) i den lydelse som är tillämplig i det nationella målet (nedan kallad skatteförfarandelagen), föreskrivs följande:

”1. Vid bristande skattebetalning ska skattetillägg erläggas. Om inte annat föreskrivs i denna lag uppgår skattetillägget till 50 procent av det obetalda beloppet. Skattetillägget ska uppgå till 200 procent av det obetalda beloppet om skillnaden i förhållande till det belopp som ska betalas har samband med undanhållande av inkomster, förfalskning eller förstöring av bevisning, räkenskapsböcker eller affärshandlingar. Skattetillägg ska påföras av skattemyndigheten även när den skattskyldige, utan att ha rätt till det, inger en begäran om skattestöd eller återbetalning av skatt eller en deklaration avseende ett tillgodohavande, ett skattestöd eller en återbetalning, och myndigheten har konstaterat att den skattskyldige saknar sådan rätt före beviljandet. Underlaget för skattetillägget motsvarar i ett sådant fall det belopp som felaktigt begärts utbetalt.

2. Skillnaden i skatt som belastar den skattskyldige får vid omvänd betalningsskyldighet anses utgöra bristande betalning av skatten endast om skillnaden inte har betalats in innan den förföll eller den omfattades av ett budgetstöd. …”

14 I 171 § skatteförfarandelagen föreskrivs följande:

”1. Skattetillägget kan sättas ned eller upphävas, antingen ex officio eller på begäran, när det finns extraordinära omständigheter som gör det möjligt att sluta sig till att den skattskyldige eller dennes ombud, anställde, medlem eller befullmäktigad som skulden härrör från har handlat med det omdöme som kunde förväntas av vederbörande i ett sådant fall. Vid en nedsättning av skattetillägget ska samtliga omständigheter beaktas, särskilt skatteskuldens storlek, omständigheterna vid dess tillkomst, allvaret i och hur vanligt förekommande den skattskyldiges olagliga beteende har varit (handling eller underlåtenhet).

2. Det finns inte anledning att sätta ned skattetillägget, vare sig ex officio eller på begäran, när skatteskulden har samband med undanhållande av intäkter, förfalskning eller förstöring av intyg, räkenskapsböcker eller affärshandlingar.

…”

Målet vid den nationella domstolen och tolkningsfrågorna

15 I samband med en elektronisk auktion som anordnades av skattemyndigheten köpte Tibor Farkas en flyttbar hangar från ett bolag med begränsat ansvar, som hade en skatteskuld. Säljaren utfärdade en faktura med angivande av mervärdesskatten för transaktionen i enlighet med reglerna för det ordinarie skattesystemet. När Tibor Farkas betalade det pris som hade bestämts vid auktionen betalade han den mervärdesskatt som säljaren hade angivit. Säljaren betalade in den skatten till den ungerska skattemyndigheten.

16 Tibor Farkas gjorde ett avdrag för den ingående mervärdesskatt som hade angetts på fakturan. Nemzeti Adó- és Vámhivatal Bács-Kiskun Megyei Adóigazgatósága (skattemyndigheten i provinsen Bács-Kiskun, som lyder under den nationella skattemyndigheten, Ungern) vidtog därefter en kontroll av de återbetalningar som Tibor Farkas hade begärt i mervärdesskattedeklarationen för fjärde kvartalet år 2012. Skattemyndigheten konstaterade att reglerna om förfarandet för omvänd skattskyldighet i den mening som avses i 142 § punkt 1 g i mervärdesskattelagen, enligt vilka Tibor Farkas, i sin egenskap av köpare, skulle ha betalat mervärdesskatten direkt till statskassan, inte hade iakttagits. Genom ett beslut av den 11 juli 2014, som fastställdes genom beslut av den 7 november 2014, där den ungerska skattemyndigheten konstaterade att Tibor Farkas hade en skatteskuld på 744 000 HUF (cirka 2 400 euro), avslog hans begäran om återbetalning av mervärdesskatt som betalats till säljaren, och ålade Tibor Farkas att betala ett skattetillägg på 372 000 HUF (cirka 1 200 euro).

17 Tibor Farkas gjorde gällande att den ungerska skattemyndigheten nekade honom rätten att dra av mervärdesskatten på grund av ett formfel, nämligen att fakturan hade utfärdats enligt det ordinarie systemet för att betala mervärdesskatt i stället för enligt förfarandet för omvänd betalningsskyldighet, och därmed åsidosatte unionsrätten. Han anser att beslutet att ålägga honom en skatteskuld är omotiverat med anledning av att säljaren betalade in den aktuella mervärdesskatten till statskassan. Tibor Farkas begärde att den hänskjutande domstolen skulle hänskjuta frågan om det är förenligt med unionsrätten att neka honom rätt till avdrag till EU-domstolen.

18 Den hänskjutande domstolen bedömer att den ungerska skattemyndigheten inte fråntog Tibor Farkas hans rätt till avdrag, utan att den i enlighet med 142 § punkt 1 g i mervärdesskattelagen ålade honom att betala den utgående mervärdesskatten enligt bestämmelserna i systemet med omvänd betalningsskyldighet. Skatteskulden motsvarade den mervärdesskatt som angavs på den aktuella fakturan. Enligt den hänskjutande domstolen anses Tibor Farkas efter besluten från den ungerska skattemyndigheten betalningsskyldig gentemot statskassan, trots att han betalade mervärdesskatten till säljaren. Även om den ungerska skattemyndigheten inte ifrågasätter hans rätt att dra av den betalda mervärdesskatten, drar den alltså av den skatteskuld den anser att Tibor Farkas har från det belopp

som han begär återbetalning av. Eftersom båda beloppen är lika stora, tar de ut varandra. Den hänskjutande domstolen konstaterade också att säljaren betalade mervärdesskatten till statskassan, varför statskassan inte led någon ekonomisk skada med anledning av att fakturan var felaktigt utställd enligt det ordinarie systemet och inte enligt förfarandet för omvänd betalningsskyldighet. Den hänskjutande domstolen angav vidare att ingenting tyder på att det föreligger skatteflykt eller ett syfte att uppnå en skattefördel.

19 Den hänskjutande domstolen anser att den ungerska skattemyndighetens beslut i praktiken hindrar Tibor Farkas från att utöva sin avdragsrätt. Med hänsyn till att rätten att dra av mervärdesskatt, i enlighet med direktiv 2006/112 och domstolens praxis, endast kan nekas när det visats att det föreligger ett skatteundandragande, förefaller beslutet inte stå i proportion till det syfte som eftersträvas med förfarandet för omvänd betalningsskyldighet.

20 Mot denna bakgrund beslutade Kecskeméti közigazgatási és munkaügyi bíróság (Förvaltnings- och arbetsdomstolen i Kecskemét, Ungern) att vilandeförklara målet och ställa följande frågor till domstolen:

”1) Är skattemyndighetens praxis, vilken bygger på bestämmelserna i mervärdesskattelagen, som innebär att myndigheten fastställer ett nytt (högre) belopp avseende den utestående utgående mervärdesskatt som ska betalas in av den som förvärvar en vara (eller en tjänst), om den som överlåter varan (eller tillhandahåller tjänsten) utfärdar en faktura enligt det ordinarie systemet för att betala mervärdesskatt, som rör en transaktion som omfattas av systemet med omvänd betalningsskyldighet, samt deklarerar och betalar in mervärdesskatten för denna faktura till skattemyndigheten, och förvärvaren av varan (eller tjänsten) å sin sida drar av den mervärdesskatt som vederbörande har betalat till den som utfärdat fakturan, men vederbörande inte får utnyttja sin rätt att dra av den mervärdesskatt som motsvarar det belopp med vilket skattemyndigheten höjt dennes utestående utgående mervärdesskatt, förenlig med bestämmelserna i direktiv 2006/112, i synnerhet med principen om proportionalitet i förhållande till målen för skatteneutralitet och förhindrande av skatteundandragande?

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

Prövning av tolkningsfrågorna

Inledande synpunkter

21 Av beslutet om hänskjutande framgår att transaktionen i det nationella målet avser Tibor Farkas köp av en flyttbar hangar på en elektronisk auktion som anordnats av den nationella skattemyndigheten. Med tillämpning av 142 § punkt 1 g i mervärdesskattelagen, som enligt den hänskjutande domstolen införlivar artikel 199.1 g i direktiv 2006/112 med nationell rätt, bedömde skattemyndigheten att transaktionen skulle omfattas av förfarandet för omvänd betalningsskyldighet och begärde att Tibor Farkas skulle betala mervärdesskatten på köpet, samtidigt som skattemyndigheten påförde honom skattetillägg.

22 På fråga från domstolen under den muntliga förhandlingen, uppgav den ungerska regeringen att transaktionen i fråga avser leverans av lös egendom och att 142 § punkt 1 g i mervärdesskattelagen är tillämplig på såväl lös som fast egendom.

23 I enlighet med artikel 193 i direktiv 2006/112 ska mervärdesskatt betalas av den beskattningsbara person som utför en beskattningsbar leverans av varor, utom i de fall då skatten ska betalas av en annan person i enlighet med artiklarna 194–199 och artikel 202 i direktivet. I enlighet med artikel 199.1 g i direktiv 2006/112 får medlemsstaterna föreskriva att vid leverans av fast egendom som sålts av gäldenären inom ramen för ett tvångsauktionsförfarande ska den betalningsskyldiga personen vara den beskattningsbara person till vilken leveransen sker.

24 Det följer av skäl 42 i direktiv 2006/112 att syftet med artikel 199.1 g i samma direktiv är att ge medlemsstaterna möjlighet att använda sig av omvänd betalningsskyldighet inom vissa sektorer och för vissa typer av transaktioner, för att förenkla reglerna och förhindra skatteundandragande och skatteflykt. Denna bestämmelse gör det således möjligt för skattemyndigheterna att få in den mervärdesskatt som belastar transaktionerna i fråga i fall där gäldenärens betalningsförmåga är reducerad (dom av den 13 juni 2013, Promociones y Construcciones BJ 200, C-125/12, EU:C:2013:392, punkt 28).

25 Domstolen har redan slagit fast att artikel 199.1 g i direktiv 2006/112 utgör ett undantag från principen som artikel 193 i direktivet erinrar om, enligt vilken mervärdesskatt ska betalas av den beskattningsbara person som utför en beskattningsbar leverans av varor eller ett beskattningsbart tillhandahållande av tjänster. I sin egenskap av undantag ska artikeln således tolkas restriktivt. Artikel 199 i direktivet gör det nämligen möjligt för medlemsstaterna att i de situationer som anges i punkt 1 a–g använda sig av förfarandet för omvänd betalningsskyldighet, enligt vilket den betalningsskyldiga personen är den beskattningsbara person åt vilken den transaktion som är föremål för mervärdesskatt görs (se, för ett liknande resonemang, dom av den 13 juni 2013, Promociones y Construcciones BJ 200, C-125/12, EU:C:2013:392, punkterna 23 och 31).

26 Såsom generaladvokaten har angett i punkt 28 i sitt förslag till avgörande innebär den omständigheten att förfarandet för omvänd betalningsskyldighet utgör ett avsteg från principen i artikel 193 i direktiv 2006/112 att undantag från denna princip ska tillåtas endast om de anges uttryckligen i direktivet.

27 Artikel 199.1 g i direktiv 2006/112 avser emellertid enbart fast egendom och inte lös egendom. Försäljningen av lös egendom på auktion, såsom i det nationella målet, omfattas således inte av artikelns tillämpningsområde.

28 Visserligen föreskrivs det i artikel 395 i direktiv 2006/112 att en medlemsstat får ansöka om bemyndigande att genomföra särskilda åtgärder som avviker från bestämmelserna i direktivet, för att förenkla uppbörden av skatt och för att förhindra vissa slag av skatteundandragande eller skatteflykt. Den ungerska regeringen har emellertid vid den muntliga förhandlingen bekräftat att Ungern inte har beviljats något sådant bemyndigande vad avser artikel 199.1 g i direktiv 2006/112.

29 Mot denna bakgrund ska det anges att 142 § punkt 1 g i mervärdesskattelagen utvidgar tillämpningen av förfarandet för omvänd betalningsskyldighet till leverans av lös egendom, utöver det som är tillåtet enligt lydelsen i artikel 199.1 g i direktiv 2006/112 – som endast avser leverans av fast egendom. Tillämpningen av förfarandet för omvänd betalningsskyldighet och påförandet av skattetillägg i det nationella målet skulle alltså strida mot direktivet om auktionsförsäljningen i det nationella målet rörde lös egendom.

30 Med förbehåll för nödvändiga kontroller från den hänskjutande domstolen, framgår det emellertid av uppgifter från den domstolen och från diskussionerna under den muntliga förhandlingen vid EU-domstolen att frågan huruvida 142 § punkt 1 g är förenlig med artikel 199.1 g i direktiv 2006/112 inte har tagits upp i det nationella målet.

31 Det ska i detta hänseende erinras om att det framgår av domstolens fasta praxis att det i avsaknad av unionsrättsliga bestämmelser om en förfarandefråga ankommer på medlemsstaterna, enligt principen om processuell autonomi, att föreskriva sådana bestämmelser. Dessa bestämmelser får emellertid varken vara mindre förmånliga än dem som reglerar liknande nationella situationer (likvärdighetsprincipen) eller medföra att det i praktiken blir omöjligt eller orimligt svårt att utöva rättigheter som följer av unionsrätten (effektivitetsprincipen) (se, för ett liknande resonemang, dom av den 7 juni 2007, van der Weerd m.fl., C-222/05–C-225/05, EU:C:2007:318, punkt 28 och där angiven rättspraxis, och dom av den 17 mars 2016, Bensada Benallal, C-161/15, EU:C:2016:175, punkt 24 och där angiven rättspraxis).

32 Domstolen erinrar om att unionsrätten och särskilt effektivitetsprincipen i princip inte kräver att nationella domstolar ex officio tar upp en grund som avser åsidosättande av unionsrättsliga bestämmelser, då upptagandet av en sådan grund skulle tvinga dem att gå utöver tvistens ramar såsom dessa har angivits av parterna genom att basera sig på andra fakta och omständigheter än dem på vilka den part som har intresse av att nämnda bestämmelser tillämpas har grundat sitt yrkande (se, för ett liknande resonemang, bland annat dom av den 14 december 1995, van Schijndel och van Veen, C-430/93 och C-431/93, EU:C:1995:441, punkt 22, och dom av den 7 juni 2007, van der Weerd m.fl., C-222/05–C-225/05, EU:C:2007:318, punkt 36).

33 En sådan begränsning av den nationella domstolens behörighet är motiverad med hänsyn till principen om att initiativet till en process tillkommer parterna och att domstolen – när den nationella processrätten ger en faktisk möjlighet för den berörda parten att åberopa en grund som vilar på unionsrätten – följaktligen endast kan handla ex officio i undantagsfall, när allmänintresset så kräver (se, för ett liknande resonemang, dom av den 7 juni 2007, van der Weerd m.fl., C-222/05–C-225/05, EU:C:2007:318, punkt 35 och 41 samt där angiven rättspraxis).

34 I förevarande fall framgår det inte av de uppgifter som lämnats till EU-domstolen att klaganden i det nationella målet har varit förhindrad på grund av den nationella processrätten att åberopa en grund om att 142 § punkt 1 g i mervärdesskattelagen eventuellt strider mot artikel 199.1 g i direktiv 2006/112 (se, analogt, dom av den 7 juni 2007, van der Weerd m.fl., C-222/05–C-225/05, EU:C:2007:318, punkt 41).

35 Vidare kräver iakttagandet av likvärdighetsprincipen, när bestämmelser i nationell rätt om förfarandefrågor ålägger en domstol en skyldighet att ex officio ta upp en grund om åsidosättandet av nationell rätt, att en sådan skyldighet måste gälla på samma sätt för en motsvarande grund om åsidosättande av unionsrätten (se, för ett liknande resonemang, dom av den 14 december 1995, van Schijndel och van Veen, C-430/93 och C-431/93, EU:C:1995:441, punkt 13, och dom av den 17 mars 2016, Bensada Benallal, C-161/15, EU:C:2016:175, punkt 30). Detsamma gäller om nationell rätt ger domstolen möjligheten att ta upp en sådan grund ex officio (se, för ett liknande resonemang, dom av den 14 december 1995, van Schijndel och van Veen, C-430/93 och C-431/93, EU:C:1995:441, punkt 14).

36 På fråga från EU-domstolen under den muntliga förhandlingen, uppgav den ungerska regeringen att den hänskjutande domstolen enligt nationell rätt hade möjlighet att ex officio pröva en grund om åsidosättande av en nationell regel, liksom om åsidosättande av en unionsrättslig regel.

37 Domstolen erinrar om att det i ett förfarande enligt artikel 267 FEUF, som vilar på en tydlig funktionsfördelning mellan de nationella domstolarna och EU-domstolen, är den nationella domstolen som är ensam behörig att fastställa och bedöma omständigheterna i målet samt att tolka och tillämpa den nationella lagstiftningen (se, bland annat, dom av den 18 juli 2007, Lucchini, C-119/05, EU:C:2007:434, punkt 43, och dom av den 26 maj 2011, Stichting Natuur en Milieu m.fl., C-165/09–C-167/09, EU:C:2011:348, punkt 47).

38 Av fast rättspraxis följer även att det ankommer på EU-domstolen att ge den nationella domstolen ett användbart svar, så att den kan avgöra det mål som är anhängigt vid den (dom av den 11 september 2014, B., C-394/13, EU:C:2014:2199, punkt 21 och där angiven rättspraxis).

39 Eftersom det ankommer på den hänskjutande domstolen att pröva dels om en flyttbar hangar, som den som levererats i det nationella målet, utgör lös eller fast egendom, dels om den är behörig att ex officio ta upp frågan huruvida 142 § punkt 1 g i mervärdesskattelagen är oförenlig med artikel 199.1 g i direktiv 2006/112, är det inte uteslutet att svaret på de hänskjutna frågorna är relevant för att avgöra det nationella målet. Frågorna ska således besvaras.

Den första frågan

40 Den hänskjutande domstolen har ställt den första frågan för att få klarhet i huruvida bestämmelserna i direktiv 2006/112 samt principerna om skatteneutralitet och proportionalitet ska tolkas så, att de utgör hinder för att, i en sådan situation som den i det nationella målet, köparen av en vara fråntas rätten att dra av mervärdesskatt som han felaktigt har betalat till säljaren på grundval av en faktura som utställts enligt reglerna för det ordinarie systemet för betalning av mervärdesskatt, trots att den aktuella transaktionen omfattades av förfarandet för omvänd betalningsskyldighet, när säljaren har betalat in mervärdesskatten till statskassan.

41 Domstolen erinrar om att enligt förfarandet för omvänd betalningsskyldighet sker ingen betalning av mervärdesskatt mellan leverantören och köparen av varan. Köparen är betalningsskyldig för ingående mervärdesskatt för de genomförda transaktionerna och kan i princip göra avdrag för samma skatt så att inget belopp ska erläggas till skattemyndigheten (se, för ett liknande resonemang, dom av den 6 februari 2014, Fatorie, C-424/12, EU:C:2014:50, punkt 29 och där angiven rättspraxis).

42 Det ska även påpekas att avdragsrätten utgör en oskiljaktig del av mervärdesskattesystemet och i princip inte får inskränkas (dom av den 15 juli 2010, Pannon Gép Centrum, C-368/09, EU:C:2010:441, punkt 37, dom av den 6 februari 2014, Fatorie, C-424/12, EU:C:2014:50, punkt 30, och dom av den 28 juli 2016, Astone, C-332/15, EU:C:2016:614, punkt 30).

43 Syftet med avdragssystemet är att den mervärdesskatt som den beskattningsbara personen ska betala eller har betalat inom ramen för sin ekonomiska verksamhet inte till någon del ska belasta honom själv. Det gemensamma systemet för mervärdesskatt garanterar följaktligen en neutralitet beträffande skattebördan för all ekonomisk verksamhet, oavsett syfte och resultat, under förutsättning att verksamheten i princip är mervärdesskattepliktig i sig (se dom av den 22 februari 2001, Abbey National, C-408/98, EU:C:2001:110, punkt 24, dom av den 6 februari 2014, Fatorie, C-424/12, EU:C:2014:50, punkt 31, och dom av den 28 juli 2016, Astone, C-332/15, EU:C:2016:614, punkt 29).

44 Det ska vidare erinras om – vad gäller utövandet av rätten till avdrag för mervärdesskatt i ett förfarande för omvänd betalningsskyldighet som omfattas av artikel 199.1 i direktiv 2006/112 – att en beskattningsbar person som i egenskap av köpare av en vara är betalningsskyldig för den mervärdesskatt som är hänförlig till varan är inte skyldig att inneha en faktura som har upprättats i enlighet med de formella kraven i direktiv 2006/112 för att kunna utnyttja sin avdragsrätt. Den beskattningsbara personen är endast skyldig att iaktta de regler som har fastställts av den berörda medlemsstaten med stöd av den valmöjlighet som den har enligt artikel 178 f i direktivet (se, för ett liknande resonemang, dom av den 6 februari 2014, Fatorie, C-424/12, EU:C:2014:50, punkterna 32 och 33).

45 I förevarande fall framgår det av begäran om förhandsavgörande att fakturan saknar uppgiften ”omvänd betalningsskyldighet”, i strid med kraven i 169 § n i mervärdesskattelagen, och att Tibor Farkas felaktigt betalade mervärdesskatten, som inte skulle ha angetts på fakturan, till säljaren, trots att han med tillämpning av förfarandet för omvänd betalningsskyldighet skulle ha betalat

mervärdesskatten till skattemyndigheten i sin egenskap av mottagare av varan i enlighet med artikel 199.1 g i direktiv 2006/112. Utöver det faktum att den aktuella fakturan inte uppfyller de formella kraven enligt nationell lagstiftning, har således ett materiellt villkor i detta system inte iakttagits.

46 I likhet med domstolens dom av den 6 februari 2014, Fatorie (C-424/12, EU:C:2014:50, punkt 38), finns det anledning att anta att en sådan situation har hindrat den ungerska skattemyndigheten från att kontrollera att förfarandet för omvänd betalningsskyldighet har tillämpats och har medfört en risk för förlorade skatteintäkter för den berörda medlemsstaten.

47 Vidare är utnyttjandet av avdragsrätten begränsat till att gälla endast skatt som ska betalas, det vill säga skatt som hör ihop med en mervärdesskattepliktig transaktion eller skatt som har betalats i den mån den skulle betalas (se, för ett liknande resonemang, dom av den 6 februari 2014, Fatorie, C-424/12, EU:C:2014:50, punkt 39). Den mervärdesskatt som Tibor Farkas betalade till säljaren av den flyttbara hangaren skulle emellertid inte ha betalats.

48 Då denna mervärdesskatt således inte skulle betalas och då betalningen inte uppfyller ett materiellt villkor i förfarandet för omvänd betalningsskyldighet, kan Tibor Farkas inte åberopa någon rätt att göra avdrag för denna mervärdesskatt.

49 Tibor Farkas kan däremot begära återbetalning av den skatt som han felaktigt betalade till säljaren av den flyttbara hangaren, i enlighet med nationell rätt (se, för ett liknande resonemang, dom av den 6 februari 2014, Fatorie, C-424/12, EU:C:2014:50, punkt 42).

50 Domstolen har härvidlag redan slagit fast att när det saknas unionsrättsliga bestämmelser på området för begäran om återbetalning av skatter, ankommer det på varje medlemsstat att i sin interna rättsordning fastställa villkoren för hur en sådan begäran ska genomföras. Dessa villkor måste följa principerna om likvärdighet och effektivitet, det vill säga de får varken vara mindre förmånliga än dem som avser liknande anspråk grundade på bestämmelser i nationell rätt eller vara utformade på ett sådant sätt att det i praktiken blir omöjligt eller orimligt svårt att utöva de rättigheter som följer av unionsrätten (se, för ett liknande resonemang, dom av den 15 mars 2007, Reemtsma Cigarettenfabriken, C-35/05, EU:C:2007:167, punkt 37).

51 Med beaktande av att det i princip ankommer på medlemsstaterna att fastställa under vilka villkor felaktigt fakturerad mervärdesskatt kan rättas till, har domstolen medgett att ett system enligt vilket å ena sidan säljaren av varan som felaktigt betalat mervärdesskatt till skattemyndigheten får begära återbetalning av skatten från myndigheten och å andra sidan köparen av varan kan väcka talan mot säljaren i ett tvistemål om återkrav av belopp som inbetalats felaktigt, är förenligt med neutralitetsprincipen och effektivitetsprincipen. Ett sådant system ger nämligen köparen, som burit kostnaden för den skatt som felaktigt fakturerats, möjlighet till återbetalning av de belopp som felaktigt betalats (se, för ett liknande resonemang, dom av den 15 mars 2007, Reemtsma Cigarettenfabriken, C-35/05, EU:C:2007:167, punkterna 38 och 39 samt där angiven rättspraxis).

52 Enligt fast rättspraxis är det, i avsaknad av unionsbestämmelser på området, varje medlemsstats interna rättsordning som, enligt principen om medlemsstaternas processuella autonomi, är tillämplig i fråga om förfaranderegler som är avsedda att säkerställa skyddet av de rättigheter som enskilda har på grund av unionsrätten (se bland annat, dom av den 16 maj 2000, Preston m.fl., C-78/98, EU:C:2000:247, punkt 31, och dom av den 15 mars 2007, Reemtsma Cigarettenfabriken, C-35/05, EU:C:2007:167, punkt 40).

53 Om det blir omöjligt eller orimligt svårt att återfå erlagd mervärdesskatt, särskilt vid säljarens insolvens, kan det emellertid enligt effektivitetsprincipen krävas att köparen av varan kan rikta sina återbetalningskrav direkt mot skattemyndigheten. Medlemsstaterna måste således föreskriva

nödvändiga instrument och förfaranderegler för att göra det möjligt för köparen att återkräva den skatt som felaktigt fakturerats, så att effektivitetsprincipen iakttas (se, för ett liknande resonemang, dom av den 15 mars 2007, Reemtsma Cigarettenfabriken, C-35/05, EU:C:2007:167, punkt 41).

54 I det nationella målet framgår det av begäran om förhandsavgörande att den säljare som levererade den flyttbara hangaren är föremål för ett konkursförfarande, vilket kan tyda på att det är orimligt svårt eller omöjligt för Tibor Farkas att få den mervärdesskatt som säljaren felaktigt fakturerade återbetald. Vidare ansågs Tibor Farkas enligt besluten från den ungerska skattemyndigheten skyldig att betala denna mervärdesskatt till statskassan, trots att han hade betalat den till säljaren. Det ankommer på den hänskjutande domstolen att kontrollera huruvida Tibor Farkas har möjlighet att få tillbaka den felaktigt betalda skatten från säljaren.

55 Det ska tilläggas att den hänskjutande domstolen har uppgett att det i förevarande fall inte finns någon uppgift om skatteundandragande och att säljaren, som utställde den aktuella fakturan, betalade in mervärdesskatten till statskassan, varför statskassan inte led någon ekonomisk skada med anledning av att fakturan var felaktigt utställd enligt det ordinarie systemet och inte enligt förfarandet för omvänd betalningsskyldighet.

56 Mot denna bakgrund och i den mån säljarens återbetalning till varans köpare, Tibor Farkas, av den felaktigt fakturerade mervärdesskatten blir omöjlig eller orimligt svår – särskilt vid säljarens insolvens – måste Tibor Farkas kunna rikta sitt återbetalningskrav direkt till skattemyndigheten.

57 Mot bakgrund av det ovan angivna ska den första frågan besvaras enligt följande. Bestämmelserna i direktiv 2006/112 samt principerna om skatteneutralitet, effektivitet och proportionalitet ska tolkas så, att de inte utgör hinder för att, i en sådan situation som den i det nationella målet, köparen av en vara fråntas rätten att dra av mervärdesskatt som han felaktigt har betalat till säljaren på grundval av en faktura som utställts enligt reglerna för det ordinarie systemet för betalning av mervärdesskatt, trots att den aktuella transaktionen omfattades av förfarandet för omvänd betalningsskyldighet, när säljaren har betalat in mervärdesskatten till statskassan. Dessa principer kräver emellertid att i den mån säljarens återbetalning till köparen av den felaktigt fakturerade mervärdesskatten blir omöjlig eller orimligt svår – särskilt vid säljarens insolvens – måste köparen kunna rikta sitt återbetalningskrav direkt till skattemyndigheten.

Den andra frågan

58 Den hänskjutande domstolen har ställt den andra frågan för att få klarhet i huruvida proportionalitetsprincipen ska tolkas så, att den utgör hinder för att den nationella skattemyndigheten, i en sådan situation som i det nationella målet, påför en beskattningsbar person, som har köpt en vara vars leverans omfattas av förfarandet för omvänd betalningsskyldighet, ett skattetillägg på 50 procent av den mervärdesskatt som vederbörande är skyldig att betala in till skattemyndigheten när myndigheten inte har förlorat några skatteintäkter och det inte finns något som tyder på skatteundandragande.

59 Domstolen erinrar om att så länge det inte har skett någon harmonisering av unionslagstiftningen i fråga om tillämpliga sanktioner för underlåtenhet att iaktta villkor som föreskrivs i ett regelverk som införts genom unionslagstiftningen, har medlemsstaterna befogenhet att välja de sanktioner som de finner lämpliga. De är dock skyldiga att vid utövandet av denna befogenhet iaktta unionsrätten och dess allmänna rättsprinciper, följaktligen också proportionalitetsprincipen (se, för ett liknande resonemang, dom av den 7 december 2000, de Andrade, C-213/99, EU:C:2000:678, punkt 20, och dom av den 6 februari 2014, Fatorie, C-424/12, EU:C:2014:50, punkt 50).

60 Sådana sanktioner får således inte gå utöver vad som är nödvändigt för att uppnå målen att säkerställa en riktig uppbörd av mervärdesskatten och att förebygga skatteundandragande. Vid prövningen av huruvida en viss sanktion är förenlig med proportionalitetsprincipen ska hänsyn bland annat tas till

den aktuella överträdelsens art och svårhetsgrad samt till metoden för fastställandet av sanktionens belopp (se, för ett liknande resonemang, dom av den 8 maj 2008, Ecotrade, C-95/07 och C-96/07, EU:C:2008:267, punkterna 65–67, och dom av den 20 juni 2013, Rodopi-M 91, C-259/12, EU:C:2013:414, punkt 38).

61 Även om det ankommer på den hänskjutande domstolen att bedöma om sanktionens belopp inte går utöver vad som är nödvändigt för att uppnå de mål som angetts i punkten ovan (dom av den 20 juni 2013, Rodopi-M 91, C-259/12, EU:C:2013:414, punkt 39), finns det anledning för den domstolen att peka på vissa omständigheter i det nationella målet som skulle kunna göra det möjligt för den att avgöra om den sanktion som Tibor Farkas påförts på grundval av skatteförfarandelagen, är förenlig med proportionalitetsprincipen.

62 En sådan sanktion förefaller härvidlag kunna förmå de beskattningsbara personerna att så snart som möjligt justera bristande inbetalningar av skatt och således leda till att målet att säkerställa en riktig uppbörd av mervärdesskatten uppnås.

63 Enligt 170 § punkt 1 i den lagen är sanktionsbeloppet som utgångspunkt 50 procent av den mervärdesskatt som den beskattningsbara personen är skyldig att betala in till skattemyndigheten. I 171 § punkt 1 i samma lag anges närmare att skattetillägget kan sättas ned eller upphävas, antingen ex officio eller på begäran, när det finns extraordinära omständigheter som gör det möjligt att sluta sig till att bland annat den skattskyldige som skulden härrör från har handlat med det omdöme som kunde förväntas av vederbörande i ett sådant fall. I bestämmelsen föreskrivs även att vid en nedsättning av skattetillägget ska samtliga omständigheter beaktas, särskilt skatteskuldens storlek, omständigheterna vid dess tillkomst, allvaret i och hur vanligt förekommande den skattskyldiges olagliga beteende har varit.

64 Som generaladvokaten har angett i punkt 63 i sitt förslag till avgörande, gör dessa regler för att fastställa sanktionen det i princip möjligt att garantera att sanktionen inte går utöver vad som är nödvändigt för att uppnå målen att säkerställa en riktig uppbörd av skatten och att förebygga skatteundandragande.

65 Vad gäller frågan huruvida den sanktion som påförts Tibor Farkas är proportionerlig, står det klart vad beträffar typen av och allvaret i den aktuella överträdelsen att den – som kommissionen har angett i sitt skriftliga yttrande till domstolen – består av en felaktig tillämpning av systemet för mervärdesskatt, som utgör en administrativ överträdelse och som med beaktande av uppgifterna i målet dels inte har medfört någon förlust av skatteintäkter för skattemyndigheten, dels inte tyder på skatteundandragande.

66 Under dessa förhållanden förefaller den sanktion på 50 procent av mervärdesskatten på den aktuella transaktionen som ålagts Tibor Farkas oproportionerlig, vilket det ankommer på den nationella domstolen att pröva.

67 Mot bakgrund av det ovan angivna ska den andra frågan besvaras enligt följande. Proportionalitetsprincipen ska tolkas så, att den utgör hinder för att den nationella skattemyndigheten, i en sådan situation som i det nationella målet, påför en beskattningsbar person, som har köpt en vara vars leverans omfattas av förfarandet för omvänd betalningsskyldighet, ett skattetillägg på 50 procent av den mervärdesskatt som vederbörande är skyldig att betala in till skattemyndigheten när myndigheten inte har förlorat några skatteintäkter och det inte finns något som tyder på skatteundandragande, vilket det ankommer på den hänskjutande domstolen att pröva.

Rättegångskostnader

68 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 (fjärde avdelningen) följande:

1) **Artikel 199.1 g i rådets direktiv 2006/112/EG av den 28 november 2006 om ett gemensamt system för mervärdesskatt, i dess lydelse enligt rådets direktiv 2010/45/EU av den 13 juli 2010, ska tolkas så, att den är tillämplig på leveranser av fast egendom som sålts av gäldenären inom ramen för ett tvångsauktionsförfarande.**

2) **Bestämmelserna i direktiv 2006/112, i dess lydelse enligt direktiv 2010/45, samt principerna om skatteneutralitet, effektivitet och proportionalitet ska tolkas så, att de inte utgör hinder för att, i en sådan situation som den i det nationella målet, köparen av en vara fråntas rätten att dra av mervärdesskatt som han felaktigt har betalat till säljaren på grundval av en faktura som utställts enligt reglerna för det ordinarie systemet för betalning av mervärdesskatt, trots att den aktuella transaktionen omfattades av förfarandet för omvänd betalningsskyldighet, när säljaren har betalat in mervärdesskatten till statskassan. Dessa principer kräver emellertid att i den mån säljarens återbetalning till köparen av den felaktigt fakturerade mervärdesskatten blir omöjlig eller orimligt svår – särskilt vid säljarens insolvens – måste köparen kunna rikta sitt återbetalningskrav direkt till skattemyndigheten.**

3) **Proportionalitetsprincipen ska tolkas så, att den utgör hinder för att den nationella skattemyndigheten, i en sådan situation som i det nationella målet, påför en beskattningsbar person, som har köpt en vara vars leverans omfattas av förfarandet för omvänd betalningsskyldighet, ett skattetillägg på 50 procent av den mervärdesskatt som vederbörande är skyldig att betala in till skattemyndigheten när myndigheten inte har förlorat några skatteintäkter och det inte finns något som tyder på skatteundandragande, vilket det ankommer på den hänskjutande domstolen att pröva.**

Underskrifter