

62019CC0656

FÖRSLAG TILL AVGÖRANDE AV GENERALADVOKAT

MANUEL CAMPOS SÁNCHEZ-BORDONA

föredraget den 16 juli 2020 (1)

Mål C-656/19

BAKATI PLUS Kereskedelmi és Szolgáltató Kft.

mot

Nemzeti Adó- és Vámhivatal Fellebbviteli Igazgatósága

(begäran om förhandsavgörande från Szegedi Törvényszék (Allmänna domstolen i Szeged, tidigare Szegedi Közigazgatási és Munkaügyi Bíróság (Förvaltnings- och arbetsdomstolen i Szeged), Ungern))

”Begäran om förhandsavgörande – Beskattning – Mervärdesskatt – Direktiv 2006/112/EG – Undantag för export – Varor som medförs i bagage som tillhör resande som inte är etablerade i unionen – Begreppet personligt bagage – Bedrägeri – Nekande av rätten att göra avdrag för mervärdesskatten”

1.

Enligt direktiv 2006/112/EG (2) kan leverans av varor som transporteras ut ur Europeiska unionen i resandes personliga bagage på vissa villkor vara undantagen från mervärdesskatt.

2.

Den hänskjutande domstolen vill att EU-domstolen ska göra en tolkning av begreppet ”resandes personliga bagage”. Den vill bland annat veta om man kan använda sig av den tullagstiftning där samma eller ett liknande begrepp förekommer (3) eller om det bara är ”ordens vanliga innebörd” som ska beaktas.

I. Tillämpliga bestämmelser

A. Unionsrätten. Direktiv 2006/112

3.

I artikel 146.1 föreskrivs följande:

”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 ...

...”

4.

I artikel 147 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, vilket skall fastställas en gång årligen på grundval av omräkningskursen den första arbetsdagen i oktober månad och gälla från och med den 1 januari påföljande år.

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 en 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.

...”

B. Nationell rätt. Az általános forgalmi adóról szóló 2007. évi CXXVII. törvény (4)

5.

98 § har följande lydelse:

”(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 artikel] eller i 99 och 100 §§ i förevarande lag är uppfyllda.

...

(3) Punkt (1) (b) 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.

...”

6.

99 § har följande lydelse:

”(1) När förvärvaren är en utländsk resenär och de levererade varorna ... medförs i hans personliga bagage eller resebagage, ska följande villkor vara uppfyllda för att undantaget i 98 § punkt 1 ska få tillämpas:

a)

Leveransens värde, inklusive skatt, överstiger ett belopp motsvarande 175 EUR.

b)

Den utländska resenären 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)

Myndigheten intygar, på den plats där varorna förs ut ur gemenskapen, att de har lämnat territoriet, genom att påteckna och stämpla den blankett som statens skattemyndigheter tillhandahåller... Varorna ska uppvisas samtidigt som den originalfaktura som bekräftar att leveransen av varorna har skett.

...”

7.

I 259 § punkt 10 definieras begreppet utländsk resenär på följande sätt:

”... en fysisk person som inte är medborgare i en medlemsstat i gemenskapen och inte heller har uppehållsrätt i en medlemsstat i gemenskapen, samt en person som är medborgare i en medlemsstat i gemenskapen men som är bosatt utanför dess territorium”.

II. Faktiska omständigheter (enligt den hänskjutande domstolen) (5) och tolkningsfrågorna

8.

Bakati Plus Kereskedelmi és Szolgáltató Kft (nedan kallat Bakati Plus) är ett företag som bedriver grossisthandel med prydnadsväxter och detaljhandel med andra produkter utanför dess lokaler. Från och med år 2015 ökade dess årliga omsättning från 50 miljoner ungerska forint (nedan kallad HUF) till en miljard HUF per år.

9.

Under år 2016, som det nationella målet avser, utgjordes nästan hela Bakati Plus verksamhet av försäljning till tjugo privatpersoner av stora mängder av olika livsmedelsprodukter, kosmetiska produkter och städprodukter avsedda att föras till Serbien. Dessa personer tillhörde tre familjer.

10.

En representant för Bakati Plus transporterade varorna från företagets lager till det lager som de serbiska köparna hade hyrt i närheten av gränsen mellan Ungern och Serbien, på den ungerska sidan.

11.

Där överlämnade den chaufför som svarade för transporten, utöver varorna de fakturor som Bakati Plus ombud hade utfärdat samt blanketter för ansökan om återbetalning av mervärdesskatten, i utbyte mot kontant betalning av priset för varorna. Varorna transporterades därefter som resandes bagage i personbilar till Serbien.

12.

Tillvägagångssättet för att undantas från mervärdesskatteplikt såg ut på följande sätt: a) Bakati Plus fyllde i ansökningsblanketten för återbetalning av mervärdesskatten, vilken därefter påteknades och stämplades av det tullkontor där varorna lämnade unionen. b) Därefter återlämnades ett andra exemplar av blanketten till Bakati Plus. c) Bakati Plus betalade tillbaka mervärdesskatten till köparna i enlighet med mervärdesskattelagen. d) Bakati Plus yrkade avdrag för den återbetalade skatten i sin mervärdesskattedeklaration.

13.

Bakati Plus visste att dess kunder köpte varorna för att sälja dem vidare på serbiska marknader. Bakati Plus var också medvetet om att familjemedlemmarna medverkade för att värdet av varje leverans inte skulle överstiga en miljon HUF. Detta gjorde att varorna utan problem kunde föras över gränsen mellan Ungern och Serbien, i enlighet med de ungerska tullmyndigheternas interna föreskrifter rörande tullförfarandet.

14.

Till följd av en skattekontroll fann Nemzeti Adó- és Vámhivatal Csongrád Megyei Adó- és Vámigazgatósága (skatte- och tullkontoret i provinsen Csongrád (Ungern)) (nedan kallad skattemyndigheten i första instans) att de tre serbiska familjernas köp från Bakati Plus översteg vad som krävdes för köparnas egna och deras familjers behov och att de hade gjorts i avsikt att sälja varorna vidare, vilket innebar att de inte kunde betecknas som "resandes bagage". Den slog även fast att företaget inte heller hade rätt till undantag på någon annan grund.

15.

Till följd av denna kontroll krävde skattemyndigheten i första instans, genom beslut av den 27 juni 2018, att Bakati Plus skulle betala mervärdesskatteskillnader och en dröjsmålsavgift och Bakati Plus påfördes ett skattetillägg.

16.

Den 31 oktober 2018 fastställde Nemzeti Adó- és Vámhivatal Fellebbviteli Igazgatósága (Avdelningen för prövning av klagomål inom nationella skatt- och tullmyndigheten, Ungern) beslutet i första instans, vilket Bakati Plus hade överklagat. Nemzeti Adó- és Vámhivatal Fellebbviteli Igazgatósága ogillade överklagandet med hänvisning till en dom i Kúria (Högsta domstolen, Ungern) med följande innebörd:

—

För att tolka begreppet resandes bagage, är såväl varornas kvantitet som köpens frekvens relevanta. Eftersom varken mervärdesskattelagen eller direktiv 2006/112 innehåller någon definition av begreppet personligt bagage, får enligt nationell praxis varor som resenären köper för sina egna behov eller som present anses vara resandes bagage. Varorna får inte under några omständigheter vara avsedda för att bedriva handel med.

—

Bakati Plus hade heller inte rätt till undantag för export, eftersom företaget inte hade ansökt om tullklarering för export med avseende på transaktionerna och enligt Bakati Plus uppgifter handlades inte transaktionerna som export, eftersom köparna uttryckligen begärde att undantaget för utländska resande skulle tillämpas.

17.

Bakati Plus överklagade myndighetsbeslutet i andra instans till Szegedi Törvényszék (Allmänna domstolen i Szeged, tidigare Szegedi Közigazgatási és Munkaügyi Bíróság, Ungern), (6) som har hänskjutit följande frågor till EU-domstolen för ett förhandsavgörande:

”1) Är en praxis i en medlemsstat, enligt vilket begreppet 'personligt bagage', som fastställs som ett begreppsmässigt moment vid leverans av varor till utländska resande som är undantagna från mervärdesskatt, anses vara identiskt med begreppet personliga tillhörigheter i konventionen om tullättnader till förmån för turisttrafiken, antagen i New York den 4 juni 1954, och dess tilläggsprotokoll, och begreppet 'bagage' som definieras i artikel 1.5 i kommissionens delegerade förordning (EU) 2015/2446 om komplettering av Europaparlamentets och rådets förordning (EU) nr 952/2013 vad gäller närmare regler avseende vissa bestämmelser i unionens tullkodex, förenlig med artikel 147 i rådets direktiv 2006/112/EG ...? [(7)]

2) Om föregående fråga 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 när en beskattningsbar person inte har rätt till undantag från skatteplikt för leveranser av varor till utländska resande enligt artikel 147 i direktivet, ska det i förekommande fall 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 när undantaget för utländska resande inte är tillämpligt får transaktionen omfattas av ett undantag från mervärdesskatt för export, kan då rättshandlingen betraktas som en leverans av varor som är undantagen från mervärdesskatt, trots att det strider mot kundens uttryckliga avsikt vid den tidpunkt då beställningen gjordes?

5) För det fallet att frågorna 3 och 4 ska besvaras jakande, är då en praxis i en medlemsstat, 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 utländska köparen trots det ville föra ut dem ur territoriet enligt bestämmelserna för utländska resande, vilket innebär att fakturautfärdaren handlade i ond tro när denne utfärdade ansökningsblanketten för återbetalning av skatten enligt de bestämmelserna och betalade tillbaka den övervältrade mervärdesskatten såsom undantag för utländska resande, 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 gjorts, trots att varorna obestriddligen lämnade Ungern som resandes bagage, förenligt med artiklarna 146 och 147 i mervärdesskattedirektivet samt med principen om skatteneutralitet och proportionalitetsprincipen i unionsrätten?"

III. Förfarandet vid domstolen

18.

Begäran om förhandsavgörande inkom till domstolens kansli den 4 september 2019.

19.

Skriftliga yttranden har inkommit från Bakati Plus, den ungerska regeringen och Europeiska kommissionen.

IV. Bedömning

20.

På uppmaning av domstolen handlar detta förslag till avgörande bara om den första och den andra tolkningsfrågan, vilka rör begreppet "resandes personliga bagage" i artikel 147 i direktiv 2006/112.

21.

Jag anser emellertid att det bör påpekas att oavsett vilken tolkning som görs av det begreppet i artikel 147 i direktiv 2006/112, kan avgörandet av tvisten bero på andra bedömningsunderlag, om de faktiska omständigheterna anses vara ett konstlat upplägg som utformats i samförstånd mellan varornas säljare och de serbiska köparna för att kringgå den ungerska skattelagstiftningen, vilket den hänskjutande domstolen tycks antyda. (8)

22.

Jag ska först behandla den andra delen av den andra tolkningsfrågan, vars svar jag anser att man kan sluta sig till av domstolens rättspraxis. Jag ska därefter redogöra för hur jag anser att begreppet "resandes personliga bagage" i artikel 147 i direktiv 2006/112 ska tolkas.

23.

Enligt domstolens rättspraxis rörande undantagen från skatteplikt, utgör de självständiga unionsrättsliga begrepp, (9) som ska tolkas (strikt) (10) mot bakgrund av deras lydelse, sammanhanget och de mål som eftersträvas med de föreskrifter som de ingår i. (11)

A. Bokstavstolkning. Den vanliga innebörden av uttrycket "resandes personliga bagage" som utgångspunkt (den andra delen av den andra tolkningsfrågan)

24.

Vad beträffar bokstavstolkningen av bestämmelserna om undantag från mervärdesskatt, har domstolen slagit fast att i avsaknad av en definition i unionsrätten, ska betydelsen och räckvidden av uttrycken fastställas utifrån deras normala betydelse i vanligt språkbruk. Den nyanserar emellertid omedelbart detta genom att ange att "det sammanhang i vilket [uttrycken] används och de mål som eftersträvas med den lagstiftning i vilken de ingår" ska beaktas. (12)

25.

Svaret till den hänskjutande domstolen bör således vara att en nationell praxis där uttrycket "personligt bagage" i artikel 147 i direktiv 2006/112 enbart tolkas med beaktande av "ordens vanliga innebörd", inte är förenlig med denna rättspraxis. Denna "vanliga innebörd" kan inte bortse från bestämmelsens specifika sammanhang och dess mål.

26.

Att tolka en bestämmelse mot bakgrund av dess sammanhang och mål är nödvändigt när orden inte har någon "vanlig innebörd". Så är fallet med det här aktuella uttrycket.

27.

Vid första anblicken (och rent intuitivt) förefaller en resandes "personliga bagage" innefatta sådana föremål som denne normalt medför för privat bruk, och andra mindre föremål som ska ges bort i present eller behållas som souvenirer.

28.

En sådan tolkning innebär att artikel 147 i direktiv 2006/112 inte innefattar sådana varor som en resande medför för kommersiella ändamål då denne lämnar Europeiska unionens territorium. Detta är emellertid inte den enda möjliga tolkningen.

29.

Uttrycket "personligt bagage" skulle även kunna uppfattas så att det snarare syftar på det sätt på vilket resanden transporterar föremålen. Ur denna synvinkel innebär "resandens personliga bagage" det bagage som flyttas från en plats till en annan tillsammans med den person som reser, oavsett vilket innehåll det har. (13) Det skulle då innefatta såväl "handbagage" som "medföljande" bagage, (14) det vill säga de övriga väskor som transporteras med samma transportmedel som ägaren och som placeras i ett utrymme som är avsett för detta ändamål (bagageutrymmet). Huruvida exporten sker för kommersiella ändamål eller inte saknar betydelse i detta sammanhang.

30.

En bokstavstolkning ger således inte något entydigt svar. Det måste som nämnts göras en systematisk och teleologisk tolkning.

B. Sammanhang och mål för undantag från mervärdesskatt vid export av varor i resandes personliga bagage

1. Kontextuell tolkning

31.

Artikel 147 i direktiv 2006/112 är den andra av två artiklar som ingår i kapitel 6 ("Undantag för export") i avdelning IX ("Undantag från skatteplikt"). I själva verket utgör artikel 147 bara en vidareutveckling av i första hand artikel 146.1 b.

32.

Enligt min uppfattning utgör direktiv 2006/112, i synnerhet kapitel 6 i avdelning IX och framför allt artiklarna 146 och 147, grunden för tolkningen av uttrycket resandes "personliga bagage" i artikel 147. Denna grund kan även innefatta andra bestämmelser i mervärdesskattesystemet.

33.

Den hänskjutande domstolen och – i viss mån – kommissionen (15) har emellertid i första hand sett till bestämmelserna inom tullområdet. Jag ska börja med att ta upp dessa och vilken betydelse de har som "sammanhang".

a) Mervärdesskattebestämmelserna och tullbestämmelserna

34.

I den nationella praxis vars förenlighet med direktiv 2006/112 har ifrågasatts i målet, används två begrepp som hämtats från tullområdet.

–

Begreppet "personliga tillhörigheter" i konventionen om tullåttnader till förmån för turisttrafiken, antagen i New York den 4 juni 1954, och dess tilläggsprotokoll. (16)

–

Begreppet "bagage" i den delegerade förordningen, vilken innehåller tillämpningsföreskrifter för unionens tullkodex. (17)

35.

Det bör till att börja med påpekas att Europeiska unionen inte är part i 1954 års New York-konvention och att konventionen för närvarande inte heller är bindande för alla medlemsstater.

36.

Däremot antogs genom rådets beslut av den 15 mars 1993, på (den dåvarande) Europeiska ekonomiska gemenskapens vägnar, konventionen om temporär import, vilken antogs i Istanbul den 26 juli 1990, och godkännandet av bilagorna till denna, med vissa förbehåll. (18) Den sistnämnda konventionen återknyter i viss mån till New York-konventionen.

37.

Frågan om vilka aspekter av den konventionen och den delegerade förordningen som skulle kunna vara av intresse i förevarande mål, behöver inte behandlas här.

38.

Det finns visserligen ett nära samband mellan tullbestämmelserna och mervärdesskattebestämmelserna, vilket bland annat gör det möjligt att samordna hanteringen av

skatterna. Detta samband innebär emellertid inte att den hänskjutande domstolens premiss utan vidare kan godtas. Det är en premiss som domstolen dessutom har avfärdat i andra domar "på grund av olikheterna i struktur, föremål och syfte mellan [mervärdesskattesystemet] och gemenskapens system för uttag av tullar". (19)

39.

Vad som avses med begreppet resandes personliga bagage inom dessa båda områden belyser skillnaderna.

—

I tullhänseende syftar begreppet resandes personliga bagage på gränsöverskridande transporter av varor, oavsett av vilket slags varor det rör sig om. Alla delar av bagaget omfattas av tullbestämmelserna. Huruvida de är avsedda för kommersiellt bruk eller inte (men även andra faktorer, som varornas kvantitet eller vikt) kan ha betydelse i ett senare skede, när det ska fastställas vilket tullförfarande som ska tillämpas. (20)

—

För att varor som förs in av resande från tredje länder ska vara undantagna från mervärdesskatt, krävs det till att börja med uttryckligen att införseln inte är av kommersiell karaktär. Följande föreskrivs i artikel 4 i direktiv 2007/74/EG: (21)"Medlemsstaterna ska på grundval av antingen beloppsbegränsningar eller kvantitativa begränsningar tillämpa undantag från mervärdesskatt och punktskatt för varor som införs i resenärers personliga bagage, förutsatt att införseln är av icke-kommersiell karaktär." (22)

40.

Den fråga som är aktuell här är just huruvida det villkor som nämns i föregående stycke (att varorna inte är av kommersiell karaktär) inte bara gäller för undantag från mervärdesskatt vid införsel, utan även vid leverans av varor som exporteras ut ur Europeiska unionen i resandes personliga bagage.

41.

En granskning av ursprunget till unionens mervärdesskattebestämmelser och deras utveckling (fram till artikel 147 i direktiv 2006/112), samt deras förhållande till de bestämmelser som föregick direktiv 2007/74, visar att det är mervärdesskattebestämmelserna och inte tullbestämmelserna som utgör det lämpliga sammanhanget för att lösa tolkningsproblemen. (23)

42.

Detta är för övrigt det kriterium som ligger till grund för domstolens rättspraxis inom detta område: tolkningen av undantagen från mervärdesskatt ska göras "i det allmänna sammanhanget i det gemensamma [systemet] för mervärdesskatt". (24)

b) Den rättsliga bakgrunden. Direktiv 69/169/EEG (25)

1) Befrielse vid införsel

43.

För att kunna fastställa räckvidden av artikel 147 i direktiv 2006/112 behöver man gå tillbaka till

början av harmoniseringen av omsättningsskatter på varor som införs av resande (direktiv 69/169).

44.

Direktiv 69/169 tog sin utgångspunkt i den tidens status quo när det gällde harmoniseringen av indirekta skatter och erinrade om att till dess att harmoniseringen av indirekta skatter har nått ett framskridet stadium, är det nödvändigt att behålla beskattning på införsel och restitution av skatt på utförsel vid handeln mellan medlemsstater. (26)

45.

För att öka "[medvetandet] om den gemensamma marknadens existens", (27) harmoniserade direktiv 69/169 bestämmelserna om befrielse från omsättningsskatter på varor som införs av resande. De varor som köptes i utreseländerna var belagda med viss skatt. Genom att inreselandet avstod från att ta ut omsättningsskatt undveks dubbelbeskattning. Syftet var emellertid inte att varorna helt skulle undgå beskattning. (28)

46.

Befrielse från omsättningsskatt på införsel skulle gälla för varor i resandes personliga bagage, om varuinförseln inte hade kommersiell karaktär och varornas samlade värde inte översteg ett visst belopp. (29)

47.

I artikel 3 i direktiv 69/169 föreskrevs att införsel skulle anses vara av icke-kommersiell karaktär om den ägde rum tillfälligt och uteslutande bestod av varor för de resandes och deras familjers bruk, eller av varor som var avsedda som gåvor. Varornas beskaffenhet eller kvantitet fick inte vara sådan att det tydde på att de infördes av kommersiella skäl.

2) Restitution av skatt på utförsel. Utförselns icke-kommersiella karaktär

48.

Befrielsen från skatt på varor som infördes vid gränsöverskridande handel fick inte leda till att varorna helt undgick beskattning. Därför föreskrevs i den ursprungliga lydelsen av artikel 6 i direktiv 69/169 att medlemsstaterna var skyldiga att vidta lämpliga åtgärder för att undvika att skatterestitution beviljades resande vilkas bosättningsort, stadigvarande vistelseort eller tjänstgöringsort var belägen i en medlemsstat och som redan omfattades av reglerna om skattebefrielse vid införsel.

49.

Förbudet mot restitution av skatt på utförsel mildrades så småningom på grund av de tekniska svårigheter som det medförde och för att undvika dubbelbeskattning. (30) Bland annat ändrades artikel 6 i direktiv 69/169 genom direktiv 72/230/EEG (31) och medlemsstaterna fick vad beträffar försäljning i detaljhandelsledet på vissa villkor tillåta restitution av omsättningsskatt på varor som medförs i det personliga bagaget hos resande som lämnar en medlemsstat.

50.

För resande som var bosatta i en annan medlemsstat fick skatterestitution ske över ett visst värde, vilket under alla förhållanden översteg det fastställda värdet för befrielse från omsättningsskatt vid resandes resor inom gemenskapen i enlighet med direktivet. För resande som var bosatta utanför

gemenskapen fick medlemsstaterna fastställa denna nedre gräns.

51.

Trots att det inte uttryckligen angavs att utförseln inte fick ha kommersiell karaktär, innebar sammanhanget kring artikel 6 i direktiv 69/169 att det fick tolkas så att det uteslutande avsåg utförsel som hade kommersiell karaktär, i enlighet med definitionen i artikel 3 i direktivet.

3) Upphävandet av artikel 6 i direktiv 69/169 och den efterföljande utvecklingen

52.

År 1977 antogs sjätte mervärdesskattedirektivet, i vilket undantag från skatteplikt reglerades i avdelning X. I denna avdelning innehöll artikel 15.2 bestämmelser om undantag för export och liknande transaktioner. Här nämndes inget uttryckligen om varor som medförs i resandes personliga bagage.

53.

Enligt artikel 14.1 d i sjätte direktivet skulle direktiv 69/169 fortsätta att tillämpas på undantag från mervärdesskatt vid införsel.

54.

Artikel 6 i direktiv 69/169 upphävdes från och med den 1 januari 1993, i enlighet med artikel 1.25 i direktiv 92/111/EEG. (32)

55.

Genom direktiv 92/111 infördes ytterligare en punkt i artikel 15 i sjätte direktivet rörande bestämmelser om resande, enligt vilken kommissionen skulle lägga fram förslag för rådet för att precisera räckvidden av undantaget för leveranser i detaljhandelsledet av varor som medförs i resandes personliga bagage.

56.

I den lydelse av artikel 15 som antogs till följd av detta (genom direktiv 95/7/EG), (33) fick punkt 2 praktiskt taget samma innehåll som det nuvarande innehållet i artikel 147 i direktiv 2006/112. Det nämns således inget om "icke-kommersiell karaktär", vilket var fallet i direktiv 69/169 och som nu finns kvar i direktiv 2007/74 (vilket ersätter direktiv 69/169 när det gäller undantag för införsel från tredje land).

57.

Trots att detta inte nämns uttryckligen, finns det inget i den lagstiftningshistorik som ledde fram till artikel 15.2 i sjätte direktivet, i 1995 års lydelse, som tyder på att avsikten var att undantaget skulle utsträckas till att omfatta leverans av varor (som medförs i resandes personliga bagage) som var avsedda att säljas. Jag anser att en så betydande ändring skulle ha avspeglats. Den kan inte bara härledas från ett förbiseende.

58.

Bestämmelsen behöll för övrigt sin koppling till direktiv 69/169:

—

Dels innehöll den en hänvisning till artikel 7.2 i direktiv 69/169, beträffande beräkningen av det sammanlagda värdet av exporten i nationell valuta.

—

Dels fastställdes det lägsta värdet som utgjorde villkor för undantaget enligt artikel 15.2 i sjätte direktivet och det högsta värdet för att ha rätt till undantag vid införsel i det personliga bagaget vid resor från tredje land till gemenskapen, vilket reglerades i direktiv 69/169, till samma belopp. (34)

59.

Sammanfattningsvis ska artikel 15.2 i sjätte direktivet bara anses vara tillämpligt på leverans av varor som medförs i resandes personliga bagage och som inte är avsedda för kommersiellt bruk. På det sättet behövs parallellen med villkoren för att omfattas av undantaget vid införsel av varor i det personliga bagaget tillhörande resande från tredje länder.

c) Från sjätte direktivet till direktiv 2006/112

60.

Lydelsen av artiklarna 146.1 b och 147 i direktiv 2006/112 återknyter till artikel 15.2 i sjätte direktivet. (35) De bakgrundsuppgifter som jag har redovisat bekräftar att det är det gällande direktivet, och inte tullbestämmelserna, som är det lämpliga sammanhanget för att bestämma räckvidden av undantaget för varor som medförs i resandes personliga bagage.

61.

Artikel 147 i direktiv 2006/112 är inte en isolerad bestämmelse, utan den utgör som nämnts ett specialfall av undantaget rörande "indirekt export" (36) som behandlas i artikel 146.1 b.

62.

Det skulle visserligen därför preliminärt kunna hävdas att båda artiklarna reglerar leverans för export, oavsett vilken karaktär den har (kommersiell eller ej), men jag anser inte att så är fallet.

63.

För det första nämns i förarbetena till direktiv 2006/112 inte syftet med exporten av varor som medförs i resandes personliga bagage. Av detta skäl, och på grund av att det bara återger de tidigare bestämmelserna, drar jag slutsatsen att förutsättningarna kvarstår. (37)

64.

För det andra beskriver artikel 147 i direktiv 2006/112, genom de villkor som anges där, en situation som karaktäriseras av personliga inslag (rörande resanden) och objektiva inslag (rörande resan och varorna) som inte är förenlig med föreställningen om en kommersiell export:

—

Vad beträffar resanden, visar hänvisningen till bevis (identitetskort eller motsvarande) på att han har hemvist utanför Europeiska unionen att det rör sig om en fysisk person.

—
Kravet att resanden ska ha hemvist eller stadigvarande vistelseort utanför unionen visar att man ser på honom i hans egenskap av icke-ekonomisk aktör (sannolikt en turist, men inte bara). (38)

—
Denna tanke (att det rör sig om en tillfällig resande) bekräftas av bestämmelsen att han får resa inom unionen, (39) liksom den maximala tid på tre månader från det att varorna levererades, efter vilken det inte föreligger rätt till undantag. (40)

—
Föremålens volym och kvantitet måste vara begränsad, eftersom den resande ska kunna bära dem med sig vid sina resor inom Europeiska unionens territorium, fram till dess att han lämnar det, om han vill omfattas av undantaget.

—
Det krävs att varorna tillsammans överstiger ett visst värde (även om medlemsstaterna får sänka det). Det låga belopp som fastställs i direktiv 2006/112, och den omständigheten att det över huvud taget fastställs, (41) ger stöd för att exporten inte har något kommersiellt syfte.

65.

Valet av tidpunkt och det sätt på vilket undantaget fungerar bekräftar denna tanke. Det är just på grund av att artikel 147 i första hand avser varor för resandens eget bruk och inte varor för kommersiellt bruk, som det inte kan uteslutas att denne konsumerar varorna inom unionen, vilket innebär att han måste betala mervärdesskatt. Det är därför som undantaget inte tillämpas vid tidpunkten för köpet utan senare, i form av återbetalning av mervärdesskatten, vilket kräver att det bevisas att varan har förts ut från unionens territorium.

2. Teleologisk tolkning

66.

Artikel 147 avspeglar den gemensamma teoretiska grunden för undantag för export: eftersom mervärdesskatten är en skatt på konsumtion inom skatteområdet och de varor som exporteras konsumeras utanför detta, ska skatten inte påföras leverans av sådana varor. (42) Därigenom undviks dubbelbeskattnings.

67.

Det skulle kunna tilläggas att artikel 147 i direktiv 2006/112 även har ett annat specifikt syfte som hänger samman med medlemsstaternas möjlighet att från skatt undanta leverans av varor vars totala värde understiger det som föreskrivs i den artikeln.

68.

På så sätt kan de medlemsstater som vill avstå från att ta ut skatt på köp av lågt värde och i stället stimulera köp genom att utöka det spektrum av varor för vilka mervärdesskatten kan återbetalas.

69.

Eftersom detta syfte vanligtvis går hand i hand med främjandet av turismen, förstärker det argumentet att "resandes personliga bagage", i den mening som avses i artikel 147 i direktiv 2006/112, inte innefattar export för kommersiella ändamål.

70.

En annorlunda tolkning, enligt vilken export av varor för vidareförsäljning skulle omfattas av undantaget för leverans av varor som medförs i resandes personliga bagage, skulle innebära att själva grunden för det särskilda system som införts genom artikel 147 i direktiv 2006/112 skulle ifrågasättas.

71.

Den omständigheten att det finns särskilda bestämmelser för undantag för leverans av varor som medförs i resandes personliga bagage, är en följd av ett medvetet beslut från unionslagstiftarens sida. Denne har inte velat likställa dessa bestämmelser med de bestämmelser som reglerar normal export för kommersiella ändamål, utan göra åtskillnad mellan dem. Dessa bestämmelser har olika syften.

72.

En sådan annorlunda tolkning skulle dessutom göra att artikel 146.1 b och artikel 147 i direktiv 2006/112 blev alternativ, med allt vad det skulle innebära för styrkandet av att varorna har lämnat unionens territorium och för kontrollen av exporten.

73.

För att avgöra vad som avses med kommersiell karaktär med avseende på undantag från mervärdesskatt, föreslår jag att man i tillämpliga delar använder sig av kriteriet i artikel 6 i direktiv 2007/74, såvitt avser undantag för varor som införs av resande från tredjeländer. Enligt det kriteriet är export av varor inte av kommersiell karaktär om exporten är tillfällig och varorna är avsedda för de resandes eller deras familjers bruk eller som gåvor. Det måste framgå av varornas beskaffenhet eller kvantitet att de inte exporteras för kommersiella syften.

V. Förslag till avgörande

74.

Mot bakgrund av vad som anförs ovan föreslår jag att domstolen ska besvara den första och den andra tolkningsfrågan som ställts av Szegedi Törvényszék (Allmänna domstolen i Szeged, Ungern) på följande sätt:

—

"Begreppet 'resandes personliga bagage' i artikel 147 i rådets direktiv 2006/112/EG av den 28 november 2006 om ett gemensamt system för mervärdesskatt, ska inte enbart tolkas mot bakgrund av ordens vanliga innebörd, utan även med beaktande av det sammanhang i vilket det används och de mål som eftersträvas med bestämmelserna om den skatten.

—

Konventionen om tullättnader till förmån för turisttrafiken, antagen i New York den 4 juni 1954, och dess tilläggsprotokoll, samt artikel 1.5 i kommissionens delegerade förordning (EU) 2015/2446 om

komplettering av Europaparlamentets och rådets förordning (EU) nr 952/2013 vad gäller närmare regler avseende vissa bestämmelser i unionens tullkodex, utgör inte det sammanhang i vilket artikel 147 i direktiv 2006/112 ska tolkas.

—

Undantaget från mervärdesskatt för leverans av varor som förs ut ur Europeiska unionen i resandes personliga bagage, i den mening som avses i artikel 147 i direktiv 2006/112, förutsätter bland annat att exporten har icke-kommersiell karaktär.”

(1) Originalspråk: spanska.

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

(3) I tidigare mål har denna fråga behandlats ur andra synvinklar: dom av den 9 juni 1992, kommissionen/Spanien (C-96/91, EU:C:1992:253), dom av den 21 februari 2008, Netto Supermarkt (C-271/06, EU:C:2008:105), och dom av den 28 februari 2018, Piekowsky (C-307/16, EU:C:2018:124).

(4) 2007 års lag CXXVII om mervärdesskatt (nedan kallad mervärdesskattelagen).

(5) I sitt yttrande ifrågasätter Bakati Plus denna beskrivning och lämnar kompletterande uppgifter. Det ska emellertid påpekas att domstolen i punkt 22 i sin dom av den 2 april 2020, Coty Germany (C-567/18, EU:C:2020:267), erinrade om att "[e]ftersom den hänskjutande domstolen är ensam behörig att fastställa och bedöma de faktiska omständigheterna i det mål som den har att avgöra, ska EU-domstolen i princip begränsa sin prövning till de uppgifter som den hänskjutande domstolen har beslutat att lägga fram för den och således hålla sig till den situation som den hänskjutande domstolen anser vara fastställd”.

(6) Förvaltnings- och arbetsdomstolen i Szeged, Ungern.

(7) EUT L 343, 2015, s. 1, nedan kallad den delegerade förordningen.

(8) Enligt artikel 131 i direktiv 2006/112 ska "undantagen från skatteplikt i kapitlen 2–9 [i avdelning IX] ... 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". Min kursivering.

(9) Dom av den 18 oktober 2007, Navicom (C-97/06, EU:C:2007:609, punkt 20). Domstolen prövade där rådets sjätte direktiv 77/388 av den 17 maj 1977 om harmonisering av medlemsstaternas lagstiftning rörande omsättningsskatter – Gemensamt system för mervärdesskatt; enhetlig beräkningsgrund (EGT L 145, 1977, s. 1; svensk specialutgåva, område 9, volym 1, s. 28) (nedan kallat sjätte direktivet), vilket var den närmaste föregångaren till det nu aktuella direktivet, vars tolkning man bör återknyta till (med vissa undantag som inte är relevanta här). Beträffande det allmänna förhållandet mellan de båda direktiven, se skäl 1 och 3 i direktiv 2006/112.

(10) Ibidem, punkt 22 och där angiven rättspraxis.

(11) Dom av den 26 maj 2016, Envirotec Denmark (C-550/14, EU:C:2016:354, punkt 27).

(12) Se föregående fotnot.

(13) Detta är i korthet den tolkning som kommissionen föreslår, men den hänskjutande domstolen hyser tvivel rörande detta.

(14) Beträffande uttrycket ”medföljande bagage”, se fotnot 22 nedan.

(15) Punkt 45 och följande punkter i kommissionens yttrande. Även den ungerska regeringen har intagit denna ståndpunkt, om än med större förbehåll.

(16) Nedan kallad 1954 års New York-konvention. Konventionen är bindande för Ungern. Enligt artikel 2 avses med ”personliga tillhörigheter” ”alla klädespersedlar och andra nya eller begagnade artiklar, som en turist skäligen kan behöva för personligt bruk med hänsyn tagen till alla omständigheter kring hans resa, dock med undantag av alla handelsvaror, som införes i försäljningssyfte”.

(17) Enligt artikel 1.5 avses med ”bagage” ”alla varor som, oavsett transportsätt, transporteras i samband med en resa som görs av en fysisk person”.

(18) Beslut 93/329/EEG om antagandet av Konventionen om temporär import och godkännandet av bilagorna till denna (EGT L 130, 1993, s. 1; svensk specialutgåva, område 2, volym 9, s. 68).

(19) Dom av den 21 februari 2008, Netto Supermarkt (C-271/06, EU:C:2008:105, punkt 28). Jag har tagit upp dessa dubbla system i mitt förslag till avgörande av den 12 januari 2016 i de förenade målen Eurogate Distribution och DHL Hub Leipzig (C-226/14 och C-228/14, EU:C:2016:1, punkt 91), och i mitt förslag till avgörande av den 13 december 2016 i målet Wallenborn Transports (C-571/15, EU:C:2016:944, punkt 66).

(20) Så förhåller det sig när det gäller tullstatusen (artikel 119.3 f i den delegerade förordningen) eller när varorna ska omfattas av ett visst tulldeklarationsförfarande (artikel 135.1 b; artikel 137.1 b, båda i den delegerade förordningen).

(21) Rådets direktiv 2007/74/EG av den 20 december 2007 om undantag från mervärdesskatt och punktskatt på varor som införs av resande från tredjeländer (EUT L 346, 2007, s. 6) (nedan kallat direktiv 2007/74).

(22) Ovanstående påverkas inte av att begreppet ”personligt bagage” i artikel 5 i det direktivet definieras genom hänvisning till allt bagage som en resenär visar upp för tullmyndigheterna. Enligt den artikeln ”avses med personligt bagage allt bagage som en resenär vid sin ankomst kan visa upp för tullmyndigheterna samt det bagage som resenären senare visar upp för tullmyndigheterna, förutsatt att det kan styrkas att bagaget var registrerat som medföljande bagage vid tidpunkten för avfärden hos det bolag som ansvarade för transporten”.

(23) Detta hindrar inte att vissa delar av tullbestämmelserna kan åberopas för att bekräfta tolkningen av mervärdesskattebestämmelserna vars resultat sammanfaller med tolkningen av tullbestämmelserna.

(24) Dom av den 18 oktober 2007, Navicom (C-97/06, EU:C:2007:609, punkt 20).

(25) Rådets direktiv 69/169/EEG av den 28 maj 1969 om harmonisering av lagstiftningen om befrielse från omsättningsskatter och punktskatter på varor som införs av resande (EGT L 133, 1969, s. 6; svensk specialutgåva, område 9, volym 1, s. 10).

(26) Det första skälet.

(27) Det andra skälet.

(28) Det fjärde skälet.

(29) Artikel 1.1 för resande från tredje land och artikel 2.1 vid resor mellan medlemsstaterna.

(30) Detta framgår av dom av den 9 juni 1992, kommissionen/Spanien (C-96/91, EU:C:1992:253, punkt 5).

(31) Rådets direktiv 72/230/EEG av den 12 juni 1972 om harmonisering av lagstiftningen om befrielse från omsättningsskatter och punktskatter på varor som införs av resande (EGT L 139, 1972, s. 28; svensk specialutgåva, område 9, volym 1, s. 17).

(32) Rådets direktiv 92/111/EEG av den 14 december 1992 om ändring av direktiv 77/388/EEG och införande av förenklade åtgärder för mervärdesskatt (EGT L 384, 1992, s. 47; svensk specialutgåva, område 9, volym 2, s. 119).

(33) Rådets direktiv 95/7/EG av den 10 april 1995 om ändring av direktiv 77/388/EEG och om införande av nya förenklingsåtgärder avseende mervärdesskatt (EGT L 102, 1995, s. 18).

(34) 175 ecu. Denna parallell finns inte kvar längre, eftersom den övre gränsen för undantag vid införsel är 300 euro (eller 430, beroende på transportmedel), enligt artikel 7 i direktiv 2007/74 och den nedre gränsen för det sammanlagda värdet av leveranser som omfattas av undantaget för export är 175 euro, enligt artikel 147 i direktiv 2006/112. Medlemsstaterna får dessutom fastställa ett lägre belopp.

(35) Se jämförelsetabellen i direktiv 2006/112.

(36) Den som ansvarar för försändelsen eller transporten är varornas köpare eller tredjeman som handlar för köparens räkning, till skillnad från hur det förhåller sig vid direkt export enligt artikel 146.1 a, då varorna försänds eller transporteras av överlåtaren eller av tredje man för dennes räkning.

(37) I överensstämmelse med det jag tidigare anfört beträffande förhållandet mellan det nu gällande direktivet och det föregående: se fotnot 9 ovan.

(38) Andra exempel skulle kunna vara att han ingår i besättningen på ett flygplan eller ett kryssningsfartyg, eller är studerande eller invandrare från ett tredje land, med avseende på de varor som köpts under de tre närmaste månaderna före utresan ur unionen.

(39) Det sista stycket i artikel 147.2 i direktiv 2006/112 har som nämnts sin bakgrund i den ändring av sjätte direktivet som gjordes genom direktiv 95/7. I ett dokument av den 2 mars 1992 förklarar kommissionen syftet med denna punkt, nämligen att underlätta passagen genom tullen för resande som har köpt en vara i en medlemsstat, men som lämnar unionens territorium via en annan, och där ombesörjer de formaliteter som utgör förutsättning för återbetalning av mervärdesskatten. Det förslag som offentliggjordes i den officiella tidningen en vecka senare (COM(94) 58 final, EGT C 107, 1994, s. 7) återgav inte denna förklaring.

(40) Det krävs ingen minimitid. Vad beträffar undantag vid införsel, har domstolen slagit fast att det är irrelevant att resan har varit mycket kortvarig och att det därför även är irrelevant att på förhand göra åtskillnad mellan "verkliga resenärer" och "skatteresenärer", med avseende på

skattebefrielse (dom av den 12 juni 1980, kommissionen/Irland, C-158/88, EU:C:1990:242). Jag anser att denna lösning är tillämplig på det undantag som är aktuellt här.

(41) När syftet att undvika skattefrihet har försvunnit och maximigränsen för befrielse från mervärdesskatt vid införsel sammanfaller med det minimum som krävs för att beviljas undantag för export (se fotnot 34 ovan), är den administrativa förenklingen skälet till att ett minimibelopp fastställs. På så sätt försöker man undvika att kostnaderna för administreringen av skatten blir orimligt höga i förhållande till skattebeloppet. Se analogt dom av den 2 juli 2009, Har Vaessen Douane Service (C-7/08, EU:C:2009:417, punkt 35).

(42) Se, bland annat, dom av den 28 mars 2019, Vinš (C-275/18, EU:C:2019:265, punkt 23), och dom av den 17 oktober 2019, Unitel (C-653/18, EU:C:2019:876, punkt 20).