

Mål C-48/20

Sammanfattning av begäran om förhandsavgörande i enlighet med artikel 98.1 i domstolens rättegångsregler

Datum för ingivande:

28 januari 2020

Domstol som begär förhandsavgörande:

Naczelny Sąd Administracyjny (Polen)

Datum för beslutet att begära förhandsavgörande:

15 november 2019

Klagande:

UAB "P"

Motpart:

Dyrektor Izby Skarbowej w Białymstoku

Saken i det nationella målet

Skyldighet att betala den mervärdesskatt som felaktigt angetts på fakturor utfärdade av en beskattningsbar person i god tro.

Syfte med och rättslig grund för begäran om förhandsavgörande

Tolkningen av mervärdesskattedirektivet, artikel 267 FEUF.

Tolkningsfråga

Ska artikel 203 i rådets direktiv 2006/112/EG av den 28 november 2006 om ett gemensamt system för mervärdesskatt (EUT L 229, s. 1), i dess ändrade lydelse, och proportionalitetsprincipen tolkas så, att de utgör hinder för att i en situation som den i det nationella målet tillämpa en sådan nationell bestämmelse som artikel 108.1 i ustawa o podatku od towarów i usług (lag om skatt på varor och tjänster) av den 11 mars 2004 (Dz. U. 2011, nr 177, position 1054, i ändrad lydelse), vad avser fakturor där mervärdesskatt felaktigt angetts av en beskattningsbar person i god tro,

– när den beskattningsbara personens beteende inte utgjorde skatteundandragande, utan var resultatet av att de parter som var inblandade i transaktionen gjorde en felaktig tolkning av rättsreglerna, baserad på en tolkning av bestämmelserna som tillhandahållits av skattemyndigheterna och som följer av allmän praxis på området vid tidpunkten för transaktionen, varigenom det felaktigt antogs att fakturautställaren genomför en leverans av varor, trots att fakturautställaren faktiskt tillhandahåller en finansiell förmedlingstjänst som är undantagen från mervärdesskatteplikt, och

– när mottagaren av en faktura där mervärdesskatt felaktigt angetts skulle ha rätt att begära återbetalning av skatten för det fall den beskattningsbara personen som fakturerar transaktionen på ett korrekt sätt faktiskt har levererat varor till mottagaren?

Anförda unionsrättsliga bestämmelser

I artikel 203 i rådets direktiv 2006/112/EG av den 28 november 2006 om ett gemensamt system för mervärdesskatt (nedan kallat mervärdesskattedirektivet) föreskrivs att mervärdesskatt ska betalas av varje person som anger mervärdesskatten på en faktura.

Anförda nationella bestämmelser

Artikel 108.1 i ustawa o podatku od towarów i usług (lag om skatt på varor och tjänster) av den 11 mars 2004 (Dz. U. 2016, position 710, i dess ändrade lydelse) (nedan kallad mervärdesskattelagen) föreskrivs att när en juridisk person, en organisationsenhet som inte är en juridisk person eller en fysisk person utfärdar en faktura i vilken skattebeloppet anges, är nämnda rättssubjekt skyldig att betala skatten.

Kortfattad redogörelse för de faktiska omständigheterna och förfarandet i målet vid den nationella domstolen

- 1 Genom beslut av den 27 juni 2014 fastställde direktören för skattemyndigheten sökandens – bolaget UAB P. i Litauen (nedan kallat bolaget) – skattskyldighet för skatt på varor och tjänster (mervärdesskatt) för perioden mars till december 2011, överskjutande skatt för perioden mars till juni 2011 och den skatt som skulle betalas enligt artikel 108.1 i mervärdesskattelagen. Skattemyndigheten bestred att bolaget hade rätt att dra av den ingående skatt som följer av de fakturor som utfärdats av bensinstationer avseende bränsleinköp. Skattemyndigheten ansåg dessutom att bolaget hade utfärdat och på marknaden introducerat fakturor i vilka angavs en fiktiv försäljning av bränsle till litauiska företag. Enligt myndigheten var bolaget varken köpare eller leverantör av bränsle. Bolagets faktiska verksamhet bestod däremot i att finansiera (kreditgivning) litauiska företags köp av dieselbränsle från bensinstationer med hjälp av bensinkort. Dessa transaktioner utgör finansiella tjänster som är undantagna från skatteplikt enligt mervärdesskattelagen.
- 2 Genom beslut av den 2 oktober 2014 upphävde direktören för skattemyndigheten beslutet i första instans i dess helhet, på grund av att myndigheten felaktigt hade fastställt platsen för beskattning av bolagets verksamhet och avgjorde därefter ärendet i sak genom att fastställa bolagets mervärdesskattskyldighet för månaderna mars till december 2011, den överskjutande mervärdesskatten för perioden mars till juni 2011, samt den skatt som skulle betalas enligt artikel 108.1 i mervärdesskattelagen. Enligt överklagandeorganet har bolaget inte gjort några inköp och leveranser av bränsle inom landet. Bränslet överfördes direkt från bensinstationerna till de litauiska företagen, som med hjälp av bensinkortet tankade bränslet på de polska bensinstationerna. Bolaget hade inte rätt att såsom ägare förfoga över bränslet och dess faktiska verksamhet bestod i att finansiera avtalsparternas köp av dieselbränsle på bensinstationer med hjälp av bensinkort. Tankningen ägde rum på följande två sätt: direkt av bolaget enligt avtal som slutits med bensinstationer, eller genom ett ombud i enlighet med ett handelsagentavtal för försäljning av betalningsprocesstjänster. Bolagets roll bestod i att hitta kunder (förvärvare av bensinkort), att beställa bensinkort hos ett ombud eller en bensinstation och att garantera betalningen av det bränsle som kunderna tankar. I gengäld erhöll bolaget ersättning i form av provision eller rabatt från bränsleförsäljare eller ombud. Överprövningsorganet ansåg att de försäljningsfakturor som bolaget utfärdat gav upphov till en skyldighet att betala den skatt som följer av fakturorna med stöd av artikel 108.1 i mervärdesskattelagen.
- 3 Bolaget överklagade överklagandeorganets beslut. Genom dom av den 7 april 2015 upphävde Wojewódzki sąd administracyjny (WSA) (vojvodskapsförvaltningsdomstolen) skattemyndighetens beslut i andra instans.
- 4 Genom dom av den 17 februari 2017 upphävde Naczelny Sąd Administracyjny (NSA) (Högsta förvaltningsdomstolen) den dom som meddelats av första instans

den 7 april 2015 och återförvisade målet till WSA. Denna domstol ogillade bolagets talan genom dom av den 19 juli 2017.

- 5 WSA delade överklagandeorganets ståndpunkt att trots att de försäljningsfakturer bolaget utfärdade inte återspeglade det faktiska ekonomiska händelseförloppet och att de följaktligen inte ska redovisas i VAT-7-deklarationen, gav de upphov till en skyldighet att betala den skatt som angetts på fakturorna i enlighet med artikel 108.1 i mervärdesskattelagen. Genom att bolaget utfärdade de omtvistade fakturorna innehållande mervärdesskatt till de litauiska aktörerna, vilka fakturer inte motsvarades av de verkliga affärstransaktionerna, skapade bolaget en situation där mottagarna av sådana fakturer kunde behandla den skatt som angavs däri som en ingående skatt som är avdragsgill eller för vilken återbetalning kan begäras. I fakturorna från bolaget angavs fiktiva försäljningar av bränsle till litauiska bolag, vilket innebär att det måste antas att det förelåg en risk för förlust av offentligrättsliga medel. Något åsidosättande av principen om mervärdesskattens neutralitet eller av den konstitutionella proportionalitetsprincipen kan således inte bli aktuellt.
- 6 Bolaget överklagade ovannämnda dom till NSA, som har vilandeförklarat målet och ställt en tolkningsfråga till EU-domstolen.

Redogörelse för skälen till begäran om förhandsavgörande

- 7 Det framgår otvivelaktigt av handlingarna i målet att bolaget, trots dess övertygelse om motsatsen, inte deltog i kedjan av transaktioner avseende leverans av bränsle till litauiska transportörer, utan tillhandahöll de litauiska aktörerna finansiella tjänster som inte är skattepliktiga i landet.
- 8 Denna ståndpunkt bekräftas av domstolens dom av den 15 maj 2019, Vega International (C-235/18, EU:C:2019:412), i vilken domstolen slog fast att artikel 135.1 b i mervärdesskattedirektivet ska tolkas så, att den omständigheten, att ett moderbolag upplåter bensinkort till sina dotterbolag, vilket gör det möjligt för dessa att tanka de fordon vars transport de ska säkerställa, kan anses utgöra beviljande av krediter som ska undantas från mervärdesskatteplikt, i den mening som avses i den bestämmelsen. Domstolen antog en liknande ståndpunkt i domen av den 6 februari 2003, Auto Lease Holland (C-185/01, EU:C:2003:73).
- 9 I förevarande fall har det inte fastställts att det förekommit bedrägeri eller missbruk. Klassificeringen av de aktuella transaktionerna som en kedja av leveranser följer av den fram till nu gällande allmänna nationella praxis avseende tillämpningen av bestämmelserna i mervärdesskattelagen – vilken skiljer sig från den som följer av EU-domstolens ovannämnda domar – i vilken dessa transaktioner ansågs utgöra leverans av varor och inte tillhandahållande av tjänster.
- 10 Inom ramen för denna praxis antogs det att var och en av de aktörer som deltog i bränsledistributionskedjan levererade varor mot vederlag, trots att det faktiskt

endast var fråga om en enda materiell varuleverans. Det ansågs även att det var förmedlaren (tillhandahållaren av kortet) som hade levererat varan (en mervärdesskattepliktig transaktion) till den slutliga mottagaren. Denna praxis återspeglas i faktureringen av leveranserna i förevarande fall, vilken genomfördes på följande sätt:

- bensinstationerna utfärdade fakturor till bolaget (som tillhandahåller bensinkort) för bränsle som levereras till innehavare av bensinkort (litauiska transportföretag);

- bolaget betraktade sin roll som en deltagare i transaktionskedjan (köp av bränsle och återförsäljning av bränslet till litauiska transportföretag),

- de litauiska transportföretagen erhöll fakturor innehållande mervärdesskatt från bolaget för bränslet och kunde begära återbetalning av mervärdesskatten i Polen.

- 11 Detta beskattningsmönster accepterades i skattemyndighetens individuella förhandsbesked till de skattskyldiga.
- 12 Tvisten i förevarande mål avser avräkningarna för år 2011, beträffande vilka skattemyndigheten ensidigt lade fram ovannämnda avräkningsmetod. Bolaget hade således fog för att agera med fullt förtroende för den tolkning av bestämmelserna som skattemyndigheten gjort i detta avseende.
- 13 I nationell praxis uppkom en annan ordning för avräkning av sådana transaktioner först under år 2012, då NSA i domen av den 14 augusti 2012, stödde sig på EU-domstolens dom av den 6 februari 2003, Auto Lease Holland (C-185/01, EU:C:2003:73), och slog fast att transaktioner med användning av bensinkort inte gav rätt till avdrag för mervärdesskatt. Denna dom gav upphov till skillnader i skattemyndigheternas praxis.
- 14 Det råder emellertid inget tvivel om att bolaget, som i detta avseende agerade i god tro, under år 2011 utfärdade felaktiga fakturor till litauiska avtalsparter med den angivna mervärdesskatten. Villkoren är således formellt uppfyllda för tillämpning av artikel 108.1 i mervärdesskattelagen, en bestämmelse som utgör ett genomförande av artikel 203 i mervärdesskattedirektivet.
- 15 Den hänskjutande domstolen har hänvisat till EU-domstolens dom av den 11 april 2013, Rusedespred OOD (C-138/12, EU:C:2013:233), punkterna 24–29, och dragit slutsatsen att när fakturautställaren har styrkt god tro, måste det, för att säkerställa mervärdesskattens neutralitet, vara möjligt att rätta den skatt som felaktigt angetts på fakturan enligt ett förfarande som fastställts av medlemsstaten. I den polska lagstiftningen föreskrivs emellertid inte något sådant förfarande för rättelse som begärs av den beskattningsbara personen efter att en skattekontroll eller ett skatteförfarande inletts mot denne. Såsom föreskrivs i artikel 81 b.1 i ordynacja podatkowa (skatteförordningen) av den 29 augusti 1997 (Dz. U. 2019, position 900, i dess ändrade lydelse), upphör rätten att göra rättelse av deklARATIONEN under den tid skatteförfarandet eller skattekontrollen pågår, såvitt avser det område som berörs av förfarandet eller kontrollen.

- 16 I förevarande fall hade bolaget således inte möjlighet att rätta den skatt som felaktigt angetts i fakturor som ställts ut till transportföretag i Litauen, eftersom denna situation var föremål för sanktionsåtgärder genom taxeringsbeslutet i det målet.
- 17 Skattemyndigheten har dessutom framhållit att fakturautställaren inte i rätt tid undanröjde risken för skattebortfall, eftersom de felaktiga fakturorna inte korrigerades och de litauiska aktörerna därmed kunde begära återbetalning av denna skatt (i enlighet med bestämmelserna i artikel 89 i mervärdesskattelagen, genom vilken rådets direktiv 2008/9/EG av den 12 februari 2008 om fastställande av närmare regler för återbetalning enligt direktiv 2006/112/EG av mervärdesskatt till beskattningsbara personer som inte är etablerade i den återbetalande medlemsstaten men i en annan medlemsstat). Bolaget har emellertid med fog hävdats att för det fall transaktionerna mellan bensinstationerna, bolaget och de litauiska företagen hade avräknats på ett regelmässigt sätt, där bolaget redovisar ett tillhandahållande av finansiella tjänster, skulle de litauiska företagen, i stället för de fakturor som bolaget utfärdat för bränsleleveranser med felaktigt angiven mervärdesskatt, erhålla fakturor som bensinstationerna utfärdat för bränsleleveranser till dessa litauiska företag. Dessa fakturor motsvarar beloppsmässigt i princip de omtvistade fakturorna från bolaget, beträffande vilka betalningsskyldighet har fastställts i enlighet med artikel 108.1 i mervärdesskattelagen (artikel 203 i mervärdesskattedirektivet). Skillnaden avser den marginal som bolaget tillämpade vid dessa transaktioner. Dessa fakturor (utställda av bensinstationerna) ger också de litauiska företagen rätt att begära återbetalning av den skatt som anges i fakturorna.
- 18 Detta visar – trots att bolaget felaktigt fakturerat de litauiska företagen för bränsleleveranserna – att den korrekta redovisningen av dessa leveranser från bensinstationerna också skulle ge litauiska bränslekunder rätt att begära återbetalning av skatten. Att emellertid tillämpa artikel 108 i mervärdesskattelagen på de fakturor som bestritts i detta avseende, samtidigt som leveranser av bränsle från bensinstationer till litauiska företag beskattas, får nämligen till följd att mervärdesskatt tas ut på samma transaktion två gånger (en gång i samband med transaktionen mellan bensinstationerna och de litauiska företagen och, en andra gång, enligt artikel 108.1 i mervärdesskattelagen, hos bolaget).
- 19 Det föreligger således rimligt tvivel om huruvida skattemyndigheterna, i en sådan situation som den förevarande, med hänsyn till neutralitets- och proportionalitetsprinciperna, har rätt att tillämpa en sådan bestämmelse som artikel 108.1 i mervärdesskattelagen (artikel 203 i mervärdesskattedirektivet), vilken förhindrar bolaget från att rätta felaktigt utställda fakturor.
- 20 I dom av den 11 april 2013, Rusedespred OOD (C-138/12, EU:C:2013:233), slog domstolen fast att en beskattningsbar person kan åberopa principen om mervärdesskattens neutralitet, såsom den har konkretiserats i rättspraxis avseende artikel 203 i mervärdesskattedirektivet, som hinder för tillämpning av en nationell bestämmelse som föreskriver att den felaktiga fakturan måste ha rättats för att

felaktigt fakturerad mervärdesskatt ska kunna återbetalas, samtidigt som skattemyndigheten slutgiltigt har beslutat att inte medge avdrag för nämnda mervärdesskatt, varvid detta beslut lett till att förfarandet för rättelse enligt nationell rätt inte längre kan tillämpas.

- 21 Däremot konstaterade domstolen i dom av den 8 maj 2019, EN.SA. (C-712/17, EU:C:2019:374), att mervärdesskattedirektivet, mot bakgrund av neutralitets- och proportionalitetsprinciperna, ska tolkas så, att det inte utgör hinder för nationella bestämmelser enligt vilka avdrag inte får göras för mervärdesskatt hänförlig till fiktiva transaktioner, samtidigt som personer som anger mervärdesskatt på en faktura enligt samma bestämmelser är skyldiga att betala skatten inklusive för en fiktiv transaktion. Detta gäller under förutsättning att nationell rätt ger möjlighet till rättelse av den skatteskuld som är en följd av denna skyldighet, om fakturautfärdaren visar att denne var i god tro eller i tid fullständigt har undanröjt risken för skattebortfall, vilket det ankommer på den hänskjutande domstolen att kontrollera.
- 22 I förevarande fall har det inte fastställts vare sig att de litauiska bolagen har vidtagit åtgärder för att få den skatt som hänför sig till dessa fakturor återbetald eller den verkan som dessa åtgärder eventuellt skulle ha haft. Såsom redan har påpekats innebär emellertid ett förfarande där bolaget förhindras att rätta de omtvistade fakturorna samtidigt som de litauiska företagen ges rätt till återbetalning av skatten på bränsle som köpts i Polen, såväl i den felaktiga som i den korrekta varianten av de fakturerade transaktionerna, att det uppkommer skäliga tvivel angående det legitima i att beträffande av bolaget felaktigt fakturerad mervärdesskatt tillämpa en regel som den i artikel 108.1 i mervärdesskattelagen.