

**Mål C-335/19****Sammanfattning av begäran om förhandsavgörande enligt artikel 98.1 i domstolens rättegångsregler****Datum för ingivande:**

24 april 2019

**Hänskjutande domstol**

Naczelny Sąd Administracyjny (Polen)

**Datum för beslutet att begära förhandsavgörande:**

6 december 2018

**Klagande**

E Sp. z o.o. Sp. k. z siedzibą w S.

**Motpart:**

Minister Finansów

**Saken i det nationella målet**

Vägran att justera beskattningsunderlaget för mervärdesskatt i samband med tillhandahållande av tjänster i fall av delvis eller fullständig underlåtenhet att betala på grund av den specifika skattestatus som gäldenären och borgenären har; ”lättnad för osäkra fordringar”

**Syfte med och rättslig grund för begäran om förhandsavgörande**

Tolkning av artikel 90.2 i direktiv 2006/112 med beaktande av principerna om skatteneutralitet och proportionalitet; artikel 267 FEUF

**Frågor som har hänskjutits för förhandsavgörande**

1) Utgör bestämmelserna i rådets direktiv 2006/112/EG av den 28 november 2006 om ett gemensamt system för mervärdesskatt (EUT L 347, 2006, s. 1) – särskilt artikel 90.2 i direktivet – med beaktande av principerna om skatteneutralitet och proportionalitet, hinder för att det i nationell rätt införs en

begränsning av möjligheten att från underlaget för mervärdesskatt göra avdrag i fall av delvis eller fullständig underlåtenhet att betala på grund av den specifika skattestatus som gäldenären och borgenären har?

2) Utgör EU-lagstiftningen särskilt inte hinder för att det i nationell rätt införs en reglering som för åtnjutande av "lättnad för osäkra fordringar" uppställer villkoret att, den dag då tjänsten utförs eller varan levereras och dagen före ingivandet av justeringen av skattedeklarationen i syfte att erhålla denna lättnad,

gäldenären inte befinner sig i ett insolvensförfarande eller är i likvidation?

borgenären och gäldenären är registrerade som aktiva beskattningsbara personer med avseende på mervärdesskatt?

### **Anförda unionsrättsliga bestämmelser**

Rådets direktiv 2006/112/EG av den 28 november 2006 om ett gemensamt system för mervärdesskatt: artiklarna 90 och 273.

### **Anförda nationella bestämmelser**

Lagen av den 11 mars 2004 om skatt på varor och tjänster (Ustawa o podatku od towarów i usług, Dz. U 2011 nr 177, pos. 1054) (nedan kallad mervärdesskattelagen):

Artikel 89a i den lydelse som är relevant i förevarande fall:

"1. Den beskattningsbara personen får justera beskattningsunderlaget och skatten på leveranser av varor eller tillhandahållanden av tjänster inom landets territorium när det gäller fordringar för vilka det gjorts sannolikt att de inte kan drivas in. Justeringen avser också beskattningsunderlaget och skattebeloppet för den del av fordran för vilken det gjorts sannolikt att den inte kan drivas in

1a. Att en fordran inte kan drivas in ska anses ha gjorts sannolikt om skulden inte regleras eller avyttras i någon form inom 150 dagar från den dag då den betalningsfrist som anges i avtalet eller fakturan löpt ut.

2. Punkt 1 ska gälla om följande villkor är uppfyllda:

1) leveransen av varan eller tillhandahållandet av tjänsten ska göras till den beskattningsbara person som avses i artikel 15.1, som registrerats som en beskattningsbar person och som inte befinner sig i ett insolvensförfarande eller i likvidation,

...

- 3) på dagen före ingivandet av den skattedeklaration i vilken den justering som avses i punkt 1 genomförs:
  - a) borgenären och gäldenären är registrerade som aktiva beskattningsbara personer,
  - b) gäldenären befinner sig inte i ett insolvensförfarande eller i likvidation,...
- 5) från datumet för utställandet av den faktura som dokumenterar fordran har det inte gått två år, räknat från utgången av det år då fordran utställdes.

3. Den justering som avses i punkt 1 kan göras i avräkningen för den period under vilken det anses ha gjorts sannolikt att fordran inte kan drivas in, under förutsättning att fordran, fram till den dag då borgenären lämnar in en skattedeklaration för denna period, inte har reglerats eller avyttrats i någon form.

4. Om fordran, efter inlämnandet av den skattedeklaration där den justering som avses i punkt 1 har gjorts, regleras eller avyttras i någon form, är borgenären skyldig att höja beskattningsunderlaget och det skattebelopp som ska betalas i avräkningen för den period under vilken fordran regleras eller avyttras. Vid partiell reglering av fordran ska beskattningsunderlaget och beloppet för den skatt som ska betalas höjas för den delen.

5. Borgenären är skyldig att tillsammans med skattedeklarationen, i vilken den justering som avses i punkt 1 görs, informera chefen för ansvarigt skattekontor om justeringen tillsammans med justeringsbeloppet och uppgifter avseende gäldenären.

...

7. Bestämmelserna i punkt 1–5 gäller inte om det föreligger ett sådant förhållande mellan borgenären och gäldenären som avses i artikel 32.2–32.4.

8. Ministern med ansvar för offentliga finanser ska, genom en förordning, fastställa sättet för lämnande av den information som avses i punkt 5.

Artikel 89b.

”1. Vid utebliven betalning av en fordran som följer av en faktura som dokumenterar leveransen av varor eller tillhandahållandet av tjänster inom landets territorium inom 150 dagar från den dag då den betalningsfrist som anges i avtalet eller på fakturan löpt ut, ska gäldenären justera den skatt som dragits av på den fakturan i avräkningen för den period under vilken fristen på 150 dagar, från utgången av den betalningsfrist som anges i avtalet eller på fakturan, löpte ut.

1a. Bestämmelsen i punkt 1 ska inte tillämpas om gäldenären har reglerat fordran senast den sista dagen i den avräkningsperiod under vilken fristen på 150 dagar, från utgången av betalningsfristen, löpte ut.

...

2. Vid partiell reglering inom 150 dagar från utgången av den betalningsfrist som anges i avtalet eller på fakturan, ska justeringen avse den ingående skatt som ska betalas för den utestående delen av fordran. Bestämmelsen i punkten 1a ska gälla i tillämpliga delar.

...

4. Vid reglering av fordran efter genomförandet av den justering som avses i punkt 1 har den beskattningsbara personen rätt att höja beloppet avseende ingående mervärdesskatt i avräkningen för den period under vilken fordran reglerats med det belopp som avses i punkt 1. Vid partiell reglering av fordran kan den ingående mervärdesskatten höjas för den delen av fordran som reglerats.

...

6. Om det fastställs att den beskattningsbara personen har brutit mot kravet i punkt 1 ska skattekontorets chef eller kontrollorganet inom skattemyndigheten fastställa en ytterligare skattskyldighet på 30 % av det skattebelopp som följer av de utestående fakturorna och som inte har justerats enligt punkt 1. Ingen ytterligare skattskyldighet ska fastställas för fysiska personer som för samma agerande har dömts för skatteförseelse eller skattebrott.”

Lag av den 28 februari 2003 om insolvens och rekonstruktion (Prawo upadłościowe i naprawcze, Dz. U. 2015, pos. 233, i ändrad lydelse, nedan kallad insolvenslagen):

Artikel 342, i den lydelse som är i kraft i detta fall:

”1. Fordringar som ska betalas från konkursmassan omfattar följande kategorier:

- 1) kategori ett – kostnader för insolvensförfarandet ...
- 2) kategori två – fordran som avser ett anställningsförhållande och som hänförs till tiden före förklaringen om insolvens.
- 3) kategori tre – skatter och andra offentliga avgifter samt andra fordringar som härrör från socialförsäkringsavgifter, inklusive ränta och verkställighetskostnader.
- 4) kategori fyra – övriga fordringar, om de inte omfattas av femte kategorin, inklusive ränta för det sista året före förklaringen om insolvens, avtalsvite, förfarandekostnader och verkställighetskostnader.

5) kategori fem – räntor, som inte tillhör de högre kategorierna, i den ordning som kapitalet ska betalas samt rättsliga och administrativa böter och fordringar som härrör från gåvor och legat.

2. En fordran som uppstår till följd av en överföring eller ett endossement efter insolvensförklaringen ska regleras inom den tredje kategorin, såvida den inte ska regleras inom den fjärde kategorin. Detta gäller inte fordringar som uppkommit till följd av åtgärder som förvaltaren har vidtagit eller åtgärder som vidtagits av den insolventa personen och som godkänts av behörig domare.

3. ...”.

### **Redogörelse för de faktiska omständigheterna och förfarandet samt parternas huvudargument**

- 1 I ansökan till Minister Finansów (Finansministern) om individuell tolkning anförde E. sp. z o.o. (nedan kallat bolaget) att bolaget, i egenskap av registrerad beskattningsbar person, bedriver en näringsverksamhet som består i tillhandahållande av skatterådgivning mot vederlag, bland annat till personer som är registrerade som aktiva beskattningsbara personer. Mottagarna av tjänsterna är inte enheter med anknytning till bolaget. Ersättningen för de tillhandahållna tjänsterna anser bolaget vara beskattningsunderlaget. För beskattning av de tjänster som tillhandahålls inom landets territorium tillämpar bolaget den normala mervärdesskattesatsen. I de fall som avses i mervärdesskattelagen tillämpar bolaget även omvänd skattskyldighet (artikel 28b i mervärdesskattelagen).
- 2 Bolaget utfärdade en mervärdesskattefaktura till motparten för tillhandahållande av skatterådgivning som beskattas inom landets territorium. Fram till den dag då ansökan lämnades in fick bolaget ingen betalning för denna mervärdesskattefaktura. Det har inte gått mer än 2 år från dagen för utfärdandet av fakturan. Fordran har inte reglerats eller avyttrats i någon form. Dessutom har bolaget angett att motparten (gäldenären) vid tidpunkten för tillhandahållandet av tjänsten var registrerad som aktiv beskattningsbar person och inte var föremål för ett insolvensförfarande eller likvidation. Gäldenären är fortfarande registrerad som aktiv beskattningsbar person och är för närvarande föremål för likvidation.
- 3 Mot bakgrund av ovanstående vände sig bolaget till finansministern med frågan huruvida det under sådana omständigheter är möjligt att justera skatteunderlaget och den skatt som ska betalas för tillhandahållandet av tjänster inom landets territorium i ett fall där skulden inte regleras i sin helhet och gäldenären är föremål för likvidation under den avräkningsperiod inom vilken fristen på 150 dagar från utgången av betalningsfristen löper ut.
- 4 I sin individuella tolkning av den 12 januari 2015 angav finansministern att den reglering som följer av artikel 90 i direktiv 2006/112 är frivillig för medlemsstaterna. Införandet, i artikel 89a i mervärdesskattelagen, av rätten att justera skatteunderlaget och den skatt som ska betalas, avseende en fordran för

vilken borgenären gjort sannolikt att den inte kan drivas in, strider inte mot artikel 90 i direktiv 2006/112. Underlåtenhet att uppfylla ett av de grundläggande villkoren i en bestämmelse som införlivats i den polska rättsordningen och som reglerar utövande av den rätt som ges genom artikel 90 i direktivet, ger därför inte den beskattningsbara personen grund för att härleda rätten till ”lättnad för osäkra fordringar” direkt från unionsrätten.

- 5 Bolaget överklagade den individuella tolkningen till Wojewódzki Sąd Administracyjny w Szczecinie (vojvodskapsförvaltningsdomstolen i Szczecin), som avlog överklagandet. Enligt den domstolens bedömning ger endast ett samtidigt uppfyllande av alla villkor i artikel 89a.2 i mervärdesskattelagen, vilket inte var fallet i detta mål, rätt till en justering av den skatt som ska betalas.
- 6 Bolaget överklagade detta avgörande. Naczelny Sąd Administracyjny (Högsta förvaltningsdomstolen) förenade detta mål med tre andra mål för gemensam prövning. I alla dessa fall har ett bolag ansökt om en individuell tolkning, där den väsentliga frågan rörde huruvida de villkor som fastställts i polsk lagstiftning för tillämpning av lättnad för osäkra fordringar, med avseende på omständigheter på vilka artikel 89a i mervärdesskattelagen är tillämplig, är förenliga med unionsrätten.

#### **Kortfattad redogörelse för skälen till begäran om förhandsavgörande**

- 7 Den hänskjutande domstolens tvivel gäller omfattningen av medlemsstaternas utrymme för skönsmässig bedömning när det gäller att fastställa villkoren för att omfattas av den reglering som föreskrivs i artikel 90 i direktiv 2006/112 i nationell lagstiftning. Framför allt är den hänskjutande domstolen inte säker på att de villkor som fastställs i artikel 89 i mervärdesskattelagen inte bör begränsas till de villkor som gör det möjligt att visa att det inte har skett någon reglering av fordran, vars värde ingår i mervärdesskattedeklarationen som omsättning som är beskattningsbar och för vilken skatt ska betalas, med uteslutande av sådana villkor som gäller borgenärens eller gäldenärens skattemässiga ställning. I artikel 89a i mervärdesskattelagen anges, utöver de fordringar som anses vara obetalda, de villkor som anges i punkt. 2
- 8 I artikel 90 i direktiv 2006/112 anges varken de villkor eller de skyldigheter som medlemsstaterna kan ålägga, vilket enligt hittillsvarande praxis från Naczelny Sąd Administracyjny ska tolkas så, att dessa bestämmelser ger medlemsstaterna ett utrymme för skönsmässig bedömning, särskilt när det gäller de formaliteter som ska iaktas av de beskattningsbara personerna i förhållande till skattemyndigheterna för att minska beskattningsunderlaget. I nationell rättspraxis har det därför antagits att lättnaden för osäkra fordringar omfattas av utrymmet för skönsmässig bedömning.
- 9 Enligt den hänskjutande domstolens bedömning ger EU-domstolens rättspraxis hittills inte något entydigt svar på frågan huruvida det finns en möjlighet att införa dessa begränsningar i nationell rätt.

- 10 Av domstolens praxis tycks framgå att domstolen förordar en restriktiv tolkning av de begränsningar av tillämpningen av ”lättnader för osäkra fordringar” som medlemsstaterna har rätt att införa i sin nationella lagstiftning.
- 11 Särskilt i dom av den 15 maj 2014, C-337/13, Almos Agrárkülkereskedelmi Kft, EU:C:2014:328, slog domstolen fast att det därför är viktigt att ”de formaliteter som de beskattningsbara personerna ska uppfylla vid skattemyndigheterna för att kunna få beskattningsunderlaget nedsatt begränsas till sådana formaliteter som gör det möjligt att pröva att en del av eller hela vederlaget slutligt inte kommer att erhållas efter det att transaktionen genomförts” (punkt 39).
- 12 I punkt 36 i nämnda dom uttalade domstolen emellertid följande: ”Vad vidare gäller frågan vilka formaliteter som nedsättning av beskattningsunderlaget kan underkastas, erinrar EU-domstolen om att enligt artikel 273 i mervärdesskattedirektivet får medlemsstaterna införa de skyldigheter som de finner nödvändiga för en riktig uppbörd av mervärdesskatten och för förebyggande av bedrägeri. Ett villkor för detta är dock bland annat att denna möjlighet inte används för att införa ytterligare krav avseende fakturering utöver dem som anges i kapitel 3 i direktivet.”
- 13 Tvivlen skingras inte heller av domstolens dom av den 23 november 2017 i mål C-246/16, Enzo Di Maura, EU:C:2017:887, i vilken domstolen slog fast att artikel 11c.1 andra stycket i sjätte direktivet ska tolkas så, att en medlemsstat, som villkor för att få sätta ned beskattningsunderlaget inte kan kräva att ett resultatlöst konkursförfarande har genomförts när ett sådant förfarande kan pågå i mer än tio år.
- 14 Detta kan tyda på att längden på insolvensförfarandet var avgörande för bedömningen av huruvida den nationella lagstiftningen var förenlig med unionslagstiftningen. I punkt 22 anförde EU-domstolen emellertid följande: ”Det är visserligen lämpligt att medlemsstaterna kan skingra den ovisshet som råder med avseende på huruvida en utebliven betalning någonsin kommer att kunna drivas in, såsom påpekats ovan i punkt 16, men möjligheten att göra undantag får inte gå utöver denna ovisshet, och i synnerhet frågan huruvida det går att underlåta att sätta ned beskattningsunderlaget vid utebliven betalning”. Vidare anförde EU-domstolen följande i punkt 23: ”En rätt för medlemsstaterna att undanta all möjlighet till nedsättning av beskattningsunderlaget för mervärdesskatt skulle strida mot principen om mervärdesskattens neutralitet, av vilken det bland annat följer att den mervärdesskatt som näringsidkaren, i egenskap av skatteindrivare på statens vägnar, ska betala eller har betalat inom ramen för sin ekonomiska verksamhet inte till någon del ska belasta denne.”
- 15 Vad gäller proportionalitetsprincipen anförde domstolen följande i punkt 27: ”Denna osäkerhet har uppenbarligen tagits i beaktande när en beskattningsbar person mister rätten att sätta ned beskattningsunderlaget så länge det inte har bevisats att fordran är omöjlig att driva in, såsom föreskrivs i den nationella lagstiftning som är aktuell i det nationella målet. Det ska dock konstateras att

samma mål kan uppnås om nedsättning beviljas så snart den beskattningsbara personen visar att skulden med rimlig sannolikhet inte kommer att betalas, och genom att, efter förnyad bedömning, höja beskattningsunderlaget för det fall betalning trots allt sker.”

- 16 I samma punkt uttalade domstolen följande: ”Det ankommer således på de nationella myndigheterna att, med iakttagande av proportionalitetsprincipen och under domstolskontroll, bedöma den bevisning för långvarig utebliven betalning som den beskattningsbara personen ska inkomma med beroende på vad som föreskrivs i den nationella lagstiftning som är tillämplig.”
- 17 Av domstolens hittillsvarande rättspraxis tycks framgå att de villkor för tillämpning av lättnaden för osäkra fordringar som föreskrivs i den nationella lagstiftningen endast kan avse förebyggande av den osäkerhet som är förknippad med den slutliga karaktären på den uteblivna betalningen av en faktura.
- 18 Mot bakgrund av ovanstående hyser den hänskjutande domstolen tvivel om huruvida sådana ytterligare villkor som anges i artikel 89a.2 i mervärdesskattelagen är tillåtna eller om det är ett tillräckligt villkor för genomförande av en justering att det görs sannolikt att fordran inte kan drivas in genom att den beskattningsbara personen visar att fordran inte har reglerats eller avyttrats i någon form inom 150 dagar från den dag då den betalningsfrist som anges i avtalet eller fakturan löpte ut.
- 19 Den hänskjutande domstolen begär särskilt att EU-domstolen ska ange om sådana villkor som föreskrivs i artikel 89a.2 i mervärdesskattelagen faller utanför medlemsstaternas utrymme för skönsmässig bedömning eller om den hänskjutande domstolen, mot bakgrund av proportionalitetsprincipen, ska bedöma dessa villkor på grundval av omständigheterna i målet, vilket framför allt skulle innebära att vederbörlig hänsyn bör tas till insolvens- eller likvidationsförfarandenas varaktighet.
- 20 Om det slås fast att unionsrätten utgör hinder för att medlemsstaterna föreskriver sådana villkor som anges i artikel 89a.2 i mervärdesskattelagen skulle systematiken i det polska rättssystemet påverkas. Den polska lagstiftaren beslutade sig för att i artikel 89b i mervärdesskattelagen utnyttja de befogenheter som föreskrivs i artikel 185.2 i direktiv 2006/112.
- 21 I avsaknad av en överträdelse av neutralitetsprincipen och proportionalitetsprincipen hänför sig skattebetalarens/borgenärens rätt till ”lättnad för osäkra fordringar” och justering av den skatt som ska betalas till skattebetalarens/gäldenärens skyldighet att justera den ingående skatten. Detta säkerställer att mervärdesskatten är neutral och utgör ett strukturellt inslag i den. Genom borgenärens åtnjutande av ”lättnad för osäkra fordringar” har den skatt som har justerats upphört att existera. Därför ska det inte längre finnas någon avdragsgill ingående skatt. Uppkomsten av rätten att justera det skattebelopp som ska betalas i fråga om fordringar som inte går att driva in leder till en skyldighet



enligt artikel 89b.1 i mervärdesskattelagen för skattebetalaren/borgenären att minska beloppet avseende den ingående mervärdesskatt som ska dras av eller, om det inte föreligger någon ingående mervärdesskatt, att höja det skattebelopp som ska betalas med det skattebelopp som är resultatet av de obetalda fakturorna, genom att justera mervärdesskattedeklarationen för den period under vilken avdraget gjordes. Eftersom bestämmelserna i artikel 89a i mervärdesskattelagen rör skattebetalarens/borgenärens rättigheter och fastställer villkoren för när denne får utöva denna rätt, medan artikel 89b.1 i denna lag gäller den samtida skyldigheten, för en skattebetalare/gäldenär som inte på borgenärens uppmaning har betalat en fordran som uppfyller kraven i artikel 89a.1 och 89a.1a i mervärdesskattelagen, att göra en lämplig justering av den avdragsgilla ingående skatten eller en lämplig höjning av det skattebelopp som ska betalas för den period under vilken den beskattningsbara personen gjorde avdraget, måste det finnas en fullständig korrelation och identitet mellan dessa vad avser deras rättsliga ställning. En bedömning av gäldenärens situation är nämligen beroende av att det görs en bedömning av borgenärens rätt till justering av den ingående mervärdesskatten, mot bakgrund av det direkta sambandet mellan den ena beskattningsbara personens rättigheter och den andra beskattningsbara personens skyldigheter.

- 22 Enligt den hänskjutande domstolen påverkar den justering som borgenären gör konkursgäldenärens ställning på ett icke godtagbart sätt i insolvensförfarandet genom att ändra den förmånsrättsordning som avses i artikel 342 i insolvenslagen, så att den gynnar – dessutom med allmänna medel – en av gäldenärens borgenärer, i vars ställe i konkursmassan en annan borgenär placeras, nämligen statskassan. Detta leder till en förflyttning av en fordran avseende mervärdesskatt från den fjärde kategorin (borgenärens bruttofakturavärde från ekonomiska och allmänna civilrättsliga förbindelser) till den tredje kategorin (skatter). Enligt nationell rättspraxis har bestämmelserna i insolvensrätten, särskilt artikel 342 i insolvenslagen, karaktären av specialbestämmelser i förhållande till skattebestämmelserna och tillåter inte betalning av enskilda borgenärer i strid med den prioritetsordning som anges i den bestämmelsen.
- 23 Den begränsning som införs i nationell rätt genom artikel 89a.2 punkten 1 och motsvarande i artikel 89b.1b i mervärdesskattelagen är ett uttryck för denna princip. Ett åsidosättande av denna princip skulle skada systematiken i den nationella reglering som kommer till uttryck i artikel 342 i insolvenslagen.
- 24 I detta sammanhang uppstår dock frågan huruvida dessa begränsningar strider mot artikel 90.2 i direktiv 2006/112 – med beaktande av principerna om skatteneutralitet och proportionalitet – och huruvida en nationell domstol måste besluta i strid med bestämmelsen i artikel 342 i insolvenslagen, om begränsningarna enligt EU-domstolen åsidosätter dessa principer.
- 25 Dessa tvivel uppstår också när det gäller de övriga villkoren i artikel 89a i mervärdesskattelagen för tillämpning av ”lättnad för osäkra fordringar”. De säkerställer också symmetri i det berörda skattesystemet. I synnerhet innebär

villkoret att leverans måste ha utförts till den aktiva beskattningsbara personen en symmetrisk sänkning av den ingående skatten till köparen av varorna. Om denna begränsning inte hade förelegat skulle detta innebära att den slutliga förbrukningen inte skulle beskattas och att korrekt skatteuppbörd inte skulle säkerställas.

- 26 Enligt den hänskjutande domstolen är de argument som anges ovan ett väsentligt skäl för behovet av ett samtidigt uppfyllande av villkoren i artikel 89a och artikel 89b i mervärdesskattelagen.

ARBETSDOKUMENT