

Mål C-895/19**Sammanfattning av begäran om förhandsavgörande enligt artikel 98.1 i domstolens rättegångsregler****Datum för ingivande:**

4 december 2019

Hänskjutande domstol:Wojewódzki Sąd Administracyjny w Gliwice
(förvaltningsdomstolen i vojvodskapet Gliwice, Polen)**Datum för beslutet att begära förhandsavgörande:**

4 november 2019

Klagande:

A.

Motpart:

Direktor Krajowej Informacji Skarbowej

Saken i det nationella målet

Avdragsrätt för ingående skatt vid köp av varor inom gemenskapen enligt ändrade bestämmelser i mervärdesskattelagen som fastställer en frist på tre månader för att deklarerera köpen.

Syfte med och rättslig grund för begäran om förhandsavgörande

Tolkning av unionsrätten, artikel 267 FEUF

Fråga som har hänskjutits för förhandsavgörande

Ska artikel 167 i rådets direktiv 2006/112/EG av den 28 november 2006 om ett gemensamt system för mervärdesskatt (EUT 2006, L 347, s. 1), jämförd med artikel 178 i samma direktiv, tolkas så, att den utgör hinder för nationell lagstiftning enligt vilken ett villkor för att utöva rätten att dra av ingående mervärdesskatt under samma beskattningsperiod som den då skatt skulle erläggas

för transaktioner avseende gemenskapsinterna förvärv av varor, är att den skatt som ska erläggas för dessa transaktioner redovisas i den korrekta skattedeklarationen som ska inges inom den obligatoriska tidsfristen (i Polen, tre månader) efter utgången av den månad då skattskyldigheten avseende de förvärvade varorna och tjänsterna uppstod?

Anförda unionsbestämmelser

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, (nedan kallat mervärdesskattedirektivet): Artiklarna 1.2, 63, 167, 168, 178–182 och 273.

Anförda nationella bestämmelser

Ustawa z dnia 11 marca 2004 r. o podatku od towarów i usług (Dz. U. z 2018 r. poz. 2174), (lagen av den 11 mars 2004 om skatt på varor och tjänster), (nedan kallas mervärdesskattelagen).

Artikel 86, punkterna 1, 10, 13 och 13a, i dess lydelse före och efter den 1 januari 2017:

”1. I den mån varorna och tjänsterna används i samband med den skattskyldiga personens skattepliktiga transaktioner, har den beskattningsbara personen rätt att dra av den ingående skatten från den skatt som ska betalas.

10. Rätten att dra av ingående skatt från den skatt som ska betalas uppkommer när en avräkning görs för den period under vilken skattskyldigheten uppstod i förhållande till de varor och tjänster som den beskattningsbara personen har förvärvat eller importerat.

13. Om den skattskyldige inte har dragit av beloppet för ingående mervärdesskatt från den skatt som ska betalas inom de tidsfrister som avses i punkterna 10, 10d, 10e och 11, kan beloppet för den skatt som ska erläggas sättas ned genom rättelse av skattedeklarationen för den period under vilken avdragsrätten inträder, senast 5 år från början av det år under vilket avdragsrätten inträdde, om inte annat följer av punkt 13a.

13a. När en beskattningsbar person, vid gemenskapsinterna förvärv av varor eller tillhandahållande av tjänster för vilka den beskattningsbara personen utgör förvärvare enligt artikel 17, inte har dragit av ingående skatt från det skattebelopp som ska erläggas inom de tidsfrister som anges i punkterna 10 och 11 får det skattebelopp som ska erläggas sättas ned genom rättelse av skattedeklarationen för den period under vilken avdragsrätten har uppstått, men senast 5 år från och med slutet av det år under vilket avdragsrätten inträder.”

Artikel 86.10b i mervärdesskattelagen i dess lydelse till och med den 31 december 2016:

”10 b. Avdragsrätt för ingående mervärdesskatt från det skattebelopp som ska betalas föreligger i de fall som avses i:

...

2.2.4 c – under förutsättning att den beskattningsbara personen

...

b) inkluderar den skatt som ska erläggas för det gemenskapsinterna förvärvet av varor i den skattedeklaration där ifrågavarande skattskyldighet ska anges,

3) 2.4 a, b och d – föreligger enligt punkt 10 under förutsättning att den beskattningsbara personen inkluderar det skattebelopp som ska erläggas för dessa transaktioner i rättelsen av den skattedeklaration där ifrågavarande skattskyldighet ska anges.”

Sedan den 1 januari 2017 har bestämmelserna i artikel 86.10b, punkterna 2 b och 3 ändrats och en punkt 10 i införts. Dessa bestämmelser har följande lydelse:

”10 b. Avdragsrätt för ingående mervärdesskatt från det skattebelopp som ska betalas föreligger i de fall som avses i:

...

2.2.4 c – under förutsättning att den beskattningsbara personen

...

b) inkluderar den skatt som ska erläggas för det gemenskapsinterna förvärvet av varor i den skattedeklaration där ifrågavarande skattskyldighet ska anges, senast inom 3 månader räknat från utgången av den månad då skattskyldigheten för de förvärvade varorna uppkom,

3) 2.4 a, b och d – föreligger enligt punkt 10 under förutsättning att den beskattningsbara personen inkluderar det skattebelopp som ska erläggas för dessa transaktioner i rättelsen av den skattedeklaration där ifrågavarande skattskyldighet ska anges, senast inom 3 månader räknat från utgången av den månad då skattskyldigheten för de ifrågavarande varorna eller tjänsterna uppkom.

10i. Om den beskattningsbara personen inkluderar den skatt som ska betalas i sin skattedeklaration där ifrågavarande skattskyldighet ska anges vid ett senare datum än det som föreskrivs i punkterna 10b.2b och 3 kan den beskattningsbara personen höja beloppet för ingående mervärdesskatt i motsvarande mån genom en avräkning för den beskattningsperiod under vilken fristen för att inge skattedeklarationen ännu inte hade löpt ut.”

Kortfattad redogörelse för de faktiska omständigheterna och förfarandet samt parternas argument

- 1 I sin begäran om en individuell tolkning av skattebestämmelserna angav bolaget A (nedan kallat bolaget) att det, inom ramen för sin ekonomiska verksamhet, gjorde inköp, däribland gemenskapsinterna förvärv av varor i Polen. De förvärvade varorna används därefter för mervärdesskattepliktiga transaktioner inom landet. Samband med denna verksamhet har det uppstått – och kan i framtiden uppstå – situationer där skatten för den beskattningsbara personens gemenskapsinterna förvärv av varor inte kommer att anges i den korrekta skattedeklarationen (eller rättelse av sådan) eller inges inom tre månader från det att skatteskyldigheten uppkom i förhållande till de förvärvade varorna (detta görs eller ska göras efter fristens utgång genom rättelse av skattedeklarationen). I detta avseende kan underlåtelse att deklarerat skatten inom fristen uppstå till följd av en för sent mottagen faktura, att bolaget felaktigt har klassificerat transaktionen eller att den person som bokför och deklarerar mervärdesskatten har gjort ett misstag. Bolaget uppgav att det hade full avdragsrätt för mervärdesskatt och att den omständigheten att skattebeloppet deklarerades för sent (efter tre månader) inte hade något samband med något missbruk av rättigheter eller försök att minska skatten.
- 2 Bolaget har följaktligen ställt frågan huruvida det enligt gällande rätt sedan den 1 januari 2017, i den situation som anges i begäran om individuellt förhandsbesked och i framtida situationer som kan uppstå, till följd av en rättelse av en skattedeklaration som ingavs för den period under vilken skatteskyldigheten uppstod, kan dra av den ingående mervärdesskatt som erlagts för gemenskapsinterna förvärv under samma bokföring som den ingående skatten hänförs till, även om rättelsen inte gjordes, eller inte kommer att göras, inom tre månader från det att skatteskyldigheten uppstod i förhållande till de förvärvade varorna.
- 3 Enligt bolaget ska denna fråga besvaras jakande. Bolaget anser att det krav som följer av artikel 86.10b § 2 b i mervärdesskattelagen, i den lydelse som var i kraft sedan den 1 januari 2017, saknar grund i mervärdesskattedirektivet och därför inte kan tillämpas. Kravet strider dessutom mot principen om skatteneutralitet och proportionalitetsprincipen.
- 4 Denna uppfattning godtas inte av direktören för Krajowej Informacji Skarbowej (den nationella skatteupplysningen), (nedan kallad skattemyndigheten). Enligt skattemyndigheten strider dessa regler inte mot mervärdesskattedirektivet, i synnerhet inte mot ovannämnda principer, eftersom de inte medför en begränsning av den beskattningsbara personens rätt till nedsättning av den skatt som ska betalas och som följer av själva mervärdesskattesystemet. Enligt artikel 178 i mervärdesskattedirektivet har medlemsstaterna vidare rätt att föreskriva vissa formella villkor för avdragsrätten. Skattemyndigheten anser att tremånadersfristen enligt artikel 86.10b § 2 b utgör just ett sådant villkor.

- 5 Bolaget väckte talan vid Wojewódzki Sąd Administracyjny w Gliwice (förvaltningsdomstolen i vojvodskapet Gliwice) om ogiltigförklaring av den omstridda tolkningen och gjorde gällande att artikel 86.10b § 2 i mervärdesskattelagen utgjorde ett åsidosättande av artiklarna 167 och 178 i mervärdesskattedirektivet samt av principen om skatteneutralitet enligt artikel 1.2 i detta direktiv och proportionalitetsprincipen enligt artikel 5.4 FEUF.
- 6 Skattemyndigheten yrkade att talan skulle ogillas och att den omstridda individuella tolkningen skulle bestå. Den hänskjutande domstolen beslutade att vilandeförklara målet och ställa en tolkningsfråga till domstolen.

Kortfattad redogörelse för skälen till att förhandsavgörande begärs

- 7 I Polen, i enlighet med den princip som anges i artikel 86.1 i mervärdesskattelagen (varigenom principen om skatteneutralitet implementeras), har den beskattningsbara personen rätt att dra av ingående skatt från den skatt som ska betalas i den mån varorna och tjänsterna används i samband med skattepliktiga transaktioner. Avdragsrätten uppstår i princip när avräkningen görs för den period då skattskyldigheten uppstod i förhållande till tjänster och varor som har förvärvats eller importerats av den beskattningsbara personen (artikel 86.10 i mervärdesskattelagen). Enligt tillämplig rätt avseende gemenskapsinterna förvärv fram till den 31 december 2016 uppkom avdragsrätten i punkt 10 under förutsättning att den beskattningsbara personen inkluderade det skattebelopp som skulle erläggas för det gemenskapsinterna förvärvet av varor i den skattedeclaration där skyldigheten att erlagga skatt framgår (artikel 86.10b § 2 b i mervärdesskattelagen). Lagstiftaren har emellertid infört en ny frist, vilket innebär att möjligheten att dra fördel av dessa bestämmelser underställs villkoret att skattedeclarationen ska inges inom tre månader (artikel 86.10b § 2 b i mervärdesskattelagen, i dess lydelse av den 1 januari 2017). Om denna frist överskrids måste den beskattningsbara personen rätta den deklARATION som tidigare har ingetts (artikel 86.10g i mervärdesskattelagen) och samtidigt löpande erlagga skatt för de gemenskapsinterna förvärven (artikel 86.10 i mervärdesskattelagen). I motiveringen till denna reform anges att den är påkallad på grund av oegentligheter i vissa deklARATIONER från aktörer vars verksamhet omfattar gemenskapsinterna förvärv och andra transaktioner där den skatt som ska betalas i princip är lika med den ingående skatten.
- 8 I enlighet med domen av den 2 maj 2019, C-225/18, Grupa Lotos, som hänvisar till ”standstill”-klausulen, angav domstolen att den avdragsrätt som föreskrivs i artikel 168 a i mervärdesskattedirektivet utgör en oskiljaktig del av mervärdesskattesystemet och i princip inte får inskränkas. Avdragsrätten inträder omedelbart för hela den ingående skatten och avdragssystemet har till syfte att säkerställa att den mervärdesskatt som näringsidkaren ska betala eller har betalat inom ramen för all sin ekonomiska verksamhet inte till någon del ska belasta honom själv. Det gemensamma systemet för mervärdesskatt garanterar således en fullständig neutralitet beträffande skattebördan för all ekonomisk verksamhet,

oavsett syfte och resultat, under förutsättning att verksamheten i princip är mervärdesskattepliktig i sig. Härav följer att en beskattningsbar person som agerar i denna egenskap när han förvärvar varor eller tjänster och använder dessa varor eller tjänster för sina skattepliktiga transaktioner, ska ha avdragsrätt för den mervärdesskatt som ska betalas eller har betalats med avseende på dessa varor eller tjänster. Domstolen angav att det även framgår av rättspraxis att undantag från rätten att göra avdrag för mervärdesskatt endast är tillåtna i de fall som uttryckligen anges i de direktiv som reglerar denna skatt. Domstolen har emellertid slagit fast att det även är nödvändigt att beakta den faktiska tillämpningen av de nationella bestämmelserna om undantag från rätten att göra avdrag för mervärdesskatt och de verkningar som följer därav för de skattskyldiga (punkterna 25–28 och 37).

- 9 Mot bakgrund av det ovan anförda önskar den hänskjutande domstolen få klarhet i huruvida det är lämpligt att införa en sådan lagstiftning som den som är i fråga i förevarande mål, som en ny lösning som i princip är okänd i den nationella lagstiftningen. Detta är av särskild betydelse eftersom den polska lagstiftaren uttalade sig om huruvida den föreslagna lösningen var förenlig med unionsrätten. Det framgår emellertid av motiveringen till reformen att unionens organ och institutioner inte tillfrågades om deras uppfattning i frågan och att något samråd inte heller hölls med dem.
- 10 EU-domstolen har däremot vid upprepade tillfällen uttalat sig angående medlemsstaters införande av obligatoriska frister som ett formellt krav, även med hänsyn till principerna om likvärdighet, effektivitet och proportionalitet. Den hänskjutande domstolen har hänvisat till domarna av den 28 juli 2016 i mål C-332/15, *Astone* (punkt 34 och punkt 1 i domslutet), av den 8 maj 2008, C-95/07 och C-96/07, *Ecotrade SpA* (punkt 1 i domslutet), av den 12 januari 2006, C-504/04, *A.S.G.* (punkt 35), av den 18 mars 1987, 56/86, *Société pour l'exportation des sucres*, av den 30 juni 1987, 47/86, *Roquette Frères*, av den 26 juni 1990, C-8/89, *Zardi*, av den 9 juli 2015, C-183/14, *Salomie och Oltean*, samt av den 15 september 2016, C-518/14, *Senatex*.
- 11 Den hänskjutande domstolen har av denna rättspraxis dragit slutsatsen att bestämmelserna i mervärdesskattedirektivet inte utgör hinder för att en medlemsstat föreskriver obligatoriska frister i den nationella rättsordningen, men att dessa frister inte får strida mot principen om skatteneutralitet och ska vara proportionerliga. Det ankommer på den nationella domstolen att kontrollera att de vidtagna åtgärderna är oproportionerliga i förhållande till de eftersträvade målen, samt huruvida de är ekonomiskt betungande för den beskattningsbara personen. I förevarande fall ankommer det således på den nationella domstolen att pröva huruvida den obligatoriska tremånadersfristen objektivt sett uppfyller de villkor som följer av proportionalitetsprincipen och principen om skatteneutralitet. Om så inte är fallet kan den beskattningsbara personen göra gällande att bestämmelserna inte är förenliga med unionsrätten och har följaktligen rätt till retroaktivt avdrag.

- 12 I förevarande fall har bolaget angett två anledningar till att fristen överskrids: Den ena oberoende av den beskattningsbara personen på grund av för sent ingivna fakturor och den andra beroende av den beskattningsbara personen på grund av misstag som denna kan ha begått.
- 13 I samband med denna bedömning i förhållande till proportionalitetsprincipen ska en åtskillnad göras mellan den beskattningsbara personens situation beroende på om det rör sig om skatt som ska betalas eller ingående skatt. Artikel 86 i mervärdesskattelagen innehåller nämligen en tidsgräns (obligatorisk frist) i förhållande till den första situationen enbart vad gäller preklusion, det vill säga en period på fem år. En justering av skatt som ska betalas är således möjlig inom denna period (artiklarna 13 och 13a i mervärdesskattelagen). Vad beträffar den ingående skatten har lagstiftaren inrättat två tidsfrister. För det första en tremånadersfrist för att beräkna den, löpande retroaktivt (artikel 86.1 10 b, punkt 2 b och artikel 86.1. 10 i) och för det andra den femåriga preklusionsfristen (artikel 86.1. 13 och §. 13a). Det är den första fristen som ger upphov till tvivel.
- 14 Den hänskjutande domstolen anser att den tremånadersfrist som föreskrivs i artikel 86.10b § 2 b i mervärdesskattelagen förefaller vara tillräcklig för att garantera att den beskattningsbara personen erhåller en faktura. Denna frist är visserligen även av disciplinär karaktär, eftersom den föreskrevs för att motivera de skattskyldiga att bli mer aktiva för att införskaffa fakturor avseende gemenskapsinterna förvärv. Av betydelse är att denna bestämmelse har till syfte att förhindra situationer där den ingående skatten är lika med den skatt som ska betalas och att avräkningen för skattejusteringen görs sent genom att fakturan inte inkluderas inom fristen. Denna metod kan användas för att ”optimera” skatten och missbruka avdragsrätten. Det framgår i detta avseende av skälen till reformen att denna frist ger skattemyndigheterna en möjlighet att göra en mer omfattande kontroll av avräkningarna för mervärdesskatt. Den hänskjutande domstolen har klargjort att den inte har kännedom om vilken procentandel av de fall då den retroaktiva avdragsrätten inom femårsfristen som statistiskt sett används för att missbruka avdragsrätten, jämfört med avdrag inom tremånadersfristen. Det ska emellertid påpekas att den beskattningsbara personen ibland inte har någon kontroll över efterlevnaden av denna frist, såsom bolaget i förevarande fall har visat. Förseningar kan nämligen uppstå på grund av avtalspartens utfärdande och försändelse av fakturor eller i postgången. Att den beskattningsbara personen tar emot fakturan inom denna frist innebär inte heller alltid att den uppfyller de villkor som ger rätt till avdrag, till exempel när det förekommer felaktigheter i upprättandet av fakturan. Enligt mervärdesskattedirektivet ska fakturan uppfylla såväl materiella som personliga villkor. Såsom EU-domstolen har angett innebär en försening vid erhållandet av en rättad faktura i enlighet med formella villkor visserligen inte alltid att den beskattningsbara personen förlorar sin avdragsrätt. Det framgår emellertid av den nya lagstiftningen att den beskattningsbara personen, oavsett orsaken till förseningen, vid utgången av en tremånadersfrist endast kan dra av ingående mervärdesskatt löpande. En följd av denna situation blir nödvändigheten att bära den ekonomiska bördan av den skatt som ska betalas samtidigt som ränta beräknad från och med den första dagen efter det att skatten

skulle ha betalats fram till den dag då den faktiskt betalas eller från och med den första dagen efter den dag då den skattskyldige har erhållit återbetalning av den överskjutande ingående skatten till dess betalning sker, eller behovet av att korrigera det belopp som ska överföras under perioden mellan justeringen och deklarationen för den förevarande perioden.

- 15 Enligt den hänskjutande domstolen är det vid en bedömning av artiklarna 86.10b § 2b och 86.11g och 11i i mervärdesskattelagen nödvändigt, med beaktande av EU-domstolens rättspraxis, att vägledas av principen om den beskattningsbara personens ”omsorgsplikt”. EU-domstolen har bedömt att det var förenligt med mervärdesskattedirektivet att införa en obligatorisk frist för en beskattningsbar person som inte är omsorgsfull och som på grund av sin egen vårdslöshet förorsakar att avräkningsperioden överskrids, till exempel genom att felaktigt klassificera transaktionen.
- 16 Den hänskjutande domstolen är benägen att anse att artikel 167 jämförd med artikel 178 i mervärdesskattedirektivet ska tolkas så, att den utgör hinder för nationell lagstiftning enligt vilken ett villkor för den beskattningsbara personens rätt att ”i god tro” göra avdrag för ingående mervärdesskatt under samma beskattningsperiod som den för betalning av skatten för gemenskapsinterna förvärv är att den skatt som ska betalas för dessa transaktioner korrekt deklarerats inom den obligatoriska fristen (i Polen, 3 månader) fram till slutet av den månad då skattskyldigheten uppkom i förhållande till de förvärvade varorna och tjänsterna, men att denna bestämmelse annars inte utgör hinder för att en sådan tidsfrist föreskrivs.