

Mål C-696/20

Begäran om förhandsavgörande

Datum för ingivande:

21 december 2020

Domstol som begär förhandsavgörande:

Naczelny Sąd Administracyjny (Polen)

Datum för beslutet att begära förhandsavgörande:

30 juni 2020

Klagande:

B.

Motpart:

Dyrektor Izby Skarbowej w.

BESLUT

30 juni 2020

Naczelny Sąd Administracyjny (högsta förvaltningsdomstolen) [utelämnas]

[utelämnas]

har vid den muntliga förhandlingen den **30 juni 2020**

inför avdelningen för skattemål

angående överklagandet ingett av **B, med säte i H**

av den dom som Wojewódzki Sąd Administracyjny w Warszawie (regional förvaltningsdomstol i Warszawa)

meddelade den **16 maj 2017** [utelämnas]

angående talan som **B, med säte i H,**

väckt mot det beslut som Dyrektor Izby Skarbowej w Warszawie

fattade den **11 september 2015** nr [utelämnas]

i fråga om **fastställandet av beloppet för återbetalning av skillnaden i skatt på varor och tjänster för april 2012**

beslutat följande:

1) Följande fråga hänskjuts i enlighet med artikel 267 i fördraget om Europeiska unionens funktionssätt [utelämnas] till Europeiska unionens domstol för förhandsavgörande:

Utgör artikel 41 i rådets direktiv 2006/112/EG av den 28 november 2006 om ett gemensamt system för mervärdesskatt [utelämnas] samt proportionalitetsprincipen och neutralitetsprincipen, hinder för att i en sådan situation som den som är aktuell i det nationella målet tillämpa en nationell bestämmelse, såsom artikel 25.2 i ustawa o podatku od towarów i usług (lagen om skatt på varor och tjänster) av den 11 mars 2004 [orig. s. 2] [utelämnas], på den beskattningsbara personens gemenskapsinterna förvärv,

- om de som förvärvat den beskattningsbara personens varor redan har betalat skatt på förvärvet i den medlemsstat där försändelsen avslutas , eller

- om det fastställts att den beskattningsbara personens handlingar inte ingick i något skatteundandragande, utan var resultatet av en felaktig identifiering av leveranser vid kedjetransaktioner och den beskattningsbara personen angett ett polskt registreringsnummer för mervärdesskatt för en inomstatlig och inte en gemenskapsintern leverans?

2) [utelämnas] Målet vilandeförklaras till dess att EU-domstolen fattar beslut i ovannämnda tolkningsfråga. [Orig. s. 3]

SKÄL

I. Relevanta bestämmelser

Unionsrätt

1. Bestämmelser i rådets direktiv 2006/112/EG av den 28 november 2006 om ett gemensamt system för mervärdesskatt [utelämnas]:

Artikel 40

Platsen för ett gemenskapsinternt förvärv av varor skall anses vara den plats där varorna befinner sig vid den tidpunkt då försändelsen eller transporten till förvärvaren avslutas.

Artikel 41

Utan att det påverkar tillämpningen av artikel 40 skall platsen för sådana gemenskapsinterna förvärv av varor som avses i artikel 2.1 b i anses vara belägen inom det territorium som tillhör den medlemsstat som tilldelat det registreringsnummer för mervärdesskatt under vilket förvärvaren gjorde förvärvet, om denne inte visar att förvärvet har varit föremål för mervärdesskatt i enlighet med artikel 40.

Om förvärvet blir föremål för mervärdesskatt i enlighet med artikel 40 i den medlemsstat där försändelsen eller transporten av varorna avslutas efter att ha varit föremål för mervärdesskatt i enlighet med första stycket, skall beskattningsunderlaget minskas i motsvarande mån i den medlemsstat som tilldelat det registreringsnummer för mervärdesskatt under vilket förvärvaren gjorde förvärvet.

Nationell rätt

1. Bestämmelser i ustawa o podatku od towarów i usług (lagen om skatt på varor och tjänster) av den 11 mars 2004 ([utelämnas] nedan kallad lagen om mervärdesskatt). Przepisy ustawy z dnia 11 marca 2004 r. o podatku od towarów i usług ([OMISSIS] dalej: u.p.t.u.):

Artikel 25

1. Ett gemenskapsinternt förvärv av varor ska anses ha gjorts i den medlemsstat där varorna befinner sig vid den tidpunkt då försändelsen eller transporten till förvärvaren avslutas.

[Orig. s. 4]

2. Utan att utesluta tillämpningen av punkt 1 ska gemenskapsinterna förvärv av varor, när den förvärvare som avses i artikel 9.2 vid gemenskapsinterna förvärv av varor har angett det nummer som tilldelats honom för andra gemenskapsinterna transaktioner, av den berörda medlemsstaten som inte är den medlemsstat där varorna befinner sig vid den tidpunkt då försändelsen eller transporten avslutas, anses ha ägt rum även inom den medlemsstatens territorium, om inte förvärvaren visar att det gemenskapsinterna förvärvet av varor

1) har varit föremål för skatt i den medlemsstat där varorna befinner sig vid den tidpunkt då försändelsen eller transporten avslutas, eller

2) anses ha varit föremål för skatt i den medlemsstat där varorna befinner sig vid den tidpunkt då försändelsen eller transporten av varorna avslutas, på grund av tillämpningen av det förenklade förfarandet vid den gemenskapsinterna trepartstransaktion som avses i kapitel XII.

II. Bakgrund

Förfarandet vid skattemyndigheterna.

1 Genom beslutet av den 11 juni 2015 fastställde Dyrektor Urzędu Kontroli Skarbowej (direktören för myndigheten för skattekontroll) skillnaden i den mervärdesskatt som klagandebolaget B, med säte i R (nedan kallat bolaget) skulle återbetala för april 2012. Myndigheten fastställde att bolaget, i egenskap av beskattningsbar person som är registrerad för mervärdesskatt i Polen, deltog i kedjetransaktioner avseende samma varor som hade genomförts av minst tre aktörer. Som ett resultat av dessa transaktioner överfördes (transporterades) varan direkt av den förste aktören till den sista aktören i leveranskedjan. Bolaget agerade som mellanhand mellan leverantören och mottagaren. I Polen köpte bolaget varorna uteslutande av B, med säte i P. (nedan kallat BOP). De transaktioner i vilka bolaget deltog genomfördes enligt följande schema:

- schema I: BOP med polskt mervärdesskattenummer -> Bolaget med polskt mervärdesskattenummer -> EU-aktör med EU-mervärdesskattenummer
- system II: BOP med polskt mervärdesskattenummer i Polen -> Bolaget med polskt mervärdesskattenummer -> första aktören från unionen/förvärvare med EU-mervärdesskattenummer -> andra aktören från unionen/mottagare med EU-mervärdesskattenummer

Leveranser från BOP till bolaget identifierades av bolaget som inomstatliga leveranser som var föremål för mervärdesskatt på 23 procent. Däremot betecknade bolaget sina leveranser till mottagare i unionen som gemenskapsinterna leveranser av varor med en mervärdesskattesats på 0 procent, vilket medförde att skatt återbetalades till bolaget. Efter att ha analyserat leveransvillkoren och leveransförloppet [**orig. s. 5**] samt organisationen av transporten, fann myndigheten att bolaget felaktigt hade identifierat leveransen som en ”rörlig” leverans i leveranskedjan. Myndigheten omdefinierade således ovannämnda leveransförlopp genom att fastställa att ”den rörliga leveransen” utgjordes av den första av ovannämnda leveranser mellan BOP och bolaget, som karaktäriserades som en gemenskapsintern leverans hos BOP och ett gemenskapsinternt mottagande hos bolaget.

Myndigheten fann således att det var fel av bolaget att betrakta leveranser till sina avtalsparter från medlemsstaterna som gemenskapsinterna leveranser av varor som beskattades med en mervärdesskattesats på 0 procent, och konstaterade att dessa transaktioner skulle beskattas i den medlemsstat som var varornas destinationsmedlemsstat (utanför Polen). Myndigheten angav att bolaget för detta ändamål skulle registrera sig i varornas destinationsmedlemsstat och redovisa det gemenskapsinterna förvärvet av varor i det landet. Däremot ska vidareförsäljning av varor i denna kedja till avtalsparter från dessa stater beskattas som leverans inom varornas destinationsland, i enlighet med där gällande bestämmelser. Myndigheten konstaterade att det förhållandet att leveransen felaktigt identifierats som ”rörlig” och således som gemenskapsintern leverans av varor ledde till att värdet på de gemenskapsinterna leveranserna överskattades i bolagets bokföring av gemenskapsinterna leveranser av varor.

Myndigheten anförde för övrigt att det förhållandet, att de leveranser som genomfördes av BOP (den första aktören i leveranskedjan) till bolaget betraktades som "rörliga" transaktioner, inte enbart medförde en skyldighet för bolaget att redovisa leveranserna i destinationsstaten, utan även att artikel 25.2.1 i lagen om mervärdesskatt var tillämplig. Eftersom bolaget inom ramen för det gemenskapsinterna förvärvet av varor vid dessa förvärv angav det polska EU-mervärdesskattenumret som var det nummer som tilldelats av en annan medlemsstat än den medlemsstat där transporten av varorna avslutas, var den enligt artikel 25.2.1 i lagen om mervärdesskattskyldig att redovisa mervärdesskatt i Polen.

- 2 Genom beslut av den 11 september 2015 upphävde Dyrektor Izby Skarbowej w. (direktör för skattekontoret i W), i dess helhet det beslut som fattats av myndigheten i första instans, och fastställde beloppet för återbetalning av skillnaden i skatt för april 2012 till ett något högre belopp. Ändringen av beslutet var inte relevant med hänsyn till den problematik som togs upp i denna fråga. Överklagandeinstansen fastställde i princip alla relevanta faktiska och rättsliga konstateranden som myndigheten i första instans gjort i förevarande fall.

Av betydelse här är att ingen av myndigheterna i förevarande fall fann att de transaktioner i vilka bolaget deltog ingick i ett skatteundandragande. Transaktionerna i [orig. s. 6] leveranskedjan var föremål för mervärdesskatt och skatten betalades i samtliga omsättningsled. Kärnan i myndigheternas ståndpunkt är bedömningen att bolaget emellertid gjorde detta felaktigt vid klassificeringen av transaktionen.

- 3 Överklagandeinstansen anslöt sig till den ståndpunkten att bolaget omfattades av rättsregeln i artikel 25.2.1 i lagen om mervärdesskatt, eftersom bolaget för förvärvet av varor från BOP uppgav ett polskt mervärdesskattenummer som var ett nummer som hade tilldelats av en annan medlemsstat än den där transporten av varorna avslutas. En sådan handling ansågs medföra en skyldighet för bolaget att redovisa mervärdesskatt i Polen, eftersom bolaget inte hade visat att bolaget hade betalats skatt på förvärvet av varorna i den medlemsstat där försändelsen eller transporten av varorna avslutas.

Förstainstansrättens dom.

- 4 Bolaget överklagade överklagandeinstansens beslut till Wojewódzki Sąd Administracyjny w Warszawie (Förvaltningsdomstolen i Warszawa, Polen) (nedan kallad WSA) som genom dom av den 16 maj 2017 [utelämnas] ogillade talan och fann att ingen av de grunder som anförts till stöd för talan var välgrundade.

WSA anslöt sig till myndigheternas ståndpunkt att bolaget hade identifierat förloppet i leveranskedjan på ett felaktigt sätt, inbegripet den transaktion som skulle kvalificeras som en "rörlig transaktion". WSA godtog således fastställandet att transaktionen mellan BOP och bolaget (den första transaktionen i

leveranskedjan) utgjorde en gemenskapsintern leverans av varor (och inte ett inomstatligt förvärv med en mervärdesskattesats på 23 procent, såsom bolaget hade behandlat denna) och att transaktionerna mellan bolaget och dess mottagare utgjorde transaktioner som genomförts utanför Polen (bolaget hade behandlat dem som gemenskapsinterna leveranser av varor med en mervärdesskattesats på 0 procent), som bolaget var skyldigt att deklarerera som gemenskapsinternt förvärv av varor. WSA fastställde samtidigt det obestridda konstaterandet att förvärvarna av bolagets varor hade redovisat det gemenskapsinterna förvärvet av varorna i det land där försändelsen avslutas och att det inte skett någon minskning av mervärdesskatten.

WSA anslöt sig till uppfattningen att en tillämpning av artikel 25.2.2 i lagen om mervärdesskatt på bolaget var befogad. WSA anförde i huvudsak att det på grund av myndigheternas kontroll av leveransernas art måste konstateras att bolaget, i egenskap av beskattningsbar person som utför gemenskapsinterna förvärv av varor, som angett ett annat registreringsnummer än det som tilldelats av den medlemsstat där transporten av varorna avslutas, har orsakat att två platser för förvärv av varor uppkom, nämligen i den medlemsstat där transporten avslutas och i registreringsstaten. Eftersom bolaget inte har styrkt att det självt har betalat skatt på förvärvet av varor i det land där transporten avslutas [**orig. s. 7**] (detta gjordes av dess mottagare) ansågs det gemenskapsinterna förvärvet av varor enligt artikel 25.2 i lagen om mervärdesskatt ha skett i Polen.

- 5 I förbigående ska det, för att redogöra för bakgrunden i målet, även noteras att frågan om beskattning av företaget för gemenskapsinternt förvärv av varor i Polen inte var det enda problem som var aktuellt i det nationella målet. Efter myndigheternas kontroll av förloppet i leveranskedjorna, ifrågasattes även bolagets rätt att dra av den ingående mervärdesskatt som betalats som framgår av fakturorna för bolagets förvärv av varor från BOP, som dessa två aktörer behandlat som en inomstatlig leverans. Myndigheterna omdefinierade dessa transaktioner som gemenskapsinterna leveranser av varor och fann att bolaget inte har rätt att från skatten dra av mervärdesskatten från den mervärdesskatt som felaktigt angetts i dessa fakturor. Myndigheterna fann emellertid samtidigt att den som hade utställt dessa fakturor också var skyldig att ta ut mervärdesskatt på 23 procent, eftersom bolaget vid dessa transaktioner hade använt sig av ett polskt mervärdesskattenummer. Ovannämnda problem omfattas inte av tolkningsfrågan men det bör anmärkas att den tolkning som antagits och tillämpningen av lagstiftningen i förevarande mål medförde att betalningsskyldigheten för mervärdesskatt för bolaget uppgick till 46 procent.

Förfarandet vid Naczelny Sąd Administracyjny (Högsta förvaltningsdomstolen) (NSA).

- 6 Bolaget överklagade ovannämnda dom i dess helhet och gjorde gällande att förstainstansrätten bland annat hade åsidosatt följande:

- Artikel 25.2.1, jämförd med artikel 25.1 i lagen om mervärdesskatt, genom en felaktig tillämpning av dessa bestämmelser, som innebär att det ansågs att det fall som anges i artikel 25.2 i lagen om mervärdesskatt förelåg i en inhemsk situation (det vill säga när transporten påbörjas i den medlemsstat som tilldelat det mervärdesskattenummer som anges på fakturorna), trots att det rör sig om en bestämmelse som endast kan tillämpas på gemenskapsinterna transaktioner.
- Artikel 25.2 i lagen om mervärdesskatt och artikel 41 i direktiv 2006/112, jämförd med artikel 16 i rådets genomförandeförordning (EU) nr 282/2011, genom en felaktig tolkning av dessa bestämmelser som innebär att förstainstansrätten felaktigt fann att artikel 25.1 i lagen om mervärdesskatt kan tillämpas i en situation när transaktionen redan har varit föremål för mervärdesskatt som leverans av varor i Polen.
- Artikel 25.2.1 i lagen om mervärdesskatt, genom en felaktig tolkning av denna bestämmelse som innebär att den kan tillämpas i en situation där leveranserna har varit föremål för mervärdesskatt i det land där transporten av varorna avslutas (inbegripet av en annan aktör än den förvärvare som avses i artikel 25.2.1 i lagen om mervärdesskatt).

[Orig. s. 8]

III. Skälen till att den nationella domstolen (NSA) har beslutat att begära förhandsavgörande.

- 7 NSA anser att det för att kunna avgöra delar av de grunder som bolaget anfört till stöd för överklagandet krävs att EU-domstolen uttalar sig om tolkningen och tillämpningen av artikel 41 i direktiv 2006/112/EG mot bakgrund av proportionalitetsprincipen och neutralitetsprincipen [utelämnas] [hänvisning till artikel 267 FEUF].

III. Tolkningsfrågan

- 8 Av prövningen av den bevisning som samlats in under skatteförfarandet framgår att det var berättigat av NSA att godta myndigheternas och förstainstansrättens bedömning att bolaget identifierat förloppet av de leveranser som det deltog i, på fel sätt. Den ”rörliga” leveransen ”utgjordes av den leverans som genomfördes mellan BOP och bolaget, och hade således karaktären av en gemenskapsintern leverans av varor. Bolaget i fråga utesluter inte heller en sådan bedömning, men har inte godtagit slutsatserna avseende sättet på vilket de sålunda kontrollerade transaktionerna beskattats.
- 9 Godtagandet av dessa konstateranden avseende de faktiska omständigheterna får till följd att mervärdesskatten för bolaget åläggs i enlighet med artikel 25.1 och 25.2.1 i lagen om mervärdesskatt, varigenom artikel 41 i direktiv 2006/112 införlivas med nationell lagstiftning. Av artikel 41 framgår att det rör sig om ett ”registreringsnummer för mervärdesskatt under vilket förvärvaren gjorde ett sådant [gemenskapsinternt förvärv av varor]”, vilket motsvarar den polska

lagstiftningen, att förvärvaren på fakturan angav ett registreringsnummer för mervärdesskatt från en annan medlemsstat än den där försändelsen eller transporten avslutas ”vid gemenskapsinterna förvärv av varor”. Problemet i målet är att bolaget vid angivelsen av det polska registreringsnumret för mervärdesskatt på fakturan inte gjorde detta för det gemenskapsinterna förvärvet, utan för den inomstatliga transaktion som förvärvet av varan från BOP behandlades som av bolaget. Om det anses att denna subjektiva del av bolagets motivering inte påverkar tillämpningen av nämnda bestämmelser, återstår det att bedöma konsekvenserna av det fel som begåtts. I målet vid den nationella domstolen har det inte fastställts att bolagets och dess avtalsparters handling utgjorde bedrägeri eller missbruk. Transaktionerna har, i deras nuvarande form, beskattats på ett korrekt sätt. [Orig. s. 9]

- 10 Det råder inte något tvivel om att syftet med att införa sådana bestämmelser som artikel 41 i direktiv 2006/112 (tidigare artikel 28 b A i sjätte direktivet) visserligen var att bekämpa skatteundandragande. Det var fråga om att undanröja fall av skatteflykt i en situation där förvärvaren vid köp av en vara ännu inte är säker på i vilket land försändelsen eller transporten skulle avslutas. Genom den införda lagstiftningen kan även de fall där beskattning uteblir undanröjas i de fall där förvärvaren inte har ett registreringsnummer för mervärdesskatt i det land där försändelsen eller transporten avslutas, men samtidigt innehar ett sådant nummer i en annan medlemsstat. En sådan konstruktion säkerställer ett fullständigt gemensamt mervärdesskattesystem, utan att det riskeras att transaktionen undgår beskattning i ett visst omsättningsled.
- 11 Samtidigt får skyldigheten att betala skatt på gemenskapsinterna förvärv av varor i det land där det registreringsnummer för mervärdesskatt som förvärvaren angett tilldelats, samtidigt som principen om beskattning i det land där transporten av varorna avslutas beaktas, till följd att själva handlingen, det vill säga det gemenskapsinterna förvärvet av varor, kan bli föremål för skatt i två olika länder i gemenskapen. Ett sådant resultat hindrar förvärvaren av varor från att visa att transaktionen har varit föremål för skatt i enlighet med bestämmelsen i artikel 40, det vill säga det land där transporten avslutas.
- 12 I förevarande fall är fastställandet att de aktuella transaktionerna har varit föremål för skatt i det land där transporten avslutats ostridigt, men skatten har inte betalats av bolaget som inte betraktade transaktionerna som gemenskapsinternt förvärv av varor, utan av mottagarna av varorna. Den omständigheten att de undersökande myndigheterna i förevarande mål saknar behörighet att kontrollera hela leveranskedjan för att säkerställa en korrekt beskattning och att de enbart har redovisat sin del av denna har en verkan som inte bara strider mot principen om mervärdesskattens neutralitet utan även mot proportionalitetsprincipen. Den omständigheten att det inte är möjligt att i bolagets redovisning inom ramen för gemenskapsinterna förvärv av varor beakta den skatt som dess avtalsparter erlagt i den stat där transporten avslutas (med beaktande av att skatteskulden avser år 2012) medför en oproportionerlig skattebörd.

- 13 Dessa tvivel avseende tolkningen av artikel 41 i direktiv 2006/112/EG mot bakgrund av neutralitets- och proportionalitetsprinciperna motiverar att den i inledningen angivna tolkningsfrågan ställs till Europeiska unionens domstol. **[Orig. s. 10]**
- 14 Till följd av ovannämnda tolkningsfråga beslutade Naczelny Sąd Administracyjny att vilandeförklara målet med stöd av artikel 124.1.5 i Prawo o postępowaniu przed sądami administracyjnym (lagen om förfarandet vid förvaltningsdomstolar).

ARBETSdokUMENT