

Mål C-114/22

Sammanfattning av begäran om förhandsavgörande enligt artikel 98.1 i domstolens rättegångsregler

Datum för ingivande:

18 februari 2022

Domstol som begär förhandsavgörande:

Naczelny Sąd Administracyjny (Polen)

Datum för beslutet att begära förhandsavgörande:

23 november 2021

Klagande:

Dyrektor Izby Administracji Skarbowej w Warszawie

Motpart:

W. Sp. z o.o.

Saken i det nationella målet

Skatt på varor och tjänster (mervärdesskatt), avdragsrätt

Syfte med och rättslig grund för begäran om förhandsavgörande

Mervärdesskattedirektivet, artikel 267 FEUF

Fråga som har hänskjutits för förhandsavgörande

Ska bestämmelserna i artiklarna 167, 168 a, 178 a och 273 i rådets direktiv 2006/112/EG av den 28 november 2006 om ett gemensamt system för mervärdesskatt (EUT L 347, 2006, s. 1, i ändrad lydelse), tolkas så, att de utgör hinder för en nationell bestämmelse, såsom artikel 88.3a punkt 4 c i ustawa o podatku od towarów i usług (lagen om skatt på varor och tjänster) av den 11 mars 2004 (Dz. U. 2011, nr 177, pos. 1054, i ändrad lydelse), enligt vilken en beskattningsbar person fräntas rätten till avdrag för mervärdesskatt på förvärv av en rättighet (sak), som anses ha gjorts för skens skull i den mening som avses i de

nationella civilrättsliga bestämmelserna, oberoende av huruvida det har fastställts att transaktionen får till följd att en skattefördel uppnås som strider mot ett eller flera syften med direktivet och huruvida det huvudsakliga syftet med den avtalskonstruktion som valts är att uppnå denna skattefördel?

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 167, 168 a, 178 a och artikel 273

Anförda nationella bestämmelser

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

Artikel 88.3a punkt 4 c

3a. Fakturor och tullhandlingar kan inte ligga till grund vare sig för avdrag för ingående skatt eller för en rätt till återbetalning av tillgodohavande avseende mervärdesskatt eller av ingående skatt, när

...

c) de styrker transaktioner på vilka bestämmelserna i artiklarna 58 och 83 i Kodeks cywilny (civillagen) är tillämpliga, i den del som avser dessa transaktioner

Ustawa Kodeks cywilny (civillagen) av den 23 april 1964 (konsoliderad version Dz.U. 2020, pos. 1740, i ändrad lydelse)(nedan kallad civillagen).

Artikel 58

1 § En rättshandling som strider mot lagen eller som har till syfte att kringgå den är ogiltig om inte annat föreskrivs i en relevant bestämmelse, bland annat om att de bestämmelser i rättshandlingen som är ogiltiga ersätts av relevanta bestämmelser i lagen.

2 § En rättshandling som strider mot grundläggande samhällsnormer är ogiltig.

...

Artikel 83

1 § En viljeförklaring som görs till motparten med dennes samtycke för skens skull är ogiltig. Om en sådan förklaring har gjorts för att dölja en annan

rättshandling, ska frågan om förklaringens giltighet bedömas utifrån rättshandlingens egenskaper.

2 § Det förhållandet att en avsiktsförklaring har gjorts för skens skull ska inte påverka verkan av en rättshandling mot vederlag, som gjorts på grundval av den förklaring som gjorts för skens skull, om en tredje part till följd av denna rättshandling förvärvar en rättighet eller befrias från en förpliktelse, såvida inte han eller hon har handlat i ond tro.

Kortfattad redogörelse för de faktiska omständigheterna, förfarandet i det nationella målet och parternas huvudargument

- 1 Genom beslut av den 20 oktober 2017 fastställde direktören för skattemyndigheten i W. för klaganden bland annat beloppet avseende den överskjutande ingående mervärdesskatt som skulle återbetalas, och beloppet avseende den överskjutande ingående mervärdesskatt som skulle dras av under efterföljande räkenskapsperioder för oktober 2015. Myndigheten fann att den av myndigheten ifrågasatta försäljningen av varumärkena till klaganden var ogiltig enligt artikel 58.2 i civillagen (åsidosättande av grundläggande samhällsnormer), vilket utgjorde grunden för att den beskattningsbara personen med stöd av artikel 88.3a punkt 4 c i mervärdesskattelagen berövades rätten att dra av mervärdesskatt från den faktura av den 27 oktober 2015 som säljaren utfärdat.
- 2 Genom beslut av den 11 oktober 2018 fastställde direktören för skattemyndigheten i Warszawa (nedan kallad Dias) ovannämnda beslut. Som skäl för avslaget angav direktören emellertid att försäljningen av varumärken var en handling som gjorts för skens skull i den mening som avses i artikel 83 i civillagen.
- 3 Klaganden överklagade Dias beslut till Wojewódzki Sąd Administracyjny w Warszawie (Förvaltningsdomstolen i vojvodskapet Warsawa, Polen), som upphävde ovannämnda beslut med motiveringen att skattemyndigheten inte hade visat att den aktuella försäljningen gjordes för skens skull.
- 4 Dias överklagade denna dom till Naczelny Sąd Administracyjny (Högsta förvaltningsdomstolen) (den hänskjutande domstolen).

Kortfattad redogörelse för skälen till att förhandsavgörande begärs

- 5 Den hänskjutande domstolen hyser tvivel om huruvida den rättsliga grund som myndigheten har anfört som grund för att neka avdragsrätt finner stöd i bestämmelserna i mervärdesskattedirektivet.
- 6 Det är utrett att klaganden upptog en faktura daterad den 27 oktober 2015, som gällde köp av varumärken, i registret över mervärdesskatt för inköp och i sin

deklaration utvisade den mervärdesskatt som skulle dras av (återbetalas) från fakturan.

- 7 Det är även utrett att säljaren har ingett en mervärdesskattedeklaration, av vilken bland annat framgår att ovannämnda transaktion beskattats med en skattesats på 23 procent och att denna skatt betalats.
- 8 Dias nekade avdragsrätt med motiveringen att transaktionen var en skenbar handling i den mening som avses i artikel 83 i civillagen.
- 9 I artikel 83 i civillagen regleras verkningarna av viljeförklaringar som parterna gjort för skens skull inom ramen för privaträttsliga rättshandlingar.
- 10 Av artikel 88.3a punkt 4 c i mervärdesskattelagen följer att denna bestämmelse berövar en beskattningsbar person rätten att dra av mervärdesskatt till följd av att skattemyndigheten konstaterar att personen i fråga har företagit en rättshandling som är ogiltig i den mening som avses i artikel 58 eller artikel 83 i civillagen.
- 11 Det framgår däremot inte på något sätt av bestämmelserna i mervärdesskattedirektivet att avdragsrätten kan gå förlorad på grund av att en transaktion inte uppfyller kraven i nationell civilrätt. Enligt EU-domstolens praxis är rätten till skatteavdrag en integrerad del av mervärdesskattesystemet och kan i princip inte begränsas. Den omständigheten att en rättshandling eventuellt är ogiltig enligt civilrätten får således inte automatiskt leda till att den undantas från avdragsrätten. För en sådan tolkning talar mervärdesskattens autonomi i förhållande till civilrättsliga normer och dess neutralitet för aktörer som deltar i ekonomiska transaktioner.
- 12 Det framgår av EU-domstolens praxis att det inte är den civilrättsliga ogiltigheten av den beskattningsbara personens transaktion som kan leda till att köparen i en sådan transaktion berövas rätten till avdrag för mervärdesskatt, utan fastställandet att transaktionen får till följd att en skattefördel uppnås som strider mot syftet med direktivet och att det huvudsakliga syftet med den avtalskonstruktion som valts är att uppnå denna skattefördel, vilket skulle tyda på ett rättsmissbruk.
- 13 Ett förfarandemissbruk förutsätter för det första att de ifrågavarande transaktionerna, trots att villkoren i relevanta bestämmelser i direktivet och i nationell lagstiftning om införlivande av detta direktiv formellt sett har uppfyllts, får till följd att en skattefördel uppnås som strider mot dessa bestämmelsers syfte.
- 14 För det andra ska det av ett antal objektiva förhållanden även framgå att det huvudsakliga syftet med dessa transaktioner är att uppnå en skattefördel. För att bedöma huruvida syftet med de aktuella transaktionerna var att uppnå en skattefördel, ska det verkliga innehållet i och betydelsen av sådana transaktioner fastställas.

- 15 Förbudet mot förfarandemissbruk är inte relevant när det kan finnas en annan motivering för de ifrågavarande transaktionerna än att uppnå skattefördelar (dom av den 21 februari 2006, Halifax, C-255/02, EU:C:2006:121, punkt 75).
- 16 I domen av den 21 februari 2008, Ministero dell'Economia e delle Finanze/Part Service (C-425/06, EU:C:2008:108, punkt 58), slog domstolen däremot fast att den nationella domstolen vid bedömningen av huruvida sådana transaktioner kan utgöra missbruk, ” först [ska] undersöka huruvida transaktionerna får till följd att en skattefördel uppnås som strider mot ett eller flera syften med sjätte direktivet och därefter huruvida det huvudsakliga syftet med den avtalskonstruktion som valts är att uppnå denna skattefördel”.
- 17 I mervärdesskattelagen från den 1 juli 2016 finns bestämmelser avseende begreppet rättsmissbruk.
- 18 I artikel 5.4 i mervärdesskattelagen föreskrivs att vid rättsmissbruk ger de handlingar som avses i punkt 1 endast upphov till sådana skatteeffekter som skulle ha uppstått om den situation som skulle ha förelegat om de handlingar som utgör rättsmissbruk inte hade utförts hade återupprättats.
- 19 I artikel 5.5 i mervärdesskattelagen föreskrivs däremot att med rättsmissbruk avses de handlingar som avses i punkt 1 som utförs inom ramen för en transaktion som, trots att villkoren i lagbestämmelserna formellt sett har uppfyllts, huvudsakligen syftade till att uppnå en skattefördel som strider mot syftet med dessa bestämmelser.
- 20 Dessa bestämmelser överensstämmer i huvudsak den uppfattning om rättsmissbruk som formulerats i EU-domstolens praxis.
- 21 Saken är emellertid den att definitionen av begreppet rättsmissbruk i artikel 5.5 i mervärdesskattelagen inte har medfört någon ändring av nationella bestämmelser, i vilka de fall där en beskattningsbar person har berövats avdragsrätt regleras. Ingen av bestämmelserna i artikel 88 i mervärdesskattelagen hänvisar till bestämmelserna i artikel 5.5 i mervärdesskattelagen och konsekvenserna på mervärdesskatteområdet för transaktioner som utförts under förhållanden som utgör missbruk av skattereglerna. Enligt nationell praxis på skatteområdet ska följderna av missbruk av skatteregler härledas från bestämmelserna i artikel 88.3a punkt 4c i mervärdesskattelagen. I detta avseende bör det emellertid noteras, såsom EU-domstolen vid upprepade tillfällen har slagit fast, att den avdragsrätt som föreskrivs i artikel 167 och följande artiklar i mervärdesskattedirektivet är en integrerad del av mervärdesskattemekanismen och i princip inte kan begränsas. Avdragsrätten inträder omedelbart för hela den ingående skatten (se bland annat dom av den 21 mars 2001, Gabalfrisa m.fl., C-110/98 och C-147/98, EU:C:2000:145, punkt 43, dom av den 6 juli 2006, Axel Kittel och Recolta Recycling, C-439/04 och C-440/04, EU:C:2006:446, punkt 47).
- 22 Syftet med avdragssystemet är att den mervärdesskatt som näringsidkaren ska betala eller har betalat inom ramen för sin ekonomiska verksamhet inte till någon

del ska belasta honom själv. Det gemensamma systemet för mervärdesskatt garanterar följaktligen neutralitet beträffande skattebördan för all ekonomisk verksamhet, oavsett syfte och resultat, under förutsättning att verksamheten i princip är mervärdesskattepliktig i sig (se bland annat dom av den 21 februari 2006, Halifax m.fl., C-255/02, EU:C:2006:121, punkt 78, dom av den 6 juli 2006, Axel Kittel och Recolta Recycling, C-439/04 och C-440/04, EU:C:2006:446, punkt 48).

- 23 Av detta följer att i den mån en vara eller tjänst används för den beskattningsbara personens beskattade transaktioner, när vederbörande agerar i egenskap av beskattningsbar person vid förvärvet av varan eller tjänsten, ska personen ha rätt att dra av den mervärdesskatt som ska betalas eller har betalats med avseende på varan eller tjänsten (se dom av den 14 september 2017, Iberdrola Inmobiliaria Real Estate Investments, C-132/16, EU:C:2017:683, punkt 27 och där angiven rättspraxis).
- 24 Det följer också av rättspraxis att undantag från rätten att dra av mervärdesskatt endast är tillåtna när så uttryckligen anges i bestämmelserna i direktiven som rör denna skatt (se, bland annat, dom av den 19 september 2000, Ampafrance och Sanofi, C-177/99 och C-181/99, EU:C:2000:470, punkt 34) och ska tolkas restriktivt (dom av den 22 december 2008, Magoora, C-414/07, EU:C:2008:766, punkt 28).
- 25 EU-domstolen har vidare slagit fast att bekämpande av skatteundandragande, skatteflykt och missbruk är en målsättning som erkänns och uppmuntras i mervärdesskattedirektivet (se bland annat dom av den 21 februari 2006, Halifax m.fl., C-255/02, EU:C:2006:121, punkt 71, dom av den 7 december 2010, R., C-285/09, EU:C:2010:742, punkt 36). EU-domstolen har i detta avseende slagit fast att enskilda inte får åberopa unionsrätten på ett sätt som är bedrägligt eller utgör missbruk (se bland annat dom av den 3 mars 2005, Fini H, C-32/03, EU:C:2005:128, punkt 32).
- 26 Det ankommer således på nationella myndigheter och domstolar att neka den beskattningsbara personen avdragsrätt om det mot bakgrund av objektiva omständigheter framkommer att avdragsrätten har åberopats på ett sätt som är bedrägligt eller utgör missbruk (se bland annat dom av den 29 mars 2012, Veleclair, C-414/10, EU:C:2012:183, punkt 32).
- 27 Enligt artikel 273 i mervärdesskattedirektivet får medlemsstaterna vidta åtgärder för en riktig uppbörd av mervärdesskatten och för förebyggande av bedrägeri. Så länge det inte finns några unionsrättsliga bestämmelser på området har medlemsstaterna befogenhet att välja de sanktioner som de finner lämpliga för att beivra åsidosättanden av de villkor som föreskrivs i unionsrätten för att göra avdrag för mervärdesskatt (dom av den 8 maj 2019, EN.SA., C-712/17, EU:C:2019:374, punkt 38 och där angiven rättspraxis).

- 28 Medlemsstaterna är dock skyldiga att vid utövandet av denna befogenhet iakttä unionsrätten och dess allmänna principer, bland annat neutralitetsprincipen och proportionalitetsprincipen (se dom av den 26 april 2017, *Spliethoff's Bevrachtungskantoor/kommissionen*, C-564/15, EU:C:2017:302, punkt 59 och där angiven rättspraxis).
- 29 Att frånta en beskattningsbar person rätten till avdrag för mervärdesskatt enligt artikel 273 i mervärdesskattedirektivet förefaller i detta sammanhang förutsätta att det i den nationella rättsordningen, med beaktande av artiklarna 167, 168 och 178 samt neutralitetsprincipen och proportionalitetsprincipen, föreskrivs en klar regel enligt vilken de inte utgör grund för avdrag av den skatt som ska betalas eller för återbetalning av differensen avseende skatt i fakturor och tullhandlingar när utfärdade fakturor, rättelsefakturor eller tullhandlingar bekräftar handlingar som är kopplade till bedrägeri eller missbruk av skatteregler i den mening som avses i artikel 5.5 i mervärdesskattelagen.
- 30 En sådan bestämmelse som artikel 88.3a punkt 4 c i mervärdesskattelagen, i vilken det i detta avseende hänvisas till "handlingar" på vilka bestämmelserna i artiklarna 58 och 83 i civillagen är tillämpliga", kan inte anses vara identisk med regeln om missbruk av skatteregler, inbegripet i den mening som avses i artikel 5.5 i mervärdesskattelagen.
- 31 Som redan påpekats hänvisas i artiklarna 58 och 83 i civillagen till situationer där transaktioner är ogiltiga i civilrättsligt hänseende men inte med avseende på missbruk av skatteregler. Frågan huruvida handlingar är ogiltiga på det civilrättsliga området på grund av de utförts för skens skull är irrelevant ur mervärdesskattesynpunkt när transaktionerna i fråga kan motiveras på ett annat sätt än att enbart uppnå skattefördelar.
- 32 Verkningarna av en sådan lagstiftning är synliga i förevarande mål, där skattemyndigheten har fokuserat på att visa att den civilrättsliga handlingen är ogiltig på grund av den omtvistade transaktionen utförts för skens skull, när den lakoniskt hänvisat till frågan om missbruk av skattereglerna.
- 33 Om principen är att en mervärdesskattskyldig person har rätt att dra av den ingående skatt som anges i fakturor för förvärv av varor eller tjänster, och denna rätt inte är en typ av lättnad eller befrielse, utan en grundläggande konstruktionsegenskap hos mervärdesskatten, som säkerställer denna skattes neutralitet för mervärdesskattskyldiga, måste varje begränsning av denna rätt - inklusive den som följer av tillämpningen av artikel 273 i mervärdesskattedirektivet - tydligt definieras i lag för beskattningsbara personer och tolkas strikt i enlighet med dessa lagar, och inte på ett sätt som inte framgår av innehållet i de fastställda bestämmelserna. Det är endast i en sådan situation som en beskattningsbar person inom ramen för sin ekonomiska verksamhet kan vara säker på omfattningen av sin lagliga verksamhet, vars iakttagande inte kommer att utsätta honom för negativa skattekonsekvenser (rättssäkerhet). Den omtvistade bestämmelsen i mervärdesskattelagen medför att den beskattningsbara personens

situation blir osäker, eftersom den innebär att myndigheten, på grundval av kriterierna för ogiltighet som följer av civilrättsliga bestämmelser, kan försöka frånta den beskattningsbara personen avdragsrätten genom att konstatera att en sådan ogiltighet får skattemässiga konsekvenser, vilket framgår av nationell rättspraxis på skatteområdet.

- 34 Det är uppenbart att den nationella domstolen vid tillämpningen av nationell rätt är skyldig att i möjligaste mån tolka den mot bakgrund av direktivets ordalydelse och syfte, för att uppnå direktivets mål. Det verkar dock som om en korrigering av denna situation genom de nationella domstolarnas rättspraxis, enligt vilken en sådan bestämmelse som artikel 88.3a. punkt 4 c i mervärdesskattelagen ska tolkas med hjälp av begreppet missbruk av skatteregler, är förenlig med principen om rättssäkerhet, som ska förstås som ett system med tydliga och offentliga regler som gör det möjligt för dem till vilka reglerna är riktade att förutse sin rättsliga situation och de rättsliga konsekvenserna av sina handlingar, eftersom det på området för mervärdesskattens strukturella del, såsom avdragsrätten, som förverkligar neutralitetsprincipen, krävs att denna rätt begränsas på grundval av ett kriterium som inte följer av nämnda bestämmelse. Detta skulle vara detsamma som att åberopa direktivets direkta effekt gentemot fysiska och juridiska personer (beskattningsbara personer) genom att tillämpa en tolkning som är förenlig med direktivets syfte, när det relevanta kriteriet, som är förenligt med mervärdesskattedirektivet, avseende en väsentlig begränsning av den beskattningsbara personens rättigheter på intet sätt framgår av lydelsen av den tolkade bestämmelsen.
- 35 Det förefaller således som om en tolkning av den ifrågavarande bestämmelsen, som är förenlig med direktivets syften, går utöver de tolkningsgränser inom vilka den hänskjutande domstolen kan avgöra målet utan att åsidosätta den beskattningsbara personens rättssäkerhetsgarantier.