

Mål C-709/22**Sammanfattning av begäran om förhandsavgörande enligt artikel 98.1 i domstolens rättegångsregler****Datum för ingivande:**

17 november 2022

Hänskjutande domstol:

Wojewódzki Sąd Administracyjny we Wrocławiu (Polen)

Datum för beslutet att begära förhandsavgörande:

22 september 2022

Klagande:

Syndyk Masy Upadłości A

Motpart:

Dyrektor Izby Administracji Skarbowej we Wrocławiu

Saken i det nationella målet

Skattemyndighetens beslut att inte ge konkursförvaltaren tillstånd att överföra medel som insatts på den beskattningsbara personens mervärdesskattekonto (mekanism för uppdelad betalning)

Syfte med och rättslig grund för begäran om förhandsavgörande

Huruvida nationell lagstiftning och praxis avseende överföring av medel som satts in på den beskattningsbara personens mervärdesskattekonto (mekanism för uppdelad betalning) inom ramen för insolvenslagstiftningen är förenlig med unionsrätten, artikel 267 FEUF.

Frågor som har hänskjutits för förhandsavgörande

1. Ska bestämmelserna i rådets genomförandebeslut (EU) nr 2019/310 av den 18 februari 2019 om bemyndigande för Polen att införa en särskild åtgärd som avviker från artikel 226 i direktiv 2006/112/EG om ett gemensamt system för mervärdesskatt (EUT L 51, 22.02.2019, s. 19, nedan

kallat rådets beslut 2019/310), bestämmelserna i rådets direktiv 2006/112/EG av den 28 november 2006 om ett gemensamt system för mervärdesskatt (EUT L 347, 11.12.2006, s. 1, nedan kallat direktiv 2006/112), särskilt artiklarna 395 och 273, samt proportionalitetsprincipen och neutralitetsprincipen, tolkas så att de utgör hinder för en nationell bestämmelse och en nationell praxis som, under de omständigheter som föreligger i det aktuella målet, innebär att konkursförvaltaren vägras tillstånd att överföra medel som insatts på den beskattningsbara personens mervärdesskattekonto (mekanism för uppdelad betalning) till ett bankkonto som denne angett?

2. Ska artikel 17.1 i Europeiska unionens stadga om de grundläggande rättigheterna (EUT C 303, 14.12.2007, s. 1, nedan kallad stadgan) – Rätt till egendom – jämförd med artikel 51.1 och artikel 52.1 i stadgan, tolkas så, att de utgör hinder för en nationell bestämmelse och en nationell praxis som, under omständigheterna i det aktuella målet, genom att de innebär att konkursförvaltaren vägras tillstånd till att överföra medel som insatts på den beskattningsbara personens mervärdesskattekonto (mekanism för uppdelad betalning), och följaktligen leder till att penningmedel som utgör egendom tillhörande den beskattningsbara person som försatts i konkurs fryses på nämnda mervärdesskattekonto och således hindrar konkursförvaltaren från att fullgöra sina skyldigheter inom ramen för insolvensförfarandet?

3. Ska rättsstatsprincipen som följer av artikel 2 i fördraget om Europeiska unionen (EUT 865, 2007, s. 30, nr 90, nedan kallad FEU) och rättssäkerhetsprincipen som utgör ett genomförande av denna princip, principen om lojalt samarbete som följer av artikel 4.3 FEU och principen om god förvaltningssed som följer av artikel 41.1 i stadgan, med hänsyn till det sammanhang i vilket rådets beslut 2019/310 och bestämmelserna i direktiv 2006/112 ingår och de mål som eftersträvas med beslutet samt bestämmelserna i direktiv 2006/112, tolkas så, att de utgör hinder för en nationell praxis som, genom att den innebär att konkursförvaltaren vägras tillstånd till att överföra medel som insatts på den beskattningsbara personens mervärdesskattekonto (mekanism för uppdelad betalning), syftar till att undergräva de mål som eftersträvas med det insolvensförfarande, vilket enligt konkursdomstolen omfattas av polska domstolars behörighet i den mening som avses i artikel 3.1 i Europaparlamentets och rådets förordning (EU) 2015/848 av den 20 maj 2015 om insolvensförfaranden och som följaktligen leder till en situation där staten som borgenär gynnas på bekostnad av alla andra borgenärer genom att en olämplig nationell åtgärd tillämpas.

Anförda unionsbestämmelser

FEU: artiklarna 2, 4.3 och 6.1

Europeiska unionens stadga om de grundläggande rättigheterna (nedan kallad stadgan): artiklarna 6.3, 17.1, 41.1, 51.1, 52.1

Rådets direktiv 2006/112/EG av den 28 november 2006 om ett gemensamt system för mervärdesskatt (nedan kallat mervärdesskattedirektivet), skäl 4, artiklarna 273, 395.1

Rådets genomförandebeslut (EU) 2019/310 av den 18 februari 2019 om bemyndigande för Polen att införa en särskild åtgärd som avviker från artikel 226 i direktiv 2006/112/EG om ett gemensamt system för mervärdesskatt (nedan kallat beslut 2019/10): skälen 4, 7, 11, 12, artiklarna 1, 3.

Europaparlamentets och rådets förordning (EU) 2015/848 av den 20 maj 2015 om insolvensförfaranden (omarbetning): skälen 3-5, artikel 3.1

Anförda nationella bestämmelser

Ustawa o podatku od towarów i usług (lagen om skatt på varor och tjänster) av den 11 mars 2004 (Dz. U. 2021, position 685, i dess ändrade lydelse, nedan kallad mervärdesskattelagen)

- artikel 106e.1 punkt 18a: Fakturor ska, när det gäller fakturor vars totala utestående belopp överstiger 15 000 PLN eller dess motvärde uttryckt i utländsk valuta, som omfattar tillhandahållande till den beskattningsbara personen av de varor eller tjänster som anges i bilaga 15 till lagen – innehålla uttrycket ”mekanism för uppdelad betalning” ...

- artikel 108a.1: Beskattningsbara personer som har erhållit en faktura med ett angivet skattebelopp får vid betalning av det utestående belopp som följer av fakturan tillämpa mekanismen för uppdelad betalning.

- artikel 108a.1a: Vid betalning av de varor eller tjänster som förvärvats som anges i bilaga 15 till lagen, som styrkts med en faktura, vars totala utestående belopp överstiger 15 000 PLN eller dess motvärde uttryckt i utländsk valuta, är de beskattningsbara personerna skyldiga att tillämpa mekanismen för uppdelad betalning ...

- artikel 108a.2: En tillämpning av mekanismen för uppdelad betalning består i att: 1) Betalning av det belopp som motsvarar hela eller en del av det skattebelopp som följer av den mottagna fakturan görs till ett mervärdesskattekonto, 2) Betalning av hela eller en del av det belopp som motsvarar det nettoförsäljningsvärde som följer av den mottagna fakturan görs till ett bankkonto eller till ett konto i ett kreditkooperativ, för vilket ett mervärdesskattekonto förs, eller regleras annorledes,

- artikel 108b.1: På begäran av den beskattningsbara personen ska direktören för skattemyndigheten genom ett beslut lämna tillstånd till att överföra de medel som

satts in på det mervärdesskattekonto som den beskattningsbara personen angett till ett bankkonto eller ett konto i ett kreditkooperativ som angetts av den beskattningsbara personen, för vilka mervärdesskattekontot förs,

- artikel 108b.2: Den beskattningsbara personen ska i sin ansökan ange det belopp avseende de medel som satts in på mervärdesskattekontot som ska överföras.

- artikel 108b.3: Direktören för skattemyndigheten ska fatta beslut inom 60 dagar från det att ansökan mottagits. I beslutet ska direktören för skattemyndigheten ange beloppet avseende de medel som ska överföras.

- artikel 108b.5 punkt 1: Direktören för skattemyndigheten ska genom beslut vägra att lämna tillstånd till att överföra de medel som satts in på mervärdesskattekontot om den beskattningsbara personen har obetalda skatter och avgifter i den mening som avses i artikel 62b.2 punkt 2 a i lagen av den 29 augusti 1997 - Prawo bankowe (banklagen) med ett belopp som motsvarar denna skuld jämte dröjsmålsränta ...

- artikel 108e: Beskattningsbara personer som levererar sådana varor eller tillhandahåller sådana tjänster som avses i bilaga 15 till lagen, och beskattningsbara personer som förvärvar dessa varor eller tjänster, är skyldiga att inneha ett sådant avräkningskonto som avses i artikel 49.1 punkt 1 i lagen av den 29 augusti 1997 - Prawo bankowe (banklagen) eller personkonto i ett kreditkooperativ som öppnats i samband med den ekonomiska verksamhet vilket förs i polsk valuta.

Lag av den 29 augusti 1997 Prawo bankowe (banklagen) (Dz. U. 2020, pos. 1896, i dess ändrade lydelse, nedan kallad banklagen).

- artikel 62a.1: Banken ska föra ett mervärdesskattekonto för avräkningskontot,

- artikel 62b.2 punkt 2 a: Mervärdesskattekontot får debiteras endast för inbetalning till skattemyndighetens konto (-) av skatt på varor och tjänster ... (-) inkomstskatt för juridiska personer ... (-) inkomstskatt för fysiska personer ... (-) punktskatt ... (-) tullar ...

- artikel 62d.1 punkt 1: De medel som sätts in på mervärdesskattekontot får inte beslagtas på grundval av en rättslig eller administrativ exekutionstitel som avser verkställighet eller säkerställande av andra skulder än de som anges i artikel 62b.2 punkt 2,

Lag av den 28 februari 2003 Prawo upadłościowe (konkurslagen) (Dz. U. z 2020, pos. 1228, i dess ändrade lydelse, konkurslagen),

- artikel 342.1 punkt 2: Fordringar som ska tillgodoses från konkursboets medel delas in i följande kategorier - kategori två - övriga fordringar om de inte ska tillgodoses i andra kategorier, särskilt skatter och andra offentliga avgifter samt övriga fordringar avseende socialförsäkringsavgifter,

- artikel 343.1: Från konkursboets medel ska för det första rättegångskostnaderna betalas, om konkursboets medel möjliggör detta ska även övriga anspråk gentemot konkursboet betalas ...

Redogörelse för de faktiska omständigheterna och förfarandet i det nationella målet

- 1 Konkursförvaltaren har begärt att skattemyndigheten i första instans ska överföra de medel som satts in på det mervärdesskattekonto som tillhör den beskattningsbara person som försatts i konkurs till konkursboets konto. Konkursförvaltaren uppgav att medlen skulle överföras till kommunens konto för betalning av fastighetsskatt.
- 2 Konkursförvaltaren anförde att bolaget från och med dess insolvens inte längre hade utestående skulder gentemot staten. Medlen på mervärdesskattekontot hade satts in under insolvensförfarandet. Det är ostridigt att de fordringar som har anmälts av en annan skattemyndighet hänför sig till den situation som förelåg före konkursen och att de har tagits upp i förteckningen över fordringar. Alla fordringar som innehas av offentliga organ ska betalas i enlighet med bestämmelserna inom ramen för den andra kategorin för betalning, utöver andra icke offentlighetsrättsliga fordringar. De offentliga organen behandlas därför på samma sätt som övriga borgenärer till den beskattningsbara person som försatts i konkurs. När det gäller tillgodoseende av konkursgäldenärens borgenärer utgör bestämmelserna i konkurslagen *lex specialis* i förhållande till bestämmelserna om mervärdesskattelagen och banklagen. Följaktligen föreligger det inte någon möjlighet att i konkursen så att säga "automatiskt" tillgodose skattemyndigheten inom ramen för ett separat mervärdesskattekonto om den beskattningsbara personen har en förfallen skuld. De medel som satts in på den beskattningsbara personens mervärdesskattekonto utgör således den beskattningsbara personens egendom. Eftersom det inte föreligger några negativa villkor, det vill säga obetalda skatter och avgifter i den mening som avses artikel 62b.2 a i banklagen, ansågs begäran var välgrundad.
- 3 Skattemyndigheten i första instans avlog ansökan om ovannämnda tillstånd. Den hänvisade till ordalydelsen i artikel 108a.1 och 108a.5 i mervärdesskattelagen och artikel 62b.2 punkt 2 a i banklagen och underströk att villkoret i artikel 108b.5 punkt 1 i mervärdesskattelagen är uppfyllt och att beslutet att inte ge tillstånd till att överföra medlen är välgrundat, eftersom det bolag som har försatts i konkurs vid tidpunkten för beslutet hade mervärdesskatteskulder och inkomstskatteskulder och dessa skulder översteg det belopp som konkursförvaltaren begäran om överföring till ett bankkonto avsåg. Enligt denna myndighet har lagstiftaren angett det ändamål för vilket de medel som satts in på mervärdesskattekontot får användas. Konkursen påverkar inte den beskattningsbara personens skattestatus, eftersom det bolag som försatts i konkursens fortfarande är en beskattningsbar person. Skillnaden är att de åtgärder som vidtas för bolagets räkning vidtas och genomförs

av konkursförvaltaren. Mervärdesskattelagen utgör en särskild speciallagstiftning i förhållande till den allmänna lagstiftningen i konkurslagen.

- 4 Överklagandeinstansen fastställde det beslut som fattats av skattemyndigheten i första instans och följde argumentationen i det beslutet. Den betonade att även om de medel som satts in på mervärdesskattekotot är den beskattningsbara personens egendom är ett av villkoren för att vägra ovannämnda tillstånd att den beskattningsbara personen har obetalda skatter. Det belopp som satts in på mervärdesskattekotot är i själva verket det skattebelopp som följer av de fakturor för mervärdesskatt som motparterna har betalat. Detta belopp och dessa medel kan därför inte likställas med en överskjutande betalning som myndigheten kan räkna av från skulden.
- 5 Klaganden har i sitt överklagande till Wojewódzki Sąd Administracyjny we Wrocławiu (Vojvodskapsförvaltningsdomstolen i Wrocław, Polen) yrkat att överklagandeinstansens beslut ska ogiltigförklaras.

Redogörelse för skälen till att förhandsavgörande begärs

Redogörelse för skälen till den första tolkningsfrågan

- 6 Den hänskjutande domstolens tvivel gäller huruvida det var korrekt att införa en nationell åtgärd, och begränsningar för tillämpningen av denna åtgärd, som en mekanism för uppdelad betalning utgör, som införts för att bekämpa mervärdesskattebedrägerier.
- 7 Mekanismen för uppdelad betalning har i det polska rättssystemet reglerats i bestämmelserna i mervärdesskattelagen och banklagen. Den antogs i obligatorisk form med stöd av bestämmelserna i beslut 2019/310. Denna mekanism gör det nödvändigt att göra en uppdelning mellan inbetalning av det mervärdesskattebelopp som ska betalas och det beskattningsbara beloppet. Om leverantören omfattas av bestämmelserna om uppdelad betalning är han eller hon skyldig att utöver det vanliga bankkontot ha ett separat spärrat mervärdesskattekonto. Det senare kontot kan bara användas för att ta emot mervärdesskatt från leverantörens kunder och att betala mervärdesskatt till dennes leverantörer, samt betalning av andra offentligrättsliga skulder, dock enbart sådana som innehas av staten. I detta fall kommer köparen att betala den beskattningsbara summan till leverantören, i normalfallet till ett vanligt bankkonto, medan mervärdesskatten på leverans ska betalas till leverantörens spärrade mervärdesskattebankkonto. Detta betalningssätt är enbart ett resultat av viljan hos den person som gör betalningen och sker inte automatiskt. För att frigöra medel som satts in på en beskattningsbar persons mervärdeskatteskonto krävs tillstånd från skattemyndigheten. I den nationella lagstiftningen fastställs också de villkor på vilka och de frister inom vilka beslutet om att inte frigöra sådana medel ska fattas.

- 8 I samband med ansökan om undantag från artikel 226 i mervärdesskattedirektivet anförde Polen att den obligatoriska mekanismen för uppdelad betalning kommer att undanröja mervärdesskattebedrägerier, och kommissionen instämde i denna åsikt och fann att åtgärden stod i proportion till målet att bekämpa skatteundandragande.
- 9 Undantaget beviljades tillfälligt till och med den 28 februari 2022 genom beslut 2019/310. Det framgår tydligt av ordalydelsen i artikel 1 i beslutet att undantaget avser artikel 226 i mervärdesskattedirektivet. Därför gäller ett särskilt krav på fakturan, nämligen att det på denna ska anges ”mekanism för uppdelad betalning”. Detta återspeglas i ordalydelsen i artikel 106e.1 punkt 18a i mervärdesskattelagen.
- 10 I artikel 206 i mervärdesskattedirektivet föreskrivs däremot att varje beskattningsbar person som är betalningsskyldig för mervärdesskatt ska betala nettobeloppet av denna skatt när den mervärdesskattedeklaration som avses i artikel 250 lämnas. Medlemsstaterna får dock fastställa en annan förfallodag för betalning av detta belopp eller begära preliminär betalning.
- 11 Den hänskjutande domstolens första tvivel rör huruvida den nationella åtgärd som vidtagits inte utgör ett undantag från artikel 206 i mervärdesskattedirektivet och därmed inte kräver någon anmälan enligt artikel 395 i mervärdesskattedirektivet. Detta är viktigt eftersom avsaknaden av en anmälan utgör ett förfarandefel och följaktligen leder till att bestämmelserna inte kan tillämpas på en enskild (se EU-domstolens dom av den 4 februari 2016, brottmål mot Sebat Ince, C-336/14, EU:C:2016:72, punkt 67).
- 12 Av ordalydelsen i artikel 206 i mervärdesskattedirektivet följer att en beskattningsbar person är skyldig att betala mervärdesskatt efter utgången av varje beskattningsperiod och inte efter varje beskattningsbar transaktion. Det nettobelopp av mervärdesskatt som avses i första meningen i denna bestämmelse erhålls därför genom en summering av den skatt som ska betalas för alla skattepliktiga transaktioner som utförs under beskattningsperioden, och från vilken den skatt som betalats för alla utgående transaktioner under samma period dras av. Därför bör tidigare erhållna inbetalningar från motparter stå till den beskattningsbara personens fria förfogande. Så är inte fallet med ett mervärdesskattekonto. Medlen fryses, och detta sker innan den offentligrättsliga mervärdesskatteskulden uppstått, till ett belopp som i detta fall motsvarar den maximala skulden, det vill säga samtliga mervärdesskattebelopp har inbetalats för detta ändamål. För att kunna använda sina egna medel för andra ändamål än betalning av de angivna offentligrättsliga skulderna behöver den ekonomiska aktören däremot ett tillstånd från den offentligrättsliga enheten, för vilket tidsfristen är 60 dagar, även när det inte finns några offentligrättsliga skulder. Den möjlighet som föreskrivs i artikel 206 andra meningen i mervärdesskattedirektivet att ta ut preliminär betalning gör det visserligen möjligt att i förskott kräva delvis betalning av nettobeloppet av den mervärdesskatt som beräknats för hela beskattningsperioden. Uttrycket ”preliminär betalning” innebär nämligen delvis betalning av ett belopp som ska betalas senare, det vill säga nettobeloppet av den

mervärdesskatt som beräknats för hela beskattningsperioden. Det är dock svårt att finna att det mervärdesskattebelopp som köparen betalar till leverantören för en enda transaktion utgör en sådan preliminär betalning (jämför EU-domstolens dom av den 9 september 2021, G. sp. z o.o.o., C-855/19, EU:C:2021:714, punkt 33, och H. Saugmandsgaard Øe:s förslag till avgörande av den 18 mars 2021 i det målet, EU:C:2021:222, punkterna 111 och 112).

- 13 Varken Polen eller kommissionen har dock angett att undantaget även gäller artikel 206 i mervärdesskattedirektivet.
- 14 Därför kan mekanismen för uppdelad betalning kvalificeras som så kallade andra skyldigheter som medlemsstaterna anser nödvändiga för att förebygga skattebedrägeri i den mening som avses i artikel 273 i mervärdesskattedirektivet. Artikel 273 i mervärdesskattedirektivet ger medlemsstaterna ett utrymme för skönsmässig bedömning när det gäller medlen för att bland annat uppnå målet att bekämpa mervärdesskattebedrägerier. Medlemsstaterna är emellertid skyldiga att vid utövandet av denna befogenhet iaktta unionsrätten och dess allmänna rättsprinciper och bland annat med beaktande av proportionalitetsprincipen och principen om skatteneutralitet (EU-domstolens dom av den 17 maj 2018, Vamos, C-566/16, EU:C:2018:321, punkt 41, dom av den 21 november 2018, Fontana, C-648/16, EU:C:2018:932, punkt 35, dom av den 8 maj 2019, EN.SA., C-712/17, EU:C:2019:374, punkterna 38 och 39).
- 15 Skattebedrägeri eller skatteundandragande är en del av det gemensamma mervärdesskattesystemet, och därför har kampen mot detta blivit en målsättning som erkänns och främjas i mervärdesskattedirektivet (bland annat EU-domstolens dom av den 21 maj 2021, "ALTI" OOD, C-4/20, EU:C:2021:397). Medlemsstaterna har möjlighet att införa särskilda nationella åtgärder i sina rättssystem för att bland annat uppnå ett sådant mål. De åtgärder som vidtas i detta avseende får dock inte gå utöver vad som är nödvändigt för att uppnå dem. Medlemsstaterna ska i överensstämmelse med proportionalitetsprincipen använda medel som, samtidigt som de gör det möjligt att effektivt uppnå den målsättning som eftersträvas med den nationella rätten, i minsta möjliga mån åsidosätter de ändamål och principer som uppställs genom unionslagstiftningen i fråga (se EU-domstolens dom av den 18 december 1997, Molenheide m.fl., C-286/94, C-340/95, C-401/95 samt C-47/96, EU:C:1997:623, punkt 46, dom av den 27 september 2007, Teleos m.fl., C-409/04, EU:C:2007:548, punkt 52). Även om det således är legitimt att de åtgärder som medlemsstaterna vidtar är ägnade att så effektivt som möjligt tillgodose statskassans intressen, får de inte gå utöver vad som är nödvändigt för att uppnå detta syfte (se ovannämnda dom från EU-domstolen i målet Molenheide m.fl. EU:C:1997:623, punkt 47 och EU-domstolens dom av den 11 maj 2006, Federation of Technological Industries m.fl., C-384/04, EU:C:2006:309, punkt 30). I synnerhet får dessa åtgärder inte användas på ett sådant sätt att mervärdesskattens neutralitet äventyras (se EU-domstolens dom av den 19 oktober 2017, Paper Consult, C-101/16, EU:C:2017:775, punkt 50, dom av den 21 mars 2000, Gabalfrisa m.fl., C-110/98-C-147/98, EU:C:2000:145, punkt

52, dom av den 21 juni 2012, Mahageben, C-80/11 och C-142/11, EU:C:2012:373, punkt 57).

- 16 Mekanismen för uppdelad betalning är ett experiment som syftar till att bekämpa mervärdesskattebedrägerier. Den 29 april 2021 lämnade Polen in den föreskrivna rapporten om den aktuella åtgärdens övergripande inverkan på omfattningen av mervärdesskattebedrägerier och på de berörda beskattningsbara personerna (skäl 12 och artikel 2 i rådets beslut 2019/310), vars innehåll den hänskjutande domstolen inte känner till. Genom rådets genomförandebeslut (EU) 2022/559 av den 5 april 2022 om ändring av genomförandebeslut (EU) 2019/310 vad gäller bemyndigandet för Polen att fortsätta att tillämpa en särskild åtgärd som avviker från artikel 226 i direktiv 2006/112/EG om ett gemensamt system för mervärdesskatt (EUT L 108, 2022, s. 51) förlängdes tillämpningen av ovan nämnda nationella åtgärd till och med den 28 februari 2025.
- 17 Det framgår inte av någon av de handlingar som den hänskjutande domstolen har överlämnat till kommissionen att Polen skulle ha lämnat en rapport om effekterna av mekanismen för uppdelad betalning med hänsyn till konkurslagstiftningen. Detta är av avgörande betydelse såtillvida att denna åtgärd kan få negativa konsekvenser i form av att insolvensförfarandets viktigaste mål inte uppnås, och således ha en systemisk, verklig inverkan på (mervärdesskattepliktiga) personer som har försatts i konkurs och deras borgenärer och gynna staten på bekostnad av alla andra borgenärer.
- 18 Den hänskjutande domstolen hyser rimliga tvivel om huruvida denna åtgärd och den därmed sammanhängande praxis för tillämpning av den inte går utöver målet att bekämpa mervärdesskattebedrägerier, ett ändamål som framgår såväl av ordalydelsen i artiklarna 273 och 395 i mervärdesskattedirektivet som av beslut 2019/310.
- 19 I dom av den 11 juli 1988, Direct Cosmetics Ltd, Laughtons Photographs Ltd, 138/86 och 139/86, EU:C:1988:383, påpekade EU-domstolen att begreppet skatteflykt även omfattar skattebedrägeri. Detta innefattar även rekvisitet avsiktligt beteende (punkt 21 i domen). Skattebedrägeri är ett förfarande varigenom en beskattningsbar person försöker att undandra sig sina lagstadgade skyldigheter på ett bedrägligt sätt. Det rör sig här om en direkt och avsiktlig överträdelse av skattelagstiftningen som består i att på ett bedrägligt sätt undandra sig från fastställandet av skatt eller betalning av delar av eller hela skatten. I fråga om mervärdesskatten är syftet med den beskattningsbara personens beteende att undandra sig skatt, vilket direkt och uppenbart strider mot gällande bestämmelser i skattelagstiftningen. Det rör sig här om sådana beteenden som till exempel underlåtenhet att lämna uppgifter om beskattningsunderlaget och således underlåtenheten att deklarerera skatt, tillämpning av reducerade skattesatser, avsiktlig underlåtenhet att inbetala skatt, utfärdande av falska fakturor, osv (se, bland annat, EU-domstolens dom av den 7 december 2010, brottmål mot R., C-285/09, EU:C:2010:742, punkt 49 och där angiven rättspraxis).

- 20 Det är tveksamt om ett beviljande av det aktuella tillståndet från skattemyndigheten ligger inom gränserna för det åberopade syftet. En sådan lösning begränsar i själva verket den ekonomiska aktörens möjlighet att förfoga över sina medel och innebär till och med att de medel som erhålls från mervärdesskatt måste användas för att betala offentligt rättsliga skulder som lagstiftaren valt redan innan mervärdesskatteskulden uppkommit.
- 21 Detta ger upphov till viktiga tvivel, nämligen avseende situationen för en mervärdesskattepliktig person som försatts i konkurs och konkursförvaltarens förfogande över de medel som finns på det mervärdesskattekonto som tillhör den ekonomiska aktör som försatts i konkurs. I konkursboet ingår tillgångar som tillhör den beskattningsbara person som försatts i konkurs vid tidpunkten för konkursen och de tillgångar som denne har förvärvat under konkursförfarandet, med vissa undantag. Bland dessa undantag finns inte medel som satts in på mervärdesskattekontot, vilket innebär att de bör ingå i konkursboet. Skattemyndigheten vägrade att återbetala de medel som hade satts in på den beskattningsbara personens mervärdesskattekonto på grund av att det förelåg skatteskulder (vilka hade uppkommit innan konkursen ägde rum) gentemot skattemyndigheten (för mervärdesskatt och inkomstskatt). Nämnda skulder hade dock tagits upp i förteckningen över fordringar. Förteckningen över fordringar är av betydelse på så sätt att den ger de borgenärer, vars fordringar har tagits upp i förteckningen, rätt att delta i konkursförfarandet och att tillsammans med andra borgenärer få sina fordringar betalda från utdelningen från konkursboets medel. Efter det att förfarandet avslutats eller avbrutits utgör utdraget ur förteckningen över fordringar däremot en exekutionstitel mot gäldenären. Konkursförvaltaren uppgav att den beskattningsbara person som försatts i konkurs inte hade några andra mervärdesskatteskulder (som uppkommit under konkursen) och att han behövde medlen för att betala den befintliga fastighetsskatten till förmån för den lokala myndighetens budget.
- 22 Det är svårt att finna ett beslut att inte utbetala medel från mervärdesskatt till en konkursförvaltare, som agerar under en tillsynsdomares överinseende och fullgör åtaganden enligt bestämmelserna i konkurslagen, har fattats för att bekämpa mervärdesskattebedrägerier.
- 23 Av proportionalitetsprincipen följer dessutom att när det finns flera ändamålsenliga åtgärder att välja mellan ska den åtgärd väljas som är minst ingripande och de vållade olägenheterna får inte vara orimliga i förhållande till de eftersträlvade målen (EU-domstolens dom av den 12 juli 2001, Jippes m.fl., C-189/01, EU:C:2001:420, punkt 81). Nämnda beslut att inte lämna tillstånd kan tyckas vara orimlig. För det första kan nämnda skulder inte behandlas på samma sätt som sådana skulder som är verkställbara, eftersom de har tagits upp i förteckningen över fordringar. För det andra har konkursförvaltaren, i avsaknad av mervärdesskatteskulder, ingen möjlighet att använda dessa medel för att betala fordringsägarna.

- 24 EU-domstolen har redan slagit fast att även om medlemsstaterna förfogar över ett klart handlingsutrymme när de fastställer villkoren för återbetalning av överskjutande mervärdesskatt, får dessa villkor emellertid inte medföra att principen om skatteneutralitet äventyras genom att mervärdesskatten helt eller delvis belastar den beskattningsbara personen. Sådana villkor ska särskilt göra det möjligt för den beskattningsbara personen att under godtagbara förhållanden utkräva hela den fordran som följer av den överskjutande mervärdesskatten. Detta innebär att återbetalningen ska verkställas inom rimlig tid genom kontant betalning eller på ett likvärdigt sätt. Det sätt på vilket återbetalningen verkställs får under inga omständigheter ge upphov till en finansiell risk för den beskattningsbara personen (EU-domstolens dom av den 6 juli 2017, *Glencore Agriculture Hungary*, C-254/16, EU:C:2017:522, punkt 20 och där angiven rättspraxis, dom av den 12 maj 2021, *technoRent International m.fl.*, C-844/19, EU:C:2021:378, punkterna 37, 38 och där angiven rättspraxis). Eftersom den mervärdesskattepliktiga person som försatts i konkurs i själva verket inte bedriver ekonomisk verksamhet och en mervärdesskatteskuld därför inte kan uppkomma, och förvaltaren har uppgett att den person som försatts i konkurs inte har några befintliga mervärdesskatteskulder efter det att konkursen ägt rum, uppstår tvivel om huruvida frysningen av medel på mervärdesskattekontot inte strider mot principen om mervärdesskatteneutralitet.

Redogörelse för skälen till den andra tolkningsfrågan

- 25 Den hänskjutande domstolen hyser tvivel om huruvida rätten till egendom enligt artikel 17.1 i stadgan har åsidosatts.
- 26 Det är utrett att de medel som satts in på mervärdesskattekontot utgör egendom tillhörande den beskattningsbara personen, inbegripet den beskattningsbara personen i konkurs (som en del av konkursboet). Det förhållandet att dessa medel har frysts utgör en begränsning av deras användning. Den beskattningsbara personen, liksom konkursförvaltaren, måste få tillstånd från skattemyndigheten till att överföra dem för andra ändamål (bland annat för betalning av skatter till andra offentligrättsliga borgenärer enligt lag). Vägran att lämna tillstånd sker automatiskt om det finns skatteskulder. En sådan vägran sker dock inte längre nödvändigtvis automatiskt i en situation där sådana fordringar har tagits upp i en förteckning över fordringar och därför väntar på att tillgodoses under konkursförfarandet. Tolkningen omfattas av skattemyndighetens utrymme för skönsmässig bedömning. Vid vägran att ge tillstånd blir emellertid den dubbla ekonomiska fördel som statskassan åtnjuter uppenbar. Statskassan anmäler nämligen dels sina fordringar i förteckningen över fordringar, dels fryser den av samma skäl de kontanta medel som finns på mervärdesskattekontot. Frysningen av medel leder till en situation där konkursförvaltaren inte kan använda dessa för att betala alla borgenärer (däribland statskassan) under konkursförfarandet som sker under överinseende av tillsynsdomaren. Såsom i målet vid den nationella domstolen kan det förhålla sig på så sätt att den beskattningsbara personen inte har några befintliga skulder inom ramen för den ekonomiska verksamheten (som konkursförvaltaren bedriver i den beskattningsbara personens namn), men han kan

ha skulder som hänför sig till annan verksamhet som inte krediteras statsbudgeten, det vill säga fastighetsskatten (den lokala myndighetens budget). Skattemyndigheten kan inte själv verkställa utmätning av ovannämnda bankkonto, eftersom alla verkställighetsförfaranden enligt bestämmelserna i konkurslagen avbryts enligt lag (även de som rör mervärdesskatt) under konkursförfarandet. Mervärdesskattelagstiftningen påverkar konkursförvaltarens fullgörande av skyldigheter, eftersom den, i strid med bestämmelserna i konkurslagen reglerar vilka beslut som konkursförvaltaren ska fatta med avseende på de ovannämnda medel som tillhör den beskattningsbara person som enligt lag ska ingå i konkursboet. Det bör påpekas att tillsynsdomaren inte heller har möjlighet att agera i detta avseende. De medel som frusits på mervärdesskattekontot (i avsaknad av andra medel tillhörande den beskattningsbara person som har försatts i konkurs) som inte har överförs till konkursförvaltaren, kan leda till att konkursförfarandet avbryts och att endast statskassans fordringar blir betalda på bekostnad av andra borgenärer, samtidigt som det inte finns någon möjlighet att avveckla det företag som tillhör den beskattningsbara person som har försatts i konkurs. Om den beskattningsbara person som har försatts i konkurs däremot har finansiella tillgångar som ger möjlighet att betala alla borgenärer, kan uteslutandet av dessa medel från konkursboet leda till en situation där det inte finns någon att ge dem till när företaget avvecklas. Den beskattningsbara personen kommer själv att strykas ur registret genom ett beslut av konkursdomstolen. Detta kommer att medföra en oberättigad förmån för statskassan.

- 27 Enligt unionsrätten skyddas rätten till egendom bland annat genom artikel 17 i stadgan. Enligt artikel 51.1 däri ska stadgan tillämpas på medlemsstaterna när de tillämpar unionsrätten. Så är utan tvekan fallet i fråga om mål avseende mervärdesskatt (se EU-domstolens dom av den 26 februari 2013, Åkerberg Fransson (C-617/10, EU:C:2013:105, punkt 25 och följande punkt). I den mån stadgan omfattar rättigheter som motsvarar sådana som garanteras av Europeiska konventionen om skydd för de mänskliga rättigheterna och de grundläggande friheterna som undertecknades i Rom den 4 november 1950 (nedan kallad Europakonventionen), föreskrivs i artikel 52.3 i stadgan att dessa rättigheter ska ha samma innebörd och räckvidd som i Europakonventionen. Artikel 17 i stadgan motsvarar, enligt förklaringarna avseende stadgan, artikel 1 i protokoll nr 1 till Europakonventionen. Artikel 17 i stadgan ska mot denna bakgrund tolkas med beaktande av rättspraxis från Europeiska domstolen för de mänskliga rättigheterna (nedan kallad Europadomstolen) avseende sistnämnda bestämmelse, såsom lägsta tillåtna skyddsnivå (se EU-domstolens dom av den 21 maj 2019, kommissionen/Ungern, C-235/17, EU:C:2019:432, punkt 72). Begreppet ”egendom” som avses i artikel 17.1 har en självständig räckvidd som inte är begränsad till materiella tillgångar och vissa andra rättigheter och intressen som utgör tillgångar kan också anses vara ”ekonomiska rättigheter” (Europadomstolens dom av den 22 juni 2004 i mål 31443/96, Broniewski mot Polen, § 129). Begreppet egendom kan under vissa omständigheter omfatta förmögenhetsvärden, inbegripet fordringar (se Europadomstolens dom av den 28 september 2004, Kopecký mot Slovakien, CE:ECHR:2004:0928JUD004491298, § 35). När det gäller mervärdesskatt fann

Europadomstolen i dom av den 22 januari 2009 i mål 3991/03, Bulves mot Bulgarien, § 57, att klagandebolagets rätt till avdrag för ingående mervärdesskatt åtminstone utgjorde en ”berättigad förväntning” att besitta en faktisk rätt till egendom i den mening som avses i artikel 1 i protokoll nr 1 (se, i tillämpliga delar, Europadomstolens dom av den 29 november 1991, Pine Valley Developments Ltd m.fl. mot Irland, § 51, dom av den 16 april 2002 i mål 36677/97, Dangeville mot Frankrike, § 48, dom av den 22 juli 2003 i målen 49217/99 och 49218/99, Cabinet Diot och SA Gras Savoye mot Frankrike, § 26, dom av den 25 april 2007 i mål 70160/01, Aon Conseil and Courtage SA och Christian de Clarens SA mot Frankrike, § 45 och Europadomstolens dom av den 23 maj 2007 i mål 803/02, Interspav mot Ukraina, §§ 30-32). Avdragsrätten för mervärdesskatt är således en förmögenhetsrättslig förväntning som skyddas enligt artikel 17 i stadgan. Det råder inget tvivel om att medel som finns på ett särskilt mervärdesskattekonto utgör egendom i den mening som avses i artikel 17.1 i stadgan och skyddas enligt denna bestämmelse.

- 28 Medborgarnas grundläggande rättigheter utgör en gräns för myndigheternas effektivitet som inte får överskridas och begränsningar av dessa rättigheter ska enligt artikel 52.1 i stadgan vara föreskrivna i lag och förenliga med deras väsentliga innehåll och de får endast göras om de är nödvändiga och faktiskt svarar mot mål av allmänt samhällsintresse som erkänns av unionen eller behovet av skydd för andra människors rättigheter och friheter (se EU-domstolens dom av den 15 februari 2016, N., C-601/15 PPU, EU:C:2016:84, punkt 50). Det handlar således om den svåra balansen mellan den allmänna ordningen och friheten. Denna lag ska vara tillräckligt tillgänglig och förutsebar, det vill säga tillräckligt tydlig för att enskilda, om nödvändigt, med hjälp av kvalificerat biträde, ska kunna anpassa sitt beteende, kunna förutse lagens följder för vederbörande (Europadomstolens dom av den 26 mars 1987 i mål 9248/81, Leander mot Sverige, § 50). Lagen ska således vara tillräckligt klar (Europadomstolens dom av den 3 juli 2007 i mål 9460/03, Tan mot Turkiet, §§ 22-26) och förutsebar vad gäller innebörden och beskaffenheten av de åtgärder som ska tillämpas (Europadomstolens beslut av den 25 september 2006 i mål 17060/02, Coban mot Spanien), och omfattningen av befogenheten att göra en inskränkning i utövandet av de rättigheter som garanteras i Europakonventionen och de närmare förutsättningarna för utövandet av denna befogenhet ska vara tillräckligt klart reglerade (Europadomstolens dom av den 14 september 2010 i mål 38224/03, Sanoma Uitgevers mot Nederländerna, §§ 81 och 82). En lag som lämnar utrymme för skönsässig bedömning strider inte i sig mot detta krav, under förutsättning att den enskilda skyddas mot godtycklig behandling genom att omfattningen av denna befogenhet och de närmare förutsättningarna för utövandet av den är tillräckligt klart reglerade med beaktande av det legitima mål som står på spel (Europadomstolens dom i det ovannämnda målet Margareta och Roger Andersson, § 75). En lag som ger ett utrymme för skönsässig bedömning ska således fastställa omfattningen av detta (Europadomstolens dom av den 23 mars 1983 i ålen 5947/72, 6205/73, 7052/75, 7061/75, 7107/75, 7113/75 och 7136/75, Silver m.fl. mot Förenade kungariket, § 88). Dessa villkor följer av rättsstatsprincipen (Europadomstolens dom av den 25 maj 1998 i mål 23224/94,

Kopp mot Schweiz, § 55). Av kravet att iaktta rättsstatsprincipen följer kravet att lagen ska vara tillgänglig och förutsebar för den berörda personen. Villkoret att varje begränsning ska vara ”föreskriven i lag” innebär således enligt rättspraxis från Europadomstolen att myndighetsutövning ska ske inom de gränser som på förhand fastställs i rättsregler, vilket ”uppställer vissa krav på de rättsregler och de förfaranden som syftar till att säkerställa att de verkligen efterlevs. Europadomstolen har även haft tillfälle att klargöra att begreppet lag ska tolkas i materiell bemärkelse och inte enbart i formell bemärkelse. Det kan således omfatta såväl ”skriven rätt” som ”oskriven rätt” och ”rätt som utarbetats” av domstolar (se Europadomstolens dom av den 26 april 1979 i mål 6538/74, Sunday Times mot Förenade kungariket (nr 1), serie A nr 30, § 49, dom av den 13 juli 1995 i mål 18139/91, Tolstoy Miloslavsky mot Förenade kungariket, serie A nr 316-B, § 37). Fast rättspraxis som offentliggjorts och som således är tillgänglig och som följs av de lägre instanserna kan under vissa omständigheter komplettera en lagbestämmelse och klargöra denna så att den blir förutsebar (se Europadomstolens dom av den 24 maj 1988 i mål 10737/84, Müller m.fl. mot Schweiz, § 29). Vad gäller proportionalitetsprincipen, innebär denna princip att de begränsningar av utövandet av rätten till egendom inte får gå utöver vad som är ändamålsenligt och nödvändigt för att uppnå de legitima mål som eftersträvas med dessa bestämmelser. När det finns flera ändamålsenliga åtgärder att välja mellan ska följaktligen den åtgärd väljas som är minst ingripande och de vållade olägenheterna får inte vara orimliga i förhållande till de eftersträvarde målen (EU-domstolens dom av den 20 mars 2018, Menci, C-524/15, EU:C:2018:197, punkt 46 och där angiven rättspraxis).

- 29 Som redan nämnts infördes mekanismen med uppdelad betalning för att bekämpa mervärdesskattebedrägeri, vilket i sig måste anses vara av allmänt intresse (se Europadomstolens dom av den 22 september 1994 i mål 13616/88, Hentrich mot Frankrike, § 39). Lagstiftaren har dock inte reglerat effekterna av en sådan reglering på grundval av insolvenslagstiftningen. I en sådan situation är det svårt att tala om klara och exakta regler som gör det möjligt för ett yrkesmässigt verksamt rättssubjekt, såsom en konkursförvaltare, att genomföra konkursförfaranden och om att skattemyndighetens åtgärder är förutsägbara. De konkurrerande rättsliga lösningarna har skapat rättslig osäkerhet. En skattemyndighet, som endast tillämpar en bokstavstolkning, kommer att vägra att lämna tillstånd till att frigöra medel på grund av att det finns nominella skatteskulder, medan en annan skattemyndighet, som tillämpar en systematisk och ändamålsenlig tolkning, kommer att frigöra sådana medel. Dessutom framgår av gällande lagstiftning att medlen på mervärdesskattekontot ska ingå i konkursboet. Lagens oförutsägbarhet är också tydlig på det materiella planet. I förvaltningsdomstolarnas praxis är det oklart vilken lagvalsregel som anses vara den viktigaste, det finns uppenbarligen tre: *lex superior*, *lex specialis derogat legi generali*; *lex posterior derogat legi priori*. Härvid anses ibland bestämmelserna i konkurslagstiftningen vara *lex specialis*, och ibland bestämmelserna i mervärdesskattelagen. Detta förhållande utgör ett argument för att den införda regleringen är vag och oförutsägbar och skapar osäkerhet hos konkursförvaltaren.

Redogörelse för skälen till den tredje tolkningsfrågan

- 30 Europeiska unionen är en rättsunion, och rättsstatsprincipen och rättssäkerhetsprincipen har från första början varit grunden för hur denna organisation och ett gemensamt Europa fungerar (se EU-domstolens dom av den 23 april 1986, Parti écologiste ”Les Verts”, C-294/83, EU:C:1986:166, punkt 23). Varje medlemsstat delar en rad gemensamma värden som ligger till grund för unionen med alla andra medlemsstater och erkänner att de andra medlemsstaterna delar dessa värden med den, som anges i artikel 2 FEU. Denna premiss innebär och motiverar att det råder ett ömsesidigt förtroende mellan medlemsstaterna om att dessa värden kommer att erkännas och således att den unionsrätt genom vilken de genomförs kommer att iakttas (se EU-domstolens dom av den 18 december 2014, 2/13, EU:C:2014:2454, punkt 168). Det är i detta sammanhang som det, bland annat enligt principen om lojalt samarbete som anges i artikel 4.3 första stycket FEU, åligger medlemsstaterna att inom sina respektive territorier svara för att unionsrätten tillämpas och iakttas och att vidta alla lämpliga åtgärder, både allmänna och särskilda, för att säkerställa att de skyldigheter som följer av fördragen eller av unionens institutioners akter fullgörs (se EU-domstolens dom av den 6 mars 2018, Achmea, C-284/16, EU:C:2018:158, punkt 34). Rättssäkerhetsprincipen – och den därmed sammanhängande principen om skydd för berättigade förväntningar – kräver i sin tur att en reglering som innebär negativa konsekvenser i förhållande till enskilda ska vara klar och exakt, så att den enskilde kan förutse hur den kan komma att tillämpas (se EU-domstolens dom av den 12 december 2013, Test Claimants in the Franked Investment Income Group Litigation, C-362/12, EU:C:2013:834, punkt 44, dom av den 15 februari 1996, Duff m.fl., C-63/93, EU:C:1996:51, punkt 20, dom av den 29 april 2004, Sudholz, C-17/01, EU:C:2004:242, punkt 34, dom av den 11 juni 2015, Berlington Hungary m.fl., C-98/14, EU:C:2015:386, punkt 77). Rättssäkerhetsprincipen måste iakttagas av varje nationell myndighet som tillämpar unionsrätten (se EU-domstolens dom av den 17 juli 2008, ASM Brescia, C-347/06, EU:C:2008:416, punkt 65 och där angiven rättspraxis). För att den nationella myndigheten ska anses ha iakttagit principen om god förvaltning i den mening som avses i artikel 41.1 i stadgan, måste den därför otvivelaktigt handla på grundval av och inom de ramar som lagstiftningen medger, inbegripet unionsrätten.
- 31 Vid bekämpning av mervärdesskattebedrägerier, som är ett av unionens erkända mål, kan man inte bara se till hur effektiv den är. De medel och metoder som används vid denna bekämpning ska vara förenliga med rättsstatens krav. Om myndigheterna skulle utrustas med orimliga instrument för att bekämpa mervärdesskattebedrägerier finns det inget som garanterar att deras okontrollerade och fria agerande i slutändan inte blir till skada för det gemensamma mervärdesskattesystemet och därmed för skattebetalarna.
- 32 Omständigheterna i målet vid den nationella domstolen visar att det finns inkonsekvenser i det polska rättssystemet. En begränsning av användningen av de medel som finns på ett mervärdesskattekonto med avseende på vilka en konkursförvaltare har framställt en begäran om överföring efter det att en

mervärdesskattepliktig person har försatts i konkurs, genom en tolkning av lagstiftningen som bortser från de rättsliga begränsningar som följer av EU-lagstiftningen, kan svårligen betraktas som en lämplig åtgärd för att uppnå det mål som eftersträvas, nämligen att bekämpa mervärdesskattebedrägerier. De åtgärder som förvaltaren vidtar under domstolens övervakning kan inte jämföras med bedräglig och avsiktliga handlingar som är inriktade på mervärdesskattebedrägerier. Den nationella lagstiftaren har skapat ett system för insolvenslagstiftning vars huvudsyfte inte bara är att tillgodose borgenärer utan också att rädda (om möjligt) den ekonomiska aktören. När den polska lagstiftaren inför en åtgärd för att bekämpa mervärdesskattebedrägerier kan man därför inte anta att den polska lagstiftaren samtidigt har haft för avsikt att (utan att tydligt ange detta) beröva andra bestämmelser i den nationella lagstiftningen som är lika viktiga för att marknaden (även unionens inre marknad) ska fungera, deras verkan. Skattemyndigheterna är således skyldiga att vid tolkningen av bestämmelserna i lagstiftningen, inbegripet i unionslagstiftningen, inte tolka dessa bestämmelser på ett sätt som kan omintetgöra de mål som eftersträvas med insolvensförfarandet och följaktligen gynna statskassan på bekostnad av alla andra borgenärer. Skattemyndigheterna ska inom ramen för sin tolkning inte förvärpa svårigheterna och inkonsekvenserna mellan de två rättssystemen, det offentliga och det privata. I en rättsstat har de ekonomiska aktörerna rätt att förvänta sig att de statliga myndigheterna har skälig grund vid gränsdragningen av sina ingrepp i de grundläggande rättigheterna.