

DOMSTOLENS DOM (sjätte avdelningen)

den 16 maj 2013 (*)

”Mervärdesskatt – Direktiv 2006/112/EG – Artikel 66 a–c – Tillhandahållande av transport- och speditionstjänster – Utkrävbarhet – Dagen för mottagande av betalning eller senast 30 dagar efter tillhandahållandet av tjänsten – Fakturan har utfärdats tidigare”

I mål C-169/12,

angående en begäran om förhandsavgörande enligt artikel 267 FEUF, framställd av Naczelny Sąd Administracyjny (Polen) genom beslut av den 4 januari 2012, som inkom till domstolen den 10 april 2012, i målet

TNT Express Worldwide (Poland) sp. z o.o.

mot

Minister Finansów,

meddelar

DOMSTOLEN (sjätte avdelningen)

sammansatt av avdelningsordföranden M. Berger samt domarna A. Borg Barthet (referent) och E. Levits,

generaladvokat: M. Wathelet,

justitiesekreterare: A. Calot Escobar,

efter det skriftliga förfarandet,

med beaktande av de yttranden som avgetts av:

- TNT Express Worldwide (Poland) sp. z o.o., genom Z. Modzelewski och M. Militz, båda i egenskap av rådgivare,
- den polska regeringen, genom M. Szpunar och B. Majczyna, båda i egenskap av ombud,
- Europeiska kommissionen, genom J. Hottiaux och C. Soulay, båda i egenskap av ombud,

med hänsyn till beslutet, efter att ha hört generaladvokaten, att avgöra målet utan förslag till avgörande,

följande

Dom

1 Begäran om förhandsavgörande avser tolkningen av artikel 66 a–c i rådets direktiv 2006/112/EG av den 28 november 2006 om ett gemensamt system för mervärdesskatt (EUT L

347, s. 1), i dess lydelse enligt rådets direktiv 2008/117/EG av den 16 december 2008 (EUT L 14, s. 7), (nedan kallat mervärdesskattedirektivet).

2 Begäran har framställts i ett mål mellan TNT Express Worldwide (Poland) sp. z o.o. (nedan kallat TNT) och Minister Finansów (den polska finansministern) avseende frågan hur tidpunkten för mervärdesskattens utkrävbarhet ska fastställas.

Tillämpliga bestämmelser

Unionslagstiftningen

3 I skäl 24 i mervärdesskattedirektivet anges följande:

”Begreppen 'beskattningsgrundande händelse' och 'mervärdesskattens utkrävbarhet' bör harmoniseras för att införandet av det gemensamma mervärdesskattesystemet och eventuella senare ändringar av detta system skall kunna få verkan samtidigt i alla medlemsstater.”

4 Artikel 63 i mervärdesskattedirektivet har följande lydelse:

”Den beskattningsgrundande händelsen inträffar och mervärdesskatt blir utkrävbar vid den tidpunkt då leveransen av varorna eller tillhandahållandet av tjänsterna äger rum.”

5 I artikel 64 i mervärdesskattedirektivet föreskrivs följande:

”1. När andra leveranser av varor än sådana som avser uthyrning av en vara under en viss period eller avbetalningsförsäljning av varor i enlighet med artikel 14.2 b och tillhandahållanden av tjänster ger upphov till successiva avräkningar eller successiva betalningar, skall dessa leveranser av varor och tillhandahållanden av tjänster anses äga rum vid utgången av de perioder som dessa avräkningar eller betalningar hänför sig till.

2. ...

Medlemsstaterna får, i vissa fall som inte avses i första stycket, föreskriva att leveranser av varor och tillhandahållanden av tjänster som pågår kontinuerligt över en viss tidsperiod ska anses äga rum åtminstone med ett års intervaller.”

6 I artikel 65 i mervärdesskattedirektivet anges följande:

”Om förskottsbetalningar görs innan leveransen av varorna eller tillhandahållandet av tjänsterna äger rum, skall mervärdesskatten på förskottsbetalningen vara utkrävbar vid mottagandet av betalningen och på det mottagna beloppet.”

Artikel 66 i mervärdesskattedirektivet har följande lydelse:

”Med avvikelse från artiklarna 63, 64 och 65 får medlemsstaterna föreskriva att mervärdesskatten för vissa transaktioner eller vissa kategorier av beskattningsbara personer blir utkrävbar vid någon av följande tidpunkter:

a) Senast när fakturan utfärdas.

b) Senast vid mottagandet av betalningen.

c) Om någon faktura inte har utfärdats, eller om fakturan utfärdas för sent, inom en angiven period från dagen för den beskattningsgrundande händelsen.

...

7 I artikel 167 i mervärdesskattedirektivet föreskrivs följande:

8 "Avdragsrätten skall inträda vid den tidpunkt då den avdragsgilla skatten blir utkrävbar."

9 Genom rådets direktiv 2010/45/EU av den 13 juli 2010 (EUT L 189, s. 1) infördes artikel 167a i direktiv 2006/112, vilken skulle införlivas av medlemsstaterna senast den 31 december 2012 och som har följande lydelse:

"Medlemsstaterna får inom ramen för ett frivilligt system föreskriva att avdragsrätten för en beskattningsbar person vars mervärdesskatt endast blir utkrävbar i enlighet med artikel 66 b ska skjutas upp till dess att mervärdesskatten på de varor som levererats eller de tjänster som tillhandahållits till denne har betalats till dennes leverantör eller tillhandahållare.

Medlemsstater som tillämpar det frivilliga system som avses i första stycket ska fastställa ett tröskelvärde för beskattningsbara personer som använder systemet på deras territorium, baserat på den beskattningsbara personens årsomsättning beräknad enligt artikel 288. Det tröskelvärdet får uppgå till högst 500000 [euro] eller motsvarande värde i nationell valuta. Medlemsstater får höja detta tröskelvärde till högst 2000000 [euro] eller motsvarande värde i nationell valuta efter att ha samrått med mervärdesskattekommittén. Sådant samråd med mervärdesskattekommittén ska emellertid inte krävas för medlemsstater som den 31 december 2012 tillämpade ett tröskelvärde som överstiger 500000 [euro] eller motsvarande värde i nationell valuta.

Medlemsstaterna ska informera mervärdesskattekommittén om den nationella lagstiftning som antas enligt första stycket."

Polsk lagstiftning

10 Artikel 19.1, 19.4 och 19.13.2 i lag om skatt på varor och tjänster (Ustawa o podatku od towarów i usług), av den 11 mars 2004 (Dz.U. z 2004 r. Nr 54, poz. 535), (nedan kallad mervärdesskattelagen), har följande lydelse:

"1. Med förbehåll för vad som föreskrivs i punkterna 2–21 i förevarande artikel och artiklarna 14.6, 20 och 21.1, ska skattskyldigheten inträda när varorna levereras eller tjänsterna tillhandahålls.

...

4. Om leveransen av varorna eller tillhandahållandet av tjänsterna ska bekräftas genom faktura inträder skattskyldigheten när fakturan utfärdas, dock senast sju dagar från dagen för leveransen av varorna eller tillhandahållandet av tjänsterna.

...

13. Skattskyldigheten inträder

...

2) vid tidpunkten då hela eller delar av betalningen mottas, dock senast 30 dagar från dagen för tillhandahållandet vad gäller följande tjänster:

a) Person- eller godsbefordran med järnväg, motorfordon, havsgående fartyg, fartyg på inre vattendrag och fartyg i kusttrafik samt färjor, flygplan och helikoptrar.

- b) Spedition och omlastning.
- c) Hamn- och handelstjänster.
- d) Bygg- och anläggningstjänster.”

Målet vid den nationella domstolen och tolkningsfrågorna

11 TNT är ett aktiebolag med säte i Warszawa (Polen), som tillhandahåller postutdelnings-, transport- och speditionstjänster.

12 TNT utfärdar varje vecka en faktura med mervärdesskatt för sina kunder. För vissa kunder som använder ett stort antal tjänster utfärdas fakturorna med avtalad regelbundenhet. Fakturorna omfattar i dessa fall samtliga tjänster som har tillhandahållits den ifrågavarande kunden under en viss beskattningsperiod. Fristen för att betala den fordran som fakturan gäller fastställs vanligtvis till 7, 14 eller 21 dagar från det att fakturan har utfärdats. TNT beaktar den omsättning som härrör från en viss faktura under den beskattningsperiod under vilken fakturan har utfärdats.

13 För att fastställa tidpunkten då skattskyldigheten inträder gör TNT således ingen skillnad mellan postutdelningstjänster, å ena sidan, och transport- och speditionstjänster, å andra sidan, vad avser de tjänster som en faktura omfattar. Eftersom fakturorna utfärdas senast under de sista dagarna i en beskattningsperiod redovisas skatten på de tjänster som har tillhandahållits under den aktuella månaden i de register och mervärdesskattedeklarationer som upprättats för samma månad.

14 Mot denna bakgrund begärde TNT att Minister Finansów skulle meddela ett individuellt tolkningsbesked avseende tillämpliga skatterättsliga bestämmelser om mervärdesskatt på varor och tjänster. Bolaget önskade särskilt få klarhet i huruvida det enligt artikel 19.13.2 i mervärdesskattelagen hade rätt att beakta omsättningen under den beskattningsperiod under vilken fakturan hade utfärdats, även om det inte hade mottagit någon betalning under denna period och 30 dagar ännu inte hade förflutit efter det att den ifrågavarande tjänsten hade tillhandahållits. Om denna fråga skulle besvaras nekande, önskade bolaget vidare få klarhet i huruvida det hade rätt att betrakta dagen för utfärdandet av fakturan som den tidpunkt då skattskyldigheten inträder enligt artikel 19.4 i mervärdesskattelagen, utan beaktande av villkoren i artikel 19.3.2 i denna lag, som bolaget ansåg vara oförenlig med artikel 66 i mervärdesskattedirektivet.

15 Minister Finansów bedömde i tolkningsbesked av den 14 december 2009 att TNT saknade fog för sin uppfattning. Vad beträffar de postutdelningstjänster som TNT tillhandahåller ansåg Minister Finansów att skattskyldigheten inträder i enlighet med de allmänna principer som föreskrivs i artikel 19.1 och 19.4 i mervärdesskattelagen. Vad beträffar övriga tjänster (transport och spedition) ansåg Minister Finansów att tidpunkten för den beskattningsgrundande händelsen borde fastställas enligt de regler som föreskrivs i artikel 19.13.2 i mervärdesskattelagen. Såvitt avser dessa tjänster borde mervärdesskatten redovisas i den deklaration som avser den månad under vilken skattskyldigheten inträder och inte i deklarationen för den månad under vilken fakturan för dessa tjänster hade utfärdats.

16 TNT väckte därefter talan vid Wojewódzki Sąd Administracyjny (den regionala förvaltningsdomstolen) i Warszawa. Till stöd för sin talan gjorde bolaget gällande att det för samtliga tillhandahållna tjänster, oavsett om det rör sig om postutdelningstjänster eller transport- och speditionstjänster, för mervärdesskatteändamål hade rätt att beakta omsättningen under den beskattningsperiod under vilken fakturan för en viss tjänst hade utfärdats, även om betalning för

tjänsten inte hade mottagits under denna period och 30 dagar ännu inte hade förflutit sedan tjänsten hade tillhandahållits.

17 Wojewódzki Sąd Administracyjny ogillade genom dom av den 30 september 2010 TNT:s talan. TNT överklagade därefter denna dom vid Naczelny Sąd Administracyjny (högsta förvaltningsdomstolen).

18 TNT har till stöd för sitt överklagande anfört att Wojewódzki Sąd Administracyjny har gjort en felaktig tolkning av artikel 19.13.2 a och b i mervärdesskattelagen genom att inte beakta artiklarna 63–66 i mervärdesskattedirektivet. Enligt TNT följer det av artikel 66 i mervärdesskattedirektivet att skattskyldigheten inträder till följd av en viss händelse, dock senast den dag då betalning mottas. I de nationella bestämmelserna föreskrivs däremot, felaktigt, att mottagande av betalning medför att skattskyldigheten inträder, dock senast vid en viss tidpunkt beräknad från det att tjänsterna har tillhandahållits (30 dagar).

19 Naczelny Sąd Administracyjny fann vid prövningen av överklagandet att det förelåg tvivel gällande tolkningen av artikel 66 i mervärdesskattedirektivet och bedömde att de grunder som TNT hade åberopat skulle prövas med hänsyn till tolkningen av bestämmelserna i detta direktiv.

20 Naczelny Sąd Administracyjny beslutade mot denna bakgrund att vilandeförklara målet och ställa följande tolkningsfrågor till domstolen:

”1) Ska artikel 66 a[–]c i [mervärdesskattedirektivet] tolkas så, att om en beskattningsbar person utfärdar en faktura som avser tillhandahållandet av sådana tjänster som omfattas av den befogenhet som [enligt] denna artikel tillerkänns medlemsstaten (med avvikelse från artiklarna 63[–]65 i [mervärdesskattedirektivet]), kan mervärdesskattens utkrävbarhet (skattskyldigheten) enligt artikel 66 b i [mervärdesskattedirektivet] fastställas till den tidpunkt då betalning mottas, dock senast 30 dagar från tjänsternas tillhandahållande?

2) Ska artikel 66 a och b i [mervärdesskattedirektivet] tolkas så, att den utgör hinder för de polska nationella bestämmelserna i artikel 19.13.2 a och b i [mervärdesskattelagen], enligt vilken skattskyldigheten (den beskattningsgrundande händelsen för vissa transaktioner) för transport- och speditionstjänster inträder vid tidpunkten då hela eller delar av betalningen för dessa mottas, dock senast 30 dagar från dagen för tjänsternas tillhandahållande, även om det i den faktura – som har utfärdats och överlämnats senast inom en frist på 7 dagar från tjänsternas tillhandahållande – anges en senare betalningsfrist, och förvärvaren av tjänsterna har rätt att dra av ingående mervärdesskatt under den beskattningsperiod under vilken fakturan har mottagits, oavsett om förvärvaren har betalat för de tillhandahållna tjänsterna eller inte?”

Prövning av tolkningsfrågorna

21 Den hänskjutande domstolen har ställt de båda tolkningsfrågorna, vilka ska prövas tillsammans, för att få klarhet i huruvida artikel 66 i mervärdesskattedirektivet ska tolkas så, att den utgör hinder för nationell lagstiftning enligt vilken mervärdesskatten på transport- och speditionstjänster blir utkrävbar den dag då hela eller delar av betalningen mottas, dock senast 30 dagar från dagen för tjänsternas tillhandahållande, även om fakturan har utfärdats tidigare och innehåller en senare betalningsfrist.

22 Av mervärdesskattedirektivet framgår att mervärdesskatten i princip blir utkrävbar när den beskattningsgrundande händelsen för denna skatt inträffar. Denna grundläggande princip återspeglas i artikel 63 i mervärdesskattedirektivet genom att det där föreskrivs att den beskattningsgrundande händelsen för mervärdesskatten inträffar och skatten blir utkrävbar den dag då varorna levereras eller tjänsterna tillhandahålls.

23 Enligt artikel 66 i mervärdesskattedirektivet får medlemsstaterna emellertid föreskriva att mervärdesskatten blir utkrävbar efter det att den beskattningsgrundande händelsen har inträffat vid någon av tre följande tidpunkter, nämligen senast när fakturan utfärdas, senast vid mottagandet av betalningen, eller, om någon faktura inte har utfärdats, eller om fakturan utfärdas för sent, inom en angiven period från dagen för den beskattningsgrundande händelsen.

24 Eftersom artikel 66 i mervärdesskattedirektivet utgör en avvikelse från artikel 63 i samma direktiv ska den tolkas restriktivt (se, analogt, dom av den 7 mars 2013 i mål C-19/12, Efir, punkt 31).

25 Den omständigheten att unionslagstiftaren i stor utsträckning har utvidgat räckvidden för tillåtna avvikelser gör det visserligen möjligt att anta att lagstiftaren har haft för avsikt att lämna medlemsstaterna ett stort utrymme för skönsmässig bedömning (se dom av den 26 oktober 1995 i mål C-144/94, Italitica, REG 1995, s. I-3653, punkt 15). Detta innebär emellertid inte att en medlemsstat kan anses ha ett utrymme för skönsmässig bedömning som innebär att den kan fastställa en annan tidpunkt när mervärdesskatten blir utkrävbar än de tidpunkter som föreskrivs i artikel 66 a–c i mervärdesskattedirektivet.

26 I artikel 19.13.2 i mervärdesskattelagen föreskrivs nämligen att skattskyldigheten för vissa transaktioner, i förevarande fall transport- och speditionstjänster, inträder dagen då hela eller delar av betalningen mottas, dock senast 30 dagar från tillhandahållandet av de ifrågavarande tjänsterna.

27 Enligt artikel 66 b i mervärdesskattedirektivet får medlemsstaterna vidare föreskriva att mervärdesskatten för vissa transaktioner eller vissa kategorier av beskattningsbara personer blir utkrävbar "[s]enast vid mottagandet av betalningen". I denna bestämmelse fastställs frister och anges den senaste tidpunkten för mervärdesskattens utkrävbarhet vad gäller vissa transaktioner som en medlemsstat har beslutat att reglera på detta sätt. Denna tidpunkt motsvaras av mottagandet av betalningen.

28 Domstolen har tidigare tolkat artikel 10.2 i rådets sjätte direktiv 77/388/EEG av den 17 maj 1977 om harmonisering av medlemsstaternas lagstiftning rörande omsättningsskatter - Gemensamt system för mervärdesskatt: enhetlig beräkningsgrund (EGT L 145, s. 1; svensk specialutgåva, område 9, volym 1, s. 28), (nu artikel 66 a i mervärdesskattedirektivet), så, att när en medlemsstat beslutar att utnyttja den avvikelse som tillåts enligt denna bestämmelse, det vill säga föreskriver att mervärdesskatten blir utkrävbar senast när en faktura eller annan jämförlig handling utfärdas, har medlemsstaten enligt tredje strecksatsen i artikel 10.2 i direktiv 77/388 (nu artikel 66 c i mervärdesskattedirektivet) möjlighet att föreskriva att mervärdesskatten blir utkrävbar "om någon faktura eller annan jämförlig handling inte har utfärdats, eller utfärdas för sent, inom en angiven period från dagen för skattskyldighetens inträde" (se domen i det ovannämnda målet Italitica, punkt 22).

29 I samma dom har domstolen angett att den omständigheten att "en sådan möjlighet inte har föreskrivits när en medlemsstat beslutar att utnyttja det avsteg som föreskrivs i andra strecksatsen [i artikel 10.2 i direktiv 77/388, nu artikel 66 b i mervärdesskattedirektivet] beror troligen ... på det faktum att [unionslagstiftaren] har ansett att den ekonomiska aktörens intresse av att erhålla

ersättning för den tillhandahållna tjänsten är tillräckligt för att betalningen av tjänsten skall ske snabbt” (domen i det ovannämnda målet Italitica, punkt 23).

30 Härav följer att unionslagstiftaren inte har föreskrivit någon möjlighet för en medlemsstat som beslutar att utnyttja den avvikelse som anges i artikel 66 b i mervärdesskattedirektivet att fastställa en frist för mervärdesskattens utkrävbarhet. Tillämpningen av artikel 66 c i mervärdesskattedirektivet och den frist som föreskrivs i den bestämmelsen kan vidare endast anknytas till tillämpningen av artikel 66 a, eftersom den förstnämnda fristen förutsätter att någon faktura inte har utfärdats eller att fakturan har utfärdats för sent, och inte att betalning har skett eller att betalning har skett för sent.

31 Såsom framgår av skäl 24 i mervärdesskattedirektivet bör begreppen ”beskattningsgrundande händelse” och ”mervärdesskattens utkrävbarhet” harmoniseras för att införandet av det gemensamma mervärdesskattesystemet och eventuella senare ändringar av detta system ska kunna få verkan samtidigt. Unionslagstiftaren har avsett att i största möjliga utsträckning harmonisera den dag då skattskyldighet inträder i samtliga medlemsstater för att säkerställa att mervärdesskatt tas ut på ett enhetligt sätt.

32 Under dessa förhållanden kan ett fall där skattskyldigheten inträder senast 30 dagar från tillhandahållandet av tjänsten, om betalning inte har mottagits före denna dag, inte anses vara förenligt med mervärdesskattedirektivet. Detta skulle nämligen innebära att lydelsen av artikel 66 b i mervärdesskattedirektivet kombinerades med en frist inom vilken skatten blev utkrävbar.

33 Den hänskjutande domstolen anser i detta avseende att tvivel kvarstår huruvida medlemsstaterna under den period som föregick antagandet av artikel 167a i direktiv 2006/112, i dess lydelse enligt direktiv 2010/45, fick införa ett system enligt vilket den uppskjutna tidpunkt vid vilken skatten blir utkrävbar från leverantören inte motsvarar den tidpunkt vid vilken avdragsrätten för ingående mervärdesskatt inträder hos förvärvaren, som har rätt att göra avdrag så snart denne har tagit emot fakturan.

34 Artikel 167a i mervärdesskattedirektivet infördes för att medlemsstaterna skulle ges en möjlighet att föreskriva en avvikelse vad avser den dag då beskattningsbara personer som redovisar mervärdesskatt enligt kontantmetoden i enlighet med en frivillig ordning – vars syfte är att förenkla småföretags inbetalningar av mervärdesskatt – kan utöva sin avdragsrätt.

35 Även om artikel 167a i mervärdesskattedirektivet innehåller en direkt hänvisning till artikel 66 b i samma direktiv avser denna bestämmelse fastställande av den tidpunkt då förvärvaren kan utöva sin avdragsrätt för ingående mervärdesskatt. Det nationella målet gäller emellertid enbart frågan avseende mervärdesskattens utkrävbarhet från leverantören.

36 Mot bakgrund av ovanstående överväganden ska de båda tolkningsfrågorna besvaras enligt följande. Artikel 66 i mervärdesskattedirektivet ska tolkas så, att den utgör hinder för nationell lagstiftning enligt vilken mervärdesskatten på transport- och speditionstjänster blir utkrävbar den dag då hela eller delar av betalningen mottas, dock senast 30 dagar från dagen för tjänsternas tillhandahållande, även om fakturan har utfärdats tidigare och innehåller en senare betalningsfrist.

Rättegångskostnader

37 Eftersom förfarandet i förhållande till parterna i målet vid den nationella domstolen utgör ett led i beredningen av samma mål, ankommer det på den nationella domstolen att besluta om rättegångskostnaderna. De kostnader för att avge yttrande till domstolen som andra än nämnda parter har haft är inte ersättningsgilla.

Mot denna bakgrund beslutar domstolen (sjätte avdelningen) följande:

Artikel 66 i rådets direktiv 2006/112/EG av den 28 november 2006 om ett gemensamt system för mervärdesskatt, i dess lydelse enligt rådets direktiv 2008/117/EG av den 16 december 2008, ska tolkas så, att den utgör hinder för nationell lagstiftning enligt vilken mervärdesskatten på transport- och speditionstjänster blir utkrävbar den dag då hela eller delar av betalningen mottas, dock senast 30 dagar från dagen för tjänsternas tillhandahållande, även om fakturan har utfärdats tidigare och innehåller en senare betalningsfrist.

Underskrifter

*Rättegångsspråk: polska.