

Preliminär utgåva

DOMSTOLENS DOM (sjunde avdelningen)

den 12 september 2024 (*)

” Begäran om förhandsavgörande – Gemensamt system för mervärdesskatt – Direktiv 2006/112/EG – Artiklarna 273 och 395 – Genomförandebeslut (EU) 2019/310 – Bekämpning av mervärdesskattebedrägerier – Mekanism för uppdelad betalning – Mervärdesskattekonto tillhörande en beskattningsbar person i konkurs – Överföring av medel som satts in på detta konto på konkursförvaltarens begäran ”

I mål C-709/22,

angående en begäran om förhandsavgörande enligt artikel 267 FEUF, framställd av Wojewódzki Sąd Administracyjny we Wrocławiu (Vojvodskapsförvaltningsdomstolen i Wrocław, Polen) genom beslut av den 22 september 2022, som inkom till domstolen den 17 november 2022, i målet

Syndyk Masy Upadłości A

mot

Dyrektor Izby Administracji Skarbowej we Wrocławiu,

ytterligare deltagare i rättegången:

Rzecznik Małych i Średnich Przedsiębiorców,

meddelar

DOMSTOLEN (sjunde avdelningen)

sammansatt av tillförordnade ordföranden på sjunde avdelningen N. Wahl samt domarna J. Passer och M.L. Arastey Sahún (referent),

generaladvokat: J. Kokott,

justitiesekreterare: A. Calot Escobar,

efter det skriftliga förfarandet,

med beaktande av de yttranden som avgetts av:

- Dyrektor Izby Administracji Skarbowej we Wrocławiu, genom K. Tudrujek,
- Rzecznik Małych i Średnich Przedsiębiorców, genom P. Chrupek, radca prawny,
- Polens regering, genom B. Majczyna, i egenskap av ombud,
- Europeiska kommissionen, genom M. Herold, K. Herrmann och J. Jokubauskaitė, samtliga i egenskap av ombud,

och efter att den 11 april 2024 ha hört generaladvokatens förslag till avgörande,

följande

Dom

1 Begäran om förhandsavgörande avser tolkningen av rådets direktiv 2006/112/EG av den 28 november 2006 om ett gemensamt system för mervärdesskatt (EUT L 347, 2006, s. 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 (EUT L 51, 2019, s. 19), artikel 17.1, artikel 41.1, artikel 51.1 och artikel 52.1 i Europeiska unionens stadga om de grundläggande rättigheterna (nedan kallad stadgan), artikel 2 och artikel 4.3 FEU, proportionalitetsprincipen, principen om mervärdesskattens neutralitet och rättssäkerhetsprincipen.

2 Begäran har framställts i ett mål mellan Syndyk Masy Upad?o?ci A (konkursförvaltaren A) (nedan kallad konkursförvaltaren A) och Dyrektor Izby Administracji Skarbowej we Wroc?awiu (direktören för skattekontoret i Wroc?aw, Polen) (nedan kallad skattemyndigheten). Målet rör skattemyndighetens beslut att inte betala ut de medel som satts in på det mervärdesskattekonto som tillhör en beskattningsbar person i konkurs.

Tillämpliga bestämmelser

Unionsrätt

Direktiv 2006/112

3 I artikel 206 i direktiv 2006/112 föreskrivs följande:

”Varje beskattningsbar person som är betalningsskyldig för mervärdesskatt skall 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.”

4 I artikel 226 i direktivet föreskrivs följande:

”Utan att det påverkar tillämpningen av de särskilda bestämmelserna i detta direktiv skall endast följande uppgifter vara obligatoriska för mervärdesskatteändamål på fakturor som utfärdas i enlighet med artiklarna 220 och 221:

...”

5 Artikel 273 i nämnda direktiv har följande lydelse:

”Medlemsstaterna får införa andra skyldigheter som de finner nödvändiga för en riktig uppbörd av mervärdesskatten och för förebyggande av bedrägeri med förbehåll för kravet på likabehandling av inhemska transaktioner och transaktioner som utförs mellan medlemsstater av beskattningsbara personer och på villkor att dessa skyldigheter inte i handeln mellan medlemsstaterna leder till formaliteter i samband med en gränspassage.

Möjligheten i första stycket får inte användas för att införa ytterligare krav avseende fakturering utöver dem som anges i kapitel 3.”

6 Artikel 395.1 i direktivet har följande lydelse:

"[Europeiska unionens råd] får enhälligt på [Europeiska] kommissionens förslag bemyndiga varje medlemsstat att genomföra särskilda åtgärder som avviker från bestämmelserna i detta direktiv, för att förenkla uppbörden av skatt eller för att förhindra vissa slag av skatteundandragande eller skatteflykt.

Åtgärder avsedda att förenkla skatteuppbörden får endast i ringa utsträckning påverka medlemsstaternas totala skatteinkomster i det sista konsumtionsledet."

Förordning (EG) 2015/848

7 Artikel 1.1 första stycket i Europaparlamentets och rådets förordning (EU) 2015/848 av den 20 maj 2015 om insolvensförfaranden (EUT L 141, 2015, s. 19) har följande lydelse:

"Denna förordning ska tillämpas på offentliga kollektiva förfaranden, inbegripet interimistiska förfaranden, vilka grundar sig på lagstiftning om insolvens och i vilka, för räddnings-, skuldsanerings-, omstrukturerings- eller likvidationsändamål,

- a) en gäldenär helt eller delvis berövas rådigheten över sina tillgångar och en förvaltare utses,
- b) en gäldenärs tillgångar och verksamhet är föremål för kontroll eller övervakning av en domstol, eller
- c) ett tillfälligt uppskjutande av enskilda verkställighetsförfaranden beviljas av en domstol eller på grund av lag i syfte att möjliggöra förhandling mellan gäldenären och dennes borgenärer, förutsatt att det förfarande där uppskjutande beviljas tillhandahåller lämpliga åtgärder för att skydda borgenärskollektivets intressen och, om ingen överenskommelse nåtts, efterföljs av ett av förfarandena i led a eller b."

Genomförandebeslut 2019/310

8 Genomförandebeslut 2019/310 antogs, såsom framgår av skälen i beslutet, med stöd av EUF-fördraget och direktiv 2006/112, särskilt artikel 395.1 i detta direktiv.

9 I skälen 1, 3, 4, 7, 9, 11 och 12 i genomförandebeslut 2019/310 anges följande:

"(1) Genom en skrivelse som registrerades hos kommissionen den 15 maj 2018 ansökte Polen om tillstånd att införa en särskild åtgärd som avviker från artikel 226 i direktiv [2006/112] för att tillämpa en mekanism för uppdelad betalning (nedan kallad den särskilda åtgärden). Den särskilda åtgärden bör kräva att det införs en särskild notering om att mervärdesskatt ska betalas till leverantörens spärrade konto på fakturor som utfärdas på leveranser av varor och tillhandahållande av tjänster som är känsliga för bedrägeri och som i allmänhet omfattas av förfarandet för omvänd betalningsskyldighet och av solidariskt ansvar i Polen. ...

...

(3) Polen har redan vidtagit flera åtgärder för att bekämpa bedrägerier. Polen har infört förfarandet för omvänd betalningsskyldighet och solidariskt ansvar för leverantören och kunden, den standardiserade revisionsfilen, strängare regler för mervärdesskatteregistrering och -avregistrering av beskattningsbara personer, fler revisioner osv. Polen anser dock att dessa åtgärder fortfarande inte är tillräckliga för att förhindra mervärdesskattebedrägerier.

(4) Polen anser att om man använder den särskilda åtgärden kommer det att undanröja mervärdesskattebedrägerier. Eftersom, om man använder mekanismen för uppdelad betalning, det mervärdesskattebelopp som deponeras på ett separat mervärdesskattekonto för en leverantör (beskattningsbar person) bara kan användas för begränsade ändamål, dvs. för inbetalning av mervärdesskatt till skattemyndigheten eller betalning av mervärdesskatt på fakturor som mottagits från leverantörer, finns det bättre garantier för att skattemyndigheterna ska få hela det mervärdesskattebelopp som ska överföras av den beskattningsbara personen till polska statskassan.

...

(7) Om det förekommer ett överskott av ingående skatt jämfört med den utgående skatt som den leverantören angett i den mervärdesskattedeklaration som ett belopp som ska återbetalas, ska återbetalningen normalt sett ske inom 60 dagar till den leverantörens vanliga konto. Polen har emellertid meddelat kommissionen att för transaktioner som omfattas av den särskilda åtgärden, ska på begäran av en leverantör som förfogar över ett spärrat mervärdesskattekonto återbetalning ske inom 25 dagar.

...

(9) Den särskilda åtgärden kommer att gälla för alla leverantörer, även de som inte är etablerade i Polen, eftersom de måste inneha ett bankkonto i enlighet med polsk lag. I detta avseende bekräftade Polen att skyldigheten att öppna bankkonto i Polen inte kommer att innebära några extra kostnader för leverantörer, eftersom dessa leverantörer kommer att kunna öppna och inneha bankkonton för mervärdesskattebetalningar i Polen utan kostnad.

...

(11) Kommissionen anser att den särskilda åtgärden för leverans av varor och tillhandahållande av tjänster som är känsliga för bedrägeri kan göra kampen mot mervärdesskattebedrägerier effektivare. ...

(12) Med tanke på att den särskilda åtgärden är ny och omfattande, är det viktigt att säkerställa nödvändig uppföljning. Framför allt måste en sådan uppföljning fokusera på den särskilda åtgärdens inverkan på nivån av mervärdesskattebedrägerier och dess effekter för beskattningsbara personer (när det gäller återbetalning av mervärdesskatt, den administrativa bördan, kostnader för beskattningsbara personer osv.). Polen bör därför tillhandahålla en rapport om den särskilda åtgärdens effekter 18 månader efter ikraftträdandet av den nationella åtgärden i Polen.”

10 I artikel 1 i genomförandebeslutet föreskrivs följande:

”Genom avvikelse från artikel 226 i direktiv [2006/112] bemyndigas Polen att införa en särskild notering om att mervärdesskatt ska betalas till ett separat och spärrat mervärdesskattebankkonto för leverantören som öppnats i Polen avseende fakturor som gäller leveranser mellan beskattningsbara personer av varor och tjänster som förtecknas i bilagan till detta beslut där betalningar för leveranser sker genom elektroniska banköverföringar.”

11 Enligt artikel 3 andra stycket skulle genomförandebeslutet tillämpas från och med den 1 mars 2019 till och med den 28 februari 2022.

12 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

den särskilda åtgärd som avviker från artikel 226 i direktiv 2006/112/EG om ett gemensamt system för mervärdesskatt (EUT L 108, 2022, s. 51) förlängdes det bemyndigande som beviljats genom genomförandebeslut 2019/310 till och med den 28 februari 2025.

Polsk rätt

Mervärdesskattelagen

13 I artikel 106e led 1 punkt 18a i ustawa o podatku od towarów i usług (lag om skatt på varor och tjänster) av den 11 mars 2004 (Dz. U. 2021, position 685), i ändrad lydelse (nedan kallad mervärdesskattelagen) föreskrivs följande:

”[E]n faktura vars sammanlagda belopp överstiger 15 000 [polska zloty (PLN)] eller motsvarande belopp i utländsk valuta och vilken omfattar en leverans av varor eller ett tillhandahållande av tjänster som anges i bilaga 15 till denna lag till den beskattningsbara personen, ska sådana fakturor innehålla uppgiften ’mekanism för uppdelad betalning’ ...”

14 Artikel 108a i denna lag har följande lydelse:

”1. Beskattningsbara personer som har erhållit en faktura i vilken mervärdesskatt angivits får tillämpa mekanismen för uppdelad betalning när de betalar det fakturerade beloppet.

1a. De beskattningsbara personerna är skyldiga att tillämpa mekanismen för uppdelad betalning när de genomför betalningen för köp av de varor och tjänster som anges i bilaga 15 till denna lag och det har utfärdats en faktura vars sammanlagda belopp överstiger 15 000 PLN eller motsvarande belopp i utländsk valuta. ...

...

2. Mekanismen för uppdelad betalning ska bestå av följande:

1) Betalning av det belopp som motsvarar hela eller en del av det skattebelopp som framgår av den mottagna fakturan på mervärdesskattekontot.

2) Betalning av hela eller en del av det belopp som motsvarar värdet av den nettoförsäljning som framgår av den mottagna fakturan och på ett bankkonto eller ett konto i ett kreditkooperativ till vilket ett mervärdesskattekonto är knutet, eller betalning på annat sätt.”

15 I artikel 108b i denna lag föreskrivs följande:

”1. På begäran av den beskattningsbara personen fattar direktören för skattekontoret ett beslut om att tillåta överföring av de medel som satts in på det mervärdesskattekonto som den beskattningsbara personen har angett till ett av den beskattningsbara personen angivet bankkonto eller konto i ett kreditkooperativ, till vilket detta mervärdesskattekonto är knutet.

...

3. Direktören för skattekontoret ska fatta ett beslut inom 60 dagar från mottagandet av begäran.

...

...

5. Direktören för skattekontoret ska genom beslut avslå en begäran om överföring av de medel som satts in på mervärdesskattekontot

1) för det fall den beskattningsbara personen har skatteskulder som förfallit till betalning och sådana utestående betalningar som avses i artikel 62b led 2 punkt 2 a i ustawa – Prawo bankowe [(banklagen)] av den 29 augusti 1997 [(Dz. U. 1997, nr 140, position 939), i ändrad lydelse (nedan kallad banklagen)], när nämnda medel till sitt belopp motsvarar nämnda förfallna skulder, jämte dröjsmålsränta, vid tidpunkten för beslutet,

2) om det finns rimliga skäl att befara att

a) skattskyldigheten för de skatter och skattefordringar som avses i artikel 62b led 2 punkt 2 a i [banklagen] inte kommer att fullgöras, särskilt när den skattskyldige fortlöpande underlåter att betala skatt som förfallit till betalning eller vidtar åtgärder i form av överlåtelse av tillgångar som kan hindra eller omintetgöra fullgörandet av skattskyldigheten, eller

b) sådana skatteskulder och skattefordringar som avses i artikel 62b led 2 punkt 2 a i [banklagen], eller en ytterligare skatteskuld, uppkommer.

...”

Banklagen

16 Artikel 62b led 2 i banklagen har följande lydelse:

”Mervärdesskattekontot får endast debiteras

...

2) för betalning

a) till skattekontoets konto

– av mervärdesskatt, inklusive mervärdesskatt för importerade varor, tilläggsskatt samt dröjsmålsränta på mervärdesskatt eller tilläggsskatt,

– av bolagsskatt och förskottsbetalning på denna skatt samt dröjsmålsränta på bolagsskatten eller på förskottsbetalningen,

– av inkomstskatt för fysiska personer och förskottsbetalning på denna skatt samt dröjsmålsränta på inkomstskatt för fysiska personer och på förskottsbetalningen,

– av punktskatt, förskottsbetalning av punktskatt, dagsbetalningar samt dröjsmålsränta på punktskatt och på förskottsbetalning av punktskatt,

– av tull och dröjsmålsränta hänförlig till denna,

...”

Målet vid den nationella domstolen och tolkningsfrågorna

17 Den 28 juni 2021 begärde konkursförvaltaren A att Naczelnik Urzędu Skarbowego w O. (direktören för skattekontoret i O., Polen) skulle överföra de medel som fanns på mervärdesskattekontot tillhörande en beskattningsbar person i konkurs till konkursboets konto. Som skäl för begäran angav konkursförvaltaren att beloppet på 104 915 PLN (cirka 23 600 euro) skulle överföras till ett konto tillhörande O.'s kommun (Polen) för betalning av fastighetsskatt som den beskattningsbara personen skulle erlägga avseende juli 2021.

18 Direktören för skattekontoret i O. avslog begäran genom beslut av den 26 augusti 2021.

19 Konkursförvaltaren A överklagade detta beslut till direktören för skattemyndigheten, som genom beslut av den 30 november 2021 fastställde det överklagade beslutet.

20 Konkursförvaltaren A överklagade sistnämnda beslut till Wojewódzki Sąd Administracyjny we Wrocławiu (Vojvodskapsförvaltningsdomstolen i Wrocław, Polen), som är den hänskjutande domstolen.

21 Den hänskjutande domstolen har påpekat att den polska lagstiftningen och närmare bestämt artikel 106e led 1 och 108a–108f i mervärdesskattelagen samt artiklarna 62a–62e i banklagen innehåller bestämmelser om mekanismen för uppdelad betalning. Genom denna mekanism skiljer man betalningen av mervärdesskatt från betalningen av det beskattningsbara beloppet. När en leverantör av varor eller tjänster omfattas av bestämmelserna om uppdelad betalning, måste leverantören, förutom ett vanligt bankkonto, ha ett separat spärrat mervärdesskattekonto. Detta konto är förbehållet uppbörden av den mervärdesskatt som leverantörens kunder har betalat och betalning av mervärdesskatt till leverantörens egna leverantörer samt andra offentligrättsliga fordringar, men enbart statskassans fordringar. Vid uppdelade betalningar sätter köparen in det beskattningsbara beloppet som tillkommer leverantören på ett vanligt bankkonto, medan mervärdesskatten på leveransen av varor eller tillhandahållandet av tjänster betalas till det spärrade bankkontot för mervärdesskatt som tillhör leverantören. Det är betalaren som måste välja detta betalningssätt och det sker inte automatiskt. För att medel som satts in på en beskattningsbar persons mervärdesskattekonto ska kunna frigöras krävs skattemyndighetens samtycke.

22 Mekanismen för uppdelad betalning infördes av den polska lagstiftaren i enlighet med genomförandebeslut 2019/310, genom vilket rådet bemyndigade Republiken Polen att för perioden 1 mars 2019–28 februari 2022 införa en särskild åtgärd som avviker från artikel 226 i direktiv 2006/112.

23 Den hänskjutande domstolen har i detta avseende påpekat att genomförandebeslut 2019/310 innehåller andra bestämmelser än dem i rådets genomförandebeslut (EU) 2017/784 av den 25 april 2017 om bemyndigande för Republiken Italien att tillämpa en särskild åtgärd som avviker från artiklarna 206 och artikel 226 i direktiv 2006/112/EG om ett gemensamt system för mervärdesskatt och om upphävande av genomförandebeslut (EU) 2015/1401 (EUT L 118, 2017, s. 17).

24 Till skillnad från genomförandebeslut 2019/310 föreskriver nämligen genomförandebeslut 2017/784, med avvikelse från artikel 206 i direktiv 2006/112, en möjlighet att inrätta ett nationellt system enligt vilket den mervärdesskatt som ska betalas för leveranser av varor och tillhandahållanden av tjänster ska betalas av mottagaren till ett separat och spärrat bankkonto som innehas av den italienska skattemyndigheten.

25 Den hänskjutande domstolen vill få klarhet i huruvida en nationell bestämmelse, enligt vilken köparen av en vara eller en tjänst är skyldig att sätta in den mervärdesskatt som ska betalas till

leverantören av varan eller tjänsten på ett separat och spärrat bankkonto som innehas av leverantören, inte utgör ett undantag från artikel 206 i direktiv 2006/112 och, följaktligen, huruvida denna åtgärd inte behöver anmälas i enlighet med artikel 395 i direktivet. Ett åsidosättande av anmälningsskyldigheten utgör ett förfarandefel som medför att de berörda reglerna inte kan tillämpas. Detta innebär att de inte kan göras gällande gentemot enskilda (se, för ett liknande resonemang, dom av den 4 februari 2016, Ince, C-336/14, EU:C:2016:72, punkt 67).

26 Enligt den hänskjutande domstolen är en beskattningsbar person enligt artikel 206 i direktiv 2006/112 skyldig att betala mervärdesskatt vid utgången av varje beskattningsperiod och inte efter varje beskattningsbar transaktion som vederbörande utför. Nettobeloppet av mervärdesskatt, som avses i den första meningen i nämnda artikel, motsvarar således summan av den mervärdesskatt som avser samtliga beskattningsbara transaktioner som den beskattningsbara personen utfört under beskattningsperioden, från vilken avdrag görs för den mervärdesskatt som betalats för samtliga transaktioner som genomförts under nämnda period, inklusive mervärdesskatt som betalats för transaktioner som genomförts före de transaktioner som den beskattningsbara personen utförde. Under dessa omständigheter borde den beskattningsbara personen fritt kunna förfoga över de tidigare inbetalningar som vederbörande erhållit från sina kunder. När det gäller ett sådant mervärdesskattekonto som det aktuella, är medlen emellertid spärrade, och detta innan mervärdesskatteskulden har uppkommit gentemot myndigheterna.

27 Enligt artikel 206 i direktiv 2006/112 får medlemsstaterna visserligen kräva preliminär betalning av mervärdesskatt. Uttrycket "preliminär betalning" innebär en delbetalning av ett belopp som förfaller till betalning senare, det vill säga nettobeloppet av den mervärdesskatt som beräknats för hela beskattningsperioden. Det mervärdesskattebelopp som köparen av en vara eller en tjänst har betalat till leverantören med anledning av en viss transaktion, såsom föreskrivs i den polska lagstiftningen om mekanismen för uppdelad betalning, kan svårligen anses utgöra en preliminär betalning i den mening som avses i artikel 206 i direktiv 2006/112, i enlighet med den rättspraxis som följer av domen av den 9 september 2021, Dyrektor Izby Administracji Skarbowej w Bydgoszcz (Gemenskapsinternt förvärv av dieselbrännolja) (C-855/19, EU:C:2021:714, punkt 33). Situationen i det mål som den hänskjutande domstolen har att avgöra skiljer sig dessutom från den situation som var föremål för prövning i domen av den 26 mars 2015, Macikowski (C-499/13, EU:C:2015:201). I det målet ansågs en förrättningsman vara en tredje man som betalat utgående mervärdesskatt, och inte en leverantör.

28 Den hänskjutande domstolen är osäker på om inte den aktuella nationella åtgärden går utöver syftet att bekämpa mervärdesskattebedrägerier, vilket följer av artiklarna 273 och 395 i direktiv 2006/112 och av genomförandebeslut 2019/310.

29 Den hänskjutande domstolen vill särskilt få klarhet i huruvida skyldigheten för en beskattningsbar person att erhålla tillstånd från skattemyndigheten att använda medel på sitt mervärdesskattekonto för andra ändamål än betalning av skulder till staten, bland annat en betalning till förmån för en annan offentligrättslig fordringsägare, såsom en kommun, ligger inom ramarna för bekämpning av mervärdesskattebedrägerier.

30 När det gäller situationen för beskattningsbara personer i konkurs, såsom beträffande den beskattningsbara personen i målet vid den hänskjutande domstolen, kan den skyldighet som föreskrivs i den aktuella åtgärden i ännu mindre grad anses syfta till att bekämpa mervärdesskattebedrägerier, med hänsyn till att det är en konkursförvaltare som står under konkursdomstolens kontroll som har begärt överföring av medel som finns på mervärdesskattekontot.

31 Den hänskjutande domstolen vill dessutom få klarhet i om det inte strider mot principen om mervärdesskattens neutralitet att spärra medlen på mervärdesskattekontot, med hänsyn till att den

beskattningsbara personen i konkurs i förevarande fall inte bedriver någon ekonomisk verksamhet och således inte utför några transaktioner som ger upphov till mervärdesskatt samt med hänsyn till att konkursförvaltaren A uppgett att den beskattningsbara personen inte hade någon utestående mervärdesskatteskuld efter konkursbeslutet.

32 Den hänskjutande domstolen hyser även tvivel om huruvida mekanismen för uppdelad betalning är förenlig med rätten till egendom som garanteras i artikel 17 i stadgan.

33 Den polska lagstiftaren har nämligen inte reglerat effekterna av denna mekanism inom ramen för konkurslagen. I en sådan situation kan det svårligen anses föreligga klara och precisa bestämmelser som gör det möjligt för en konkursförvaltare att genomföra konkursförfarandet och förutse hur skattemyndigheterna kommer att agera.

34 I enlighet med artikel 2 FEU kan de ekonomiska aktörerna i en rättsstat ha berättigade förväntningar på att ingreppet i deras grundläggande rättigheter ska vara begränsat i skälig mån och inte enbart ta hänsyn till statskassans intressen.

35 Mot denna bakgrund beslutade Wojewódzki Sąd Administracyjny we Wrocławiu (Vojvodskapsförvaltningsdomstolen i Wrocław, Polen) att vilandeförklara målet och ställa följande frågor till domstolen:

"1. Ska bestämmelserna i genomförandebeslut [2019/310], bestämmelserna i 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 [konkursförvaltaren] angett?

2) Ska artikel 17.1 i [stadgan] rörande 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 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 förvaltning som följer av artikel 41.1 i stadgan, med hänsyn till det sammanhang i vilket rådets [genomförandebeslut] 2019/310 och bestämmelserna i mervärdesskattedirektivet ingår och de mål som eftersträvas med beslutet samt bestämmelserna i mervärdesskattedirektivet, 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 [förordning 2015/848] 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?"

Prövning av tolkningsfrågorna

Den första frågan

36 Den hänskjutande domstolen har ställt den första frågan för att få klarhet i huruvida artiklarna 273 och 395 i direktiv 2006/112, genomförandebeslut 2019/310 samt proportionalitetsprincipen och principen om mervärdesskattens neutralitet ska tolkas så, att de utgör hinder för en nationell lagstiftning enligt vilken det mervärdesskattebelopp som sätts in på ett separat mervärdesskattekonto som en leverantör har hos en bank, endast får användas för begränsade ändamål, det vill säga, i synnerhet, betalning av den mervärdesskatt som ska erläggas till skattemyndigheten eller betalning av den mervärdesskatt som anges på fakturor som mottagits från leverantörer av varor eller tjänster.

37 Det ska i detta hänseende erinras om att artikel 226 i direktiv 2006/112 innehåller en uppräkningslista av de uppgifter för mervärdesskatteändamål som måste anges på fakturor som utfärdas i enlighet med detta direktiv.

38 I artikel 395.1 i nämnda direktiv föreskrivs att rådet får bemyndiga varje medlemsstat att genomföra särskilda åtgärder som avviker från bestämmelserna i direktivet, för att förenkla uppbörden av skatt eller för att förhindra vissa slag av skatteundandragande eller skatteflykt.

39 Det var med stöd av sistnämnda bestämmelse och efter Republiken Polens begäran om detta till kommissionen som rådet antog genomförandebeslut 2019/310.

40 Det framgår av skäl 1 i detta genomförandebeslut att den "särskilda åtgärden bör kräva att det införs en särskild notering om att mervärdesskatt ska betalas till leverantörens spärrade konto på fakturor som utfärdas på leveranser av varor och tillhandahållande av tjänster som är känsliga för bedrägeri och som i allmänhet omfattas av förfarandet för omvänd betalningsskyldighet och av solidariskt ansvar i Polen".

41 Såsom anges i skälen till genomförandebeslutet gjorde kommissionen bedömningen att den särskilda åtgärden avseende leveranser av varor och tillhandahållanden av tjänster som är känsliga för bedrägerier kan leda till konkreta resultat i kampen mot mervärdesskattebedrägerier.

42 Mot denna bakgrund tilläts Republiken Polen, i enlighet med artikel 1 i nämnda genomförandebeslut, att med avvikelse från artikel 226 i direktiv 2006/112 införa en särskild notering om att mervärdesskatt ska betalas till ett separat och spärrat mervärdesskattebankkonto som tillhör leverantören och som öppnats i Polen avseende fakturor som gäller leveranser mellan beskattningsbara personer av varor och tjänster som förtecknas i bilagan till genomförandebeslutet, där betalningar för leveranser sker genom elektroniska banköverföringar.

43 Vid tillämpningen av mekanismen för uppdelad betalning har den polska lagstiftaren följaktligen i nationell lagstiftning föreskrivit att fakturor som en beskattningsbar person mottar avseende leverans av varor eller tillhandahållande av tjänster som omfattas av denna lagstiftning, vars sammanlagda betalningspliktiga belopp överstiger 15 000 PLN (cirka 3 370 EUR) eller motsvarande belopp i en annan valuta, ska innehålla uppgiften "mekanism för uppdelad betalning".

44 Lagstiftningen rörande denna mekanism föreskriver inte bara den uppgift som ska anges på fakturorna, utan inrättar dessutom systemet med ett separat och spärrat konto för mervärdesskatt inom ramen för vilket det krävs tillstånd från skattemyndigheten för att få överföra medel från detta konto. Med hänsyn till att vissa villkor som föreskrivs i polsk lagsittning ska vara uppfyllda för att ett sådant tillstånd ska beviljas är den hänskjutande domstolen osäker på huruvida den lagstiftning som inrättar denna mekanism inte går utöver det godkännande som Republiken Polen beviljats genom genomförandebeslut 2019/310. Den hänskjutande domstolen vill särskilt få klarhet i

huruvida nämnda lagstiftning utgör ett otillåtet undantag från artikel 206 i direktiv 2006/112.

45 För att besvara denna fråga konstaterar domstolen att det inte finns någon bestämmelse i direktivet som ålägger medlemsstaterna några specifika skyldigheter vad gäller ett sådant system för uppdelad betalning som det aktuella.

46 I artikel 206 i nämnda direktiv föreskrivs 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.

47 Det framgår av handlingarna i målet att när de penningmedel som motsvarar mervärdesskattebeloppet betalas till den beskattningsbara personens separata mervärdesskattekonto, så sker ingen betalning av en fordran på mervärdesskatt till statsbudgeten, eftersom mervärdesskatten ska betalas först vid en tidpunkt som fastställts efter beskattningsperiodens slut.

48 Såsom generaladvokaten har konstaterat i punkt 34 i sitt förslag till avgörande kan den beskattningsbara personen visserligen inte fritt förfoga över de medel som satts in på ett separat mervärdesskattekonto, men den polska lagstiftningen föreskriver emellertid en möjlighet för den beskattningsbara personen att använda dessa medel för att betala mervärdesskatt till sina leverantörer av varor eller tjänster och för att reglera sina skulder till staten.

49 Den beskattningsbara personen är följaktligen inte, såsom generaladvokaten har påpekat i punkt 35 i sitt förslag till avgörande, skyldig att förfinansiera mervärdesskatten i större utsträckning än vad som krävs i det normala systemet enligt direktiv 2006/112, eftersom den beskattningsbara personen kan använda medlen på det separata mervärdesskattekontot för att betala mervärdesskatt till sina leverantörer av varor eller tjänster.

50 Det ska tilläggas att formellt sett utgör genomförandebeslut 2019/310 visserligen ett undantag från artikel 226 i direktiv 2006/112, vilken föreskriver de uppgifter som obligatoriskt ska anges för mervärdesskatteändamål på fakturor som utfärdas i enlighet med detta direktiv. Inte desto mindre har nämnda undantag, såsom anges i skälen 1, 4 och 7 i genomförandebeslutet samt i artikel 1 i beslutet, införts för att ge den polska lagstiftaren möjlighet att inrätta ett system där medel spärras på ett separat bankkonto för mervärdesskatteändamål. Av detta följer att unionslagstiftaren, när den beviljade det aktuella undantaget, hade underrättats om att införandet av undantaget i polsk lagstiftning innebar ett inrättande av nämnda ordning med separata mervärdesskattekonton.

51 Mot denna bakgrund kan mekanismen för uppdelad betalning inte i sig anses strida mot artikel 206 i direktiv 2006/112 och utgör inte ett undantag från denna artikel.

52 Vad gäller principen om skatteneutralitet, som den hänskjutande domstolen har hänvisat till i den första frågan, ska det erinras om att det följer av domstolens fasta praxis att denna princip är unionslagstiftarens uttryck på mervärdesskatteområdet för den allmänna principen om likabehandling och den utgör bland annat hinder för att ekonomiska aktörer som utför samma transaktioner behandlas olika i mervärdesskattehänseende (se, bland annat, dom av den 17 december 2020, WEG Tevesstraße, C-7449/19, EU:C:2020:1038, punkt 48, och dom av den 16 februari 2023, DGRFP Cluj, C-7519/21, EU:C:2023:106, punkt 88).

53 Syftet med det system som föreskrivs i direktiv 2006/112 och rätten till avdrag för mervärdesskatt som ingår däri är att den mervärdesskatt som näringsidkaren ska betala eller har betalat inom ramen för all sin ekonomiska verksamhet inte till någon del ska belasta

näringsidkaren själv. Det gemensamma systemet för mervärdesskatt garanterar följaktligen en fullständig neutralitet beträffande skattebördan för all ekonomisk verksamhet, oavsett verksamhetens syfte och resultat, under förutsättning att verksamheten är mervärdesskattepliktig i sig (se, för ett liknande resonemang, dom av den 16 februari 2023, DGRFP Cluj, C-7519/21, EU:C:2023:106, punkt 94 och där angiven rättspraxis).

54 I förevarande fall framgår det inte av beslutet om hänskjutande att det finns något samband mellan, å ena sidan, principen om skatteneutralitet och, å andra sidan, de villkor som gäller enligt polsk lagstiftning för att avslå en begäran om att frigöra medel från ett mervärdesskattekonto som tillhör en beskattningsbar person i konkurs.

55 När det gäller proportionalitetsprincipen, som den hänskjutande domstolen också har åberopat i den första frågan, räcker det att erinra om att det, för det första, framgår av skäl 3 i genomförandebeslut 2019/310 att även om Republiken Polen redan har vidtagit flera åtgärder för att bekämpa mervärdesskattebedrägerier, så ansåg denna medlemsstat att dessa åtgärder emellertid inte räckte för att förhindra sådana bedrägerier. Såsom anges i skäl 11 i genomförandebeslutet stödde kommissionen denna bedömning, eftersom den ansåg att den aktuella särskilda åtgärden avseende leveranser av varor och tillhandahållanden av tjänster som är känsliga för bedrägerier kan leda till konkreta resultat i kampen mot mervärdesskattebedrägerier.

56 För det andra påpekar domstolen att eftersom det bemyndigande som ges enligt artikel 1 i genomförandebeslut 2019/310 endast avser betalningar som görs med hjälp av elektroniska banköverföringar, så ska skyldigheten att på mervärdesskattefakturan ange uppgiften att mervärdesskatten betalas in på ett separat och spärrat mervärdesskattekonto för leverantören och följaktligen att se till att motsvarande belopp överförs till detta konto, inte betraktas som en tvingande formalitet. Denna skyldighet är således inte oproportionerlig.

57 För det tredje finner domstolen att nämnda skyldighet inte avser samtliga transaktioner där betalning sker genom elektronisk överföring, eftersom det följer av artiklarna 106e och 108a i mervärdesskattelagen att det endast är fakturor avseende leverans av varor eller tjänster vars totala utestående belopp överstiger 15 000 PLN (cirka 3 370 EUR) eller motsvarande belopp uttryckt i utländsk valuta som omfattas. Detta förefaller inte heller vara oproportionerligt.

58 För det fjärde föreskrivs i den polska lagstiftningen, såsom konstaterats i punkt 48 ovan, en möjlighet för den beskattningsbara personen att använda de medel som betalats in på det separata mervärdesskattekontot för att betala mervärdesskatt till sina leverantörer av varor eller tjänster och för att reglera sina skulder till staten. I denna lagstiftning föreskrivs således inte att de aktuella medlen är helt spärrade, utan endast att deras användning är begränsad, vilket även står i proportion till målet att bekämpa mervärdesskattebedrägerier.

59 Mot bakgrund av det ovan anförda ska den första frågan besvaras enligt följande. Artiklarna 273 och 395 i direktiv 2006/112 och genomförandebeslut 2019/310 ska tolkas så, att de inte utgör hinder för en nationell lagstiftning enligt vilken det mervärdesskattebelopp som sätts in på ett separat mervärdesskattekonto som en leverantör har hos en bank, endast får användas för begränsade ändamål, det vill säga, i synnerhet, betalning av den mervärdesskatt som ska betalas till skattemyndigheten eller betalning av den mervärdesskatt som anges på fakturor som mottagits från leverantörer av varor eller tjänster.

Den andra frågan

60 Den hänskjutande domstolen har ställt den andra frågan för att få klarhet i huruvida artikel 17.1 i stadgan, i förening med artiklarna 51.1 och 52.1 i denna, ska tolkas så, att de utgör hinder

för en nationell lagstiftning enligt vilken det mervärdesskattebelopp som sätts in på ett separat mervärdesskattekonto som en leverantör har hos en bank, endast får användas för begränsade ändamål, det vill säga, i synnerhet, betalning av den mervärdesskatt som ska betalas till skattemyndigheten eller betalning av den mervärdesskatt som anges på fakturor som mottagits från leverantörer av varor eller tjänster.

61 Domstolen erinrar om att enligt artikel 51.1 i stadgan riktar sig stadgans bestämmelser till medlemsstaterna endast när dessa tillämpar unionsrätten.

62 Det följer av fast rättspraxis att begreppet "tillämpning av unionsrätten", i den mening som avses i artikel 51 i stadgan, innebär att det måste finnas en anknytning mellan en unionsrättsakt och den aktuella nationella åtgärden, varvid det krävs mer än att de berörda ämnesområdena ligger nära varandra eller att ett ämnesområde indirekt påverkar ett annat (dom av den 16 juli 2020, Adusbef m.fl., C-686/18, EU:C:2020:567, punkt 52 och där angiven rättspraxis).

63 Domstolen har i sådana sammanhang funnit att unionens grundläggande rättigheter inte var tillämpliga i förhållande till en nationell lagstiftning, eftersom unionens bestämmelser på det berörda området inte ålade medlemsstaterna någon skyldighet med avseende på situationen i det nationella målet (dom av den 16 juli 2020, Adusbef m.fl., C-686/18, EU:C:2020:567, punkt 53 och där angiven rättspraxis).

64 I förevarande fall framgår det av svaret på den första frågan att ingen av de unionsrättsliga bestämmelser som den hänskjutande domstolen har hänvisat till ålägger medlemsstaterna några specifika skyldigheter vad gäller ett sådant system för uppdelad betalning som är aktuellt i det nationella målet.

65 Det ska dessutom erinras om att målet vid den nationella domstolen avser skattemyndighetens beslut att inte tillåta att medel som finns på det separata mervärdesskattekontot tillhörig en beskattningsbar person i konkurs överförs till konkursboets konto i syfte att betala en kommunal fastighetsskatt. Vid den hänskjutande domstolen har konkursförvaltaren A ifrågasatt regeln i den tillämpliga polska lagstiftningen att det inte är möjligt att överföra de medel som betalats in till det separata och spärrade mervärdesskattekontot för betalning av denna fastighetsskatt.

66 Domstolen konstaterar i detta avseende att även om mekanismen för uppdelad betalning av mervärdesskatt som föreskrivs i den aktuella polska lagstiftningen i sig har ett visst samband med det system för mervärdesskatt som föreskrivs i direktiv 2006/112, kvarstår det faktum att villkoren för betalning av en kommunal fastighetsskatt med medel från den beskattningsbara personens separata mervärdesskattekonto inte bestäms av bestämmelserna i direktiv 2006/112, vilket innebär att denna mekanism inte utgör en "tillämpning av unionsrätten" i den mening som avses i nämnda rättspraxis (ovan punkt 62).

67 Under dessa förhållanden kan den andra frågan inte prövas i sak.

Den tredje frågan

68 Den hänskjutande domstolen har ställt den tredje frågan för att få klarhet i huruvida den rättsstatsprincip som följer av artikel 2 FEU, rättssäkerhetsprincipen, principen om lojalt samarbete som följer av artikel 4.3 FEU och principen om god förvaltning som följer av artikel 41.1 i stadgan ska tolkas så, att de utgör hinder för en nationell lagstiftning enligt vilken det mervärdesskattebelopp som sätts in på ett separat mervärdesskattekonto som en leverantör har hos en bank, endast får användas för begränsade ändamål, det vill säga, i synnerhet, betalning av den mervärdesskatt som ska betalas till skattemyndigheten eller betalning av den mervärdesskatt

som anges på fakturor som mottagits från leverantörer av varor och tjänster.

69 Det framgår av fast rättspraxis att det förfarande som har införts genom artikel 267 FEUF utgör ett medel för samarbete mellan EU-domstolen och de nationella domstolarna, genom vilket EU-domstolen tillhandahåller de nationella domstolarna de uppgifter om unionsrättens tolkning som de behöver för att kunna avgöra de mål som de ska pröva (dom av den 1 augusti 2022, Vyriausioji tarnybinės etikos komisija, C-184/20, EU:C:2022:601, punkt 47).

70 Eftersom begäran om hänskjutande utgör grunden för nämnda förfarande, måste den nationella domstolen, i själva begäran, klargöra den faktiska och rättsliga bakgrunden till det nationella målet och ge nödvändiga förklaringar till varför den begär tolkning av just de angivna unionsbestämmelserna samt redogöra för det samband som den har funnit föreligga mellan dessa bestämmelser och den i det målet tillämpliga nationella lagstiftningen (dom av den 8 juni 2023, Lyonesse Europe, C-455/21, punkt 26).

71 Det ska även understrykas att uppgifterna i begäran om förhandsavgörande ska göra det möjligt dels för EU-domstolen att lämna användbara svar på de frågor som ställts av den nationella domstolen, dels för medlemsstaternas regeringar och andra berörda att utöva sin rätt enligt artikel 23 i stadgan för Europeiska unionens domstol att avge yttranden. Det åligger domstolen att se till att denna rätt säkerställs, eftersom det enligt denna bestämmelse endast är begäran om förhandsavgörande som delges de berörda parterna (se, för ett liknande resonemang, dom av den 4 maj 2023, MV – 98, C-97/21, EU:C:2023:371, punkt 30).

72 Dessa kumulativa krav avseende innehållet i en begäran om förhandsavgörande anges uttryckligen i artikel 94 i rättegångsreglerna, vilka den hänskjutande domstolen är skyldig att iaktta ytterst noggrant (dom av den 8 juni 2023, Lyonesse Europe, C-455/21, EU:C:2023:455, punkt 27). Det erinras dessutom om dessa krav i punkterna 13, 15 och 16 i Europeiska unionens domstols rekommendationer till nationella domstolar om begäran om förhandsavgörande (EUT C 380, 2019, s. 1).

73 I förevarande fall uppfyller beslutet om hänskjutande såvitt avser den tredje frågan inte kraven i artikel 94 c i rättegångsreglerna.

74 I beslutet om hänskjutande anges nämligen inte i tillräcklig mån varför det i förevarande mål är nödvändigt att tolka rättsstatsprincipen som följer av artikel 2 FEU, rättssäkerhetsprincipen, principen om lojalt samarbete som följer av artikel 4.3 FEU och principen om god förvaltning som följer av artikel 41.1 i stadgan.

75 Den hänskjutande domstolen har anfört att det påståtts föreligga en inkonsekvens mellan de nationella bestämmelserna om mekanismen för uppdelad betalning och de nationella bestämmelserna om konkurs. Det är uppenbart detta inte utgör en tillräcklig omständighet för att fastställa att det finns ett samband mellan de unionsrättsliga bestämmelser och principer som avses i föregående punkt och denna mekanism som är aktuell i det nationella målet.

76 Under dessa omständigheter kan den tredje frågan inte tas upp till prövning.

Rättegångskostnader

77 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 (sjunde avdelningen) följande:

Artiklarna 273 och 395 i rådets direktiv 2006/112/EG av den 28 november 2006 om ett gemensamt system för mervärdesskatt och 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

ska tolkas så,

att de inte utgör hinder för en nationell lagstiftning enligt vilken det mervärdesskattebelopp som sätts in på ett separat mervärdesskattekonto som en leverantör har hos en bank, endast får användas för begränsade ändamål, det vill säga, i synnerhet, betalning av den mervärdesskatt som ska betalas till skattemyndigheten eller betalning av den mervärdesskatt som anges på fakturor som mottagits från leverantörer av varor eller tjänster.

Underskrifter

* Rättegångsspråk: polska.