

62019CJ0335

DOMSTOLENS DOM (första avdelningen)

den 15 oktober 2020 (*1)

[Text rättad genom beslut av den 26 november 2020]

”Begäran om förhandsavgörande – Gemensamt system för mervärdesskatt – Direktiv 2006/112/EG – Artikel 90 – Nedsättning av beskattningsunderlaget för mervärdesskatt – Betalning som helt eller delvis uteblir – Villkor som uppställs i nationell lagstiftning för utövandet av rätten till nedsättning – Villkor att gäldenären inte är föremål för ett insolvens- eller likvidationsförfarande – Villkor att borgenären och gäldenären ska vara beskattningsbara personer med avseende på mervärdesskatt”

I mål C-335/19,

angående en begäran om förhandsavgörande enligt artikel 267 FEUF, framställd av Naczelny Sąd Administracyjny (Högsta förvaltningsdomstolen, Polen) genom beslut av den 6 december 2018, som inkom till domstolen den 24 april 2019, i målet

E. sp. z o.o. sp. k.

mot

Minister Finansów,

meddelar

DOMSTOLEN (första avdelningen)

sammansatt av avdelningsordföranden J.-C. Bonichot (referent) samt domarna L. Bay Larsen, C. Toader, M. Safjan och N. Jääskinen,

generaladvokat: J. Kokott,

justitiesekreterare: enhetschefen M. Aleksejev,

efter det skriftliga förfarandet,

med beaktande av de yttranden som avgetts av:

—

E. sp. z o.o. sp. k., genom A. Bartosiewicz, skatterådgivare,

—

Polens regering, genom B. Majczyna, i egenskap av ombud,

—

Europeiska kommissionen, genom J. Jokubauskaitė och M. Siekierzyńska, båda i egenskap av

ombud,

och efter att den 4 juni 2020 ha hört generaladvokatens förslag till avgörande,
följande

Dom

1

Begäran om förhandsavgörande avser tolkningen av artikel 90 i rådets direktiv 2006/112/EG av den 28 november 2006 om ett gemensamt system för mervärdesskatt (EUT L 347, 2006, s. 1).

2

Begäran har framställts i ett mål mellan E. sp. z o.o. sp.k. och Minister Finansów (finansministeriet, Polen). Målet rör förhandsbesked som utfärdats av finansministeriet.

Tillämpliga bestämmelser

Unionsrätt

3

I artikel 63 i direktiv 2006/112 föreskrivs följande:

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

4

I artikel 73 i direktivet anges följande:

”För andra leveranser av varor och tillhandahållanden av tjänster än som avses i artiklarna 74–77 skall beskattningsunderlaget omfatta allt som utgör den ersättning som leverantören eller tillhandahållaren har erhållit eller skall erhålla från förvärvaren eller en tredje part för dessa transaktioner, inklusive subventioner som är direkt kopplade till priset på transaktionerna.”

5

Artikel 90 i nämnda direktiv har följande lydelse:

”1. Vid avbeställning, hävning, icke godkännande, helt eller delvis utebliven betalning eller nedsättning av priset efter det att transaktionen ägt rum, skall beskattningsunderlaget nedsättas i motsvarande omfattning på de villkor som medlemsstaterna bestämmer.

2. Om betalningen helt eller delvis uteblir, får medlemsstaterna avvika från bestämmelsen i punkt 1.”

6

I artikel 184 i samma direktiv föreskrivs följande:

"Det ursprungliga avdraget skall justeras när det är högre eller lägre än det avdrag som den beskattningsbara personen hade rätt att göra."

7

Artikel 185 i direktiv 2006/112 har följande lydelse:

"1. Justering skall särskilt göras när det efter det att mervärdesskattedeklarationen har lämnats inträffar någon förändring i de faktorer som beaktats vid bestämningen av avdragsbeloppet, däribland att köp hävs eller prisnedsättningar erhålls.

2. Med avvikelse från punkt 1 skall någon justering inte ske i fall då transaktioner förblir helt eller delvis obetalda eller då det har visats eller bekräftats att varor förstörts, gått förlorade eller stulits, och inte heller vid sådana uttag i syfte att skänka bort gåvor av ringa värde eller ge bort varuprov som avses i artikel 16.

I de fall då transaktioner förblir helt eller delvis obetalda och vid stöld får medlemsstaterna dock kräva justering."

8

I artikel 273 i detta direktiv föreskrivs följande:

"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."

Polsk rätt

9

I artikel 89a i ustawa o podatku od towarów i usług (lagen om skatt på varor och tjänster) av den 11 mars 2004, i den lydelse som är tillämplig på omständigheterna i det nationella målet (Dz. U. 2011, nr 177, position 1054) (nedan kallad lagen om mervärdesskatt), föreskrivs följande:

"1. Den beskattningsbara personen får justera beskattningsunderlaget och skatten på leveranser av varor eller tillhandahållanden av tjänster inom landets territorium när det gäller fordringar för vilka det gjorts sannolikt att de inte kan drivas in. Justeringen avser också beskattningsunderlaget och skattebeloppet för den del av fordran för vilken det gjorts sannolikt att den inte kan drivas in.

1a. Att en fordran inte kan drivas in ska anses ha gjorts sannolikt om skulden inte regleras eller överlåts i någon form inom 150 dagar från den dag då den betalningsfrist som anges i avtalet eller fakturan löpt ut.

2. Punkt 1 ska gälla om följande villkor är uppfyllda:

1)

Leveransen av varan eller tillhandahållandet av tjänsten ska göras till den beskattningsbara

person som avses i artikel 15.1, som registrerats som en beskattningsbar person och som inte är föremål för insolvens- eller likvidationsförfaranden,

...

3)

på dagen före ingivandet av den skattedeklaration i vilken den justering som avses i punkt 1 genomförs

a)

är borgenären och gäldenären registrerade till mervärdesskatt,

b)

befinner sig gäldenären inte i ett insolvensförfarande eller i likvidation,

...

5)

mindre än två år har gått sedan fakturan som styrker fordran utfärdades, räknat från slutet på året då fakturan utfärdades,

...

3. Den justering som avses i punkt 1 kan genomföras i skattedeklarationen som avser den beskattningsperiod under vilken det gjorts sannolikt att en fordran inte kan drivas in, under förutsättning att fordran, fram till dagen för ingivandet av skattedeklarationen för den aktuella beskattningsperioden, varken har reglerats eller överlåtit i någon form av borgenären.

4. Om fordran, efter det att den skattedeklaration som innehåller den justering som avses i punkt 1 har lämnats in, regleras eller överlåts i någon form är gäldenären skyldig att öka beskattningsunderlaget och det mervärdesskattebelopp som ska betalas i skattedeklarationen som avser den beskattningsperiod under vilken denna skuld har reglerats eller överlåtit. Om fordran endast delvis har reglerats, ska beskattningsunderlaget och det mervärdesskattebelopp som ska tas ut öka i motsvarande mån.

...”

10

Artikel 89b i mervärdesskattelagen har följande lydelse:

”1. Om en fordran som framgår av en faktura, vilken styrker en leverans av varor eller ett tillhandahållande av tjänster inom landet, inte regleras inom 150 dagar från den dag då den betalningsfrist som anges i avtalet eller fakturan löpt ut, så är gäldenären skyldig att justera det avdragna skattebeloppet som framgår av denna faktura i avräkningen för den tidsperiod i vilken den 150:e dagen från den dag då den betalningsfrist som anges i avtalet eller fakturan löpt ut infaller.

1a. Punkt 1 gäller inte om gäldenären har reglerat fordran senast på den sista dagen i avräkningsperioden, i vilken den 150:e dagen från den dag då den betalningsfrist som anges i avtalet eller fakturan löpt ut infaller.

2. Om fordran regleras delvis inom 150 dagar från den dag då den betalningsfrist som anges i avtalet eller fakturan löpt ut, så ska justeringen avse den ingående mervärdesskatten som hänförs till den del av fordran som inte reglerats. Punkt 1a gäller i tillämpliga delar.

...

4. Om fordran betalas efter den justering som avses i punkt 1, så ska den beskattningsbara personen ha rätt att i den deklaration som avser den period under vilken fordran har reglerats öka den ingående mervärdesskatten med det mervärdesskattebelopp som avses i punkt 1. Om endast en del av fordran har betalats, så får den ingående mervärdesskatten ökas med det belopp som hänförs till denna del.

...”

Målet vid den nationella domstolen och tolkningsfrågorna

11

E., som är ett bolag med begränsat ansvar som bildats enligt polsk rätt och som är en beskattningsbar person med avseende på mervärdesskatt, bedriver skatterådgivningsverksamhet till bland annat enheter som är beskattningsbara personer med avseende på mervärdesskatt och som inte är förbundna med detta bolag. Bolaget belägger de tjänster det tillhandahåller i Polen med standardskattesatsen för mervärdesskatt.

12

E. skickade en faktura till en av sina kunder, vilken innehöll mervärdesskatt för tjänster avseende skatterådgivning som är skattepliktiga i Polen. Bolagets kund var vid tidpunkten då tjänsten tillhandahölls registrerad till mervärdesskatt och befann sig inte i ett insolvensförfarande eller i likvidation. Nämda kund försattes emellertid i likvidation inom 150 dagar efter det att betalningsfristen hade löpt ut, men fortsatte att vara registrerad till mervärdesskatt. Eftersom fakturan varken hade reglerats eller avyttrats i någon form, ingav E., före utgången av tvåårsperioden efter den dag då fakturan utfärdades, till finansministern en begäran om förhandsbesked för att få klarhet i huruvida bolaget, trots att dess kund hade försatts i likvidation efter det att det aktuella tillhandahållandet av tjänsterna hade utförts, kunde komma i åtnjutande av den nedsättning av mervärdesskatt som ska följa av den uteblivna betalningen på grund av att övriga villkor i artikel 89a i mervärdesskattelagen var uppfyllda.

13

Finansministern avslog E:s begäran genom förhandsbesked av den 12 januari 2015 och angav bland annat att artikel 90 i direktiv 2006/112 endast ger beskattningsbara personer rätt att sätta ned beskattningsunderlaget för mervärdesskatt på de villkor som fastställts av varje medlemsstat, vilka Republiken Polen har fastställt i artikel 89a i mervärdesskattelagen. Om ett av villkoren i denna artikel inte är uppfyllt, så kan den beskattningsbara personen således inte åberopa en rätt till nedsättning med direkt stöd av unionsrätten.

14

Den hänskjutande domstolen har angett att E. även begärde ytterligare tre förhandsbesked angående huruvida villkoren i artikel 89a i mervärdesskattelagen var uppfyllda under de olika faktiska omständigheter under vilka denna artikel kan tillämpas. Det framgår av handlingarna i målet att inte heller dessa förfrågningar föranledde något positivt svar. Den hänskjutande domstolen har angett att den har förenat de fyra målen om de omtvistade förhandsbeskeden på grund av sambandet dem emellan.

15

E. överklagade utan framgång förhandsbeskeden till den polska domstol som är behörig i första instans. Bolaget överklagade därefter till den hänskjutande domstolen och anförde att domstolen i första instans felaktigt hade slagit fast att de omtvistade bestämmelserna i mervärdesskattelagen inte strider mot de krav som följer av unionsrätten.

16

Den hänskjutande domstolen hyser tvivel om vilket utrymme för skönsmässig bedömning som medlemsstaterna förfogar över vad gäller att enligt nationell rätt fastställa villkoren för tillämpning av bestämmelserna i artikel 90 i direktiv 2006/112. Mot bakgrund av bland annat domen av den 15 maj 2014, *Almos Agrárkúlkereskedelmi* (C-337/13, EU:C:2014:328), och domen av den 23 november 2017, *Di Maura* (C-246/16, EU:C:2017:887), vill den hänskjutande domstolen få klarhet i huruvida villkoren i artikel 89a.2 i mervärdesskattelagen är lagenliga.

17

Den hänskjutande domstolen har preciserat att den polska lagstiftaren, som en åtgärd för införlivande av artikel 185.2 andra stycket i direktiv 2006/112, har antagit artikel 89b i mervärdesskattelagen, enligt vilken gäldenären åläggs en skyldighet att justera det avdragsgilla mervärdesskattebeloppet, såsom en följd av borgenärens rätt att på de villkor som föreskrivs i artikel 89a i mervärdesskattelagen sätta ned beskattningsunderlaget. De villkor som föreskrivs i artikel 89a i mervärdesskattelagen, särskilt villkoret att borgenären och gäldenären är beskattningsbara personer med avseende på mervärdesskatt, säkerställer således symmetrin i skattemekanismerna, i syfte att säkerställa en korrekt uppbörd av skatten.

18

Den hänskjutande domstolen har dessutom preciserat att villkoret i artikel 89a.2 i mervärdesskattelagen, att gäldenären inte är föremål för ett insolvens- eller likvidationsförfarande, gör det möjligt att säkerställa systematiken i det polska rättssystemet genom att bland annat undvika att den ordning för att tillgodose borgenärernas fordringar som föreskrivs i konkurslagstiftningen undergrävs. För det fall att domstolen skulle finna att artikel 90.2 i direktiv 2006/112 utgör hinder för sådana villkor som dem som föreskrivs i artikel 89a.2 i mervärdesskattelagen, frågar sig den hänskjutande domstolen om den borde fatta ett beslut i vilket den underlåter att tillämpa de nationella konkursbestämmelserna.

19

Mot denna bakgrund beslutade Naczelny Sąd Administracyjny (Högsta förvaltningsdomstolen, Polen) att vilandeförklara målet och ställa följande tolkningsfrågor till domstolen:

"1)

Utgör bestämmelserna i [direktiv 2006/112] – särskilt artikel 90.2 i direktivet – med beaktande av

principerna om skatteneutralitet och proportionalitet, hinder för att det i nationell rätt införs en begränsning av möjligheten att från underlaget för mervärdesskatt göra avdrag i fall av delvis eller fullständig underlåtenhet att betala på grund av den specifika skattestatus som gäldenären och borgenären har?

2)

Utgör EU-lagstiftningen särskilt inte hinder för att det i nationell rätt införs en reglering som för åtnjutande av 'lättnad för osäkra fordringar' uppställer villkoret att, den dag då tjänsten utförs eller varan levereras och dagen före ingivandet av justeringen av skattedeklarationen i syfte att erhålla denna lättnad,

—

gäldenären inte är föremål för insolvens- eller likvidationsförfarande,

—

borgenären och gäldenären är registrerade som beskattningsbara personer med avseende på mervärdesskatt?"

Prövning av tolkningsfrågorna

20

Den hänskjutande domstolen har ställt sina två frågor, vilka ska provas tillsammans, för att få klarhet i huruvida artikel 90 i direktiv 2006/112 utgör hinder för en nationell lagstiftning enligt vilken en nedsättning av beskattningsunderlaget för mervärdesskatt villkoras av att gäldenären, vid tidpunkten för leveransen av varan eller tillhandahållandet av tjänsterna respektive dagen före den dag då rättelsen av skattedeklarationen som syftar till denna nedsättning lämnas in, är registrerad till mervärdesskatt och inte är föremål för ett insolvens- eller likvidationsförfarande, och av att gäldenären, på dagen före ingivandet av den skattedeklaration i vilken justeringen genomförs, själv är registrerad till mervärdesskatt.

21

Det ska härvidlag erinras om att artikel 90.1 i direktiv 2006/112, vilken behandlar avbeställning, hävning, icke godkännande, helt eller delvis utebliven betalning eller nedsättning av priset efter det att transaktionen som gett upphov till betalningen av skatten ägt rum, föreskriver att medlemsstaterna är skyldiga att nedsätta beskattningsunderlaget, och följaktligen det mervärdesskattebelopp som den beskattningsbara personen ska betala, varje gång som denne inte har erhållit något vederlag, eller inte har erhållit hela vederlaget, efter det att en transaktion har genomförts. Denna bestämmelse är ett uttryck för en grundläggande princip i direktiv 2006/112, enligt vilken beskattningsunderlaget utgörs av det vederlag som faktiskt har erhållits. Följden av detta blir att skattemyndigheten inte kan uppbära ett större mervärdesskattebelopp än det som den beskattningsbara personen har erhållit (dom av den 8 maj 2019, A-PACK CZ, C?127/18, EU:C:2019:377, punkt 17 och där angiven rättspraxis).

22

Enligt artikel 273 i direktiv 2006/112 får medlemsstaterna dessutom 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.

23

Med hänsyn till att bestämmelserna i artiklarna 90.1 och 273 i direktiv 2006/112 inte – bortsett från de gränser som uppställs däri – innehåller några preciseringar vad gäller de villkor eller skyldigheter som medlemsstaterna får föreskriva, ger dessa bestämmelser medlemsstaterna ett utrymme för skönsmässig bedömning vad gäller bland annat de formaliteter som de beskattningsbara personerna ska uppfylla vid skattemyndigheterna för att kunna få en nedsättning av beskattningsunderlaget (dom av den 6 december 2018, *Tratave*, C-672/17, EU:C:2018:989, punkt 32 och där angiven rättspraxis).

24

Det framgår emellertid av EU-domstolens praxis att åtgärder som vidtas i syfte att hindra skatteundandragande eller skatteflykt i princip endast får avvika från reglerna om beskattningsunderlag i den mån som detta är absolut nödvändigt för att uppnå detta särskilda syfte. De ska nämligen i minsta möjliga mån påverka syftena med och principerna i direktiv 2006/112, och de får därför heller inte tillämpas på ett sådant sätt att de äventyrar mervärdesskattens neutralitet (dom av den 6 december 2018, *Tratave*, C-672/17, EU:C:2018:989, punkt 33 och där angiven rättspraxis).

25

Det är därför viktigt att de formaliteter som de beskattningsbara personerna ska uppfylla vid skattemyndigheterna för att kunna få en nedsättning av beskattningsunderlaget för mervärdesskatt begränsas till sådana formaliteter som gör det möjligt att pröva huruvida en del av eller hela ersättningen slutligt inte kommer att erhållas efter det att transaktionen genomförts. Det ankommer härvidlag på de nationella domstolarna att kontrollera huruvida detta är fallet vad gäller de formaliteter som krävs av den berörda medlemsstaten (dom av den 6 december 2018, *Tratave*, C-672/17, EU:C:2018:989, punkt 34 och där angiven rättspraxis).

26

Enligt artikel 90.2 i direktiv 2006/112 får medlemsstaterna avvika från bestämmelsen i artikel 90.1 i direktivet för det fall att betalningen av priset för transaktionen helt eller delvis uteblir.

27

Om betalningen helt eller delvis uteblir utan att avtalet har hävts eller det skett en avbeställning är förvärvaren av varor eller tjänster nämligen fortfarande skyldig att betala det avtalade priset, och säljaren eller tillhandahållaren har i princip fortfarande en fordran som vederbörande kan göra gällande i domstol. Det kan dock inte uteslutas att en sådan fordran i praktiken blir omöjlig att driva in. Unionslagstiftaren har därför låtit varje medlemsstat själv bestämma huruvida utebliven betalning – vilken till skillnad från vad som är fallet vid hävning med retroaktiv verkan av avtalet eller avbeställning i sig inte innebär att parterna försätts i den situation de ursprungligen befann sig i – ska ge rätt till nedsättning av beskattningsunderlaget i motsvarande omfattning, på de villkor som medlemsstaten bestämmer, eller om någon sådan nedsättning inte ska medges i dessa fall (se, för ett liknande resonemang, dom av den 23 november 2017, *Di Maura*, C-246/16, EU:C:2017:887, punkt 16 och där angiven rättspraxis).

28

Såsom domstolen redan har slagit fast, grundar sig denna möjlighet att göra undantag på tanken

att utebliven betalning av ersättningen under vissa omständigheter och på grund av rättsläget i den berörda medlemsstaten kan vara svår att kontrollera eller vara endast tillfällig (dom av den 8 maj 2019, A-PACK CZ, C-127/18, EU:C:2019:377, punkt 19 och där angiven rättspraxis).

29

Av detta följer att utövandet av denna möjlighet att införa undantag måste vara berättigat, så att de åtgärder som medlemsstaterna vidtar för att använda sig av denna möjlighet inte hindrar att man uppnår det mål som eftersträvas med direktiv 2006/112, nämligen att harmonisera skatterna. Av detta följer även att utövandet av möjligheten att införa undantag inte ska göra det möjligt för medlemsstaterna att helt enkelt utesluta nedsättning av beskattningsunderlaget för mervärdesskatt vid utebliven betalning (dom av den 8 maj 2019, A-PACK CZ, C-127/18, EU:C:2019:377, punkt 20 och där angiven rättspraxis).

30

Det är visserligen lämpligt att medlemsstaterna kan skingra ovissheten kring utebliven betalning av en faktura eller kring frågan huruvida den uteblivna betalningen är definitiv, men rätten att göra undantag får inte gå utöver denna ovisshet, och i synnerhet kan den inte sträcka sig till huruvida det går att underlåta att sätta ned beskattningsunderlaget om betalning uteblir (dom av den 8 maj 2019, A-PACK CZ, C-127/18, EU:C:2019:377, punkt 21 och där angiven rättspraxis).

31

En rätt för medlemsstaterna att utesluta alla möjligheter till nedsättning av beskattningsunderlaget för mervärdesskatt skulle dessutom strida mot principen om mervärdesskattens neutralitet, av vilken det bland annat följer att den mervärdesskatt som näringsidkaren, i egenskap av skatteindrivare på statens vägnar, ska betala eller har betalat inom ramen för sin ekonomiska verksamhet inte till någon del ska belasta denne (dom av den 8 maj 2019, A-PACK CZ, C-127/18, EU:C:2019:377, punkt 22 och där angiven rättspraxis).

32

I förevarande fall ska de villkor som föreskrivs i artikel 89a.2 led 1, 89a.2 led 3 a och 89a.2 led 3 b i mervärdesskattelagen anses innebära att Republiken Polen, i enlighet med artikel 90.1 i direktiv 2006/112, fastställer de formaliteter som de beskattningsbara personerna måste uppfylla för att kunna utnyttja rätten till nedsättning av beskattningsunderlaget för mervärdesskatt i fall då betalning helt eller delvis uteblir. Vad gäller beskattningsbara personer, vilka i likhet med E. inte har rätt att nedsätta beskattningsunderlaget för mervärdesskatt, eftersom de inte uppfyller dessa villkor, ska ovannämnda villkor anses innebära att Republiken Polen har utnyttjat sin möjlighet att föreskriva undantag i enlighet med vad som föreskrivs i artikel 90.2 i direktiv 2006/112. Av detta följer att det ska prövas huruvida den restriktion som dessa villkor medför för beskattningsbara personer som E. motiveras av att det är nödvändigt att ta hänsyn till osäkerheten kring huruvida den uteblivna betalningen är definitiv.

33

Vad för det första gäller den omständigheten att nedsättning av beskattningsunderlaget för mervärdesskatt villkoras av att gäldenären var registrerad till mervärdesskatt vid tidpunkten för leveransen av varan eller tillhandahållandet av tjänsterna, finner domstolen att ett sådant villkor inte kan motiveras av att det är nödvändigt att ta hänsyn till osäkerheten kring huruvida den uteblivna betalningen är definitiv. Svaret på frågan huruvida gäldenären är eller inte ska anses som en beskattningsbar person med avseende på mervärdesskatt på dagen för leveransen av

varan eller tillhandahållandet av tjänsterna gör det nämligen inte i sig möjligt att anse att det finns en risk att fordran inte kan drivas in. Detta gäller i än högre grad då, såsom kommissionen har gjort gällande i sitt skriftliga yttrande, varor och tjänster kan levereras till personer som inte är beskattningsbara personer, såsom enheter som är undantagna från mervärdesskatt eller konsumenter, utan att detta påverkar borgenärens skyldighet att uppbära mervärdesskatt för statens räkning och borgenärens rätt att i efterhand justera beskattningsunderlaget.

34

Vad för det andra gäller den omständigheten att nedsättning av beskattningsunderlaget för mervärdesskatt villkoras av att gäldenären fortfarande är registrerad till mervärdesskatt på dagen före ingivandet av den skattedeklaration i vilken justeringen genomförs, ska det, utöver den omständighet som anges i föregående punkt, nämligen att gäldenären inte nödvändigtvis är en beskattningsbar person, påpekas att domstolen, i punkt 28 i domen av den 8 maj 2019, A-PACK CZ (C-127/18, EU:C:2019:377), slagit fast att artikel 90 i direktiv 2006/112 utgör hinder för en nationell lagstiftning enligt vilken en beskattningsbar person inte kan få till stånd en nedsättning av beskattningsunderlaget för mervärdesskatt när gäldenären helt eller delvis har uteblivit med betalningen av ett belopp hänförligt till en mervärdesskattepliktig transaktion, om gäldenären inte längre är en beskattningsbar person med avseende på mervärdesskatt.

35

Vad för det tredje gäller den omständigheten att nedsättning av beskattningsunderlaget för mervärdesskatt villkoras av att borgenären fortfarande är registrerad till mervärdesskatt på dagen före ingivandet av den skattedeklaration i vilken justeringen genomförs, konstaterar domstolen att detta villkor inte motiveras av att det är nödvändigt att ta hänsyn till osäkerheten kring huruvida den uteblivna betalningen är definitiv. Eftersom förekomsten av fordran och gäldenärens skyldighet att betala den inte är beroende av att borgenären fortfarande är en beskattningsbar person, kan svaret på frågan huruvida borgenären är eller inte är en beskattningsbar person på dagen före ingivandet av den skattedeklaration i vilken justeringen genomförs nämligen inte i sig göra det möjligt att anse att det finns en risk att fordran inte kan drivas in.

36

Övervägandena i punkterna 32–35 ovan vederläggs inte av det argument som den polska regeringen har framfört i sitt skriftliga yttrande, nämligen att med hänsyn till sambandet mellan artikel 90 i direktiv 2006/112 och artiklarna 184 och 185 i samma direktiv, det vill säga samspelet mellan den mervärdesskatt som borgenären ska betala i egenskap av säljare eller tjänsteleverantör och den mervärdesskatt som är avdragsgill för gäldenären i egenskap av köpare eller tjänstemottagare, villkoret att borgenären och gäldenären är beskattningsbara personer med avseende på mervärdesskatt gör det möjligt att säkerställa en symmetrisk nedsättning av beloppet för det beskattningsunderlag som ska användas för att beräkna vilken mervärdesskatt som ska betalas enligt artikel 89a i mervärdesskattelagen och beloppet för avdragsgill mervärdesskatt enligt artikel 89b i mervärdesskattelagen, och således även sammanhållning och god funktion i mervärdesskattesystemet, på ett sätt som garanterar att neutralitetsprincipen upprätthålls.

37

Det är riktigt att domstolen har slagit fast att även om artikel 90 i direktiv 2006/112 reglerar rätten för en leverantör eller en tjänstetillhandahållare att sätta ned beskattningsunderlaget när denne inte har erhållit något vederlag, eller endast har erhållit en del av vederlaget, efter det att en transaktion har genomförts, så behandlar artikel 185 i detta direktiv justeringar av avdrag som har gjorts av den andra parten i samma transaktion. Dessa två artiklar representerar således två sidor

av en och samma ekonomiska transaktion, och de måste tolkas konsekvent i förhållande till varandra (dom av den 22 februari 2018, T-2, C-396/16, EU:C:2018:109, punkt 35).

38

När en medlemsstat med tillämpning av artikel 90.1 i direktiv 2006/112 föreskriver att en beskattningsbar person under vissa förutsättningar får sätta ned beskattningsunderlaget efter det att en transaktion har genomförts, ska medlemsstaten, för att garantera principen om skatteneutralitet, tillämpa artikel 185.2 andra stycket i direktiv 2006/112 för att motparten i samma transaktion å sin sida ska kunna justera det avdragsgilla mervärdesskattebeloppet. Det är faktiskt detta som den polska lagstiftaren gjort genom att anta artiklarna 89a och 89b i mervärdesskattelagen.

39

Säkerställandet av en symmetrisk nedsättning av beskattningsunderlaget för den mervärdesskatt som ska betalas och av den avdragsgilla mervärdesskatten är emellertid inte beroende av att båda parterna är beskattningsbara personer med avseende på mervärdesskatt. Varken borgenärens rätt att sätta ned beskattningsunderlaget eller gäldenärens skyldighet att minska den avdragsgilla mervärdesskatten är nämligen beroende av huruvida denne behåller sin ställning som beskattningsbar person.

40

När det för det första gäller borgenären anser domstolen att eftersom denne var en beskattningsbar person vid den tidpunkt då leveransen av varorna eller tillhandahållandet av tjänsterna ägde rum, vilket är det datum då den beskattningsgrundande händelsen inträffar och mervärdesskatten blir utkrävbar enligt artikel 63 i direktiv 2006/112, förblir borgenären skyldig att betala den mervärdesskatt som vederbörande har uppburit för statens räkning, oberoende av om borgenären under mellantiden har förlorat sin ställning som beskattningsbar person. Med beaktande av att, såsom framgår av punkt 21 i förevarande dom, beskattningsunderlaget, såsom det definieras i artikel 73 i direktiv 2006/112, utgörs av det vederlag som faktiskt erhållits, kan borgenären, även efter att ha förlorat sin ställning som beskattningsbar person, justera beskattningsunderlaget så att det återspeglar det vederlag som faktiskt erhållits och så att skattemyndigheten inte erhåller ett högre mervärdesskattebelopp än det som borgenären uppburit. Borgenärens rätt att sätta ned beskattningsunderlaget i justeringssyfte är således inte beroende av att vederbörande bibehåller sin ställning som beskattningsbar person.

41

Vad för det andra gäller gäldenären erinrar domstolen om att var och en som är en beskattningsbar person och som uppträder som sådan när denne förvärvar en vara eller tillhandahåller en tjänst har rätt till avdrag för denna vara eller den tjänst som tillhandahållits och att avdragsrätten består när den väl har inträtt, såvida det inte föreligger omständigheter som utgör bedrägeri eller missbruk, och med förbehåll för eventuella jämkningar i enlighet med de villkor som föreskrivs i artikel 185 i direktiv 2006/112 (dom av den 2 juni 2005, Waterschap Zeeuws Vlaanderen, C-378/02, EU:C:2005:335, punkt 32, och dom av den 22 mars 2012, Klub, C-153/11, EU:C:2012:163, punkt 46). Under dessa omständigheter ska den avdragsgilla mervärdesskatten kunna justeras av varje person som inte längre är en beskattningsbar person, men som hade denna ställning vid tidpunkten för avdragsrättens inträde. Gäldenärens skyldighet att minska den avdragsgilla mervärdesskatten är således inte beroende av att denne behåller sin ställning som beskattningsbar person.

När det gäller den omständigheten att det när justeringar av beskattningsunderlaget och den avdragsgilla mervärdesskatten väl har gjorts finns en risk att den mervärdesskatt som gäldenären därefter ska betala ändå inte betalas in till staten på grund av att gäldenären är föremål för ett insolvensförfarande eller ett likvidationsförfarande, är det tillräckligt att påpeka, i likhet med vad generaladvokaten har påpekat i punkterna 58–60 i sitt förslag till avgörande, att sambandet mellan justeringen av beskattningsunderlaget och justeringen av den avdragsgilla mervärdesskatten inte nödvändigtvis innebär att dessa justeringar ska göras vid samma tidpunkt. Detta samband hindrar således inte medlemsstaterna från att, med hänsyn till att det inte finns något tidsmässigt kriterium i artikel 185.2 andra meningen i direktiv 2006/112, kräva justering av den avdragsgilla mervärdesskatten så snart gäldenären har underlåtit att betala, och till och med innan ett insolvensförfarande eller likvidationsförfarande inletts avseende denne, för att på så sätt förhindra varje risk för ekonomisk förlust för staten.

Ett sådant krav som det som är aktuellt i det nationella målet, avseende borgenärens och gäldenärens skattskyldighet för mervärdesskatt, kan inte heller motiveras vare sig av syftet att förebygga oegentligheter eller missbruk eller med hänsyn till bestämmelserna i artikel 273 i direktiv 2006/112.

Syftet att förebygga oegentligheter och missbruk gör det nämligen inte godtagbart att kringgå ändamålet med och systematiken i artikel 90.2 i direktiv 2006/112, såsom dessa angetts i punkterna 26–30 i förevarande dom, och att motivera ett undantag från artikel 90.1 i samma direktiv med hänsyn till andra grunder än de som rör osäkerheten kring utebliven betalning och huruvida denna är definitiv (se, analogt, dom av den 8 maj 2019, A-PACK CZ, C?127/18, EU:C:2019:377, punkt 25).

Med beaktande av den rättspraxis som domstolen erinrat om i punkt 24 ovan avseende artikel 273 i direktiv 2006/112, framgår det inte av handlingarna i målet att det skulle föreligga en särskild risk för skatteflykt eller skatteundandragande om en borgenär, såsom E., skulle tillåtas sätta ned beskattningsunderlaget för mervärdesskatt trots att denne eller gäldenären i efterhand förlorat sin ställning som beskattningsbar person. Detta gäller i än högre grad då rätten att justera beskattningsunderlaget och skyldigheten att justera det avdragsgilla mervärdesskattebeloppet, såsom påpekats i punkterna 40 och 41 i denna dom, inte är beroende av att borgenären och gäldenären behåller sin ställning som beskattningsbar person. Att utesluta alla möjligheter till nedsättning av beskattningsunderlaget i en sådan situation, och att tvinga en sådan borgenär att betala ett mervärdesskattebelopp som denne inte erhållit inom ramen för den ekonomiska verksamheten, överskrider i vart fall gränsen för vad som är absolut nödvändigt för att uppnå de mål som avses i artikel 273 i direktiv 2006/112 (dom av den 8 maj 2019, A-PACK CZ, C?127/18, EU:C:2019:377, punkt 27).

Vad för det fjärde gäller den omständigheten att nedsättning av beskattningsunderlaget för mervärdesskatt villkoras av att gäldenären vid tidpunkten för leveransen av varan eller tillhandahållandet av tjänsterna respektive dagen före den dag då rättelsen av skattedeklarationen

som syftar till denna nedsättning lämnas in, inte är föremål för ett insolvens- eller likvidationsförfarande konstaterar domstolen att ett sådant villkor, genom att borgenären berövas sin rätt till nedsättning av skatten på grund av att det slutgiltigt är omöjligt att driva in fordran, faktiskt beaktar att det är nödvändigt att ta hänsyn till den inneboende osäkerheten kring huruvida den uteblivna betalningen är definitiv.

47

Det ska emellertid erinras om att enligt proportionalitetsprincipen, som utgör en av unionsrättens allmänna principer, ska de åtgärder som föreskrivs i nationell lagstiftning för införlivande av direktiv 2006/112 vara ägnade att göra det möjligt att uppnå de mål som uppställts i detta direktiv och de får inte gå utöver vad som är nödvändigt för att uppnå dessa mål (dom av den 23 november 2017, Di Maura, C-246/16, EU:C:2017:887, punkt 25).

48

Det kan emellertid konstateras att osäkerheten kring utebliven betalning och huruvida denna är definitiv även skulle kunna beaktas genom att bevilja nedsättning av beskattningsunderlaget för mervärdesskatt när borgenären före utgången av insolvensförfarandet eller likvidationsförfarandet visar att skulden med rimlig sannolikhet inte kommer att betalas, och genom att, efter förnyad bedömning, höja beskattningsunderlaget för det fall betalning trots allt sker. Det ankommer således på de nationella myndigheterna att, med iakttagande av proportionalitetsprincipen och under domstolskontroll, bedöma den bevisning för långvarig utebliven betalning som borgenären ska inkomma med beroende på vad som föreskrivs i den nationella lagstiftning som är tillämplig. Ett sådant system skulle vara lika effektivt för att uppnå det eftersträlvade målet och samtidigt vara mindre ingripande för borgenären, som säkerställer förfinansieringen av mervärdesskatten genom att driva in den för statens räkning (se, analogt, dom av den 23 november 2017, Di Maura, C-246/16, EU:C:2017:887, punkt 27).

49

Det ska i detta avseende för övrigt understrykas dels att det i artikel 89a.1a i mervärdesskattelagen just föreskrivs ett tidsmässigt kriterium för att anse att fordran sannolikt inte kan drivas in, dels att borgenären enligt artikel 89a.4 i denna lag ska öka beskattningsunderlaget och det mervärdesskattebelopp som ska tas ut när, efter det att beskattningsunderlaget nedsatts, fordran slutligen regleras eller avyttras. Om de läses tillsammans utgör dessa bestämmelser i sig en lämplig åtgärd som, såsom det erinrats om i föregående punkt, uppfyller de krav som följer av proportionalitetsprincipen.

50

Konstaterandet i punkt 48 ovan gäller i än högre grad i samband med insolvens- eller likvidationsförfaranden, i vilka det i princip inte kan fastställas att fordran definitivt inte kan drivas in förrän efter en lång period. En sådan tidsfrist innebär, under alla omständigheter, att näringsidkare, som omfattas av denna lagstiftning, vid utebliven betalning av en faktura missgynnas likviditetsmässigt i förhållande till sina konkurrenter i andra medlemsstater på ett sätt som uppenbarligen är till hinder för den skatteharmonisering som eftersträvas med direktiv 2006/112 (se, analogt, dom av den 23 november 2017, Di Maura, C-246/16, EU:C:2017:887, punkt 28).

51

[I rättad lydelse enligt beslut av den 26 november 2020] Vad gäller den av den hänskjutande

domstolen anförda omständigheten att det villkor som nämns i punkt 46 i förevarande dom gör det möjligt att säkerställa systematiken i det polska rättssystemet genom att bland annat förhindra att ordningen för att tillgodose borgenärernas fordringar undergrävs i konkurslagstiftningen, erinrar domstolen dels om att artikel 90.1 i direktiv 2006/112 uppfyller villkoren för att ha direkt effekt (dom av den 15 maj 2014, *Almos Agrárkülkereskedelmi*, C-337/13, EU:C:2014:328, punkt 34), dels att principen om unionsrättens företräde innebär att en nationell domstol är skyldig att, inom ramen för sin behörighet, i egenskap av myndighet i en medlemsstat, i det mål den har att avgöra, underlåta att tillämpa varje nationell bestämmelse som strider mot en unionsrättslig bestämmelse som har direkt effekt (dom av den 24 juni 2019, *Popławski*, C-573/17, EU:C:2019:530, punkt 61).

52

Av detta följer att en beskattningsbar person som E., när denne inte uppfyller de enda villkor som uppställs i den nationella lagstiftningen och vilka inte är förenliga med artikel 90.1 i direktiv 2006/112, kan åberopa denna bestämmelse gentemot staten vid nationella domstolar för att få sitt beskattningsunderlag för mervärdesskatt nedsatt (se, för ett liknande resonemang, dom av den 15 maj 2014, *Almos Agrárkülkereskedelmi*, C-337/13, EU:C:2014:328, punkt 35), varvid den nationella domstolen är skyldig att underlåta att tillämpa villkor som inte är förenliga med unionslagstiftningen. Den omständigheten att andra bestämmelser i nationell rätt därigenom berörs saknar relevans, eftersom detta annars skulle innebära att de nationella domstolarnas skyldighet att underlåta att tillämpa en bestämmelse i nationell rätt som strider mot en unionsrättslig bestämmelse som har direkt effekt skulle förlora sitt innehåll, vilket skulle innebära ett åsidosättande av principen om unionsrättens företräde.

53

Mot bakgrund av ovanstående överväganden ska frågorna besvaras enligt följande. Artikel 90 i direktiv 2006/112 ska tolkas så, att den utgör hinder för en nationell lagstiftning enligt vilken en nedsättning av beskattningsunderlaget för mervärdesskatt villkoras av att gäldenären, vid tidpunkten för leveransen av varan eller tillhandahållandet av tjänsterna respektive dagen före den dag då rättelsen av skattedeklarationen som syftar till denna nedsättning lämnas in, är registrerad till mervärdesskatt och inte är föremål för ett insolvens- eller likvidationsförfarande, och av att gäldenären, på dagen före ingivandet av den skattedeklaration i vilken justeringen genomförs, själv är registrerad till mervärdesskatt.

Rättegångskostnader

54

Eftersom förfarandet i förhållande till parterna i det nationella målet utgör ett led i beredningen av samma mål, ankommer det på den hänskjutande 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 (första avdelningen) följande:

Artikel 90 i rådets direktiv 2006/112/EG av den 28 november 2006 om ett gemensamt system för mervärdesskatt ska tolkas så, att den utgör hinder för en nationell lagstiftning enligt vilken en nedsättning av beskattningsunderlaget för mervärdesskatt villkoras av att gäldenären, vid tidpunkten för leveransen av varan eller tillhandahållandet av tjänsterna respektive dagen före den dag då rättelsen av skattedeklarationen som syftar till denna nedsättning lämnas in, är registrerad

till mervärdesskatt och inte är föremål för ett insolvens- eller likvidationsförfarande, och av att borgenären, på dagen före ingivandet av rättelsen av skattedeklarationen, själv är registrerad till mervärdesskatt.

Underskrifter

(*1) Rättegångsspråk: polska.