

Preliminär utgåva

DOMSTOLENS DOM (sjätte avdelningen)

den 18 mars 2021 (*)

”Begäran om förhandsavgörande – Beskattning – Gemensamma systemet för mervärdesskatt – Direktiv 2006/112/EG – Artikel 203 – Skatt som har fakturerats felaktigt – Fakturautställaren i god tro – Risk för skattebortfall – Medlemsstaternas skyldigheter att förutse möjlighet till rättelse av skatt som fakturerats felaktigt – Principerna om skatteneutralitet och proportionalitet”

I mål C-48/20,

angående en begäran om förhandsavgörande enligt artikel 267 FEUF, framställd av Naczelny Sąd Administracyjny (Högsta förvaltningsdomstolen, Polen) genom beslut av den 15 november 2019, som inkom till domstolen den 28 januari 2020, i målet

UAB ”P.”

mot

Dyrektor Izby Skarbowej w B.,

meddelar

DOMSTOLEN (sjätte avdelningen)

sammansatt av avdelningsordföranden L. Bay Larsen, domstolens vice ordförande R. Silva de Lapuerta (referent) och domaren M. Safjan,

generaladvokat: J. Kokott,

justitiesekreterare: A. Calot Escobar,

efter det skriftliga förfarandet,

med beaktande av de yttranden som avgetts av:

- UAB ”P.”, genom D. Kosacka, doradca podatkowy,
- Polens regering, genom B. Majczyna, i egenskap av ombud,
- Europeiska kommissionen, genom N. Gossement och J. Szczodrowski, 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 203 i rådets direktiv 2006/112/EG av den 28 november 2006 om ett gemensamt system för mervärdesskatt (EUT L 347, 2006, s. 1) och av proportionalitetsprincipen.

2 Begäran har framställts i ett mål mellan UAB "P." (nedan kallat P.) och Dyrektor Izby Skarbowej w B. (direktören för skattemyndigheten i B., Polen), angående betalning av felaktigt fakturerad mervärdesskatt.

Tillämpliga bestämmelser

Unionsrätt

3 I artikel 203 i direktiv 2006/112 anges följande:

"Mervärdesskatt skall betalas av varje person som anger mervärdesskatten på en faktura."

Polsk rätt

4 Artikel 108.1 i ustawa o podatku od towarów i usług (lagen om skatt på varor och tjänster) av den 11 mars 2004 (Dz. U., 2004, nr 54, 535), i den lydelse som är tillämplig i det nationella målet (Dz. U., 2016, 710) (nedan kallad mervärdesskattelagen), har följande lydelse:

"När en juridisk person, en organisationsenhet som inte är en juridisk person eller en fysisk person utfärdar en faktura med uppgift om mervärdesskattebeloppet, är den skyldig att betala detta belopp."

Målet vid den nationella domstolen och tolkningsfrågan

5 P. är ett bolag i Litauen som tillhandahöll litauiska transportföretag bensinkort som gjorde det möjligt för dessa transportbolag att förse sig med bränsle på vissa bensinstationer i Polen.

6 P. ansåg att dess affärsverksamhet bestod i att köpa bränsle på polska bensinstationer i syfte att därefter sälja det vidare till litauiska transportbolag genom bensinkort och utfärdade fakturor för leverans av bränsle till dessa transportbolag med angivande av mervärdesskattebeloppet.

7 Genom beslut av den 27 juni 2014 fastställde Naczelnik Urzędu Skarbowego w Białyymstoku (direktören för skattekontoret i Białyystok, Polen) att P. hade en mervärdesskatteskuld för perioden mars–december 2011, att ett för stort skatteuttag hade gjorts för P. för perioderna mellan mars och juni 2011 och att ett mervärdesskattebelopp skulle betalas enligt artikel 108 i mervärdesskattelagen. Direktören för skattekontoret ansåg dessutom att P. inte hade rätt att dra av ingående mervärdesskatt i enlighet med de fakturor som bensinstationerna hade utfärdat för inköp av bränsle.

8 P. ingav ett administrativt överklagande av detta beslut till Dyrektor Izby Skarbowej w B. (direktören för skattemyndigheten i B., Polen).

9 Genom beslut av den 2 oktober 2014 upphävde direktören för skattemyndigheten i B. det beslut som fattats av direktören för skattekontoret i Białyystok den 27 juni 2014, med motiveringen att den sistnämnde hade fastställt platsen för beskattning av klagandens verksamhet i strid med bestämmelserna i mervärdesskattelagen. Han avgjorde dessutom ärendet i sak och fastställde P:s skattemässiga skyldigheter i mervärdesskattehänseende.

10 I beslut av den 2 oktober 2014 bekräftade direktören för skattemyndigheten i B., i likhet med direktören för skattekontoret i Bia?ystok, att P. varken hade köpt eller levererat bränsle i Polen. Enligt direktören för skattemyndigheten i B. levererades bränslet direkt av polska bensinstationer till litauiska transportbolag, som med hjälp av de bensinkort som köptes hos P. tankade bränsle på dessa bensinstationer med full valfrihet, bland annat i fråga om mängd och typ av bränsle. P:s verkliga verksamhet består därmed i att genom bensinkort finansiera de litauiska transportbolagens inköp av bränsle på bensinstationerna. Den verksamheten utgör en finansiell tjänst som är undantagen från mervärdesskatteplikt i Polen enligt mervärdesskattelagen.

11 Eftersom de fakturor som P. utfärdat inte återspeglade den verkliga verksamheten, bekräftade direktören för skattemyndigheten i B. dessutom att klaganden i det nationella målet inte hade rätt att dra av ingående mervärdesskatt enligt de fakturor som utfärdats av bensinstationerna. Skattemyndigheten ansåg vidare att de försäljningsfakturor som P. utfärdat gav upphov till en skyldighet enligt mervärdesskattelagen att betala det mervärdesskattebelopp som angavs i dessa.

12 P. överklagade det beslut som fattats av direktören för skattemyndigheten i B. till Wojewódzki Sąd Administracyjny w Bia?ymstoku (Regionala förvaltningsdomstolen i Bia?ystok, Polen), som upphävde beslutet genom dom av den 7 april 2015.

13 Direktören för skattemyndigheten i B. överklagade den domen till Naczelny Sąd Administracyjny (Högsta förvaltningsdomstolen, Polen).

14 Genom dom av den 17 februari 2017 upphävde den domstolen domen från Wojewódzki Sąd Administracyjny w Bia?ymstoku (Regionala förvaltningsdomstolen i Bia?ystok) av den 7 april 2015, med motiveringen att den domstolen var skyldig att, på grundval av de handlingar som överlämnats till den, bedöma huruvida skattemyndigheterna hade fog för att anse att P:s utfärdande av fakturorna medförde en risk för skattebortfall för staten och återförvisade målet för en ny prövning av detsamma.

15 Genom dom av den 19 juli 2017 ogillade Wojewódzki Sąd Administracyjny w Bia?ymstoku (Regionala förvaltningsdomstolen i Bia?ystok) P:s överklagande med motiveringen att det förelåg en risk för skattebortfall för staten.

16 P. överklagade denna dom till den hänskjutande domstolen. Mot bakgrund av domen av den 6 februari 2003, Auto Lease Holland (C-185/01, EU:C:2003:73) och domen av den 15 maj 2019, Vega International Car Transport and Logistic (C-235/18, EU:C:2019:412), har den hänskjutande domstolen påpekat att P:s verkliga verksamhet bestod i att finansiera dess litauiska kunders inköp av bränsle på bensinstationer med bensinkort och att bolaget följaktligen endast tillhandahöll finansiella tjänster till litauiska enheter, vilka tjänster inte är mervärdesskattepliktiga i Polen.

17 Den hänskjutande domstolen har emellertid påpekat att det inte har visats att P:s och dess avtalsparters agerande utgör bedrägeri eller missbruk. Det är nämligen på grund av praxis hos de polska skattemyndigheterna som sådana transaktioner som de som P. har genomfört har ansetts utgöra kedjetransaktioner som avser leverans av bränsle till transportföretag. Enligt denna praxis levererade varje aktör i bränsleleveranskedjan varor, det vill säga bränsle, mot vederlag, även om det faktiskt endast var fråga om en enda fysisk leverans av varor.

18 Den hänskjutande domstolen har således angett att P. på grundval av denna praxis kunde anse sig ha deltagit i en kedjetransaktion, det vill säga som förvärvare av bränslet från bensinstationerna i syfte att sälja det vidare till de litauiska transportbolagen. Dessa fick fakturor från P på vilka den mervärdesskatt som belöpte på bränslet angavs och de kunde ansöka om

återbetalning av mervärdesskatten i Polen.

19 Den hänskjutande domstolen har dessutom preciserat att eftersom det nationella målet rör P:s mervärdesskattedeklarationer avseende perioder under vilka de polska skattemyndigheterna följde den aktuella nationella praxisen, kunde P. med giltig verkan grunda sig på den tolkning av bestämmelserna i mervärdesskattelagen som dessa myndigheter gjorde i skattebeslut.

20 Den hänskjutande domstolen har påpekat att även om P. handlade i god tro, skickade bolaget år 2011 fakturor som inte uppfyllde kraven till de litauiska transportbolagen med angivande av mervärdesskatten. Enligt nämnda domstol är villkoren för att tillämpa artikel 108.1 i mervärdesskattelagen, som genomför artikel 203 i direktiv 2006/112, därmed formellt uppfyllda.

21 Den hänskjutande domstolen har emellertid erinrat om att enligt EU-domstolens praxis ska en fakturautfärdare som handlat i god tro, för att säkerställa mervärdesskattens neutralitet, ha möjlighet att rätta den skatt som felaktigt har angetts på fakturan, enligt ett förfarande som har fastställts av den aktuella medlemsstaten. Eftersom det i polsk rätt inte föreskrivs något sådant förfarande när ett skatteförfarande har inletts mot den berörda personen, har den hänskjutande domstolen påpekat att P. inte har haft möjlighet att korrigera den skatt som felaktigt angetts på de fakturor som ställts till de litauiska transportbolagen.

22 Den hänskjutande domstolen har dessutom påpekat att om transaktionerna mellan bensinstationerna, P. och de litauiska transportbolagen hade varit föremål för mervärdesskatt på ett korrekt sätt, skulle dessa transportbolag inte ha mottagit fakturor som utfärdats av P., på vilka mervärdesskatten felaktigt anges, utan fakturor som utfärdats av bensinstationerna avseende bränsleleveranser, på vilka ett mervärdesskattebelopp angetts som ligger nära det belopp som anges på de fakturor som P. utfärdat.

23 Enligt den hänskjutande domstolen skulle därmed intervenienternas korrekta deklaration av dessa transaktioner även ha gjort det möjligt för de litauiska transportbolagen att ansöka om återbetalning av den mervärdesskatt som angavs i de fakturor som utfärdats av bensinstationerna, vilket visar att P:s utfärdande av fakturor där mervärdesskatt felaktigt angetts inte medför någon risk för skattebortfall för staten. Den hänskjutande domstolen har däremot understrukt att tillämpningen av artikel 108 i mervärdesskattelagen på fakturor som utfärdats av P., trots att även bensinstationernas tillhandahållande av bränsle ska beskattas i mervärdesskattehänseende, leder till att en och samma transaktion blir föremål för dubbelbeskattning av mervärdesskatt.

24 Mot denna bakgrund beslutade Naczelny Sąd Administracyjny (Högsta förvaltningsdomstolen) att vilandeförklara målet och ställa följande fråga till EU-domstolen:

”Ska artikel 203 i [direktiv 2006/112] och proportionalitetsprincipen tolkas så, att de, i en sådan situation som den som är aktuell i det nationella målet, utgör hinder för att tillämpa en sådan nationell bestämmelse som artikel 108.1 i [mervärdesskattelagen] på fakturor på vilka mervärdesskatten felaktigt anges och som utfärdats av en beskattningsbar person i god tro, om

– den beskattningsbara personens verksamhet inte utgör skatteundandragande, utan följer av den felaktiga tolkning av lagbestämmelser som parterna i transaktionen har gjort – på grundval av skattemyndighetens tolkning och den allmänna praxis som tillämpats på området när dessa transaktioner genomfördes – enligt vilken det felaktigt antogs att fakturautställaren utför en leverans av varor trots att vederbörande i själva verket tillhandahåller en finansiell förmedlingstjänst som är undantagen från mervärdesskatteplikt, och

– mottagaren av fakturan i vilken mervärdesskatten felaktigt anges skulle ha haft rätt att ansöka om återbetalning av skatten om den beskattningsbara person som faktiskt tillhandahållit

varorna till mottagaren hade fakturerat transaktionen på ett korrekt sätt?”

Tolkningsfrågan

25 Den hänskjutande domstolen har ställt sin fråga i sak för att få klarhet i huruvida artikel 203 i direktiv 2006/112, proportionalitetsprincipen och principen om mervärdesskattens neutralitet ska tolkas så, att de utgör hinder för en nationell lagstiftning enligt vilken en beskattningsbar person i god tro inte får rätta fakturor, på vilka mervärdesskatten felaktigt angetts, efter det att ett skattekontrollförfarande har inletts, trots att mottagaren av fakturorna skulle ha haft rätt till återbetalning av denna skatt om de transaktioner som avses i dessa fakturor hade deklarerats på ett korrekt sätt.

26 Enligt artikel 203 i direktiv 2006/112 är varje person som anger mervärdesskatten på en faktura skyldig att betala den skatt som anges på den fakturan. Domstolen har preciserat att den mervärdesskatt som anges på en faktura ska betalas av den person som utfärdat fakturan även om en beskattningsbar transaktion inte har utförts (dom av den 8 maj 2019, EN.SA., C?712/17, EU:C:2019:374, punkt 26).

27 Domstolen har slagit fast att den bestämmelsen syftar till att undanröja den risk för skattebortfall som avdragsrätten enligt det direktivet kan ge upphov till (dom av den 11 april 2013, Rusedespred, C?138/12, EU:C:2013:233, punkt 24).

28 Det ska i detta sammanhang erinras om att även om medlemsstaterna har möjlighet att vidta åtgärder för att säkerställa en riktig uppbörd av skatten och förebygga skatteundandragande, får dessa åtgärder inte gå utöver vad som är nödvändigt för att uppnå de på så sätt eftersträlvade målen och de får därför inte användas på ett sådant sätt att de äventyrar mervärdesskattens neutralitet, vilken är en grundläggande princip i det gemensamma system för mervärdesskatt som har inrättats genom unionsrätten på området (dom av den 11 april 2013, Rusedespred, C?138/12, EU:C:2013:233, punkterna 28 och 29 och där angiven rättspraxis).

29 Principen om mervärdesskattens neutralitet syftar till att säkerställa att mervärdesskatten inte till någon del belastar den beskattningsbara personen i dennes ekonomiska verksamhet. Detta system säkerställer därmed en fullständig neutralitet beträffande skattebördan för all ekonomisk verksamhet, oavsett syfte och resultat, under förutsättning att verksamheten, i princip, är mervärdesskattepliktig i sig (dom av den 2 juli 2020, Terracult, C?835/18, EU:C:2020:520, punkt 25 och där angiven rättspraxis).

30 Vad närmare beträffar återbetalning av felaktigt fakturerad mervärdesskatt har EU-domstolen slagit fast att direktiv 2006/112 inte innehåller någon bestämmelse om rättelse, vidtagen av den som har utställt fakturan, av den felaktigt fakturerade mervärdesskatten, och att det under dessa förhållanden i princip ankommer på medlemsstaterna att fastställa under vilka villkor rättelse kan ske av mervärdesskatt som har fakturerats felaktigt (dom av den 2 juli 2020, Terracult, C?835/18, EU:C:2020:520, punkt 26 och där angiven rättspraxis).

31 För att säkerställa mervärdesskattens neutralitet ankommer det på medlemsstaterna att i sina interna rättsordningar föreskriva en möjlighet till rättelse av skatt som har fakturerats felaktigt, då fakturautställaren visar att han eller hon varit i god tro (dom av den 2 juli 2020, Terracult, C?835/18, EU:C:2020:520, punkt 27 och där angiven rättspraxis).

32 Denna lösning är bland annat tillämplig när den beskattningsbara personen har handlat i god tro vid utfärdandet av fakturor på vilka mervärdesskatten felaktigt angetts, i den mån vederbörande, på grundval av de polska skattemyndigheternas fasta praxis, har ansett att tillhandahållandet av bensinkort till aktörer som gör det möjligt för dessa att tanka bränsle på

bensinstationer inte utgör en finansiell tjänst som är undantagen från mervärdesskatt i Polen, utan en leverans av varor som är föremål för mervärdesskatt i denna medlemsstat.

33 Det framgår emellertid av beslutet om hänskjutande att även om polsk rätt i princip föreskriver ett förfarande som möjliggör rättelse av mervärdesskatt som har fakturerats felaktigt av en beskattningsbar person i god tro, är detta förfarande inte tillämpligt när en skattekontroll har inletts mot den beskattningsbara personen.

34 Domstolen konstaterar i detta sammanhang att ett beslut att inte medge en möjlighet att rätta de bränslefakturer, som utfärdats till transportbolagen, på vilka mervärdesskatten felaktigt anges, trots att leveranser av bränsle från bensinstationerna till dessa transportföretag också är mervärdesskattepliktiga, skulle innebära att klaganden i det nationella målet ålades att bära en skattebörda i strid med principen om mervärdesskattens neutralitet.

35 Den hänskjutande domstolens fråga ska därför besvaras med att artikel 203 i direktiv 2006/112, proportionalitetsprincipen och principen om mervärdesskattens neutralitet ska tolkas så, att de utgör hinder för en nationell lagstiftning enligt vilken en beskattningsbar person i god tro inte får rätta fakturor, på vilka mervärdesskatten felaktigt angetts, efter det att ett skattekontrollförfarande har inletts, trots att mottagaren av fakturorna skulle ha haft rätt till återbetalning av denna skatt om de transaktioner som avses i fakturorna hade deklarerats på ett korrekt sätt.

Rättegångskostnader

36 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 (sjätte avdelningen) följande:

Artikel 203 i rådets direktiv 2006/112 av den 28 november 2006 om ett gemensamt system för mervärdesskatt, proportionalitetsprincipen och principen om mervärdesskattens neutralitet ska tolkas så, att de utgör hinder för en nationell lagstiftning enligt vilken en beskattningsbar person i god tro inte får rätta fakturor, på vilka mervärdesskatten felaktigt angetts, efter det att ett skattekontrollförfarande har inletts, trots att mottagaren av fakturorna skulle ha haft rätt till återbetalning av denna skatt om de transaktioner som avses i fakturorna hade deklarerats på ett korrekt sätt.

Underskrifter

* Rättegångsspråk: polska.