

Preliminär utgåva

FÖRSLAG TILL AVGÖRANDE AV GENERALADVOKAT

JULIANE KOKOTT

föredraget den 4 juni 2020(1)

**Mål C-335/19**

**E. Sp. z o.o. Sp. k.**

**mot**

**Minister Finansów**

(begäran om förhandsavgörande från Naczelny Sąd Administracyjny (Högsta förvaltningsdomstolen, Polen))

”Begäran om förhandsavgörande – Skatterätt – Mervärdesskatt – Direktiv 2006/112/EG – Artikel 90 och artikel 185 – Nedsättning av beskattningsunderlaget – Helt eller delvis utebliven betalning – Villkor som avser att mottagaren av en tjänst inte befinner sig i ett insolvensförfarande eller i likvidation – Motsvarande justering av det ursprungliga avdraget för ingående mervärdesskatt – Tidpunkten för justering”

## **I. Inledning**

1. Under vilka förutsättningar har en beskattningsbar person rätt att justera sin skatteskuld när dennes avtalspartner inte har betalat? Det är i grunden en fråga som sysselsätter domstolen gång på gång.(2) Den tar upp ett grundläggande problem med ett indirekt skattesystem, i synnerhet när två företag är involverade. En justering av leverantörens skatteskuld motsvaras nämligen av justeringen av ett avdrag som redan gjorts gällande av mottagaren. Detta misslyckas emellertid i regel om mottagaren av varan eller tjänsten befinner sig i ett insolvensförfarande eller mottagaren redan har likviderats. Staten går då tomhänt från transaktionen.

2. Den polska lagstiftaren har valt att utesluta denna risk för skattebortfall genom att endast tillåta justering av leverantörens skatteskuld om mottagaren, vid tidpunkten då justeringen genomförs, ännu inte blivit föremål för ett insolvensförfarande eller trätt i likvidation. Det innebär att leverantören bär risken att bli betalningsskyldig för skatt som denne inte har kunnat driva in. Domstolen ska nu avgöra om detta är förenligt med leverantörens roll som ”skatteuppbördsman för statens räkning” (3).

3. Det finns emellertid andra sätt att ta hänsyn till Polens och unionens berättigade intresse att förhindra mervärdesskattebortfall. Följaktligen bör domstolen ta denna begäran om

förhandsavgörande som ett tillfälle att ta ställning till tidpunkten för justering av mottagarens avdrag när denne hittills inte har betalat ersättningen för den berörda varan eller tjänsten och således inte har belastats med mervärdesskatt.

## **II. Tillämpliga bestämmelser**

### **A. Unionsrätt**

4. De tillämpliga unionsrättsliga bestämmelserna i målet är artiklarna 73, 90, 184, 185 och 273 i rådets direktiv 2006/112/EG av den 28 november 2006 om ett gemensamt system för mervärdesskatt (nedan kallat mervärdesskattedirektivet).(4)

5. Beskattningsunderlaget regleras i artikel 73 i mervärdesskattedirektivet:

”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.”

6. I artikel 90 i mervärdesskattedirektivet regleras senare ändring av beskattningsunderlaget och rättsföljderna för leverantören eller tillhandahållaren:

”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.”

7. I artiklarna 184 och 185 i mervärdesskattedirektivet regleras justering av mottagarens avdrag vid senare förändringar. I artikel 184 föreskrivs följande:

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

8. Artikel 185 i mervärdesskattedirektivet 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.”

9. I artikel 273 i mervärdesskattedirektivet anges vissa möjligheter för medlemsstaterna för att bekämpa bland annat skattebedrägeri:

”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.”

## **B. Polsk rätt**

10. Dessa unionsrättsliga bestämmelser införlivades med polsk rätt genom Ustawa o podatku od towarów i usług, Dz. U. 2011, Nr. 177, Pos. 1054 (lagen om skatt på varor och tjänster, i ändrad lydelse) (nedan kallad mervärdesskattelagen) av den 11 mars 2004.

11. Artikel 89a i mervärdesskattelagen har följande lydelse:

”(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 avyttras 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 befinner sig i ett insolvensförfarande eller i likvidation,

...

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

a) borgenären och gäldenären är registrerade som aktiva beskattningsbara personer,

b) gäldenären befinner sig 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 avyttrats i någon form av borgenären.

(4) Om fordran, efter ingivandet av skattedeklarationen i vilken den justering som avses i punkt 1 har genomförts, regleras eller avyttras i någon form, så är borgenären skyldig att räkna upp beskattningsunderlaget och den skatt som ska betalas i avräkningen för tidsperioden i vilken fordran reglerades eller avyttrades. Om fordran har reglerats delvis, ska beskattningsunderlaget

och den skatt som ska betalas räknas upp med ett motsvarande belopp.

(5) Borgenären är skyldig att i samband med ingivandet av skattedeklarationen, i vilken han genomför den justering som avses i punkt 1, meddela direktören för den behöriga skattemyndigheten om justeringen samt ange de justerade beloppen och gäldenären.

...

(7) Bestämmelserna i punkt 1–5 ska inte gälla om det föreligger ett sådant förhållande som avses i artikel 32.2–32.4 mellan borgenären och gäldenären.

(8) Ministern med ansvar för offentliga finanser ska genom en förordning fastställa sättet för lämnande av den information som avses i punkt 5 ...”

12. 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, så ska justeringen avse den ingående mervärdesskatten som hänför sig till den del av fordran som inte reglerats. Punkt 1a gäller i tillämpliga delar.

...

(4) Om fordran regleras efter att den justering som avses i punkt 1 genomförts, så har den beskattningsbara personen rätt att räkna upp avdragsbeloppet i avräkningen för den tidsperiod i vilken fordran reglerades för att höja skattebeloppet som avses i punkt 1. Om fordran reglerats delvis, så kan den ingående mervärdesskatten som avser denna del räknas upp i motsvarande mån.

...

(6) Om det konstateras att den beskattningsbara personen åsidosatt sin skyldighet enligt punkt 1, så påför direktören för skattemyndigheten eller myndigheten för skattekontroll ett skattetillägg som motsvarar 30 procent av skattebeloppet som framgår av de oreglerade fakturorna som inte varit föremål för justering enligt punkt 1. Skattetillägg påförs inte fysiska personer som genom samma handling gör sig skyldiga till skattebrott.

### **III. Bakgrund och begäran om förhandsavgörande**

13. Den tvist som ligger till grund för begäran om förhandsavgörande inleddes genom en ansökan om förhandsbesked som E. sp. z o.o. (klaganden i målet vid den nationella domstolen, nedan kallad klaganden) ingav till Minister Finansów (finansministern, Polen).

14. Klagandebolaget är registrerat som en aktiv beskattningsbar person. Bolaget tillhandahåller skatterådgivningstjänster mot ersättning, bland annat till utomstående ekonomiska aktörer. Till en av dessa aktörer utfärdade klaganden en faktura på vilken mervärdesskatt anges för de skatterådgivningstjänster som tillhandahållits och är skattepliktiga i landet. Bolagets klient var vid tidpunkten då tjänsten tillhandahölls registrerad som en aktiv beskattningsbar person och befann sig varken i ett insolvensförfarande eller i likvidation. Bolaget hade inte tagit emot betalning av den fakturerade ersättningen vid tidpunkten då ansökan om ett förhandsbesked lämnades in. Det har inte gått mer än två år sedan fakturan utfärdades. Det har dock gått mer 150 dagar från den dag då betalningsfristen löpte ut.

15. Vid tidpunkten då ansökan om ett förhandsbesked ingavs var gäldenären till fordran fortfarande registrerad som en aktiv beskattningsbar person, men trädde sedermera i likvidation. Genom ansökan om förhandsbesked ville klagandebolaget få klarhet i huruvida beskattningsunderlaget och därmed den skatt som ska betalas i landet till följd av tillhandahållandet av tjänster kan justeras under dessa omständigheter.

16. Finansministern slog genom beslut av den 12 januari 2015 fast att detta inte är möjligt. Finansministern angav som motivering att det följer av artikel 89a punkt 3 led 3 i mervärdesskattelagen att omständigheten att gäldenären är i likvidation utgör hinder för att justera beskattningsunderlaget och således även det skattebelopp som ska betalas. Eftersom bestämmelsen i artikel 90 i mervärdesskattedirektivet är frivillig för medlemsstaterna strider artikel 89a i mervärdesskattelagen inte mot artikel 90 i mervärdesskattedirektivet.

17. Klaganden överklagade detta beslut till Wojewódzki Sąd Administracyjny w Szczecinie (Vojvodskapsförvaltningsdomstolen i Stettin, Polen). Klaganden överklagade ogillades, varefter bolaget överklagade även denna domstols avgörande. Naczelny Sąd Administracyjny (Högsta förvaltningsdomstolen, Polen) har förklarat förfarandet vilande och hänskjutit följande två frågor till domstolen för förhandsavgörande enligt artikel 267 FEUF:

1) Utgör bestämmelserna i rådets direktiv 2006/112/EG av den 28 november 2006 om ett gemensamt system för mervärdesskatt (1) – 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 befinner sig i ett insolvensförfarande eller är i likvidation,

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

18. I förfarandet vid domstolen har klagandebolaget, Polen och Europeiska kommissionen yttrat sig skriftligen.

#### **IV. Rättslig bedömning**

##### **A. Tolkningsfrågorna**

19. Med sina två frågor – som i linje med kommissionens uppfattning kan besvaras gemensamt – vill den hänskjutande domstolen få klarhet i hur artikel 90 i mervärdesskattedirektivet ska tolkas. Närmare bestämt vill den hänskjutande domstolen få veta huruvida denna bestämmelse utgör hinder för en bestämmelse såsom artikel 89a i mervärdesskattelagen. Enligt sistnämnda bestämmelse är det inte möjligt att justera beskattningsunderlaget, trots att en avtalad ersättning inte betalas för det fall att mottagaren av tjänsten är på obestånd eller inte är registrerad som en aktiv beskattningsbar person med avseende på mervärdesskatt.

20. I den del som den hänskjutande domstolens frågor avser att fordrans gäldenär (det vill säga mottagaren av tjänsten) inte längre är registrerad som en aktiv beskattningsbar person vid tidpunkten för justeringen är frågorna av hypotetisk natur, och de kan således inte tas upp till sakprövning.<sup>(5)</sup> Av de faktiska omständigheter som redovisats för domstolen var gäldenären både vid tidpunkten för tillhandahållandet av tjänsten och när ansökan om förhandsbesked ingavs registrerad som en aktiv beskattningsbar person. Det är endast i den del som frågorna avser att mottagaren av tjänsten redan befinner sig i ett insolvens- eller likvidationsförfarande som de kan tas upp till sakprövning.

21. Svaret på dessa frågor beror ytterst på syftet med artikel 90 i mervärdesskattedirektivet (se nedan avsnitt B). Denna bestämmelse begränsar medlemsstaternas möjligheter att införa undantag avseende justering av beskattningsunderlaget. Visserligen fann domstolen vid ett tillfälle i ett av sina avgöranden att artikel 90.2 i mervärdesskattedirektivet låter medlemsstaterna, för det fall att betalning uteblir, själva bestämma ”om någon sådan nedsättning inte ska medges i dessa fall”<sup>(6)</sup>, men detta avgörande har vidareutvecklats i senare domar<sup>(7)</sup> (se nedan avsnitt C). Därför måste medlemsstaterna alltid motivera begränsningar i rätten att justera beskattningsunderlaget som tillkommer den beskattningsbara personen som tillhandahåller tjänsten (se nedan avsnitt D).

22. Vid en närmare anblick framgår det dock att den hänskjutande domstolen i huvudsak vill få klarhet i huruvida och hur den nationella lagstiftaren kan förhindra en systembetingad risk för mervärdesskattebortfall vid mottagarens uteblivna betalning och senare insolvens på ett sätt som är förenligt med unionsrätten. För fullständighetens skull kommer jag även att behandla artikel 185 i mervärdesskattedirektivet (om detta, se avsnitt E).

##### **B. Syftet med att justera beskattningsunderlaget**

23. Det torde inte finnas någon oenighet vad gäller utgångspunkten: Det är visserligen företaget som tillhandahåller tjänsten som är skyldigt att betala mervärdesskatt, men det följer av domstolens fasta praxis att mervärdesskatt är en indirekt skatt på konsumtion som ska bäras av slutkonsumenten.<sup>(8)</sup> I detta sammanhang är den beskattningsbara personen endast den som ”ombesörjer skatteuppbörd åt staten och i statskassans intresse”.<sup>(9)</sup> Det tillhandahållande företags skatteskuld har således en rent teknisk funktion som endast är ett resultat av den indirekta formen för uppbörd av mervärdesskatt.

24. I materiellt hänseende ska mervärdesskatten i egenskap av en allmän skatt på konsumtion inte belasta företaget som tillhandahåller tjänsten, utan i stället vara en skatt på konsumentens ekonomiska förmåga, vilken visar sig i en användning av tillgångar i syfte att skaffa en fördel som

kan konsumeras.(10) Detta blir särskilt tydligt i artikel 73 i mervärdesskattedirektivet. Enligt nämnda bestämmelse omfattar beskattningsunderlaget allt som utgör den ersättning som leverantören eller tillhandahållaren "har erhållit eller skall erhålla".

25. Följaktligen har domstolen(11) vid flera tillfällen uttryckligen konstaterat att "beskattningsunderlaget för den mervärdesskatt som skattemyndigheten ska uppbära inte [kan] vara högre än det vederlag som slutkonsumenten faktiskt betalar, och på vilket den mervärdesskatt som slutligen belastar slutkonsumenten har beräknats".

26. När det tillhandahållande företaget inte erhåller betalning från mottagaren är tillhandahållaren i materiellt hänseende inte heller skyldig att betala någon mervärdesskatt. Mervärdesskattens beskattningsgrundande händelse är inte relevant, eftersom företaget faktiskt inte genomfört en leverans av varor eller tillhandahållit någon annan tjänst mot ersättning, i den mening som avses i artikel 2 i mervärdesskattedirektivet.

27. I detta avseende saknas grund för den hänskjutande domstolens farhåga att det – om beskattningsunderlaget justeras vid en utebliven betalning – finns en risk för en obeskattad slutkonsumtion. Om ingen ersättning betalas, så finns – vid sidan av de fiktioner som stadgas i artiklarna 16 och 26 i mervärdesskattedirektivet – inte heller någon "slutkonsumtion" som ska beskattas, eftersom mottagaren inte har använt några tillgångar för detta.

28. Det finns dock en skillnad mellan denna materiella beskattningsgrundande händelse och beskattningsmetoden. Enligt artikel 63 i mervärdesskattedirektivet inträffar den beskattningsgrundande händelsen, och mervärdesskatt blir utkrävbar, vid den tidpunkt då leveransen av varorna eller tillhandahållandet av tjänsterna äger rum. Det saknar betydelse om mottagaren även betalat ersättningen (principen om periodiserad beskattning). Denna metod för skattskyldighetens inträde baseras tydligt på antagandet att den avtalade ersättningen för en leverans eller annat tillhandahållande i regel även kommer att betalas inom skälig tid.

29. Om det i materiellt hänseende endast är mottagarens *faktiska* kostnad för varor eller tjänster som beskattas, men beskattningsmetoden däremot baseras på den *avtalade* ersättningen, så måste dessa två system vid någon tidpunkt bringas i enhet med varandra. Detta säkerställs genom artikel 90.1 i mervärdesskattedirektivet, genom att det tillhandahållande företags ursprungliga skatteskuld ska justeras i motsvarande mån.

30. Följaktligen framgår av domstolens fasta praxis att artikel 90.1 i mervärdesskattedirektivet är uttryck för en grundläggande princip i mervärdesskattedirektivet, 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.(12)

31. Artikel 90.1 i mervärdesskattedirektivet utgör således den nödvändiga pendangen till beskattningsmetoden som slås fast enligt artikel 63 i mervärdesskattedirektivet (den så kallade principen om periodiserad redovisning).(13) Enligt sistnämnda bestämmelse är medlemsstaten skyldig att sätta ned beskattningsunderlaget i motsvarande mån.(14)

### **C. Medlemsstaterna har ingen möjlighet att införa undantag från rätten att sätta ned beskattningsunderlaget vid utebliven betalning**

32. I överensstämmelse med vad som anförts ovan konstaterade domstolen redan i domen Goldsmiths att en avvikelse från den grundläggande principen som kommer till uttryck i artikel 90.1 i mervärdesskattedirektivet måste motiveras, för att de åtgärder som medlemsstaterna vidtar med stöd av artikel 90.2 i mervärdesskattedirektivet inte ska hindra uppnåendet av målet att

harmonisera skatterna.(15)

33. Domstolen konstaterade emellertid i domen *Almos Agrárkölkereskedelmi* – till vilken den hänskjutande domstolen och i synnerhet Polen hänvisar – att de beskattningsbara personerna inte med hänvisning till artikel 90.1 i mervärdesskattedirektivet kan göra gällande någon nedsättning av deras beskattningsunderlag för mervärdesskatt vid utebliven betalning om den berörda medlemsstaten har utnyttjat den i artikel 90.2 i direktivet föreskrivna möjligheten till undantag.(16) I nämnda dom fann den sjunde avdelningen vidare att unionslagstiftaren i mervärdesskattedirektivet har låtit medlemsstaterna ”bestämma huruvida utebliven betalning ... 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.”(17)

34. Som domstolen dock redan har konstaterat i domen *Di Maura*(18) och i senare avgöranden(19), får ovannämnda dom inte tolkas så, att medlemsstaterna har rätt att utesluta varje nedsättning av beskattningsunderlaget för mervärdesskatt.

35. Artikel 90.2 i mervärdesskattedirektivet tillåter visserligen att medlemsstaterna avviker från bestämmelsen i artikel 90.1 om betalningen helt eller delvis uteblir. Av förarbetena till den identiska bestämmelsen som föregick den nuvarande framgår för det första att denna möjlighet endast infördes för att förhindra missbruk.(20) För det andra grundar sig – såsom domstolen redan har slagit fast(21) – denna möjlighet att göra undantag, som är strikt begränsad till fall då betalningen helt eller delvis uteblir, 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.

36. Av detta följer att medlemsstaterna måste motivera sitt utövande av denna möjlighet att införa undantag, så att åtgärder som medlemsstaterna vidtar för att använda sig av denna möjlighet inte ska hindra uppnåendet av målet att harmonisera skatterna som är det som eftersträvas i mervärdesskattedirektivet.(22) Av detta följer även att utövandet av möjligheten att införa undantag inte ska göra det möjligt för medlemsstaterna att helt enkelt utesluta möjligheten till nedsättning av beskattningsunderlaget för mervärdesskatt vid utebliven betalning.(23)

37. Det skulle strida mot principen om mervärdesskattens neutralitet om medlemsstaterna skulle kunna utesluta alla möjligheter till nedsättning av beskattningsunderlaget för mervärdesskatt. Av denna princip följer i synnerhet 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.(24) Dessutom aktualiseras även – som jag redan påpekade i mitt förslag till avgörande i målet *Di Maura*(25) – de grundläggande rättigheter som tillkommer leverantören eller tillhandahållaren som agerar i egenskap av beskattningsbar person. Varje inskränkning av dessa rättigheter måste vara proportionerlig (artikel 52.1 andra meningen i stadgan).(26)

38. Ur domstolens rättspraxis kan emellertid en viss åtskillnad utläsas med avseende på huruvida och hur begränsningar av rätten att justera beskattningsunderlaget enligt artikel 90 i mervärdesskattedirektivet kan motiveras. Domstolen skiljer nämligen mellan materiella aspekter (för undantag(27) i den mening som avses i artikel 90.2 i mervärdesskattedirektivet) och formella aspekter (för villkor(28) i den mening som avses i artikel 90.1 i mervärdesskattedirektivet). Både undantag och villkor som medlemsstaterna inför måste dock vara proportionerliga.(29)

39. Ett materiellt undantag vid utebliven betalning av vederlaget måste med nödvändighet ta hänsyn till osäkerheten kring ”huruvida den uteblivna betalningen är definitiv”.(30)

40. I formellt hänseende är det däremot möjligt att uppställa mer allmänna villkor som kan



säkerställa ett exakt uttag av skatt och förhindra skatteundandragande. I detta avseende har domstolen till exempel redan fastslagit att en bekräftelse på att förvärvaren av varorna eller tjänsterna har mottagit en kreditfaktura(31) eller att ett meddelande till mottagaren om avsikten att genomföra en justering av beskattningsunderlaget(32) i princip är tillåtna som möjliga villkor för nedsättning av den egna skatteskulden.

#### **D. Motivering av begränsningen av rätten att justera beskattningsunderlaget**

41. I förevarande mål har den polska lagstiftaren för justering av det tillhandahållande företagets beskattningsunderlag (och därmed även dess skatteskuld) uppställt villkoret att mottagaren av tjänsten både vid tidpunkten då tjänsten tillhandahålls och på dagen före ingivandet av justeringen av skattedeklarationen fortfarande är registrerad som beskattningsbar person och varken befinner sig i ett insolvensförfarande eller i likvidation.

42. Detta är uppenbart inte ett rent formellt, allmänt villkor för att den beskattningsbara personen som tillhandahållit en tjänst ska kunna justera beskattningsunderlaget. För det första har tillhandahållaren inget inflytande över denna omständighet, vilket redan i sig innebär att det inte kan anses vara en ren formalitet. För det andra utesluter detta villkor i sig en justering av beskattningsunderlaget när varor eller tjänster levereras eller tillhandahålls till ett företag som visserligen fortfarande existerar, men som befinner sig i ett insolvens- eller likvidationsförfarande.

43. Enligt mervärdesskattedirektivet omfattas emellertid sådana leveranser och tillhandahållanden av mervärdesskatt. Följaktligen är utgångspunkten för artikel 90 i mervärdesskattedirektivet, som ger uttryck för en grundläggande princip (se ovan punkt 30), att det finns en möjlighet att justera beskattningsunderlaget för sådana leveranser och tillhandahållanden när betalning helt eller delvis uteblir. Undantag från denna möjlighet för sådana leveranser och tillhandahållanden är således – till skillnad från vad Polen anser – inte ett rent formellt villkor, utan en avvikelse i materiellt hänseende.

44. För att vara tillåten måste denna materiella avvikelse vid utebliven betalning således avse osäkerheten huruvida den uteblivna betalningen är definitiv eller ”endast tillfällig”.(33) Detta är dock inte fallet här.

45. Såsom domstolen redan konstaterat i målet A-PACK CZ s. r. o.(34) och såsom kommissionen med rätta har framhållit, talar den omständigheten att mottagaren befinner sig i ett insolvensförfarande snarare för att den uteblivna betalningen är definitiv. Detsamma gäller omständigheten att mottagaren befinner sig i likvidation. Det är således varken möjligt eller proportionerligt att begränsa justeringen av beskattningsunderlaget i fall där det är så gott som säkert att den avtalade motprestationen definitivt kommer att utebli.

46. Detta gäller i ännu större utsträckning här, eftersom ett grundläggande villkor för att justera beskattningsunderlaget enligt polsk lagstiftning är att det gått 150 dagar från förfallodagen utan att betalning skett. Det kan lämnas därhän huruvida det i alla lägen kan anses vara proportionerligt att kräva en förskottsbetalning av mervärdesskatt fem månader i förväg. I ett fall där betalning inte har skett på 150 dagar och mottagaren redan befinner sig i likvidation finns nämligen inte längre någon osäkerhet om att den uteblivna betalningen är definitiv.

47. Inte heller de åtgärder som medlemsstaterna får vidta med stöd av artikel 273 i mervärdesskattedirektivet, i syfte att säkerställa riktig uppbörd av skatt och till förebyggande av skatteundandragande, får gå utöver vad som är nödvändigt för att uppnå dessa syften och får inte äventyra principen om mervärdesskattens neutralitet.(35) Domstolen har tidigare konstaterat att strikt betalningsansvar för den beskattningsbara personen från en viss tidpunkt (i förevarande fall från det att insolvens- eller likvidationsförfarande inleds) går utöver vad som är nödvändigt för att

säkerställa det allmännas anspråk.(36) Det vore emellertid fråga om just strikt betalningsansvar om den beskattningsbara personen som tillhandahåller tjänsten inte skulle kunna justera sin skatteskuld trots att betalningen uteblivit.

48. Dessutom framgår inte hur en begränsning av rätten att justera skatteskulden från tidpunkten då en viss händelse inträder, på vilken det tillhandahållande företaget inte har något inflytande, skulle förebygga skatteundandragande.

49. Följaktligen är det enligt artikel 90 i mervärdesskattedirektivet inte tillåtet för medlemsstaterna att införa ett undantag från rätten att justera den tillhandahållande beskattningsbara personens skatteskuld på den grunden att mottagaren vid tidpunkten då tjänsten tillhandahålls eller vid tidpunkten då justeringen genomförs befinner sig i ett insolvensförfarande eller i likvidation.

#### **E. Förebyggande av risk för skattebortfall**

50. Den polska lagstiftarens huvudsakliga syfte är – såsom den hänskjutande domstolen påpekat – att undvika en risk för skattebortfall på grund bristande betalningsförmåga hos mottagaren av en vara eller tjänst. Polens argumentation i förevarande mål handlar således i huvudsak om att garantera mervärdesskattesystemets funktion och skyddet av Polens och även unionens ekonomiska intressen.

51. Denna problematik är vanligt förekommande i många stater. Vem bär risken med avseende på mervärdesskatten vid mottagarens insolvens – staten eller den som tillhandahåller en tjänst eller levererar en vara? Om mottagaren å sin sida är en beskattningsbar person, så medför en rättelse av tillhandahållarens beskattningsunderlag enligt artikel 185 i mervärdesskattedirektivet att den ingående mervärdesskatten justeras hos mottagaren. Även mottagaren ska justera det felaktigt gjorda avdraget, vilket motsvarar den justerade skatteskulden på tillhandahållarens sida. Staten har då en skattefordran på mottagaren.

52. Denna mekanism fungerar emellertid inte om mottagaren befinner sig i ett insolvensförfarande eller är i likvidation. Då finns i regel inte längre tillräckliga medel för att återbetala avdragsbeloppet som redan gjorts gällande till staten. Den hänskjutande domstolen anser att en justering av det tillhandahållande företags skatteskuld till och med "påverkar insolvensförfarandet på ett otillbörligt sätt". Därigenom tillgodoses kraven som en av gäldenärens borgenärer innehar på statskassans bekostnad och ersätts av staten. Med detta avses risken för skattebortfall för medlemsstaten, även om denna argumentation till största del saknar relevans. Inte heller det tillhandahållande företags fordringar tillgodoses. Det tillhandahållande företags fordran förblir obetald, liksom de andra borgenärernas fordringar. Staten tillkommer endast som borgenär med en fordran som motsvarar det justerade avdraget. I regel är denna fordran dock värdelös.

53. I slutändan är denna risk för skattebortfall, det vill säga risken för unionens och Polens ekonomiska intressen, endast ett resultat av en synnerligen bokstavlig tolkning av artikel 167 i mervärdesskattedirektivet. Enligt lydelsen av denna bestämmelse är det enda villkoret för att mottagarens avdragsrätt ska inträda att skatten blir utkrävbar från tillhandahållaren. Följaktligen ges mottagaren avdragsrätt redan *före* betalningen (så kallat omedelbart avdrag).(37)

54. Detta omedelbara avdrag tillämpas för att begränsa statens risk för skattebortfall och därmed ta hänsyn till medlemsstaternas och unionens intresse i en effektiv uppbörd av mervärdesskatt. Det står nämligen medlemsstaterna fritt att vid utebliven betalning justera det ingående mervärdesskattebeloppet inom skälig tid, i stället för att använda mottagaren av tjänsten som "borgensman" vid insolvens.
55. Bestämmelsen i artikel 167 i mervärdesskattedirektivet utgår nämligen från tanken att mottagaren av en leverans eller tjänst kommer att betala denna inom rimlig tid, och således även kommer att belastas med ingående mervärdesskatt inom rimlig tid. Det finns således en presumtion om att mervärdesskatten påförs inom rimlig tid. Däremot framgår det inte av bestämmelsens lydelse huruvida en avlastning genom avdragsrätten ska ske över flera år, trots att det inte skett någon belastning med mervärdesskatt.
56. Det sistnämnda resultatet skulle även strida mot avdragsrättens syfte. Syftet med avdragsrätten är nämligen endast att möjliggöra avdrag för det belopp som den beskattningsbara personen har *betalat* till sina egna leverantörer i mervärdesskatt på den aktuella transaktionen.(38) Innan sådan betalning sker har ingen mervärdesskatt påförts(39) och en "ersättning" för ingående mervärdesskatt som ännu inte betalats är endast en form av subvention.(40)
57. Dessutom skulle en sådan avdragsrätt över flera år fram till dess att det tillhandahållande företaget justerar skatteskulden vara en direkt inbjudan till missbruk för mottagaren. Detta skulle strida mot tanken bakom artikel 273 i mervärdesskattedirektivet, enligt vilken medlemsstaterna får införa skyldigheter för en riktig uppbörd av mervärdesskatten. En sådan i tiden obegränsad avdragsrätt trots att ingen mervärdesskatt påförts strider framför allt mot den norm som kommer till uttryck i artikel 325 FEUF, enligt vilken medlemsstaterna ska skydda unionens ekonomiska intressen.
58. I synnerhet föreskrivs i artikel 185.1 i mervärdesskattedirektivet att justering av avdraget bland annat ska ske när det efter att mervärdesskattedeklarationen har lämnats inträffar någon förändring i de faktorer som beaktats vid bestämningen av avdragsbeloppet. Vid utebliven betalning får medlemsstaterna till och med kräva justering (punkt 2). Denna möjlighet är oberoende av huruvida tillhandahållaren redan har justerat sin skatteskuld. Med andra ord kan medlemsstaterna enligt artikel 185.2 andra meningen i mervärdesskattedirektivet föreskriva att mottagaren som inte har betalat ersättningen och således inte har belastats med mervärdesskatt, är skyldig att enligt artikel 185 i mervärdesskattedirektivet justera sitt avdrag snarast möjligt.
59. En beskattningsperiods utgång är i detta sammanhang en skälig tidsperiod för att kontrollera presumtionen att mottagaren av en vara eller tjänst kommer att betala inom kort, vilken ligger till grund för det omedelbara avdraget för ingående mervärdesskatt. Vid tidpunkten då nästa skattedeklaration för nästa beskattningsperiod (i regel en månad senare) lämnas in, kommer det att stå klart huruvida avdraget som gjorts (i avsaknad av belastning med mervärdesskatt) saknar materiell grund vid den tidpunkten. Detta minskar den systembetingade risken för skattebortfall till att endast beröra denna enda beskattningsperiod.
60. I sådana fall behöver skattens borgenär (i detta fall Polen) inte vänta tills mottagaren av tjänsten befinner sig i ett insolvensförfarande eller i likvidation, utan kan förebygga risken för skattebortfall redan i ett tidigare skede.
61. Om mottagaren senare skulle betala ersättningen till den beskattningsbara personen som tillhandahåller tjänsten utgör det en ny förändring av de faktorer som beaktas vid bestämningen av avdragsbeloppet. Följaktligen genomförs en ny justering enligt artikel 185.1 i mervärdesskattedirektivet. Därigenom säkerställs att mottagaren befrias från varje belastning av

mervärdesskatt så snart denna blir en kostnadsfaktor för denne. Sistnämnda överensstämmer exakt med principen om mervärdesskattens neutralitet så som den utvecklats och tolkats av domstolen.(41)

62. Lösningen på den problematik vid utebliven betalning mellan två beskattningsbara personer som den hänskjutande domstolen tagit upp är således inte att begränsa den tillhandahållande beskattningsbara personens rätt att justera skattebeloppet, utan att i stället genomföra en snabbare korrigering av avdrag för vilka ingen motsvarande belastning med mervärdesskatt skett hos mottagaren av tjänsten.

## V. Förslag till avgörande

63. Mot denna bakgrund föreslår jag att domstolen ska besvara frågorna som hänskjutits av Naczelny Sąd Administracyjny (Högsta förvaltningsdomstolen, Polen) på följande sätt:

Artikel 90 i direktiv 2006/112/EG om ett gemensamt system för mervärdesskatt tillåter inte att medlemsstaterna utesluter den rätt som tillkommer den beskattningsbara personen som tillhandahåller tjänsten att justera skattebeloppet på den grunden att mottagaren av tjänsten vid tidpunkten då tjänsten tillhandahålls eller vid tidpunkten då justeringen genomförs redan befinner sig i ett insolvensförfarande eller i likvidation. Enligt artikel 185.2 i nämnda direktiv får medlemsstaterna emellertid i fall då en transaktion förblir delvis obetald kräva justering av avdragsbeloppet redan i nästa beskattningsperiod.

1 Originalspråk: tyska.

2 Se, i detta avseende, dom av den 3 juli 2019, UniCredit Leasing (C-242/18, EU:C:2019:558), dom av den 8 maj 2019, A-PACK CZ (C-127/18, EU:C:2019:377), dom av den 6 december 2018, Tratave (C-672/17, EU:C:2018:989), dom av den 23 november 2017, Di Maura (C-246/16, EU:C:2017:887), dom av den 2 juli 2015, NLB Leasing (C-209/14, EU:C:2015:440), dom av den 3 september 2014, GMAC UK (C-589/12, EU:C:2014:2131), dom av den 15 maj 2014, Almos Agrárkúlereskedelmi (C-337/13, EU:C:2014:328), dom av den 26 januari 2012, Kraft Foods Polska (C-588/10, EU:C:2012:40), och dom av den 3 juli 1997, Goldsmiths (C-330/95, EU:C:1997:339).

3 Se exempelvis dom av den 23 november 2017, Di Maura (C-246/16, EU:C:2017:887, punkt 23), dom av den 21 februari 2008, Netto Supermarkt (C-271/06, EU:C:2008:105, punkt 21), och dom av den 20 oktober 1993, Balocchi (C-10/92, EU:C:1993:846, punkt 25).

4 EUT L 347, 2006, s. 1.

5 Se med avseende på denna rättsföljd exempelvis dom av den 14 februari 2019, Vetsch Int. Transporte (C-531/17, EU:C:2019:114, punkt 45).

6 Dom av den 15 maj 2014, Almos Agrárkúlereskedelmi (C-337/13, EU:C:2014:328, punkt 25).

7 I synnerhet genom dom av den 8 maj 2019, A-PACK CZ (C-127/18, EU:C:2019:377, punkt 20 och följande punkter), dom av den 22 februari 2018, T – 2 (C-396/16, EU:C:2018:109, punkt 35 och följande punkter), och dom av den 23 november 2017, Di Maura (C-246/16, EU:C:2017:887, punkt 20 och följande punkter).

8 Dom av den 7 november 2013, Tulic<sup>?</sup> och Plavo<sup>?</sup>in (C-249/12 och C-250/12, EU:C:2013:722, punkt 34), och dom av den 24 oktober 1996, Elida Gibbs (C<sup>?</sup>317/94, EU:C:1996:400, punkt 19), samt beslut av den 9 december 2011, Connoisseur Belgium (C-69/11, ej publicerat, EU:C:2011:825, punkt 21).

9 Dom av den 21 februari 2008, Netto Supermarkt (C-271/06, EU:C:2008:105, punkt 21), och dom av den 20 oktober 1993, Balocchi (C-10/92, EU:C:1993:846, punkt 25).

10 Se, exempelvis, dom av den 3 mars 2020, Vodafone Magyarország (C-75/18, EU:C:2020:139, punkt 62), dom av den 11 oktober 2007, KÖGÁZ m.fl. (C-283/06 och C-312/06, EU:C:2007:598, punkt 37 – ”den är proportionell i förhållande till det pris som den skattskyldige har erhållit för dessa varor och tjänster”), och dom av den 18 december 1997, Landboden-Agrardienste (C-384/95, EU:C:1997:627, punkterna 20 och 23).

11 Dom av den 24 oktober 1996, Elida Gibbs (C-317/94, EU:C:1996:400, punkt 19); detta slogs även fast i dom av den 16 januari 2003, Yorkshire Co-operatives (C<sup>?</sup>398/99, EU:C:2003:20, punkt 19), och dom av den 15 oktober 2002, kommissionen/Tyskland (C-427/98, EU:C:2002:581, punkt 30), samt i förslag till avgörande av generaladvokaten Léger i målet MyTravel (C-291/03, EU:C:2005:283, punkt 69).

12 Dom av den 3 juli 2019, UniCredit Leasing (C-242/18, EU:C:2019:558, punkt 37), dom av den 8 maj 2019, A-PACK CZ (C-127/18, EU:C:2019:377, punkt 17), dom av den 6 december 2018, Tratave (C-672/17, EU:C:2018:989, punkt 29), dom av den 20 december 2017, Boehringer Ingelheim Pharma (C-462/16, EU:C:2017:1006, punkt 32), dom av den 2 juli 2015, NLB Leasing (C-209/14, EU:C:2015:440, punkt 35), dom av den 3 september 2014, GMAC UK (C-589/12, EU:C:2014:2131, punkt 37), dom av den 26 januari 2012, Kraft Foods Polska (C<sup>?</sup>588/10, EU:C:2012:40 punkt 27), och dom av den 3 juli 1997, Goldsmiths (C<sup>?</sup>330/95, EU:C:1997:339 punkt 15).

13 Samma roll spelar artiklarna 184 och 185 i mervärdesskattedirektivet, som utgör motstycket till avdragsrätt som inträder oberoende av om betalning mottagits enligt artiklarna 168 och 178 i mervärdesskattedirektivet, då de förstnämnda bestämmelserna föreskriver att det ursprungliga avdraget ska justeras om det är för högt. I synnerhet artikel 185.2 i mervärdesskattedirektivet gör det möjligt att säkerställa att avdraget i slutändan justeras till den faktiska belastningen av mervärdesskatt. Mottagaren av varan eller tjänsten, som vid utebliven betalning inte belastas med mervärdesskatt, behöver inte heller befrias från en (fiktiv) belastning genom en rätt till avdrag.

14 Detta har domstolen uttryckligen fastslagit även i dom av den 3 september 2014, GMAC UK (C-589/12, EU:C:2014:2131, punkt 31), och dom av den 26 januari 2012, Kraft Foods Polska (C-588/10, EU:C:2012:40, punkt 26).

15 Dom av den 3 juli 1997, Goldsmiths (C-330/95, EU:C:1997:339, punkt 18).

16 Dom av den 15 maj 2014, Almos Agrárkölkereskedelmi (C-337/13, EU:C:2014:328, punkt 23).

17 Dom av den 15 maj 2014, Almos Agrárkölkereskedelmi (C-337/13, EU:C:2014:328, punkt 25).

18 Dom av den 23 november 2017, Di Maura (C-246/16, EU:C:2017:887, punkt 20 och följande punkter, i synnerhet punkt 23).

19 Dom av den 8 maj 2019, A-PACK CZ (C-127/18, EU:C:2019:377, punkt 20 och följande

punkter), och dom av den 22 februari 2018, T – 2 (C-396/16, EU:C:2018:109, punkt 35 och följande punkter).

20 Se motiveringen till artikel 12 (beskattningsunderlag) på sidan 15 i kommissionens förslag av den 20 juni 1973, KOM(73) 950 slutlig.

21 Dom av den 3 juli 2019, UniCredit Leasing (C-242/18, EU:C:2019:558, punkt 54 och följande punkter), dom av den 8 maj 2019, A-PACK CZ (C-127/18, EU:C:2019:377, punkt 19), dom av den 22 februari 2018, T-2 (C-396/16, EU:C:2018:109, punkt 37), dom av den 23 november 2017, Di Maura (C-246/16, EU:C:2017:887, punkt 17), och dom av den 3 juli 1997, Goldsmiths (C-330/95, EU:C:1997:339, punkt 18).

22 Se dom av den 8 maj 2019, A-PACK CZ (C-127/18, EU:C:2019:377, punkt 20), dom av den 22 februari 2018, T-2 (C-396/16, EU:C:2018:109, punkt 38), dom av den 23 november 2017, Di Maura (C-246/16, EU:C:2017:887, punkt 18), och dom av den 3 juli 1997, Goldsmiths (C-330/95, EU:C:1997:339, punkt 18).

23 Dom av den 8 maj 2019, A-PACK CZ (C-127/18, EU:C:2019:377, punkt 20), och dom av den 23 november 2017, Di Maura (C-246/16, EU:C:2017:887, punkterna 20 och 21).

24 Dom av den 8 maj 2019, A-PACK CZ (C-127/18, EU:C:2019:377, punkt 20), och dom av den 23 november 2017 (Di Maura, C-246/16, EU:C:2017:887, punkt 23).

25 Mitt förslag till avgörande i målet Di Maura (C-246/16, EU:C:2017:440, punkt 45 och följande punkter).

26 Förfinansieringen av mervärdesskatt påverkar det fria yrkesvalet, näringsfriheten och den grundläggande rätten till egendom (artiklarna 15, 16 och 17 i stadgan). Dessutom uppkommer frågan om olikbehandling enligt artikel 20 i stadgan i förhållande till företag för vilka mervärdesskatt enligt artikel 66 b i mervärdesskattedirektivet blir utkrävbar först då motprestationen erhålls (det vill säga mervärdesskattskyldigheten inträder vid tidpunkten då betalning sker).

27 Dom av den 8 maj 2019, A-PACK CZ (C-127/18, EU:C:2019:377, punkt 21), dom av den 22 februari 2018, T – 2 (C-396/16, EU:C:2018:109, punkt 37 och följande punkter), och dom av den 23 november 2017, Di Maura (C-246/16, EU:C:2017:887, punkt 22).

28 Dom av den 3 juli 2019, UniCredit Leasing (C-242/18, EU:C:2019:558, punkt 38 och följande punkt), dom av den 6 december 2018, Tratave (C-672/17, EU:C:2018:989, punkt 32 och följande punkter), och dom av den 26 januari 2012, Kraft Foods Polska (C-588/10, EU:C:2012:40, punkt 23 och följande punkter).

29 Se dom av den 8 maj 2019, A-PACK CZ (C-127/18, EU:C:2019:377, punkt 26), dom av den 6 december 2018, Tratave (C-672/17, EU:C:2018:989, punkt 33), dom av den 23 november 2017, Di Maura (C-246/16, EU:C:2017:887, punkt 25), och dom av den 26 januari 2012, Kraft Foods Polska (C-588/10, EU:C:2012:40, punkt 28).

30 Detta har uttryckligen slagits fast i dom av den 8 maj 2019, A-PACK CZ (C-127/18, EU:C:2019:377, punkt 23), och på liknande sätt i dom av den 22 februari 2018, T – 2 (C-396/16, EU:C:2018:109, punkt 40), och dom av den 23 november 2017, Di Maura (C-246/16, EU:C:2017:887, punkt 22).

- 31 Dom av den 26 januari 2012, Kraft Foods Polska (C-588/10, EU:C:2012:40, punkt 25) – i den mån detta är möjligt utan stort merarbete.
- 32 Dom av den 6 december 2018, Tratave (C-672/17, EU:C:2018:989, punkt 35 och följande punkt). Frågan om att i efterhand fullgöra skyldigheten att lämna information om denna inte uppfyllts behandlades emellertid inte.
- 33 Detta följer uttryckligen av dom av den 8 maj 2019, A-PACK CZ (C-127/18, EU:C:2019:377, punkt 23), se även dom av den 22 februari 2018, T – 2 (C-396/16, EU:C:2018:109, punkt 40), och dom av den 23 november 2017, Di Maura (C-246/16, EU:C:2017:887, punkt 22).
- 34 Dom av den 8 maj 2019, A-PACK CZ (C-127/18, EU:C:2019:377, punkt 24).
- 35 Se exempelvis dom av den 9 juli 2015, Salomie och Oltean (C-183/14, EU:C:2015:454, punkt 62 och där angiven rättspraxis).
- 36 Dom av den 6 december 2012, Bonik (C-285/11, EU:C:2012:774, punkt 42), och dom av den 21 juni 2012, Mahagében (C-80/11 och C-142/11, EU:C:2012:373, punkt 48).
- 37 Detta är i linje med domstolens praxis – se exempelvis dom av den 28 juli 2011, kommissionen/Ungern (C-274/10, EU:C:2011:530, punkt 48).
- 38 Exempelvis i dom av den 22 februari 2018, T – 2 (C-396/16, EU:C:2018:109, punkt 24 och där angiven rättspraxis). Se även dom av den 29 april 2004, Terra Baubedarf-Handel (C-152/02, EU:C:2004:268, punkt 35 i slutet). Visserligen använder domstolen i den tyska versionen formuleringen "abgeführt hat" (i den svenska språkversionen "har erlagts"). Eftersom domstolen emellertid pratar om mottagaren av varan eller tjänsten – vilken inte erlägger detta mervärdesskattebelopp till skattemyndigheten, utan betalar det till leverantören/tillhandahållaren – är det uppenbart att det är det sistnämnda som avses. I den franska språkversionen används också formuleringen "avoir été acquittée", vilket utan vidare kan översättas "har betalats". I punkt 36 – där formuleringen har översatts korrekt – blir detta särskilt tydligt.
- 39 Se även förslag till avgörande av generaladvokaten Campos Sánchez-Bordona i målet Volkswagen (C-533/16, EU:C:2017:823, punkt 64): Avdragsrätten kan "inte särskiljas från betalningen av skatten. Om den beskattningsbara personen inte har betalat mervärdesskatten ... finns det ingen rättslig eller ekonomisk grund för att utöva avdragsrätten." Se även mitt förslag till avgörande i målet Biosafe - Indústria de Reciclagens (C-8/17, EU:C:2017:927, punkt 44).
- 40 Denna åsikt företräds av H. Stadie i Rau/Dürrwächter, UStG, § 15 Anm. 87 – upplaga: maj 2019.
- 41 Dom av den 13 mars 2014, Malburg (C-204/13, EU:C:2014:147, punkt 41), och dom av den 3 mars 2005, Fini H (C-32/03, EU:C:2005:128, punkt 25 och där angiven rättspraxis).