



# Rättsfallssamlingen

**Mål C-335/19**

**E. Sp. z o.o. Sp. k.  
mot  
Minister Finansów**

(begäran om förhandsavgörande från Naczelny Sąd Administracyjny)

**Domstolens dom (första avdelningen) av den 15 oktober 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”

*Harmonisering av skattelagstiftning – Gemensamt system för mervärdesskatt – Beskattningsunderlag – Minskning om betalning helt eller delvis uteblir – Nationella undantagsbestämmelser – Justering av beskattningsunderlaget och av den mervärdesskatt som ska betalas – Nationell lagstiftning enligt vilken nedsättning av beskattningsunderlaget villkoras av att borgenären och gäldenären är beskattningsbara personer med avseende på mervärdesskatt och av att gäldenären inte är föremål för ett insolvensförfarande – Otillåtet*

*(Rådets direktiv 2006/112, artiklarna 90.1 och 273)*

(se punkterna 21–23, 33–35, 46, 48, 50 och 53 samt domslutet)

## **Resumé**

E. är ett bolag som är etablerat i Polen och som är en beskattningsbar person med avseende på mervärdesskatt. Det bedriver skatterådgivningsverksamhet och tillämpar normalskattesatsen för mervärdesskatt på de tjänster som tillhandahålls i Polen. E. skickade en faktura till en av sina kunder, som är registrerad till mervärdesskatt. Fakturan innehöll mervärdesskatt för tjänster som är skattepliktiga i Polen. Nämnda kund försattes i likvidation efter det att betalningsfristen hade löpt ut, men fortsatte att vara registrerad till mervärdesskatt. Eftersom fakturan inte reglerades, ingav E. 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 den nationella mervärdesskattelagstiftningen var uppfyllda.

Genom förhandsbesked avslag finansministern denna begäran. Finansministern angav att artikel 90 i direktiv 2006/112<sup>1</sup> endast ger beskattningsbara personer rätt att sätta ned beskattningsunderlaget för mervärdesskatt på de villkor som fastställs av varje medlemsstat. Dessa villkor föreskrivs i den nationella lagstiftningen om mervärdesskatt. Ministern angav att om ett av dessa villkor, såsom kravet på att gäldenären inte ska vara föremål för ett likvidationsförfarande, inte är uppfyllt, så kan den beskattningsbara personen inte åberopa en rätt till nedsättning med direkt stöd av unionsrätten.

Efter att förgäves ha ifrågasatt förhandsbeskedet vid den polska domstol som var behörig i första instans, överklagade E. till Naczelny Sąd Administracyjny (Högsta förvaltningsdomstolen, Polen), eftersom den ansåg att domstolen i första instans felaktigt hade slagit fast att de omtvistade bestämmelserna i mervärdesskattelagen inte strider mot de krav som följer av unionsrätten.

Enligt de relevanta bestämmelserna i den nationella lagstiftningen villkoras den beskattningsbara personens rätt att sätta ned beskattningsunderlaget för mervärdesskatt, om fordran sannolikt inte kan drivas in, 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. Artikel 90.1 i direktiv 2006/112, vilken bland annat behandlar helt eller delvis utebliven betalning efter det att transaktionen som gett upphov till betalningen av skatten ägt rum, föreskriver att medlemsstaterna är skyldiga att, på villkor som de ska fastställa, 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. 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.

Den hänskjutande domstolen hyste 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 och begärde därför att domstolen skulle meddela ett förhandsavgörande angående tolkningen av denna bestämmelse.

I sin dom av den 15 oktober 2020 slog domstolen fast att 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

Domstolen prövade härvidlag huruvida den restriktion som dessa villkor i nationell lagstiftning medför för beskattningsbara personer som E. motiveras av att det är nödvändigt att ta hänsyn till osäkerheten kring huruvida den uteblivna betalningen är definitiv.

<sup>1</sup> Rådets direktiv 2006/112/EG av den 28 november 2006 om ett gemensamt system för mervärdesskatt (EUT L 347, 2006, s.1)

Domstolen slog således fast att denna nödvändighet motiverar att det införs lagstiftning enligt vilken nedsättning av beskattningsunderlaget för mervärdesskatt villkoras av att gäldenären är registrerad till mervärdesskatt den dag då varan levereras eller tjänsterna tillhandahålls och av att borgenären och gäldenären behåller sin ställning som beskattningsbar person på dagen före ingivandet av den skattedeklaration i vilken justeringen genomförs. Domstolen preciserade vidare att även om rätten för en beskattningsbar person att sätta ned beskattningsunderlaget efter det att en transaktion har genomförts innebär en skyldighet för motparten i samma transaktion att å sin sida justera det avdragsgilla mervärdesskattebeloppet, så är garantin för en symmetrisk nedsättning av beskattningsunderlaget för den mervärdesskatt som ska betalas och av det avdragsgilla mervärdesskattebeloppet inte avhängigt av huruvida båda parter är beskattningsbara personer med avseende på mervärdesskatt. Domstolen slog dessutom fast att kravet på att borgenären och gäldenären ska vara skyldiga att betala mervärdesskatt inte motiveras vare sig av syftet att förebygga oegentligheter eller missbruk eller av hänsyn till bestämmelserna i artikel 273 i direktiv 2006/112.

När det gäller villkoret för nedsättning av beskattningsunderlaget att gäldenären inte är föremål för ett insolvensförfarande eller ett likvidationsförfarande den dag då varan levereras eller tjänsterna tillhandahålls respektive på dagen före ingivandet av den skattedeklaration i vilken justeringen genomförs, ansåg domstolen att ett sådant villkor, genom att borgenären berövas sin rätt till nedsättning av skatten på grund av att det inte går att fastställa att fordran definitivt inte kan drivas in innan insolvensförfarandet eller likvidationsförfarandet har avslutats, faktiskt beaktar att det är nödvändigt att ta hänsyn till den inneboende osäkerheten kring huruvida den uteblivna betalningen är definitiv. En sådan osäkerhet skulle emellertid även 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, varvid beskattningsunderlaget höjs för det fall betalning trots allt sker. Ett sådant system skulle vara lika effektivt för att uppnå det eftersträlvade målet och samtidigt vara mindre ingripande för borgenären.

Domstolen påpekade slutligen att eftersom artikel 90.1 i direktiv 2006/112 har direkt effekt, kan en beskattningsbar person som E., när denne inte uppfyller de enda villkor som uppställs i den nationella lagstiftningen och vilka inte är förenliga med nämnda bestämmelse, åberopa denna bestämmelse gentemot staten vid nationella domstolar för att få sitt beskattningsunderlag för mervärdesskatt nedsatt, varvid det, med tillämpning av principen om unionsrättens företräde, åligger den nationella domstolen att underlåta att tillämpa dessa villkor som inte är förenliga med unionsrätten.