



Rättsfallssamlingen

FÖRSLAG TILL AVGÖRANDE AV GENERALADVOKAT
JULIANE KOKOTT
föredraget den 11 april 2024¹

Mål C-709/22

**Syndyk Masy Upadłości A
mot**

**Dyrektor Izby Administracji Skarbowej we Wrocławiu,
ytterligare deltagare i rättegången:
Rzecznik Małych i Średnich Przedsiębiorców**

(begäran om förhandsavgörande från Wojewódzki Sąd Administracyjny we Wrocławiu (Regionala förvaltningsdomstolen i Wrocław, Polen))

”Begäran om förhandsavgörande – Gemensamt system för mervärdesskatt – Direktiv 2006/112/EG – Bekämpning av mervärdesskattebedrägeri – Särskild åtgärd – Mekanism för uppdelad betalning – En insolvent beskattningsbar persons mervärdesskattekonto – Överföring av medel som betalats in på mervärdesskattekontot på begäran av konkursförvaltaren – Europeiska unionens stadga om de grundläggande rättigheterna – Artikel 17.1 – Grundläggande rätt till egendom – Artikel 51.1 – Tillämpning av unionsrätten”

I. Inledning

1. År 2019 införde Polen en särskild mekanism för ”uppdelad betalning” (nedan kallad särskild åtgärd) för att kunna bekämpa mervärdesskattebedrägerier effektivare. Denna mekanism föreskriver, när det gäller vissa leveranser av varor och tillhandahållanden av tjänster, att det pris som civilrättsligt ska erläggas ska inbetalas till två olika konton. Medan nettopriset inbetalas till ett vanligt konto som tillhör den beskattningsbara leverantören eller tillhandahållaren (nedan kallad beskattningsbar person) överförs mervärdesskatten till ett separat mervärdesskattekonto som innehas av den beskattningsbara personen, vilket endast kan användas för att betala skatteskulder.

2. Förevarande begäran om förhandsavgörande avser effekterna av denna särskilda åtgärd för det fall att den beskattningsbara personen försätts i konkurs: Kan skattemyndigheten neka konkursförvaltaren tillgång till de medel som finns på den insolventa beskattningsbara personens mervärdesskattekonto?

¹ Originalspråk: Tyska.

3. Det kan inte godtas om den särskilda åtgärden redan på principiell nivå är oförenlig med unionsrätten, i synnerhet bestämmelserna i direktiv 2006/112/EG om ett gemensamt system för mervärdesskatt (nedan kallat mervärdesskattedirektivet)². Emellertid vore det även oförenligt med unionsrätten att neka tillgång till kontot om det utgör ett oproportionerligt ingrepp i den beskattningsbara personens grundläggande rätt till egendom enligt artikel 17.1 i Europeiska unionens stadga om de grundläggande rättigheterna (nedan kallad stadgan). En förutsättning för att så ska vara fallet är emellertid att den särskilda åtgärden utgör en tillämpning av unionsrätten i den mening som avses i artikel 51.1 i stadgan.

4. Det ska även klargöras huruvida unionsrätten ställer krav i fråga om vilken förmånsrätt mervärdesskattefordringar ska ha i den beskattningsbara personens konkurs. En prioriterad förmånsrätt för staten skulle kunna följa av den omständigheten att den mervärdesskatt som den beskattningsbara personen uppbär från slutkonsumenten är avsedd att överföras till staten och inte ska gynna den beskattningsbara personens övriga borgenärer.

II. Tillämpliga bestämmelser

A. Unionsrätt

1. Mervärdesskattedirektivet

5. Artikel 168 a i mervärdesskattedirektivet rör avdragsrätten och har följande lydelse:

”I den mån varorna och tjänsterna används för den beskattningsbara personens beskattade transaktioner skall han ha rätt att, i den medlemsstat där han utför dessa transaktioner, från den mervärdesskatt som han är skyldig att betala dra av följande belopp:

a) Mervärdesskatt som skall betalas eller har betalats i medlemsstaten för varor som har levererats, eller kommer att levereras, till honom eller för tjänster som har tillhandahållits, eller kommer att tillhandahållas till honom av en annan beskattningsbar person.”

6. Artikel 206 i mervärdesskattedirektivet innehåller bestämmelser om betalning av mervärdesskatten:

”Varje beskattningsbar person som är betalningsskyldig för mervärdesskatt skall betala nettobeloppet av denna skatt när den mervärdesskattedeklaration som avses i artikel 250 lämnas. Medlemsstaterna får dock fastställa en annan förfallodag för betalning av detta belopp eller begära preliminär betalning.”

7. Enligt artikel 226 i mervärdesskattedirektivet behöver endast vissa uppgifter som uttryckligen räknas upp anges på fakturor som utfärdas. En uppgift om att inbetalning av mervärdesskatt ska ske på ett separat mervärdesskattekonto ingår inte i denna uppräkningslista.

8. Enligt artikel 273.1 i mervärdesskattedirektivet får medlemsstaterna 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

² Rådets direktiv av den 28 november 2006 (EUT L 347, 2006, s. 1).

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.

9. I artikel 395.1 i mervärdesskattedirektivet regleras bemyndiganden att genomföra särskilda åtgärder:

”1. Rådet får enhälligt på kommissionens förslag bemyndiga varje medlemsstat att genomföra särskilda åtgärder som avviker från bestämmelserna i detta direktiv, för att förenkla uppbörden av skatt eller för att förhindra vissa slag av skatteundandragande eller skatteflykt.

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

2. Europeiska insolvensförordningen

10. Artikel 7 i förordning (EU) 2015/848 om insolvensförfaranden (nedan kallad insolvensförordningen)³ innehåller bestämmelser om tillämplig lag för insolvensförfaranden och deras verkningar:

”1. Om inte annat föreskrivs i denna förordning ska lagen i den medlemsstat inom vars territorium insolvensförfarandet inleds (nedan kallad *inledandestaten*) vara tillämplig på insolvensförfarandet och dess verkningar.

2. Lagen i inledandestaten ska bestämma förutsättningarna för att inleda ett förfarande, samt för att genomföra och slutföra det. Den ska särskilt fastställa

...

i) regler om hur influtna medel ska fördelas, företrädesordningen och vilka rättigheter de borgenärer har, vilka efter det att insolvensförfarandet har inletts delvis tillgodosetts till följd av sakrättsligt skydd eller genom kvittning, ...”

3. Genomförandebeslut 2019/310

11. I skälen 1 och 3–5 i genomförandebeslut (EU) 2019/310 om bemyndigande för Polen att införa en särskild åtgärd som avviker från artikel 226 i direktiv 2006/112/EG om ett gemensamt system för mervärdesskatt (nedan kallat genomförandebeslut 2019/310),⁴ förklaras bakgrunden till åtgärden:

”(1) Genom en skrivelse som registrerades hos kommissionen den 15 maj 2018 ansökte Polen om tillstånd att införa en särskild åtgärd som avviker från artikel 226 i direktiv 2006/112/EG för att tillämpa en mekanism för uppdelad betalning (nedan kallad den särskilda åtgärden). Den särskilda åtgärden bör kräva att det införs en särskild notering om att mervärdesskatt ska

³ Europaparlamentets och rådets förordning av den 20 maj 2015 (EUT L 141, 2015, s. 19).

⁴ Rådets genomförandebeslut av den 18 februari 2019 (EUT L 51, 2019, s. 19).

betalas till leverantörens spärrade konto på fakturor som utfärdas på leveranser av varor och tillhandahållande av tjänster som är känsliga för bedrägeri och som i allmänhet omfattas av förfarandet för omvänd betalningsskyldighet och av solidariskt ansvar i Polen. ...

- (3) Polen har redan vidtagit flera åtgärder för att bekämpa bedrägerier. Polen har infört förfarandet för omvänd betalningsskyldighet och solidariskt ansvar för leverantören och kunden, den standardiserade revisionsfilen, strängare regler för mervärdesskatteregistrering och -avregistrering av beskattningsbara personer, fler revisioner osv. Polen anser dock att dessa åtgärder fortfarande inte är tillräckliga för att förhindra mervärdesskattebedrägerier.
- (4) Polen anser att om man använder den särskilda åtgärden kommer det att undanröja mervärdesskattebedrägerier. Eftersom, om man använder mekanismen för uppdelad betalning, det mervärdesskattebelopp som deponeras på ett separat mervärdesskattekonto för en leverantör (beskattningsbar person) bara kan användas för begränsade ändamål, dvs. för inbetalning av mervärdesskatt till skattemyndigheten eller betalning av mervärdesskatt på fakturor som mottagits från leverantörer, finns det bättre garantier för att skattemyndigheterna ska få hela det mervärdesskattebelopp som ska överföras av den beskattningsbara personen till polska statskassan.
- (5) Polen införde ett frivilligt system med uppdelad betalning den 1 juli 2018. Polen anser att på områden som är särskilt utsatta för mervärdesskattebedrägerier bör den särskilda åtgärden införas. Dessa områden är ekonomiska sektorer som stål, skrot, elektronisk utrustning, guld, icke-järnmetaller, bränslen och plast. Dessa områden omfattas i allmänhet av mekanismen för omvänd betalningsskyldighet och solidariskt ansvar för leverantören och kunden i Polen.”

12. Åtgärden godkänns genom artikel 1 i genomförandebeslut 2019/310:

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

B. Polsk rätt

1. Mervärdesskattelagen

13. Artikel 106e.1 punkt 18a i Ustawa z 11.03.2004 r. o podatku od towarów i usług (lagen av den 11 mars 2004 om skatt på varor och tjänster, nedan kallad mervärdesskattelagen) föreskriver när det gäller en faktura vars sammanlagda belopp överstiger 15 000 Złoty (PLN) eller motsvarande belopp i utländsk valuta och vilken omfattar leverans av varor eller tillhandahållande av tjänster som anges i bilaga 15 till denna lag till den beskattningsbara personen, att sådana fakturor ska innehålla uppgiften ”mekanism för uppdelad betalning”.

14. Enligt artikel 108a.1 i mervärdesskattelagen får beskattningsbara personer som har erhållit en faktura i vilken mervärdesskatt angivits tillämpa mekanismen för uppdelad betalning när de betalar det fakturerade beloppet. De beskattningsbara personerna är skyldiga att tillämpa mekanismen som avses i artikel 108.1a i mervärdesskattelagen när de genomför betalningen för

varor och tjänster som förvärvats, under förutsättning att de anges i bilaga 15 till denna lag och styrks genom en faktura vars sammanlagda belopp överstiger 15 000 PLN eller motsvarande belopp i utländsk valuta.

15. Enligt artikel 108b.1 i mervärdesskattelagen ska direktören för skattemyndigheten, på begäran av den beskattningsbara personen, lämna tillstånd till överföring av medel till ett konto som innehas av den beskattningsbara personen eller, med stöd av artikel 108.5 punkt 1 i mervärdesskattelagen, genom beslut avslå en sådan begäran om den beskattningsbara personen har obetalda skulder avseende vissa skatter eller fordringar.

2. Banklagen

16. Enligt artikel 62.2 punkt 2 a i banklagen kan ett mervärdesskattekonto endast debiteras för att göra vissa betalningar som anges i lagen till skattemyndigheten, bland annat för betalning av mervärdesskatt, bolagsskatt, inkomstskatt, punktskatt och tull.

III. Bakgrund och begäran om förhandsavgörande

17. Den särskilda åtgärden som Polen har infört omfattar leverans av vissa varor och tillhandahållande av vissa tjänster som betalas via elektronisk banköverföring. Åtgärden föreskriver att den beskattningsbara personen ska ha ett separat och spärrat mervärdesskattekonto som öppnats i Polen. Mervärdesskattekontot är endast avsett för uppbörd av mervärdesskatt som den beskattningsbara personens kunder betalar och för betalning av mervärdesskatt till dennes leverantörer eller tjänsteleverantörer, samt för betalning av andra offentligrättsliga fordringar som innehas av staten.

18. Mottagaren av en leverans eller ett tillhandahållande betalar nettopriset till den beskattningsbara personens normala bankkonto. Däremot ska mottagaren överföra den mervärdesskatt som ska betalas för leveransen eller tillhandahållandet till den beskattningsbara personens mervärdesskattekonto.

19. Den 28 juni 2021 begärde konkursförvaltaren som utsetts för den beskattningsbara personen, mot vilken ett konkursförarfarande inletts den 30 januari 2019, att skattemyndigheten i första instans skulle lämna tillstånd att överföra de medel som satts in på den beskattningsbara personens mervärdesskattekonto till konkursboets konto.

20. Skattemyndigheten i första instans avslog begäran om tillstånd. Den angav att den beskattningsbara personen vid den tidpunkt då insolvensbeslutet offentliggjordes hade skulder avseende mervärdesskatt och inkomstskatt, och att dessa skulder översteg det belopp som konkursförvaltaren begärde om överföring avsåg.

21. Konkursförvaltaren begärde omprövning av detta beslut utan framgång. Överklagandeinstansen fastställde det beslut som fattats av skattemyndigheten i första instans och följde argumentationen i det beslutet. Konkursförvaltaren överklagade detta beslut.

22. Wojewódzki Sąd Administracyjny we Wrocławiu (Regionala förvaltningsdomstolen i Wrocław, Polen), som är behörig att pröva målet, beslutade att vilandeförklara målet och hänskjuta följande tre frågor till domstolen för förhandsavgörande enligt artikel 267 FEUF:

1. Ska bestämmelserna i genomförandebeslut (EU) 2019/310, bestämmelserna i mervärdesskattedirektivet, särskilt artiklarna 395 och 273, samt proportionalitetsprincipen och neutralitetsprincipen, tolkas så, att de utgör hinder för en nationell bestämmelse och en nationell praxis som, under de omständigheter som föreligger i det aktuella målet, innebär att konkursförvaltaren vägras tillstånd att överföra medel som insatts på den beskattningsbara personens mervärdesskattekonto (mekanism för uppdelad betalning) till ett bankkonto som denne angett?
2. Ska artikel 17.1 i stadgan – Rätt till egendom – jämförd med artikel 51.1 och artikel 52.1 i stadgan, tolkas så, att de utgör hinder för en nationell bestämmelse och en nationell praxis som, under omständigheterna i det aktuella målet, genom att de innebär att konkursförvaltaren vägras tillstånd till att överföra medel som insatts på den beskattningsbara personens mervärdesskattekonto (mekanism för uppdelad betalning), och följaktligen leder till att penningmedel som utgör egendom tillhörande den beskattningsbara person som försatts i konkurs fryses på nämnda mervärdesskattekonto och således hindrar konkursförvaltaren från att fullgöra sina skyldigheter inom ramen för insolvensförfarandet?
3. Ska rättsstatsprincipen som följer av artikel 2 i FEU och rättssäkerhetsprincipen som utgör ett genomförande av denna princip, principen om lojalt samarbete som följer av artikel 4.3 FEU och principen om god förvaltningssed som följer av artikel 41.1 i stadgan, med hänsyn till det sammanhang i vilket rådets beslut 2019/310 och bestämmelserna i mervärdesskattedirektivet ingår och de mål som eftersträvas med beslutet samt bestämmelserna i mervärdesskattedirektivet, tolkas så, att de utgör hinder för en nationell praxis som, genom att den innebär att konkursförvaltaren vägras tillstånd till att överföra medel som insatts på den beskattningsbara personens mervärdesskattekonto (mekanism för uppdelad betalning), syftar till att undergräva de mål som eftersträvas med det insolvensförfarande, vilket enligt konkursdomstolen omfattas av polska domstolars behörighet i den mening som avses i artikel 3.1 i insolvensförordningen och som följaktligen leder till en situation där staten som borgenär gynnas på bekostnad av alla andra borgenärer genom att en olämplig nationell åtgärd tillämpas?

23. I förfarandet vid domstolen har Dyrektor Izby Administracji Skarbowej we Wrocławiu (direktören för skattemyndigheten i Wrocław, Polen), Rzecznik Małych i Średnich Przedsiębiorców (ombudsmannen för små och medelstora företag, Polen), Polen och Europeiska kommissionen inkommit med skriftliga yttranden. I enlighet med artikel 76.2 i rättegångsreglerna har domstolen avstått från att hålla muntlig förhandling.

IV. Rättslig bedömning

24. Med de tre tolkningsfrågorna vill den hänskjutande domstolen i huvudsak få klarhet i huruvida unionsrätten utgör hinder för en nationell lagstiftning och en nationell praxis enligt vilka konkursförvaltaren nekas tillgång till de medel som finns på den beskattningsbara personens mervärdesskattekonto om den beskattningsbara personen har obetalda skatteskulder. Den hänskjutande domstolen har i sin begäran om förhandsavgörande uttryckt att det finns

grundläggande skäl att betvivla om den särskilda åtgärden är förenlig med mervärdesskattedirektivet, genomförandebeslut 2019/310, stadgan och de allmänna principerna i unionsrätten.

25. Jag kommer därför inledningsvis att undersöka om och i vilken mån den särskilda åtgärdens utformning är förenlig med mervärdesskattedirektivet (se avsnitt A). Därefter ska jag pröva om det är förenligt med unionsrätten att neka tillgång till mervärdesskattekontot i händelse av att den beskattningsbara personen försätts i konkurs (se avsnitt B).

A. Är den särskilda åtgärden är förenlig med mervärdesskattedirektivet?

26. Den hänskjutande domstolen hyser tvivel om den särskilda åtgärden är förenlig med bland annat artikel 395 och artikel 273 i mervärdesskattedirektivet (se punkt 1). Det ska dessutom prövas huruvida den är förenlig med artikel 206 jämförd med artikel 168 a i mervärdesskattedirektivet (se punkt 2).

1. Rättslig grund: artikel 395.1 i mervärdesskattedirektivet

27. Enligt artikel 1 i genomförandebeslut 2019/310 bemyndigas Polen att införa en särskild notering om att mervärdesskatt i vissa fall ska betalas till ett separat och spärrat mervärdesskattekonto. Eftersom detta bemyndigande enligt artikel 1 i genomförandebeslutet utgör en avvikelse från artikel 226 i mervärdesskattedirektivet, avses med ”särskild notering” i detta sammanhang en särskild uppgift i fakturan i samband med leveranser av vissa varor eller tillhandahållande av vissa tjänster. Det innebär alltså att fakturan, genom en avvikelse från artikel 226 i mervärdesskattedirektivet, även ska innehålla uppgiften att mottagaren av varan eller tjänsten ska betala in mervärdesskatten till ett separat mervärdesskattekonto som innehas av den beskattningsbara personen.

28. Rådet beviljade bemyndigandet att införa den särskilda åtgärden särskilt med stöd av artikel 395.1 i mervärdesskattedirektivet. Enligt denna bestämmelse får rådet enhälligt på kommissionens förslag bemyndiga varje medlemsstat att genomföra särskilda åtgärder som avviker från bestämmelserna i detta direktiv, för att förenkla uppbörden av skatt eller för att förhindra vissa slag av skatteundandragande eller skatteflykt. Såsom särskilt framgår av skälen till genomförandebeslut 2019/310 är syftet med att införa den särskilda åtgärden att förhindra mervärdesskattebedrägerier.

29. Eftersom villkoren i artikel 395.1 i mervärdesskattedirektivet således är uppfyllda är den särskilda åtgärdens förenlighet med artikel 273 i mervärdesskattedirektivet inte relevant i förevarande mål, trots den fråga som den hänskjutande domstolen har ställt i detta avseende. Artikel 395.1 i mervärdesskattedirektivet är under alla omständigheter den mer specifika rättsliga grunden för den särskilda åtgärden.

30. Det är också tveksamt huruvida artikel 273 i mervärdesskattedirektivet över huvud taget kan utgöra en giltig rättslig grund för införandet av den särskilda åtgärden. Till skillnad från artikel 395.1 i mervärdesskattedirektivet, som tillåter åtgärder för att (alternativa rekvisit) förenkla uppbörden av skatt *eller* för att förhindra vissa slag av skatteundandragande eller skatteflykt, tillåter artikel 273 i mervärdesskattedirektivet endast att det införs ytterligare skyldigheter för (kumulativa rekvisit) en riktig uppbörd av mervärdesskatten *och* för förebyggande av bedrägeri. Syftet med den särskilda åtgärden är emellertid inte att säkerställa en

riktig uppbörd av skatten, utan endast att förhindra skatteundandragande (och förlorade skatteintäkter). Dessutom utgör den särskilda åtgärden just inte en ytterligare skyldighet, utan en avvikelse från mervärdesskattedirektivet. Det är emellertid endast tillåtet att införa avvikelser med stöd av artikel 395 i mervärdesskattedirektivet.

2. Är den särskilda åtgärden förenlig med artikel 206 jämförd med artikel 168 a i mervärdesskattedirektivet?

31. Den särskilda åtgärden måste emellertid även vara förenlig med övriga bestämmelser i mervärdesskattedirektivet. Till skillnad från exempelvis Italien⁵ har Polen nämligen endast ansökt om tillstånd att avvika från artikel 226 i mervärdesskattedirektivet, vilket också beviljades genom genomförandebeslut 2019/310.

32. Vid en första anblick kan det vara fråga en överträdelse av artikel 206 jämförd med artikel 168 a i mervärdesskattedirektivet. Artikel 206 i mervärdesskattedirektivet föreskriver nämligen att den beskattningsbara personen endast är skyldig att betala mervärdesskatt för transaktioner när mervärdesskattedeklarationen lämnas vid utgången av en beskattningsperiod (se artikel 250 och följande artiklar i mervärdesskattedirektivet) och efter avdrag av den ingående skatt som denne själv betalat till andra beskattningsbara personer. Mervärdesskatten ska alltså i princip inte betalas efter varje beskattningsbar transaktion som genomförs, utan först vid utgången av varje beskattningsperiod.⁶ Den polska lagstiftningen får emellertid till följd att den beskattningsbara personen inte längre fritt kan förfoga över detta belopp efter att kunden har betalat.

33. Dessutom är artikel 206 i mervärdesskattedirektivet nära kopplad till avdragsrätten enligt artikel 168 a i mervärdesskattedirektivet. Det framgår av domstolens fasta praxis att beskattningsbara personers rätt enligt sistnämnda bestämmelse att, från den mervärdesskatt som de är skyldiga att betala in, omedelbart dra av den mervärdesskatt som de ska betala eller har betalat vid ingående förvärv av varor och tjänster utgör en grundläggande princip i det gemensamma system för mervärdesskatt som har inrättats genom unionslagstiftningen.⁷ Graden av förfinansiering av en mervärdesskatt som egentligen inte ska belasta den beskattningsbara näringsidkaren måste således hållas så låg som möjligt.⁸

34. Trots detta är den särskilda åtgärden som Polen har infört förenlig med dessa bestämmelser. Den beskattningsbara personen kan visserligen inte fritt förfoga över mervärdesskattekontot, men kan åtminstone använda det för att betala mervärdesskatten till sina leverantörer och tjänsteleverantörer. Det förefaller dessutom som att samtliga skulder till staten kan betalas från mervärdesskattekontot.

⁵ Se rådets genomförandebeslut (EU) 2017/784 av den 25 april 2017 om bemyndigande för Republiken Italien att tillämpa en särskild åtgärd som avviker från artiklarna 206 och 226 i rådets direktiv 2006/112/EG om ett gemensamt system för mervärdesskatt och om upphävande av genomförandebeslut (EU) 2015/1401 (EUT L 118, 2017, s. 17).

⁶ Se även förslag till avgörande av generaladvokaten Saugmandsgaard Øe i målet *Dyrektor Izby Administracji Skarbowej w Bydgoszczy* (Gemenskapsinterna förvärv av dieselolja) (C-855/19, EU:C:2021:222, punkterna 111 och 114).

⁷ Dom av den 14 oktober 2021, *Finanzamt N och Finanzamt G* (Underrättelse om användning) (C-45/20 och C-46/20, EU:C:2021:852, punkt 31 och där angiven rättspraxis).

⁸ Se mitt förslag till avgörande i målet *AGROBET CZ* (C-446/18, EU:C:2019:1137, punkt 64).

35. Eftersom den beskattningsbara personen kan betala mervärdesskatt till sina leverantörer eller tjänsteleverantörer med de medel som finns på mervärdesskattekontot är graden av förfinansiering av mervärdesskatten inte större än vad som föreskrivs i det normala systemet enligt mervärdesskattedirektivet. Under dessa omständigheter strider den särskilda åtgärden inte mot artikel 206 i mervärdesskattedirektivet.

36. Det kan emellertid förhålla sig annorlunda med avseende på artikel 168 a i mervärdesskattedirektivet om beloppet på mervärdesskattekontot överstiger beloppet för skatteskulden. Om den beskattningsbara personen inte kan förfoga över medlen på mervärdesskattekontot inom en rimlig tid försämrar det dennes likviditet utan att det finns någon skatterättslig grund för detta. Den beskattningsbara personen ska således fritt kunna förfoga över det överskjutande beloppet i rimlig tid. Detta ska dock inte påverka skattemyndighetens möjlighet att, i vart fall när det föreligger konkreta tvivel, kontrollera riktigheten av den skatteskuld som deklarerats.⁹ Det ankommer på den nationella domstolen att kontrollera att dessa krav är uppfyllda. Denna situation föreligger dock inte i förevarande mål, eftersom den beskattningsbara personen, såvitt framgår av den hänskjutande domstolens uppgifter, har obetalda skatteskulder. I slutändan ankommer det dock på den hänskjutande domstolen att pröva även denna omständighet.

37. Detta innebär visserligen att den beskattningsbara personens rätt att förfoga över den uppburna mervärdesskatten begränsas. Det kan dock inte (enbart på denna grund) likställas med att den beskattningsbara personen är skyldig att betala skatten vid en tidigare tidpunkt än vad som föreskrivs i artikel 206 i mervärdesskattedirektivet. I de allra flesta typfall omfattar begränsningen i förfoganderätten endast mellanskillnaden mellan den egna skatteskulden och avdraget för ingående mervärdesskatt med tillägg för de offentligrättsliga fordringar som nämnts ovan. Även i tidsmässigt hänseende är förfoganderätten endast begränsad fram till tidpunkten för nästa skattedeklaration. För övrigt är det till och med möjligt att med stöd av artikel 206 andra meningen i mervärdesskattedirektivet göra undantag från regeln om att betalning ska ske när mervärdesskattedeklarationen lämnas och ta ut preliminär betalning avseende mervärdesskatt som har blivit utkrävbar.¹⁰

38. Det är följaktligen inte fråga om en avvikelse från artikel 206 i mervärdesskattedirektivet. Det kan således lämnas öppet huruvida en mindre avvikelse från enskilda bestämmelser i mervärdesskattedirektivet (underförstått) ska anses omfattas av godkännandet som beviljats inom ramen för det mycket formella förfarandet enligt artikel 395 i mervärdesskattedirektivet trots att dessa bestämmelser inte omnämns i genomförandebeslutet.

B. Är det förenligt med unionsrätten att inte frisläppa mervärdesskattekontot vid konkurs?

39. Det ska dessutom klargöras huruvida det är förenligt med unionsrätten att den nationella skattemyndigheten vägrar ge konkursförvaltaren som utsetts för den insolventa beskattningsbara personen tillgång till mervärdesskattekontot.

⁹ Se, för ett liknande resonemang, mitt förslag till avgörande i målet AGROBET CZ (C-446/18, EU:C:2019:1137, punkt 52).

¹⁰ Se dom av den 9 september 2021, Dyrektor Izby Administracji Skarbowej w Bydgoszczy (Gemenskapsinternt förvärv av dieselbränslen) (C-855/19, EU:C:2021:714, punkt 32).

40. Det ska således prövas huruvida insolvensförordningen eller mervärdesskattedirektivet utgör hinder för att skattefordringar (avseende mervärdesskatt) ges förmånsrätt i konkursen (se punkt 1), eller om artikel 17.1 i stadgan kräver att obegränsad tillgång till mervärdesskattekontot beviljas (se punkt 2) eller ett sådant krav följer av andra unionsrättsliga principer (se punkt 3).

1. Rangordningen av skattefordringar (avseende mervärdesskatt) vid konkurs

41. Unionsrätten innehåller inte några egna materiella bestämmelser som rör frågan i vilken ordning borgenärerna ska få sina fordringar betalda i ett insolvensförfarande. Den innehåller endast lagvalsregler i detta avseende: Enligt artikel 7.1 och 7.2 i) i insolvensförordningen ska lagen i den stat där förfarandet inleds bland annat reglera hur influtna medel ska fördelas och företrädesordningen. Om ett insolvensförfarande inleds i Polen är det således i princip den polska konkurslagstiftningen som reglerar bland annat företrädesordningen för fordringar.

42. Mervärdesskattedirektivet utgör under alla omständigheter inte heller hinder för att fordringar på skatter har förmånsrätt i den beskattningsbara personens konkurs. Det är till och med möjligt att mervärdesskatterättens särart tvärtom innebär att den mervärdesskatt som uppbärs av den insolventa beskattningsbara personen i första hand ska betalas till staten och att den specifikt inte är avsedd att tillgodose den beskattningsbara personens övriga borgenärer.

43. Direktören för skattemyndigheten i Wrocław anser att detta följer av domen av den 15 oktober 2020, E. (Mervärdesskatt – nedsättning av beskattningsunderlaget) (C-335/19, EU:C:2020:829). I den domen slog domstolen fast att unionsrättens företräde även kan medföra att den ordning för att tillgodose borgenärernas fordringar som föreskrivs i konkurslagstiftningen inte får tillämpas, om den inte är förenlig med bestämmelserna i mervärdesskattedirektivet.¹¹

44. Tvisten rörde emellertid den direkta effekten av artikel 90 i mervärdesskattedirektivet *till förmån* för en beskattningsbar person som inte ska bära risken för att dennes gäldenär, mottagaren av varan eller tjänsten, försätts i konkurs. Förevarande mål rör däremot frågan hur den beskattningsbara personens konkurs påverkar det separata, spärrade mervärdesskattekontot. Den ovannämnda domen innehåller inget uttalande i denna fråga.

45. En omständighet som däremot talar för att statens fordringar på mervärdesskatt har förtur i händelse av den beskattningsbara personens konkurs är den särskilda funktion som mervärdesskattesystemet tilldelar den tillhandahållande beskattningsbara person som numera försätts i konkurs.

46. Enligt domstolens fasta praxis är mervärdesskatt en indirekt konsumtionsskatt som ska bäras av slutkonsumenten.¹² I detta sammanhang är den beskattningsbara personen – som domstolen formulerar det – endast den som ”ombesörjer skatteuppbörd åt staten och i statskassans intresse”.¹³ Det beskattningsbara företagets skatteskuld har således en rent teknisk funktion som endast är ett resultat av den indirekta formen för uppbörd av mervärdesskatt. I materiellt

¹¹ Dom av den 15 oktober 2020, E. (Mervärdesskatt – nedsättning av beskattningsunderlaget) (C-335/19, EU:C:2020:829, punkt 51 och följande punkt).

¹² Dom av den 7 november 2013, Tulică och Plavoşin (C-249/12 och C-250/12, EU:C:2013:722, punkt 34) och dom av den 24 oktober 1996, Elida Gibbs (C-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). Se även mitt förslag till avgörande i målet E. (Mervärdesskatt – nedsättning av beskattningsunderlaget) (C-335/19, EU:C:2020:424, punkt 23 och följande punkt).

¹³ 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).

hänseende ska mervärdesskatten i egenskap av en allmän skatt på konsumtion inte belasta det beskattningsbara företaget, 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.¹⁴

47. Om den beskattningsbara personen emellertid endast agerar i egenskap av den som ”ombesörjer skatteuppbörd åt staten och i statskassans intresse” framstår det som motsägelsefullt att ge samtliga borgenärer fri tillgång till beloppet som uppburits åt staten. Tvärtom agerar den beskattningsbara personen som ett slags förvaltare i detta avseende. Denne uppbär (enbart) skatten för statens räkning och betalar den till staten. Vid tidpunkten då mervärdesskatten betalas (som en del av priset) vet samtliga parter – det vill säga den beskattningsbara personen (inbegripet konkursförvaltaren), dennes borgenärer och den som betalar – att detta belopp *i materiellt hänseende* inte tillhör den beskattningsbara personen, utan att det ska betalas till staten (indirekt skatteuppbörd), även om det först (*i formellt hänseende*) inbetalas till ett av den beskattningsbara personens konton.

48. Samtidigt finns vissa bestämmelser i mervärdesskattedirektivet som avviker från metoden med indirekt beskattning. I synnerhet leder bestämmelserna om omvänd skattskyldighet för mottagaren av en vara eller tjänst (se artikel 196 och artikel 199 i mervärdesskattedirektivet) till att mervärdesskatten på priset tas ut direkt hos mottagaren. När det gäller ett sådant förfarande för omvänd betalningsskyldighet är den mervärdesskatt som ska betalas till följd av transaktionen inte heller tillgänglig för den beskattningsbara personens borgenärer, eftersom mottagaren av varan eller tjänsten både är betalningsskyldig för skatten och den som betalar in den till staten, och följaktligen över huvud taget inte betalar mervärdesskatt till leverantören eller tillhandahållaren. Som framgår av bland annat skäl 5 i genomförandebeslut 2019/310 infördes den särskilda åtgärden emellertid just för transaktioner som redan omfattades av mekanismen för omvänd betalningsskyldighet till följd av att de är särskilt känsliga för bedrägeri. Det är således uppenbart att det omtvistade mervärdesskattebeloppet inte skulle ha tillhört konkursboet även om den särskilda åtgärden inte införts.

49. Jag anser att den (formella) beskattningstekniken emellertid inte kan ha någon betydelse för den materiella frågan huruvida mervärdesskatten ska betalas till staten för vars räkning den uppburits, eller om den även ska vara tillgänglig för borgenärerna till den som uppburit skatten för att de ska kunna erhålla betalning av sina fordringar.

50. Unionsrätten utgör följaktligen inte hinder för nationell lagstiftning och rättspraxis som i praktiken innebär att skatteborgenärens fordringar har företräde framför fordringar som bevakas av andra fordringsägare i konkursen.

2. Är den särskilda åtgärden förenlig med artikel 17.1 i stadgan?

51. Skattemyndighetens vägran att frisläppa medel på mervärdesskattekontot skulle kunna utgöra ett åsidosättande av den beskattningsbara personens (kontoinnehavarens) rätt till egendom, som garanteras enligt artikel 17.1 i stadgan.

¹⁴ Se bland andra: Dom av den 3 mars 2020, Vodafone Magyarorszá (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).

a) Stadgans tillämpningsområde enligt artikel 51.1 i stadgan

52. För att så ska vara fallet måste den särskilda åtgärden först och främst utgöra en tillämpning av unionsrätten enligt artikel 51.1 i stadgan.

53. Kommissionen anser att detta krav inte är uppfyllt, eftersom varken mervärdesskattedirektivet eller insolvensförordningen reglerar företrädesordningen för fordringar vid konkurs. Den omständigheten att genomförandebeslut 2019/310 bemyndigar Polen att införa mekanismen för uppdelad betalning är inte tillräckligt för att dra slutsatsen att unionsrätten har tillämpats i den aktuella situationen. Detta argument är dock inte övertygande.

54. Enligt fast praxis förutsätter begreppet ”tillämpning av unionsrätten” i den mening som avses i artikel 51.1 i stadgan att det föreligger ett tillräckligt samband mellan en unionsrättsakt och den nationella åtgärden. Det krävs mer än att de berörda ämnesområdena ligger nära varandra eller att ett ämnesområde indirekt påverkar ett annat.¹⁵ De grundläggande rättigheter som garanteras av unionen är inte tillämpliga i förhållande till den nationella lagstiftningen i en situation där unionens bestämmelser på det berörda området inte ålägger medlemsstaterna någon specifik skyldighet med avseende på situationen i det nationella målet.¹⁶

55. Även om den särskilda åtgärden utgör en avvikelse från bestämmelserna i mervärdesskattedirektivet utgör den ändå en tillämpning av unionsrätten i den mening som avses i artikel 51.1 i stadgan. Det är nämligen endast unionsrätten, närmare bestämt artikel 395.1 i mervärdesskattedirektivet jämförd med genomförandebeslut 2019/310, som gör det möjligt för Polen att införa den särskilda åtgärden som avviker från mervärdesskattedirektivet. Den särskilda åtgärden utgör således en konkretisering av bestämmelserna i mervärdesskattedirektivet för Polen, med den skillnaden att de avviker från vad som gäller för övriga medlemsstater.

56. Om medlemsstaterna emellertid är bundna av unionens grundläggande rättigheter vid tillämpningen av mervärdesskattedirektivet måste det också gälla på motsvarande sätt när unionen med stöd av artikel 395.1 i mervärdesskattedirektivet bemyndigar enskilda medlemsstater att införa särskilda åtgärder som i vissa hänseenden avviker från direktivet och att genomföra dessa.

57. Dessutom syftar den särskilda åtgärden till att bekämpa mervärdesskattebedrägerier i enlighet med kravet i artikel 395.1 i mervärdesskattedirektivet.¹⁷ Denna målsättning erkänns och uppmuntras i unionsrättens bestämmelser om ett gemensamt system för mervärdesskatt.¹⁸ Även av detta skäl utgör genomförandet av den särskilda åtgärden en tillämpning av unionsrätten.

58. Dessutom tycks den särskilda åtgärden även syfta till att uppfylla medlemsstaternas skyldighet enligt artikel 325.1 FEUF att effektivt bekämpa verksamhet som riktar sig mot unionens ekonomiska intressen. Domstolen har slagit fast¹⁹ att det till följd av beslutet om egna

¹⁵ Dom av den 22 april 2021, Profi Credit Slovakia (C-485/19, EU:C:2021:313, punkt 37 och där angiven rättspraxis). Se även mitt förslag till avgörande i målet Direktor na Direktsia Obzhalvane i danachno-osiguritelna praktika (C-1/21, EU:C:2022:435, punkt 66).

¹⁶ Dom av den 16 juli 2020, Adusbef och Federconsumatori (C-686/18, EU:C:2020:567, punkt 53 och där angiven rättspraxis).

¹⁷ Se mina kommentarer ovan i punkt 28.

¹⁸ Dom av den 28 juli 2016, Astone (C-332/15, EU:C:2016:614, punkt 50), dom av den 14 maj 2020, Agrobet CZ (C-446/18, EU:C:2020:369, punkt 41), och dom av den 20 maj 2021, ALTI (C-4/20, EU:C:2021:397, punkt 35), samt mitt förslag till avgörande i målet AGROBET CZ (C-446/18, EU:C:2019:1137, punkt 67).

¹⁹ Dom av den 5 december 2017, M.A.S. och M.B. (C-42/17, EU:C:2017:936, punkt 31), dom av den 7 april 2016, Degano Trasporti (C-546/14, EU:C:2016:206, punkt 22), och dom av den 26 februari 2013, Åkerberg Fransson (C-617/10, EU:C:2013:105, punkt 26 och där angiven rättspraxis).

medel²⁰ ska föreligga ett direkt samband mellan uppbörd av inkomster från mervärdesskatt och ställandet av motsvarande medel från mervärdesskatt till unionsbudgetens förfogande, eftersom eventuella luckor i uppbörden av förstnämnda inkomster kan ge upphov till en minskning av sistnämnda medel. Även om sistnämnda skulle kunna ifrågasättas,²¹ kan det dock i slutändan konstateras att den särskilda åtgärden utgör en tillämpning av unionsrätten i den mening som avses i artikel 51 i stadgan, närmare bestämt en tillämpning av mervärdesskattedirektivet.

59. Den särskilda åtgärden ska således bedömas mot bakgrund av artikel 17.1 i stadgan.

b) Föreligger ett intrång i artikel 17.1 i stadgan och kan det motiveras?

60. Artikel 17.1 i stadgan skyddar alla rättigheter som kan räknas som förmögenhetsvärden, eftersom de enligt den berörda rättsordningen ger en etablerad rättslig ställning på ett sådant sätt att rättighetsinnehavaren självständigt kan utöva dessa rättigheter för egen vinning.²² Befintliga pengar är en sådan rättighet som kan räknas som förmögenhetsvärde.²³ Artikel 17.1 första meningen i stadgan skyddar även nyttjandet av och förfogandet över lagligen förvärvad egendom.

61. En åtgärd som föreskriver att mervärdesskatt ska betalas till ett separat mervärdesskattekonto som tillhör den beskattningsbara personen och som endast får användas i begränsad omfattning utgör således ett intrång i skyddet enligt artikel 17.1 i stadgan. Den beskattningsbara personen kan nämligen inte fritt förfoga över de förmögenhetsvärden som finns på mervärdesskattekontot. Som jag tolkar de polska bestämmelserna kan den beskattningsbara personen endast använda mervärdesskattekontot för vissa uttryckligen angivna betalningar. I övrigt är den beskattningsbara personen tvungen att inhämta ett godkännande för annan åtkomst från skattemyndigheten enligt artikel 108b.1 i mervärdesskattelagen.

62. Det framgår emellertid av artikel 17.1 tredje meningen i stadgan att nyttjandet av egendom får regleras i lag om det är nödvändigt för allmänna samhällsintressen. Enligt artikel 52.1 i stadgan får utövandet av de rättigheter och friheter som erkänns i stadgan begränsas, under förutsättning att de inte är oproportionerliga.²⁴

63. Den särskilda åtgärden eftersträvar ett legitimt mål, nämligen att bekämpa mervärdesskattebedrägerier.²⁵ Den är inte heller uppenbart olämplig för att uppnå detta mål. Åtgärden innebär nämligen att ett system för indirekt uppbörd av skatt som är känsligt för

²⁰ 2007/436/EG, Euratom: Rådets beslut av den 7 juni 2007 om systemet för Europeiska gemenskapernas egna medel (EUT L 163, 2007, s. 17).

²¹ När det gäller de ekonomiska konsekvenserna för unionens budget av en utvidgning av undantagen från mervärdesskatteplikt anförde kommissionen följande: "Genom förslaget om att utvidga tillämpningsområdet för undantagen från mervärdesskatteskatteplikt skulle de mervärdesskatteintäkter som uppbärs av medlemsstaterna och därmed de egna medlen från mervärdesskatt kunna minska. Även om det *inte kommer att uppstå några negativa konsekvenser för EU:s budget* [min kursivering], eftersom de egna medel som baseras på bruttonationalinkomsten (BNI) uppväger alla utgifter som inte täcks av traditionella egna medel och mervärdesskattebaserade egna medel, skulle alla medlemsstater behöva uppväga de mervärdesskattebaserade egna medel som inte uppbärs från vissa medlemsstater genom de BNI-baserade egna medlen" (kommissionens förslag av den 24 april 2019 till direktiv om ändring av direktiv 2006/112/EG och direktiv 2008/118/EG om allmänna regler för punktskatt vad gäller gemensamma försvarsinsatser inom unionen, COM(2019) 192 final, sidan 10 – version SV). Detta talar alltså mot att det finns ett direkt samband mellan uppbörden av inkomster från mervärdesskatt och ställandet av motsvarande medel från mervärdesskatt till unionsbudgetens förfogande.

²² Dom av den 21 maj 2019, kommissionen/Ungern (Nyttjanderätter till jordbruksmark) (C-235/17, EU:C:2019:432, punkt 69), och dom av den 22 januari 2013, Sky Österreich (C-283/11, EU:C:2013:28, punkt 34), samt mitt förslag till avgörande i målet MAX7 Design (C-519/22, EU:C:2023:998, punkt 40).

²³ Se mitt förslag till avgörande i målet MAX7 Design (C-519/22, EU:C:2023:998, punkt 40).

²⁴ Dom av den 14 januari 2021, Okrazhna prokuratura – Haskovo och Apelativna prokuratura – Plovdiv (C-393/19, EU:C:2021:8, punkt 53 och där angiven rättspraxis).

²⁵ Se mina kommentarer ovan i punkterna 28 och 57.

bedrägeri omvandlas till ett system för skatteuppbörd som är delvis indirekt och mindre känsligt för bedrägeri, där den uppburna mervärdesskatten varken betalas direkt till staten eller indirekt till staten via en annan beskattningsbar person, utan i stället betalas till ett slags förvaltningskonto som innehas av den beskattningsbara personen.

64. Den särskilda åtgärden får dock inte gå utöver vad som är nödvändigt för att uppnå det eftersträvade målet. Endast andra åtgärder för bedrägeribekämpning kan komma i fråga som mindre ingripande men lika lämpliga åtgärder. I detta sammanhang har den nationella lagstiftaren ett bedömningsföreträde, vilket ska beaktas i förevarande mål. Domstolen har inte fått kännedom om någon omständighet som tyder på att det skett en överträdelse av gränserna för detta bedömningsutrymme i det aktuella målet. Uppenbarligen har andra åtgärder för att bekämpa bedrägerier inte varit tillräckligt framgångsrika.²⁶

65. Slutligen måste åtgärden vara proportionerlig. Inom ramen för konkursförvaltningen torde risken för mervärdesskattebedrägerier visserligen vara lägre än under den normala verksamheten. Den kan emellertid inte uteslutas helt. Dessutom används de medel som satts in på mervärdesskattekotot för att betala den beskattningsbara personens skatteskulder, vilket innebär att vederbörande inte berövas de insatta medlen. Det sker endast en tillfällig begränsning av förfoganderätten med avseende på mervärdesskatten, vilken i materiellt hänseende hursomhelst endast ska tillfalla staten.

66. Det skulle på sin höjd vara tänkbart att tillgångarna inte kan användas för att betala andra borgenärers fordringar genom att staten i praktiken ges företräde framför övriga borgenärer i konkursen. Begäran om förhandsavgörande avser emellertid inte deras grundläggande rättigheter. Dessutom framstår det, till följd av att den beskattningsbara personen uppburit mervärdesskatten i egenskap av ett slags "förvaltare", som svårt att fastställa att de andra fordringsägarna innehar en rättighet som kan räknas som ett förmögensvärde att få den mervärdesskatt som ska tillfalla staten utbetald.

67. För övrigt reglerar unionsrätten inte företrädesordningen för fordringar i en konkurs. Om den nationella lagstiftningen föreskriver att statens fordringar har företräde i en konkurs om de avser skatter som inte har harmoniserats utgör det inte en tillämpning av unionsrätten. Det saknas således anledning att pröva om unionens grundläggande rättigheter respekterats i detta avseende.

68. Unionsrätten utgör således inte hinder för en nationell lagstiftning som föreskriver att skattemyndigheten ska kontrollera huruvida det finns skatteskulder även efter det att ett insolvensförfarande har inletts mot den beskattningsbara personen, och endast frisläpper de belopp som satts in på mervärdesskattekotot om så inte är fallet. Detta gäller i vart fall om prövningen och frisläppandet av medel som inte krävs för att täcka skatteskulder sker inom rimlig tid.

69. Den särskilda åtgärden utgör följaktligen ett ingrepp i artikel 17.1 i stadgan, men detta ingrepp är motiverat.

²⁶ Se skäl 3 i genomförandebeslut 2019/310.

3. Åsidosättande av andra unionsrättsliga principer

70. Det finns inte några omständigheter som tyder på att rättsstatsprincipen eller rättssäkerhetsprincipen enligt artikel 2 FEU, vilka den hänskjutande domstolen också har hänvisat till, har åsidosatts. Skattemyndighetens beslut var motiverat och grundade sig enligt den hänskjutande domstolen på polsk lagstiftning och de polska domstolarnas tolkning av denna. Dessutom kunde beslutet överklagas.

71. Rätten till god förvaltning återspeglar en allmän unionsrättslig princip. De krav som följer av denna princip gäller även för medlemsstaternas skattemyndigheter när de genomför unionsrätten.²⁷ Det finns emellertid inget som tyder på att denna princip har åsidosatts i förevarande mål. Slutligen finns det inte heller några omständigheter som tyder på att principen om lojalt samarbete enligt artikel 4.3 FEU har åsidosatts.

V. Förslag till avgörande

72. Mot denna bakgrund föreslår jag att domstolen besvarar tolkningsfrågorna på följande sätt:

Artikel 17.1 i Europeiska unionens stadga om de grundläggande rättigheterna, proportionalitetsprincipen, neutralitetsprincipen, rättsstatsprincipen, rättssäkerhetsprincipen, principen om lojalt samarbete och principen om god förvaltningssed, samt bestämmelserna i direktiv 2006/112/EG om ett gemensamt system för mervärdesskatt, särskilt artiklarna 395 och 206 i direktivet, och genomförandebeslut 2019/310, utgör inte hinder för en nationell lagstiftning och en nationell praxis enligt vilken konkursförvaltaren vägras tillstånd att överföra medel som satts in på den beskattningsbara personens mervärdesskattekonto till ett bankkonto som anges av konkursförvaltaren om den beskattningsbara personen fortfarande har obetalda skatteskulder.

²⁷ Se, för ett liknande resonemang, dom av den 13 juli 2023, Napfény-Toll (C-615/21, EU:C:2023:573, punkt 53), och dom av den 21 oktober 2021, CHEP Equipment Pooling (C-396/20, EU:C:2021:867, punkt 48 och där angiven rättspraxis).