Rättsfallssamlingen

FÖRSLAG TILL AVGÖRANDE AV GENERALADVOKAT
NICHOLAS EMILIOU
föredraget den 7 april 2022[1]

Mål C-696/20

B.
mot
Dyrektor Izby Skarbowej w W.

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

”Begäran om förhandsavgörande – Mervärdesskattedirektivet – Artikel 41 – Tillämplighet – En gemenskapsintern leverans som inte är undantagen från skatteplikt – Skattemyndighetens omklassificering av en transaktion i en transaktionskedja – Skyldighet att betala mervärdesskatt på den transaktion som en part felaktigt klassificerat som en inhemsk transaktion – Proportionalitetsprincipen”

I. Inledning

1. Om man gör fel i början av en matematisk övning som i övrigt utförs väl, kan detta i allmänhet ge två möjliga resultat beroende på lärarens personlighet. Man kan antingen få beröm för den del som är korrekt, eller så kan man få en sträng bedömning på grund av den felaktigt utförda övningen. Det verkar som om skattemyndigheterna högst sannolikt skulle göra en bedömning i enlighet med det andra scenariot, om de betedde sig som lärare i matematik, åtminstone mot bakgrund av omständigheterna i förevarande mål.

2. B är ett bolag med säte i Nederländerna som agerade som förmedlare i en transaktionskedja med minst tre aktörer inblandade. B köpte varor från BOP, som är ett bolag med säte i Polen, och sålde dessa varor vidare till sina egna kunder i andra medlemsstater.

3. Även om det inte förekom bedrägeri i kedjan, och även om mervärdesskatten faktiskt deklarerades i varje led, ansåg de polska myndigheterna ändå att detta hade gjorts på fel sätt, eftersom leveransen i samband med den transport genom vilken varorna fraktades direkt från BOP till B:s slutkunder hade fastställts felaktigt. Medan B behandlade den första transaktionen (leveransen från BOP till B) som en inhemsk leverans och den andra (B:s egna leveranser till sina kunder) som en gemenskapsintern leverans och hänförde transporten till den senare, hänförde de polska myndigheterna transporten, och således den gemenskapsinterna karaktären, till den första transaktionen.

[1] Originalspråk: engelska.

4. Denna omklassificering fick de polska myndigheterna att tillämpa den juridiska fiktion som har införts i artikel 41 i mervärdesskattedirektivet [2], enligt vilken föreskrivs att platsen för gemenskapsinterna förvärv av varor (och således platsen för beskattning), kort uttryckt, ska anses vara den medlemsstat som tilldelat det registreringsnummer för mervärdesskatt under vilket förvärvaren handlat, utom i de fall där mervärdesskatt har påförts på den plats där transporten av varorna avslutats. Eftersom B inte kunde visa att bolaget hade tagit ut mervärdesskatt på det omklassificerade gemenskapsinterna förvärvet i de medlemsstater där varorna var avsedda att levereras utgick de polska myndigheterna, för att kräva betalning av mervärdesskatten, från det polska registreringsnummer för mervärdesskatt som B hade använt för detta förvärv.

5. Den hänskjutande domstolen, Naczelny Sąd Administracyjny (Högsta förvaltningsdomstolen Polen), som har att avgöra målet, konstaterar emellertid att B:s kunder redan hade tagit ut mervärdesskatt. Mot denna bakgrund hyser den hänskjutande domstolen tvivel om huruvida artikel 41 i mervärdesskattedirektivet jämförd med neutralitetsprincipen och proportionalitetsprincipen utgör hinder för en situation där skatten enligt denna domstol betalats två gånger, närmare bestämt av B:s kunder i den medlemsstat där varorna var avsedda att levereras och även av B i Polen, genom tillämpning av den nationella regel genom vilken denna bestämmelse har införlivats.

II. Tillämpliga bestämmelser

1. Unionsrätt

6. I artikel 20 i mervärdesskattedirektivet anges följande:

”Med gemenskapsinternt förvärv av varor avses förvärv av rätten att såsom ägare förfoga över materiell lös egendom som försänds eller transporteras till förvärvaren av säljaren eller förvärvaren eller för säljarens eller förvärvarens räkning i en annan medlemsstat än den från vilken försändelsen eller transporten av varorna avgick.

…”

7. Enligt artikel 40 i mervärdesskattedirektivet ”[skall] [p]latsen för ett gemenskapsinternt förvärv av varor … anses vara den plats där varorna befinner sig vid den tidpunkt då försändelsen eller transporten till förvärvaren avslutas”.

8. Artikel 41 i mervärdesskattedirektivet har följande lydelse:

”Utan att det påverkar tillämpningen av artikel 40 skall platsen för sådana gemenskapsinterna förvärv av varor som avses i artikel 2.1 b i anses vara belägen inom det territorium som tillhör den medlemsstat som tilldelat det registreringsnummer för mervärdesskatt under vilket förvärvaren gjorde förvärvet, om denne inte visar att förvärvet har varit föremål för mervärdesskatt i enlighet med artikel 40.

Om förvärvet blir föremål för mervärdesskatt i enlighet med artikel 40 i den medlemsstat där försändelsen eller transporten av varorna avslutas efter att ha varit föremål för mervärdesskatt i

[2] Rådets direktiv 2006/112/EG av den 28 november 2006 om ett gemensamt system för mervärdesskatt (EUT L 347, 2006, s. 1) (nedan kallat mervärdesskattedirektivet).

enlighet med första stycket, skall beskattningsunderlaget minskas i motsvarande mån i den medlemsstat som tilldelat det registreringsnummer för mervärdesskatt under vilket förvärvaren gjorde förvärvet.”

9. I artikel 138.1 i mervärdesskattedirektivet, i dess lydelse innan direktiv (EU) 2018/1910, [3] antogs föreskrevs följande:

”Medlemsstaterna skall tillämpa undantag från skatteplikt för leverans av varor som av säljaren eller förvärvaren eller för säljarens eller förvärvarens räkning försänds eller transporteras ut ur respektive medlemsstats territorium men inom gemenskapen, om leveransen görs till en annan beskattningsbar person eller en icke beskattningsbar juridisk person som agerar i denna egenskap i en annan medlemsstat än den från vilken försändelsen eller transporten av varorna avgår.”

10. I artikel 1.3 i direktiv 2018/1910 anges följande:

”Artikel 138 [i mervärdesskattedirektivet] ska ändras på följande sätt:

a) Punkt 1 ska ersättas med följande:

’1. Medlemsstaterna ska tillämpa undantag från skatteplikt för leverans av varor som av säljaren eller förvärvaren eller för säljarens eller förvärvarens räkning försänds eller transporteras ut ur respektive medlemsstats territorium men inom gemenskapen, om följande villkor är uppfyllda:

a) Varorna levereras till en annan beskattningsbar person eller till en icke beskattningsbar juridisk person som agerar i denna egenskap i en annan medlemsstat än den från vilken försändelsen eller transporten av varorna avgår.

b) Den beskattningsbara person eller icke beskattningsbara juridiska person till vilken leveransen görs har ett registreringsnummer för mervärdesskatt i en annan medlemsstat än den från vilken försändelsen eller transporten av varorna avgår och har meddelat leverantören detta registreringsnummer för mervärdesskatt.’

…”

2. Nationell rätt

11. Artikel 25 i ustawa z dnia 11 marca 2004 r. o podatku od towarów i usług (lagen om skatt på varor och tjänster av den 11 mars 2004) (nedan kallad mervärdesskattelagen) har följande lydelse:

”1. Ett gemenskapsinternt förvärv av varor ska anses ha gjorts i den medlemsstat där varorna befinner sig vid den tidpunkt då försändelsen eller transporten till förvärvaren avslutas.

2. Utan att utesluta tillämpningen av punkt 1 ska gemenskapsinterna förvärv av varor, när den förvärvare som avses i artikel 9.2 vid gemenskapsinterna förvärv av varor har angett det nummer som tilldelats honom för andra gemenskapsinterna transaktioner, av den berörda medlemsstaten

[3] Rådets direktiv av den 4 december 2018 om ändring av direktiv 2006/112 vad gäller harmonisering och förenkling av vissa regler i mervärdesskattesystemet för beskattning av handel mellan medlemsstaterna (EUT L 311, 2018, s. 3).

som inte är den medlemsstat där varorna befinner sig vid den tidpunkt då försändelsen eller transporten avslutas, anses ha ägt rum även inom den medlemsstatens territorium, om inte förvärvaren visar att det gemenskapsinterna förvärvet av varor

1) har varit föremål för skatt i den medlemsstat där varorna befinner sig vid den tidpunkt då försändelsen eller transporten avslutas, eller

2) anses ha varit föremål för skatt i den medlemsstat där varorna befinner sig vid den tidpunkt då försändelsen eller transporten av varorna avslutas, på grund av tillämpningen av det förenklade förfarandet vid den gemenskapsinterna trepartstransaktion som avses i kapitel XII.”

III. Bakgrund, målet vid den nationella domstolen och tolkningsfrågan

12. B är ett bolag med säte i Nederländerna som är registrerat för mervärdesskatt i denna medlemsstat. Vid den aktuella tidpunkten (april 2012) var B även registrerat för mervärdesskatt i Polen.

13. Under denna period agerade bolaget som förmedlare i en kedja av leveranser som rörde samma varor och där minst tre olika aktörer var involverade. B köpte varor från BOP och sålde dem sedan vidare till sina egna kunder. Varorna transporterades direkt från den första leverantören i Polen (BOP) till den sista aktören i leveranskedjan.

14. När B förvärvade varorna från BOP använde det sitt polska registreringsnummer för mervärdesskatt. B betraktade dessa leveranser som inhemska och tog följaktligen ut mervärdesskatt på 23 procent. Därefter klassificerade B leveranserna till sina kunder som gemenskapsinterna leveranser med en mervärdesskatt på 0 procent. De kunderna deklarerade mervärdesskatten på det gemenskapsinterna förvärvet.

15. Genom beslut av den 11 juni 2015 omklassificerade Dyrektor Urzedu Kontroli Skarbowej w R. (direktören för skattemyndighetens revisionsavdelning i R, Polen) (nedan kallad skattemyndigheten i första instans) den aktuella transaktionen efter att ha kommit fram till att den leverans som transporten skulle hänföras till hade fastställts felaktigt. Medan B hänförde transporten till den andra leveransen (som den gjorde till sina kunder) ansåg skattemyndigheten i första instans att transporten skulle ha hänförts till BOP:s första leverans till B i leveranskedjan. Den ansåg följaktligen att den första transaktionen utgjorde en gemenskapsintern leverans som borde ha deklarerats som ett gemenskapsinternt förvärv som B gjort i den medlemsstat där varorna var avsedda att levereras, för vilket ändamål B borde ha registrerat sig där, medan B:s leveranser till sina kunder där skulle ha beskattats som inhemska transaktioner.

16. Eftersom B använde sitt polska registreringsnummer för mervärdesskatt, det vill säga ett registreringsnummer för mervärdesskatt som hade tilldelats av en annan medlemsstat än den medlemsstat där transporten av de aktuella varorna avslutades, fastställde skattemyndigheten i första instans dessutom med stöd av artikel 25.2 punkt 1 i mervärdesskattelagen, genom vilken artikel 41 i mervärdesskattedirektivet har införlivats, att B skulle deklarera mervärdesskatten på sitt (omklassificerade) gemenskapsinterna förvärv i Polen. Samtidigt bekräftade den att BOP var

skyldigt att fakturera mervärdesskatten på 23 procent på leveransen till B [4] och att B inte hade rätt att dra av motsvarande ingående mervärdesskatt. [5]

17. Genom beslut av den 11 september 2015 bekräftade Dyrektor Izby Skarbowej w W. (direktören för skattemyndigheten i W) i allt väsentligt dessa slutsatser. [6]

18. B överklagade detta beslut till Wojewódzki Sąd Administracyjny w Warszawie (Regionala förvaltningsdomstolen i Warszawa, Polen), som ogillade överklagandet.

19. Nämnda domstol delade skattemyndigheternas bedömning att B hade klassificerat båda de aktuella leveranserna på fel sätt och felaktigt hade bestämt vilken leverans transporten borde ha hänförts till.

20. B överklagade denna dom till den hänskjutande domstolen.

21. Vid denna domstol har B gjort gällande att artikel 25.1 och 25.2 punkt 1 i mervärdesskattelagen tillämpats felaktigt, eftersom dessa bestämmelser endast avser gemenskapsinterna förvärv och inte nationella situationer (det vill säga, såsom B har förklarat, när transporten av varor börjar i den medlemsstat som har tilldelat registreringsnumret för mervärdesskatt). B har också gjort gällande att det gjorts en felaktig tillämpning av artikel 25.2 i mervärdesskattelagen och av artikel 41 i mervärdesskattedirektivet jämförd med artikel 16 i genomförandeförordning 282/2011 [7], eftersom artikel 25.2 i mervärdesskattelagen tillämpades på en transaktion som redan hade beskattats som en inhemsk transaktion i Polen. Slutligen har B hävdat att artikel 25.2 punkt 1 i mervärdesskattelagen tillämpades felaktigt på situationen, eftersom de aktuella leveranserna hade beskattats i de medlemsstater där transporten avslutades (av bolagets egna kunder).

22. Den hänskjutande domstolen har påpekat att mervärdesskatten betalats i varje led i kedjan i fråga och att det inte finns något som tyder på bedrägeri. Nämnda domstol förklarade att det var B:s felaktiga bedömning av leveranserna i fråga som ledde till att denna aktör skulle betala mervärdesskatten i Polen.

23. Den hänskjutande domstolen har också förklarat att de polska skattemyndigheterna saknar behörighet att kontrollera hela leveranskedjan i fråga, vilket innebär att den mervärdesskatt som B:s kunder betalade i den medlemsstat där varorna var avsedda att levereras inte kan beaktas. Detta leder enligt den hänskjutande domstolen till en oproportionerlig skattebörda för B.

4 Det framgår av beslutet om hänskjutande att avsaknaden av undantag från skattskyldighet för den omklassificerade gemenskapsinterna leveransen berodde på den nationella regel som gällde vid den aktuella tiden och enligt vilken undantag inte kunde beviljas när köparen agerade med det nationella registreringsnumret för mervärdesskatt.

5 I beslutet om hänskjutande finns inga uppgifter om anledningen till att B nekades rätt till avdrag.

6 Det framgår av beslutet om hänskjutande att Dyrektor Izby Skarbowej w W upphävde beslutet från skattemyndigheten i första instans och fastställde beloppet för återbetalning av skillnaden i skatt för april 2012 till ett något högre belopp. Det anges också att denna ändring inte är relevant för tolkningsfrågan, eftersom Dyrektor Izby Skarbowej w W. fastställde de faktiska och rättsliga konstateranden som gjorts i första instans.

7 Rådets genomförandeförordning av den 15 mars 2011 om fastställande av tillämpningsföreskrifter för direktiv 2006/112 om ett gemensamt system för mervärdesskatt (EUT L 77, 2011, s. 1).

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

”Utgör artikel 41 i [mervärdesskattedirektivet] samt proportionalitetsprincipen och neutralitetsprincipen hinder för att i en sådan situation som den som är aktuell i det nationella målet tillämpa en nationell bestämmelse, såsom artikel 25.2 i [mervärdesskattelagen] på den beskattningsbara personens gemenskapsinterna förvärv,

– om de som förvärvat den beskattningsbara personens varor redan har betalat skatt på förvärvet i den medlemsstat där försändelsen avslutas, eller

– om det fastställts att den beskattningsbara personens handlingar inte ingick i något skatteundandragande, utan var resultatet av en felaktig identifiering av leveranser vid kedjetransaktioner och den beskattningsbara personen angett ett polskt registreringsnummer för mervärdesskatt för en inhemsk och inte en gemenskapsintern leverans?”

25. B, Dyrektor Izby Skarbowej w W., den polska regeringen och Europeiska kommissionen har inkommit med skriftliga yttranden och yttrade sig även muntligen vid förhandlingen som ägde rum den 27 januari 2022.

IV. Bedömning

26. För att artikel 41 i mervärdesskattedirektivet ska vara tillämplig ska det bland annat finnas ett gemenskapsinternt förvärv av varor. Frågan huruvida en viss leverans i en kedja (såsom den första leverans som är aktuell i det nationella målet) kan kvalificeras som sådan beror på ”hänförandet av transporten”. Eftersom de som har yttrat sig i förevarande mål har framfört olika uppfattningar om hur frågan ska bedömas kommer jag att inleda detta förslag till avgörande med några inledande anmärkningar om just den frågan (A). Därefter kommer jag att behandla den centrala frågeställningen i målet genom att undersöka det underliggande syftet med artikel 41 i mervärdesskattedirektivet (B) och genom att undersöka dess tillämplighet på det nationella målet (C).

A. Inledande anmärkningar beträffande hänförandet av transporten

27. Jag konstaterar att det för bedömningen av behandlingen i skattehänseende av de leveranser av varor som ingår i en leveranskedja är av största vikt att det fastställs exakt till vilket led i kedjan den transport som äger rum i detta sammanhang ska hänföras. Genom detta hänförande avgörs vilken del av leveranserna som ska klassificeras som gemenskapsintern leverans, och som medlemsstaterna således ska undanta från mervärdesskatt i enlighet med artikel 138.1 i mervärdesskattedirektivet.

28. I den lydelse av artikel 138.1 som är tillämplig på omständigheterna i det nationella målet föreskrevs att ”[m]edlemsstaterna skall tillämpa undantag från skatteplikt för leverans av varor som av säljaren eller förvärvaren eller för säljarens eller förvärvarens räkning försänds eller transporteras ut ur respektive medlemsstats territorium men inom gemenskapen, om leveransen görs till en annan beskattningsbar person eller en icke beskattningsbar juridisk person som agerar i denna egenskap i en annan medlemsstat än den från vilken försändelsen eller transporten av

varorna avgår”. [8]

29. När EU-domstolen tolkade denna bestämmelse, slog den fast att när det föreligger en kedja av två på varandra följande leveranser som endast har gett upphov till en enda gemenskapsintern transport ”kan den gemenskapsinterna transporten endast hänföras till den ena leveransen, vilken följaktligen ensam ska undantas …”. [9]

30. Domstolen ansåg att frågan vilken leverans i kedjan som är den leverans som transporten ska hänföras till ska besvaras på grundval av en helhetsbedömning av samtliga omständigheter i det enskilda fallet. [10] Domstolen betonade i detta sammanhang vikten av att fastställa när övergången av rätten att såsom ägare förfoga över varan ägde rum. [11]

31. I förevarande mål har B och Dyrektor Izby Skarbowej w W. intagit olika ståndpunkter i frågan om till vilken leverans den transport ska hänföras genom vilken varorna transporterades från den första aktören i kedjan (BOP) till den sista (B:s kunder). Medan B har ansett att transporten skulle hänföras till den andra leveransen i kedjan, nämligen till dess egna leveranser till kunderna har Dyrektor Izby Skarbowej w W. ansett att transporten skulle hänföras till den första leveransen (från BOP till B). Denna skillnad i synsätt avspeglades följaktligen i deras respektive bedömningar av vilken av leveranserna som utgjorde en gemenskapsintern leverans. Detta påverkade i sin tur deras uppfattning när det gällde den skattemässiga behandlingen av var och en av de omtvistade leveranserna.

32. I förevarande mål stöder sig B närmare bestämt på artikel 36a i mervärdesskattedirektivet och har gjort gällande att bolagets uppfattning om till vilken leverans transporten ska hänföras överensstämmer med artikel 36a.2 i direktivet.

33. Jag konstaterar att artikel 36a i mervärdesskattedirektivet faktiskt klargör frågan till vilken leverans i en leveranskedja transporten ska hänföras. I artikel 36a.2 föreskrivs att ”försändelsen eller transporten endast [ska] tillskrivas den leverans av varor utförd av den förmedlande verksamhetsutövaren [som B i det nu aktuella fallet] för vilken denne har meddelat leverantören det registreringsnummer för mervärdesskatt som utfärdats till denne av den medlemsstat från vilken varorna försänds eller transporteras”. Om bestämmelsen var tillämplig på det nu aktuella fallet skulle den således bekräfta B:s ståndpunkt. Jag anser emellertid att B inte kan åberopa den i förevarande mål, eftersom den infördes i mervärdesskattedirektivet genom direktiv 2018/1910, [12] det vill säga flera år efter det att transaktionen ägde rum. Den är som sådan inte tillämplig på det nu aktuella fallet av tidsmässiga skäl (*ratione temporis*). Jag kan vidare inte se någonting, vare sig i texten i direktiv 2018/1910 eller dess tillkomsthistoria, som ger stöd för B:s påstående att innehållet i artikel 36a.2 i mervärdesskattedirektivet avspeglar EU-domstolens tidigare praxis.

8 Artikel 138.1 i mervärdesskattedirektivet har ändrats genom direktiv 2018/1910. Jag kommer att behandla ändringen mer ingående nedan i punkt 57 i detta förslag till avgörande.

9 Se, till exempel, dom av den 19 december 2018, AREX CZ (C-414/17, EU:C:2018:1027, punkt 70 och där angiven rättspraxis), eller dom av den 23 april 2020, Herst, C-401/18, EU:C:2020:295, punkt 43 och där angiven rättspraxis).

10 Se, till exempel, dom av den 16 december 2010, Euro Tyre Holding (C-430/09, EU:C:2010:786, punkt 27), eller dom av den 23 april 2020, Herst, C-401/18, EU:C:2020:295, punkt 43 och där angiven rättspraxis).

11 Se, senast, dom av den 19 december 2018, AREX CZ (C-414/17, EU:C:2018:1027, punkterna 70 och 72), och dom av den 10 juli 2019, Kuršu zeme (C-273/18, EU:C:2019:588, punkt 39). Se även, för ytterligare vägledning, förslag till avgörande av generaladvokaten Kokott i målet AREX CZ (C-414/17, EU:C:2018:624, punkterna 58–64, där hon särskilt betonar den därmed sammanhängande risken för att varan går förlorad under transporten på grund av oförutsedda omständigheter.

12 Se ovan, fotnot 3 i detta förslag till avgörande.

34. Det följer av kommissionens förslag, som ledde till att direktiv 2018/1910 antogs, att bestämmelsen är ett resultat av medlemsstaternas begäran om ”förbättringar av lagstiftningen för att öka rättssäkerheten för verksamhetsutövarna för att fastställa leveransen inom transaktionskedjan till vilken transporten inom gemenskapen måste tillskrivas”. [13] Även andra förarbeten visar att unionslagstiftaren ville ”undvika olika tillvägagångssätt bland medlemsstaterna, vilket kan leda till dubbelbeskattning eller utebliven beskattning och för att öka rättssäkerheten för verksamhetsutövarna”. [14] Denna vilja kommer nu till uttryck i skäl 6 i direktiv 2018/1910.

35. Dessa omständigheter bekräftar enligt min uppfattning att hänförandet av transporten i det nationella målet ska bedömas mot bakgrund av den rättspraxis som jag har hänvisat till i punkt 30 ovan, vilken återspeglar situationen innan direktivet antogs. Denna slutsats bekräftas i kommissionens förklarande anmärkningar om de så kallade snabba lösningarna. Där angavs att ”mervärdesskattedirektivet … i sin utformning före den 1 januari 2020 [inte innehöll] några konkreta bestämmelser om hur en gemenskapsintern leverans ska fördelas”. [15]

36. Efter att ha gjort dessa klargöranden vill jag erinra om att det ankommer på den hänskjutande domstolen, som är ensam behörig att fastställa och bedöma omständigheterna i det nationella målet, [16] att fastställa hänförandet av transporten i leveranskedjan. [17] Den bedömning som följer är således relevant endast om den hänskjutande domstolen skulle bekräfta att transporten ska hänföras till den första omtvistade leveransen.

B. Det underliggande syftet med artikel 41 i mervärdesskattedirektivet

37. Ett gemenskapsinternt förvärv ska i regel beskattas i de medlemsstater där transporten av varorna avslutas. Detta föreskrivs i artikel 40 i mervärdesskattedirektivet och avspeglar huvudregeln i det nuvarande gemensamma systemet för mervärdesskatt, enligt vilken beskattningsrätten ska fördelas till den medlemsstat där de levererade varorna slutkonsumeras. [18]

38. Med avvikelse från detta (dock utan att det påverkar den nyss nämnda huvudregeln) anges i artikel 41 i mervärdesskattedirektivet att platsen för gemenskapsinterna förvärv av varor (och således platsen för beskattning), enkelt uttryckt, ska anses vara den medlemsstat som tilldelat det registreringsnummer för mervärdesskatt under vilket förvärvaren agerat, utom i de fall där mervärdesskatt har påförts på den plats där transporten av varorna avslutats.

[13] Förslag till rådets direktiv om ändring av direktiv 2006/112/EG för harmonisering och förenkling av vissa regler i mervärdesskattesystemet och om införande av ett slutgiltigt system för beskattning av handel mellan medlemsstaterna (COM(2017) 569 final), s. 12.

[14] Se rådets dokument ST 10335 2018 INIT av den 20 juni 2018, skäl 7 i den föreslagna texten.

[15] Europeiska kommissionen, Förklarande anmärkningar om förändringar i EU:s mervärdesskattebestämmelser i fråga om arrangemang för avropslager, kedjetransaktioner och undantag för gemenskapsinterna leveranser av varor (”2020 års snabba lösningar”), rådets direktiv (EU) 2018/1910, rådets genomförandeförordning (EU) 2018/1912, rådets förordning (EU) 2018/1909, 2019 (Förklarande anmärkningar om 2020 års snabba lösningar), punkt 3.2.

[16] Se, till exempel, dom av den 13 januari 2022, Benedetti Pietro e Angelo m.fl. (C-377/19, EU:C:2022:4, punkt 37 och där angiven rättspraxis).

[17] Se till exempel, för vägledning, hänvisningarna i fotnoterna 10 och 11 ovan.

[18] Se skäl 10 i mervärdesskattedirektivet och, exempelvis, dom av den 16 december 2010, Euro Tyre Holding (C-430/09, EU:C:2010:786, punkt 43 och där angiven rättspraxis).

39. Såsom EU-domstolen har slagit fast syftar artikel 41 i mervärdesskattedirektivet ”dels till att säkerställa att det aktuella förvärvet inom gemenskapen beskattas, dels till att undvika att förvärvet dubbelbeskattas”. [19]

40. Syftet att förhindra skattebortfall avspeglar en osäkerhet när det gäller i vilken medlemsstat försändelsen eller transporten kommer att avslutas. [20] Ett gemenskapsinternt förvärv av varor följer på en gemenskapsintern leverans av varor, som i princip ska undantas enligt artikel 138.1 i mervärdesskattedirektivet. [21] För att undvika skattebortfall är det således viktigt att se till att den person som gör förvärvet beskattas för samma transaktion.

41. Det är riktigt att artikel 41 i mervärdesskattedirektivet, i syfte att nå detta mål, skapar en risk för dubbelbeskattning, eftersom den ger upphov till två platser för förvärvet av varor, den ena i medlemsstaten som tilldelar registreringsnumret för mervärdesskatt, vilken är den fiktiva platsen för förvärvet, och den andra i den medlemsstat där transporten av varorna avslutas (vilken är den verkliga platsen för förvärvet).

42. En sådan dubbelbeskattning ska emellertid endast vara tillfällig, eftersom det i artikel 41 i mervärdesskattedirektivet föreskrivs en korrigeringsmekanism som innebär att den berörda aktören kan visa att transaktionen har beskattats i enlighet med artikel 40 i mervärdesskattedirektivet, det vill säga i den medlemsstat där transporten avslutas. I den situationen ”skall beskattningsunderlaget minskas i motsvarande mån i den medlemsstat som tilldelat det registreringsnummer för mervärdesskatt under vilket förvärvaren gjorde förvärvet”.

43. Genom att göra det möjligt att använda denna korrigeringsmekanism syftar mervärdesskattedirektivet således till att undvika dubbelbeskattning. [22] Det är också ytterligare ett uttryck för målet att flytta över skatteintäkten till den medlemsstat där varorna slutkonsumeras. [23]

C. Huruvida artikel 41 i mervärdesskattedirektivet är tillämplig i det nationella målet

44. Frågan huruvida artikel 41 i mervärdesskattedirektivet är tillämplig i det nationella målet har behandlats ur olika synvinklar i förevarande mål. För att behandla dessa olika synvinklar kommer jag först att pröva B:s argument enligt vilket en tillämpning av artikel 41 i mervärdesskattedirektivet är helt utesluten, eftersom B gjorde förvärvet under det polska registreringsnumret för mervärdesskatt, det vill säga under ett registreringsnummer för mervärdesskatt som tilldelats i den medlemsstat där varorna hade sitt ursprung (1).

45. Eftersom min slutsats blir att den sistnämnda omständigheten inte utesluter att artikel 41 i mervärdesskattedirektivet tillämpas vid den aktuella tidpunkten, kommer jag därefter att behandla den hänskjutande domstolens fråga avseende relevansen av den omständigheten att B:s kunder betalade skatt på den *andra* transaktionen i den omtvistade leveranskedjan (2).

[19] Se, beträffande artikel 28b A 2 i sjätte direktivet, vilken motsvarar artikel 41 i mervärdesskattedirektivet, dom av den 22 april 2010, X (C-536/08 och C-539/08, EU:C:2010:217, punkt 35). Rådets sjätte direktiv 77/388/EEG av den 17 maj 1977 om harmonisering av medlemsstaternas lagstiftning rörande omsättningsskatter – Gemensamt system för mervärdesskatt: enhetlig beräkningsgrund (EGT L 145, 1977, s. 1).

[20] Det har i samband med artikel 28b A 1 i sjätte direktivet påpekats att ”det … inte [är] tillräckligt säkert att [förflyttningen av varor från en medlemsstat till en annan] äger rum så länge som varorna inte har passerat gränsen”. Förslag till avgörande av generaladvokaten Kokott i målet Teleos m.fl., C-409/04, EU:C:2007:7, punkt 46).

[21] Se även kommissionens förslag COM(2017) 569 final, s. 2, till vilket hänvisats i fotnot 13 ovan.

[22] Se, beträffande sjätte direktivet, dom av den 22 april 2010, X (C-536/08 och C-539/08 EU:C:2010:217, punkt 35).

[23] Ibidem, punkt 44. Se punkt 37 i detta förslag till avgörande.

46. I detta hänseende blir min slutsats också att den omständigheten inte påverkar tillämpligheten av artikel 41 i mervärdesskattedirektivet. I det skedet av bedömningen kommer jag att gå längre än den fråga som uttryckligen har ställts och undersöka det faktum att de nationella myndigheterna behandlade den *första leveransen* i kedjan som en icke undantagen gemenskapsintern leverans efter det att den hade omklassificerats. Mot bakgrund av denna speciella omständighet kommer jag att dra slutsatsen att en tillämpning av de nationella bestämmelser genom vilka artikel 41 i mervärdesskattedirektivet har införlivats skapar en oproportionerlig skattebörda och är utesluten (3).

1. Är artikel 41 i mervärdesskattedirektivet tillämplig när den förmedlande verksamhetsutövaren använder det registreringsnummer för mervärdesskatt som har tilldelats i den medlemsstat där varorna har sitt ursprung?

47. B har gjort gällande att artikel 41 i mervärdesskattedirektivet inte kan tillämpas i det nationella målet, eftersom B, när bolaget förvärvade varorna från BOP, använde sitt polska registreringsnummer för mervärdesskatt, det vill säga ett nummer som tilldelats av den medlemsstat där varorna hade sitt ursprung. Enligt B är det i en sådan situation fråga om en inhemsk leverans på vilken artikel 41 i mervärdesskattedirektivet kan tillämpas.

48. Jag medger att de faktiska omständigheterna i förevarande mål inte avspeglar ett typiskt scenario som är tänkbart när artikel 41 i mervärdesdirektivet diskuteras. Ett sådant scenario skulle nämligen innefatta tre medlemsstater, till exempel en beskattningsbar person med säte i Nederländerna som, under sitt nederländska registreringsnummer för mervärdesskatt, förvärvar varor i Polen, vilka ska levereras till Tyskland.[24] I den situationen skulle Nederländerna agera på grundval av fiktionen enligt artikel 41 i mervärdesskattedirektivet för att ”säkra” uppbörden av skatten, om inte (och tills) skatten faktiskt betalades i den medlemsstat där varorna var avsedda att levereras (Tyskland i detta exempel).

49. När detta väl konstaterats kan jag inte se något i ordalydelsen i artikel 41 i mervärdesskattedirektivet eller i dess sammanhang eller syfte[25] som skulle begränsa tillämpningen av denna bestämmelse till scenariot med tre medlemsstater och som under alla omständigheter skulle ge stöd för B:s ståndpunkt när den prövas mot bakgrund av de bestämmelser i mervärdesskattedirektivet som är tillämpliga vid den aktuella tidpunkten.

50. När det *för det första g*äller ordalydelsen följer det av artikel 41 i mervärdesskattedirektivet att myndigheterna i den medlemsstat där näringsidkaren är registrerad till mervärdesskatt kan utöva de befogenheter som föreskrivs i denna bestämmelse när det rör sig om ett gemenskapsinternt förvärv av varor och när näringsidkaren har agerat under det registreringsnummer för mervärdesskatt som denna medlemsstat har tilldelat. Dessa villkor tycks vara uppfyllda i det nationella målet. Bestämmelsens ordalydelse gör däremot inte tillämpningen beroende av någon specifik mervärdesskatteregistrering.[26]

[24] Se, bland annat, de praktiska exempel som ges i detta avseende i Ben Terra, Julie Kajus, *A Guide to the European VAT Directives*, IBFD, 2021, punkt 11.3.1, och, när det gäller den tyska lagstiftning genom vilken artikel 41 i mervärdesskattedirektivet har införlivats, av Marchal i: Rau/Dürrwächter, *UStG*, § 3d, punkt 16, eller av Hummel i: Mössner m.fl., *Steuerrecht international tätiger Unternehmen*, punkt 14.387.

[25] Jag vill erinra om att ”[v]id tolkningen av en unionsbestämmelse ska inte bara lydelsen beaktas, utan också sammanhanget och de mål som eftersträvas med de föreskrifter som bestämmelsen ingår i”. Se, till exempel, dom av den 19 april 2018, Firma Hans Bühler (C-580/16, EU:C:2018:261, punkt 33 och där angiven rättspraxis).

[26] Till skillnad från andra bestämmelser i mervärdesskattedirektivet. Se, till exempel, artikel 141 a, c och d i mervärdesskattedirektivet.

51. När det *för det andra* gäller det vidare lagstiftningssammanhanget, har B gjort gällande att artikel 20 i mervärdesskattedirektivet ska beaktas. Enligt B framgår det av den bestämmelsen att näringsidkaren, för att det ska röra sig om ett gemenskapsinternt förvärv, måste ha agerat under ett registreringsnummer för mervärdesskatt som har tilldelats av en annan medlemsstat än den där varorna har sitt ursprung.

52. I artikel 20 i direktivet definieras begreppet gemenskapsinternt förvärv och där anges att med detta avses ”förvärv av rätten att såsom ägare förfoga över materiell lös egendom som försänds eller transporteras till förvärvaren av säljaren eller förvärvaren eller för säljarens eller förvärvarens räkning i en annan medlemsstat än den från vilken försändelsen eller transporten av varorna avgick.”

53. Vid den muntliga förhandlingen förklarade B i huvudsak att artikel 41 i mervärdesskattedirektivet inte kan utvidga begreppet gemenskapsinternt förvärv, som definieras i artikel 20 i samma direktiv. Enligt B:s uppfattning införs genom artikel 41 i mervärdesskattedirektivet enbart en särskild mekanism för beskattning av gemenskapsinterna förvärv. Enligt B förutsätter begreppet gemenskapsinternt förvärv att varornas avgångsmedlemsstat och destinationsmedlemsstat är olika. Enligt B beskattade emellertid de polska myndigheterna i det nu aktuella fallet det gemenskapsinterna förvärvet av varor i varornas ursprungsmedlemsstat trots att de hade transporterats från just denna stat. I en sådan situation ska transaktionen beskattas som en inhemsk transaktion enligt B.

54. I motsats till vad B har anfört kan jag inte förstå hur – enligt de bestämmelser i mervärdesskattedirektivet som är tillämpliga i det nationella målet av tidsmässiga skäl (*ratione temporis*) – definitionen i artikel 20 i mervärdesskattedirektivet skulle kunna göra bedömningen av huruvida en transaktion är ett gemenskapsinternt förvärv beroende av användningen av ett specifikt registreringsnummer för mervärdesskatt.

55. Innan direktiv 2018/1910 antogs [27] lade EU-domstolen ordalydelsen i artiklarna 20 och 138.1 (i deras då gällande lydelse) i mervärdesskattedirektivet till grund för bedömningen att ”platsen för en aktörs registrering till mervärdesskatt inte är ett kriterium för att kvalificeras som en gemenskapsintern leverans eller ett gemenskapsinternt förvärv”. [28]

56. Begreppet gemenskapsinternt förvärv, som definieras i artikel 20 i mervärdesskattedirektivet, är faktiskt knutet till begreppet gemenskapsintern leverans i artikel 138.1 i samma direktiv, eftersom ett gemenskapsinternt förvärv i princip bara kan förekomma när det först har skett en gemenskapsintern leverans. [29] Eftersom det, för att artikel 41 i mervärdesskattedirektivet ska kunna tillämpas, krävs att det finns ett gemenskapsinternt förvärv, är denna bestämmelse, såsom följer av dess lydelse, i sin tur knuten både till artikel 20 och till artikel 138.1 i mervärdesskattedirektivet. [30]

[27] Se ovan, fotnot 3 i detta förslag till avgörande.

[28] Dom av den 26 juli 2017, Toridas (C-386/16, EU:C:2017:599, punkt 42). Se även dom av den 27 september 2012, VSTR (C-587/10, EU:C:2012:592, punkt 30 och där angiven rättspraxis).

[29] Det ska erinras om att ”begreppen leverans och gemenskapsinternt förvärv är av objektiv karaktär och tillämpliga oberoende av målen med och resultaten av de aktuella transaktionerna.” Se, till exempel, dom av den 16 december 2010, Euro Tyre Holding (C-430/09, EU:C:2010:786, punkt 28 och där angiven rättspraxis).

[30] Se förslag till avgörande av generaladvokaten Kokott i målet X (C-84/09, EU:C:2010:252, punkt 49, där hon påpekade att ”[m]edlemsstaterna är … skyldiga att tolka bestämmelserna om undantag från skatteplikt för gemenskapsinterna leveranser (artikel 138 i [mervärdesskattedirektivet]) och om beskattning av gemenskapsinterna förvärv (artikel 20 i [mervärdesskattedirektivet]) enhetligt”.

57. Jag vill påpeka att den ovan i punkt 55 angivna rättspraxisen numera måste tolkas mot bakgrund av senare ändringar av ordalydelsen i artikel 138.1 i mervärdesskattedirektivet. I denna bestämmelse definieras de materiella villkor under vilka en gemenskapsintern leverans ska undantas från skatteplikt. Närmare bestämt var det fram till antagandet av direktiv 2018/1910 [31] så, att skyldigheten att göra undantag från skatteplikt blev tillämplig när ”rätten att såsom ägare förfoga över varan har överförts på förvärvaren och säljaren visar att denna vara har sänts eller transporterats till en annan medlemsstat, och varan genom denna sändning eller transport fysiskt har lämnat territoriet i den medlemsstat varifrån leveransen sker”. [32] Genom att anta direktiv 2018/1910 införde unionslagstiftaren ett nytt villkor som innebär att ”[d]en beskattningsbara person eller icke beskattningsbara juridiska person till vilken leveransen görs [ska ha] ett registreringsnummer för mervärdesskatt i en annan medlemsstat än den från vilken försändelsen eller transporten av varorna avgår” och att personen ”[ska ha] meddelat leverantören detta registreringsnummer för mervärdesskatt”, såsom numera anges i artikel 138.1 b i mervärdesskattedirektivet.

58. Detta innebär att den omständigheten att köparen använder ett registreringsnummer för mervärdesskatt, som har tilldelats av *en annan medlemsstat än den från vilken försändelsen eller transporten av varorna avgick*, har blivit ytterligare ett materiellt villkor för undantag från skatteplikt för en gemenskapsintern leverans av varor. [33]

59. Jag anser att detta får konsekvenser för tolkningen av artikel 20 i mervärdesskattedirektivet i dess nuvarande lydelse, eftersom, såsom påpekats i punkt 40 ovan, ett gemenskapsinternt förvärv logiskt sett följer på en gemenskapsintern leverans. Ett gemenskapsinternt förvärv kan med andra ord inte äga rum i avsaknad av en gemenskapsintern leverans saknas, eftersom en gemenskapsintern leverans och ett gemenskapsinternt förvärv i själva verket är två sidor av samma mynt. Ändringen av de materiella villkoren för undantag från skattskyldighet för gemenskapsinterna leveranser enligt artikel 138.1 i mervärdesskattedirektivet påverkar i sin tur också för närvarande tillämpningsområdet för artikel 41 i mervärdesskattedirektivet, eftersom det, såsom förklarats ovan och B i princip helt riktigt har gjort gällande, måste finnas ett gemenskapsinternt förvärv i den mening som avses i artikel 20 i mervärdesskattedirektivet, för att artikel 41 i mervärdesskattedirektivet ska vara tillämplig.

60. Den viktiga ändringen av ordalydelsen i artikel 138.1 i mervärdesskattedirektivet, vilken ändrar registreringsnumret för mervärdesskatt från att vara ett formellt krav till att vara ett materiellt krav, gjordes emellertid av unionslagstiftaren när direktiv 2018/1910 antogs, [34] medan det nu aktuella fallet fortfarande omfattas av det tidigare systemet, enligt vilket registrering för mervärdesskatt inte ansågs som ett materiellt krav, utan som ett formellt krav. [35] Såsom jag har påpekat ovan utesluter således den omständigheten att B använde det registreringsnummer för mervärdesskatt som hade tilldelats av den medlemsstat där varorna hade sitt ursprung inte i sig att transaktionen är av gemenskapsintern karaktär eller att artikel 41 i mervärdesskattedirektivet är tillämplig på de faktiska omständigheterna i det nationella målet.

[31] Se ovan, fotnot 3 i detta förslag till avgörande.

[32] Se, till exempel, dom av den 9 oktober 2014, Traum (C-492/13, EU:C:2014:2267, punkt 24 och där angiven rättspraxis).

[33] Förklarande anmärkningar om 2020 års snabba lösningar, se ovan, fotnot 15, punkt 1.1., s. 10. Se även kommissionens förslag COM(2017) 569, se ovan fotnot 13, sidorna 11–12.

[34] I skäl 3 i direktiv 2018/1910 anges att ”[r]ådet uppmanade … kommissionen att göra vissa förbättringar av unionens mervärdesskatteregler för gränsöverskridande transaktioner, vad gäller hur registreringsnumret för mervärdesskatt bör användas i samband med undantaget från skatteplikt för gemenskapsinterna leveranser, arrangemang för avropslager, kedjetransaktioner och transportbevis i den mening som avses i undantaget från skatteplikt för gemenskapsinterna transaktioner.” Se även skäl 7.

[35] Se, till exempel, dom av den 20 oktober 2016, Plöckl (C-24/15, EU:C:2016:791, punkterna 41 och 42), eller dom av den 9 februari 2017, Euro Tyre (C-21/16, EU:C:2017:106, punkt 29 och där angiven rättspraxis). Se även Förklarande anmärkningar om 2020 års snabba lösningar, till vilka hänvisats ovan i fotnot 15, punkt 4.3.1, s. 76.

61. Med beaktande av detta ska jag nu undersöka huruvida de båda mål som eftersträvas med artikel 41 i mervärdesskattedirektivet, nämligen att förhindra skatteundandragande och dubbelbeskattning, ger stöd för den tolkning av bestämmelsen som jag föreslår.

62. Jag vill i detta avseende påpeka att myndigheterna i medlemsstaten där varorna har sitt ursprung kan eftersträva båda dessa mål på ett effektivt sätt när denna medlemsstat också är den medlemsstat som tilldelat det registreringsnummer för mervärdesskatt som använts för den aktuella transaktionen.

63. EU-domstolen har slagit fast att ”ett registreringsnummer för mervärdesskatt ger … en upplysning om den beskattningsbara personens status i mervärdesskattehänseende och underlättar skattekontrollen vid transaktioner inom gemenskapen”.[36] Det finns ingen anledning att betvivla att registreringsnumret för mervärdesskatt kan spela en sådan roll och underlätta skattekontrollen när denna skattekontroll utförs av myndigheterna i den medlemsstat där varorna har sitt ursprung och när de agerar i enlighet med artikel 41 i mervärdesskattedirektivet.

64. Förklaringen är att medlemsstaten där varorna har sitt ursprung, såsom Polen i det nu aktuella fallet, agerar som den plats som ska anses vara platsen för det gemenskapsinterna förvärvet i fråga på grundval av fiktionen enligt artikel 41 i mervärdesskattedirektivet, för att säkra skatteuppbörden och förhindra skatteundandragande. Genom detta kan dubbelbeskattning också undvikas genom tillämpning av korrigeringsmekanismen, om näringsidkaren i fråga visar att skatt har betalats i den medlemsstat där varorna varit avsedda att levereras.

65. Den roll som den medlemsstat som tilldelat registreringsnumret för mervärdesskatt spelar när den agerar, på grundval av fiktionen enligt artikel 41 i mervärdesskattedirektivet, begränsas med andra ord inte på något sätt när denna medlemsstat också är det land där varorna har sitt ursprung.

66. Mot bakgrund av ovanstående överväganden anser jag att den omständigheten att en förmedlande verksamhetsutövare i en leveranskedja, såsom B, som agerar under en period på vilken direktiv 2018/1910 inte är tillämpligt av tidsmässiga skäl (*ratione temporis*), har använt ett registreringsnummer för mervärdesskatt som har tilldelats av den medlemsstat där varorna har sitt ursprung, inte påverkar tillämpligheten av artikel 41 i mervärdesskattedirektivet på denna aktörs förvärv.

2. Betydelsen av att kunderna till en förmedlande verksamhetsutövare i leveranskedjan knyter skatten till förvärvet i den medlemsstat där varorna varit avsedda att levereras

67. Det är ostridigt i förevarande mål att mervärdesskatt har tagits ut i varje led i leveranskedjan, och så även av B:s kunder, på förvärvet av varor i den medlemsstat där varorna varit avsedda att levereras.

68. Den hänskjutande domstolen har betonat denna sistnämnda omständighet och vill få klarhet i huruvida denna speciella omständighet utgör hinder för att de nationella myndigheterna kräver att B ska betala mervärdesskatt på det omklassificerade förvärvet av varor genom att tillämpa den nationella bestämmelse genom vilken artikel 41 i mervärdesskattedirektivet har införlivats. Denna

[36] Dom av den 6 september 2012, Mecsek-Gabona (C-273/11, EU:C:2012:547, punkt 60).

fråga bygger på antagandet att det inte har förekommit bedrägerier och på att näringsidkaren, som agerade som förmedlande verksamhetsutövare i leveranskedjan (B i det nu aktuella fallet), gjorde fel vid bestämningen av de respektive leveranserna i den aktuella transaktionen klassificerades.

69. Jag har förstått att den hänskjutande domstolen anser att B har fått en oproportionerligt stor skattebörda, eftersom B:s kunder å ena sidan tog ut mervärdesskatt i den medlemsstat där varorna var avsedda att levereras (på något som kunderna förmodligen betraktade som ett gemenskapsinternt förvärv), och eftersom de polska skattemyndigheterna å andra sidan krävde att B skulle betala mervärdesskatt på BOP:s första leverans till B efter det att denna leverans hade omklassificerats till en inhemsk leverans och behandlats i enlighet med de nationella bestämmelser genom vilka artikel 41 i mervärdesskattedirektivet har införlivats.

70. Kommissionen har i princip gjort samma påpekande.

71. Jag anser ändå inte att den omständigheten att B:s kunder tog ut mervärdesskatt på förvärvet av varor i den medlemsstat där varorna var avsedda att levereras spelar någon roll för bedömningen av huruvida artikel 41 i mervärdesskattedirektivet är tillämplig.

72. Denna slutsats följer helt enkelt av att den skatt som B:s kunder tog ut avsåg *kundernas* förvärv av varor som B levererade till dem, medan det nationella målet avser frågan huruvida artikel 41 i mervärdesskattedirektivet kunde tillämpas på det *av B genomförda* förvärvet av varor som BOP levererade till B. Den skatt som B:s kunder tog ut avsåg med andra ord den *andra* leveransen i kedjan, medan det nationella målet avser beskattningen av den *första* leveransen i samma kedja. Det rör sig om två olika transaktioner och därmed belastar de skattemässiga skyldigheter som är kopplade till dessa två transaktioner olika aktörer.

73. Jag anser därför att B inte med framgång gentemot de polska skattemyndigheterna kunde åberopa att bolagets kunder tog ut mervärdesskatt enligt korrigeringsmekanismen (om det skulle anses att artikel 41 i mervärdesskattedirektivet var tillämplig). Jag anser för det första att ordalydelsen i denna bestämmelse utesluter denna möjlighet, eftersom fiktionen att förvärvet ägt rum i den medlemsstat där registreringsnumret för mervärdesskatt har tilldelats upphör att gälla ”om [förvärvaren] inte visar att *förvärv*et har varit föremål för mervärdesskatt i [den medlemsstat där varorna var avsedda att levereras]”.[37] Uttrycket ”förvärvet” avser logiskt sett enligt min uppfattning, och såsom den polska regeringen i allt väsentligt har gjort gällande, det gemenskapsinterna förvärv som gjordes av ”förvärvaren” och som således eventuellt ska vara skyldig att betala mervärdesskatt enligt artikel 41 i mervärdesskattedirektivet.

74. Om man, för att minska B:s egen skattebörda, beaktar den omständigheten att B:s kunder tog ut mervärdesskatt, kan detta för det andra inte i sig bidra till något av de två mål som eftersträvas med artikel 41 i mervärdesskattedirektivet.

75. I detta avseende säkerställs i själva verket inte en effektiv uppbörd av skatten, eftersom ingen skatt kunde tas ut på ett specifikt gemenskapsinternt förvärv med stöd av fiktionen enligt artikel 41 i mervärdesskattedirektivet under dessa omständigheter. Detta gäller särskilt eftersom den korrigeringsmekanism som har utnyttjats under dessa omständigheter inte skulle kunna åberopas för att undvika dubbelbeskattning, eftersom B i detta scenario inte skulle beskattas i

[37] Min kursivering.

den medlemsstat där varorna var avsedda att levereras och skatt således i princip skulle återbetalas till en näringsidkare som inte har betalat skatt i den medlemsstat där varorna varit avsedda att levereras.

76. Mot bakgrund av det ovan anförda gör jag följande bedömning. Artikel 41 i mervärdesskattedirektivet och neutralitetsprincipen och proportionalitetsprincipen utgör inte hinder för att artikel 25.2 i mervärdesskattelagen tillämpas på en beskattningsbar persons gemenskapsinterna förvärv av varor när de personer som förvärvar varorna från denna beskattningsbara person har tagit ut mervärdesskatt på förvärvet av dessa varor i den medlemsstat där transporten avslutats.

77. Med beaktande av detta delar jag den hänskjutande domstolens och kommissionens uppfattning att de faktiska omständigheter som har beskrivits i beslutet om hänskjutande faktiskt visar på ett problem med en oproportionerlig skattebörda som enligt min uppfattning i slutändan medför att artikel 41 i mervärdesskattedirektivet inte kan tillämpas i det nationella målet.

78. Till skillnad från den hänskjutande domstolen och kommissionen anser jag emellertid att för att det ska kunna bedömas huruvida B har fått en skattebörda som inte är förenlig med mervärdesskattens neutralitet och proportionalitetsprincipen måste fokus läggas på B:s skyldigheter i fråga om mervärdesskatt när det gäller den *första leveransen*, eftersom det nationella målet specifikt rör den aktören och den transaktionen.

79. I det avseendet anser jag att det är problematiskt att den nationella lag genom vilken artikel 41 i mervärdesskattedirektivet tillämpades på ett (omklassificerat) gemenskapsinternt förvärv som motsvarade en (omklassificerad) gemenskapsintern leverans som emellertid inte var undantagen från mervärdesskatt.

3. Betydelsen av att den omklassificerade gemenskapsinterna leveransen inte undantas från mervärdesskatt

80. Den hänskjutande domstolen har påpekat att även om de polska myndigheterna omklassificerade BOP:s leverans till B från att vara en inhemsk leverans till att vara en gemenskapsintern leverans gjorde dessa myndigheter gällande att leveransen inte kunde undantas från mervärdesskatt. Skattemyndigheterna ansåg att BOP var skyldigt att ta ut mervärdesskatt på 23 procent på den omklassificerade gemenskapsinterna leveransen, eftersom B hade använt det polska registreringsnumret för mervärdesskatt. B var således skyldigt att betala den mervärdesskatt som BOP fakturerat bolaget. Härtill kommer, såsom den hänskjutande domstolen har påpekat, att B nekades rätt att dra av motsvarande ingående mervärdesskatt.[38] Den hänskjutande domstolen har även angett att tolkningsfrågan inte avser denna omständighet, men den har påpekat att den nekade avdragsrätten medförde att B påfördes mervärdesskatt på totalt 46 procent.

81. I sitt skriftliga yttrande har B åberopat dessa omständigheter och gjort gällande att de utgör hinder för att tillämpa artikel 41 i mervärdesskattedirektivet.

82. Såsom den polska regeringen helt riktigt påpekade vid den muntliga förhandlingen nämns dessa omständigheter inte i tolkningsfrågan. Eftersom de tydligt nämndes i beslutet om hänskjutande (och kommenterades av B i bolagets skriftliga yttrande och vid den muntliga

[38] Såsom påpekats i fotnot 5 ovan innehåller begäran om förhandsavgörande inga uppgifter om skälen till denna vägran.

förhandlingen) kommer jag emellertid att ta dem under övervägande nedan för att ge den hänskjutande domstolen ett användbart svar, så att den kan avgöra det nationella målet. Det står emellertid klart att den rättsliga bedömningen av dessa omständigheter inte faller inom ramen för förevarande mål. [39]

83. För att artikel 41 i mervärdesskattedirektivet ska kunna förstås måste bestämmelsen sättas in i det sammanhang som utgörs av den mer omfattande systematiken i mervärdesskattedirektivet, enligt vilken gemenskapsinterna leveranser å ena sidan i princip är undantagna från mervärdesskatt i de medlemsstater där varorna har sitt ursprung och gemenskapsinterna förvärv å andra sidan ska beskattas i den medlemsstat där varorna är avsedda att levereras. [40] Detta är ett uttryck för målet att lägga uppbörden av skatteintäkter på de medlemsstater där varorna slutkonsumeras.

84. Det är inom ramen för denna vidare ordning som artikel 41 i mervärdesskattedirektivet syftar till att säkra uppbörden av mervärdesskatt genom att införa fiktionen att platsen för ett gemenskapsinternt förvärv är den medlemsstat där registreringsnumret för mervärdesskatt har tilldelats. Eftersom ett gemenskapsinternt förvärv av varor i princip medför en gemenskapsintern leverans som är undantagen från mervärdesskatt är det viktigt att säkerställa att den transaktion som följer beskattas, antingen i den medlemsstat där registreringsnumret för mervärdesskatt har tilldelats eller i den medlemsstat där (det faktiska) förvärvet har ägt rum.

85. Jag vill dock erinra om att de åtgärder som medlemsstaterna har antagit för att säkerställa en korrekt skatteuppbörd och för att förhindra bedrägeri inte får användas på ett sådant sätt att mervärdesskattens neutralitet äventyras, vilket förhindrar att ekonomiska aktörer som genomför samma transaktioner behandlas olika när det gäller uppbörden av mervärdesskatt och syftar till att helt befria den beskattningsbara personen från mervärdesskattebördan i samband hans eller hennes ekonomiska verksamhet. [41] Enligt proportionalitetsprincipen får de åtgärder som vidtas för att säkra en effektiv skatteuppbörd dessutom ”inte gå utöver vad som är nödvändigt för att uppnå detta ändamål.” [42]

86. Den omständigheten att de nationella myndigheterna beslutade att behandla den gemenskapsinterna leveransen som BOP gjorde till B efter det att den hade omklassificerats till ”icke undantagen” innebär att transaktionen i själva verket beskattades i Polen.

[39] I det nu relevanta avseendet vill jag erinra om att undantag från mervärdesskatt på en gemenskapsintern leverans enligt fast rättspraxis ska beviljas när de materiella villkoren är uppfyllda. I dessa villkor ingår numera registreringsnummer för mervärdesskatt, vilket har förklarats ovan i punkterna 57–61 i detta förslag till avgörande. Av tidsmässiga skäl (*ratione temporis*) omfattas det nu aktuella fallet emellertid inte av denna nya regel.

[40] Se dom av den 27 september 2007, Teleos m.fl. (C-409/04, EU:C:2007:548, punkt 24 och där angiven rättspraxis). Se även kommissionens förslag COM(2017) 569 final, s. 2, till vilket hänvisats i fotnot 13 ovan.

[41] Se, beträffande båda sidor av neutralitetsprincipen, förslag till avgörande av generaladvokaten Kokott i målet AGROBET CZ (C-446/18, EU:C:2019:1137, punkt 57 och där angiven rättspraxis).

[42] Dom av den 27 september 2007, Teleos m.fl. (C-409/04, EU:C:2007:548, punkt 53 och där angiven rättspraxis).

87. Även om den faktiska beskattningen av varorna i den medlemsstat där de har sitt ursprung inte påverkar bestämmelsemedlemsstatens befogenheter [43] anser jag att denna beskattning gör behovet av att tillämpa artikel 41 i mervärdesskattedirektivet tveksamt, eftersom skatten, såsom påpekats ovan, har tagits ut och det inte längre finns anledning att befara ett eventuellt skatteundandragande.

88. Med utgångspunkt i det allmänna systemet med undantag från skatteplikt för leveranser och beskattning av förvärv föreskriver artikel 41 i mervärdesskattedirektivet att den medlemsstat där registreringsnumret för mervärdesskatt har tilldelats ska ingripa för att förhindra förluster som kan uppkomma på grund av undantaget från skatteplikt i det land där varorna har sitt ursprung. Eftersom det i det nu aktuella fallet inte beviljades undantag från skatteplikt i den medlemsstat där varorna hade sitt ursprung anser jag emellertid det inte fanns någon risk för skatteundandragande. Det fanns således, såsom B i huvudsak har hävdat, ingen anledning för medlemsstaten där registreringsnumret för mervärdesskatt hade tilldelats att ingripa.

89. Det är riktigt att om B skulle betala skatten på det omklassificerade gemenskapsinterna förvärvet i den medlemsstat där varorna var avsedda att levereras skulle B kunna åberopa korrigeringsmekanismen i artikel 41 i mervärdesskattedirektivet, vilket den polska regeringen bekräftade vid den muntliga förhandlingen. Den ytterligare skattebörda som nu har uppkommit genom att artikel 25.2 i mervärdesskattelagen tillämpades på B skulle då, betraktad för sig, lindras. Detta ändrar emellertid inte antagandet att denna bestämmelse inte behövde tillämpas och resulterade i en onödig skattebörda på grund av att den gemenskapsinterna leveransen inte undantogs från skatteplikt.

90. Under dessa omständigheter anser jag att de nationella myndigheterna agerade i strid med proportionalitetsprincipen genom att tillämpa artikel 25.2 i mervärdesskattelagen på ett gemenskapsinternt förvärv som var resultatet av en gemenskapsintern leverans som inte var undantagen från mervärdesskatt.

91. Den onödiga skattebörda som B fick till följd av att artikel 25.2 i mervärdesskattelagen tillämpades tycks ha förvärrats ytterligare genom att bolaget nekades rätt att göra avdrag för den ingående mervärdesskatt som det hade betalat på det omklassificerade gemenskapsinterna förvärvet. Jag tror dock inte att den omständigheten i sig är avgörande för min bedömning ovan att artikel 41 i mervärdesskattedirektivet inte är tillämplig. Enligt min uppfattning skulle slutsatsen bli densamma även om rätt till avdrag skulle beviljas. Den omständigheten skulle inte påverka det faktum att den omklassificerade gemenskapsinterna leveransen inte var undantagen från mervärdesskatt, vilket, såsom jag har förklarat ovan, gör tillämpningen av artikel 41 i mervärdesskattedirektivet överflödig.

92. Av det ovan anförda följer att artikel 41 i mervärdesskattedirektivet och proportionalitetsprincipen utgör hinder för en tillämpning av artikel 25.2 i mervärdesskattelagen på ett gemenskapsinternt förvärv av varor när detta förvärv är resultatet av en gemenskapsintern leverans som – vilket det ankommer på den hänskjutande domstolen att kontrollera – inte har behandlats som undantagen från mervärdesskatt.

[43] I artikel 16 i genomförandeförordning 282/2011, till vilken hänvisas i fotnot 7 ovan, föreskrivs följande: ”Om ett gemenskapsinternt förvärv av varor i den mening som avses i artikel 20 i [mervärdesskattedirektivet] har ägt rum, ska den medlemsstat där försändelsen eller transporten av varorna avslutas utöva sin beskattningsrätt oavsett vilken mervärdesskattebehandling som tillämpats på transaktionen i den medlemsstat från vilken försändelsen eller transporten avgick. …” Se även förslag till avgörande av generaladvokaten Kokott i målet X (C-84/09, EU:C:2010:252, punkt 49).

V. Förslag till avgörande

93. Jag föreslår att domstolen besvarar frågan från Naczelny Sąd Administracyjny (Högsta förvaltningsdomstolen, Polen) på följande sätt:

Artikel 41 i rådets direktiv 2006/112/EG av den 28 november 2006 om ett gemensamt system för mervärdesskatt och neutralitetsprincipen och proportionalitetsprincipen utgör inte hinder för att artikel 25.2 i ustawa z dnia 11 marca 2004 r. o podatku od towarów i usług (mervärdesskattelagen) tillämpas på en beskattningsbar persons gemenskapsinterna förvärv av varor när de personer som förvärvar varorna från denna beskattningsbara person har tagit ut mervärdesskatt på förvärvet av dessa varor i den medlemsstat där transporten har avslutats.

Artikel 41 i direktiv 2006/112 och proportionalitetsprincipen utgör emellertid hinder för att artikel 25.2 i mervärdesskattelagen tillämpas på ett gemenskapsinternt förvärv av varor när detta förvärv är resultatet av en gemenskapsintern leverans som – vilket det ankommer på den hänskjutande domstolen att kontrollera – inte har behandlats som undantagen från mervärdesskatt.