DOMSTOLENS DOM (första avdelningen)

den 10 juli 2008 *

I mål C-25/07,

angående en begäran om förhandsavgörande enligt artikel 234 EG, framställd av Wojewódzki Sąd Administracyjny we Wrocławiu (Polen) genom beslut av den 11 december 2006, som inkom till domstolen den 25 januari 2007, i målet

Alicja Sosnowska

mot

Dyrektor Izby Skarbowej we Wrocławiu Ośrodek Zamiejscowy w Wałbrzychu,

meddelar

DOMSTOLEN (första avdelningen)

sammansatt av avdelningsordföranden P. Jann samt domarna A. Tizzano (referent), A. Borg Barthet, M. Ilešič och E. Levits,

* Rättegångsspråk: polska.

generaladvokat: J. Mazák,
justitiesekreterare: handläggaren B. Fülöp,

efter det skriftliga förfarandet och förhandlingen den 22 november 2007,

med beaktande av de yttranden som avgetts av:

— Alicja Sosnowska, genom M. Sworobowicz, doradca podatkowy,

— Polens regering, genom E. Ośniecka-Tamecka, H. Majszczyk och M. Jarosz, samtliga i egenskap av ombud,

— Europeiska gemenskapernas kommission, genom K. Herrmann och D. Triantafyllou, båda i egenskap av ombud,

och efter att den 26 februari 2008 ha hört generaladvokatens förslag till avgörande,

följande

Dom

1 Begäran om förhandsavgörande avser dels tolkningen av artikel 5 tredje stycket EG jämförd med artikel 2 i rådets första direktiv 67/227/EEG av den 11 april 1967 om harmonisering av medlemsstaternas lagstiftning om omsättningsskatter (EGT 71, s. 1301; svensk specialutgåva, område 9, volym 1, s. 3), i dess lydelse enligt 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, s. 1; svensk specialutgåva, område 9, volym 1, s. 28) (nedan kallat första direktivet), och artikel 18.4 i sjätte direktivet 77/388, i dess lydelse enligt rådets direktiv 2005/92/EG av den 12 december 2005 (EUT L 345, s. 19) (nedan kallat sjätte direktivet), dels tolkningen av artikel 27.1 i sjätte direktivet.

2 Begäran har framställts i ett mål mellan Alicja Sosnowska (nedan kallad sökanden) och Dyrektor Izby Skarbowej we Wrocławiu Ośrodek Zamiejscowy w Wałbrzychu (skattemyndigheten i Wrocław) (nedan kallad skattemyndigheten) rörande en begäran om återbetalning av den överskjutande delen av den mervärdesskatt som sökanden betalat in.

Tillämpliga bestämmelser

De gemenskapsrättsliga bestämmelserna

3 I artikel 2 i första direktivet föreskrivs följande:

”Principen om det gemensamma systemet för mervärde[s]skatt innebär tillämpning på varor och tjänster av en allmän skatt på konsumtion som är exakt proportionell mot priset på varorna och tjänsterna, oavsett antalet transaktioner som äger rum under produktions- och distributionsprocessen före det led där skatt tas ut.

På varje transaktion skall mervärde[s]skatt, beräknad på varornas eller tjänsternas pris enligt den skattesats som är tillämplig på sådana varor eller tjänster, tas ut efter avdrag av det mervärde[s]skattebelopp som burits direkt av de olika kostnadskomponenterna.

Det gemensamma systemet för mervärde[s]skatt skall tillämpas till och med detaljhandelsledet.”

4 I artikel 18.2 första stycket i sjätte direktivet föreskrivs följande:

”Den skattskyldiga personen skall göra avdraget genom att från det totala mervärde[s]skattebeloppet för en given skatteperiod subtrahera det totala skattebelopp för vilket

avdragsrätt har inträtt under samma period och som kan utnyttjas enligt bestämmelserna i punkt 1.

…”

5 I artikel 18.4 första stycket i sjätte direktivet föreskrivs följande:

”Om tillåtna avdrag för en viss period överstiger skatt att betala kan medlemsstaterna antingen göra en återbetalning eller föra över det överskjutande beloppet till nästa period enligt villkor som de skall bestämma.”

6 I artikel 27.1 i sjätte direktivet föreskrivs följande:

”Rådet får enhälligt på förslag av kommissionen bemyndiga varje medlemsstat att genomföra särskilda åtgärder som avviker från bestämmelserna i detta direktiv, för att förenkla skatteuttaget eller för att hindra vissa typer av skatteflykt eller skatteundandragande. Åtgärder avsedda att förenkla skatteuttaget får inte mer än i ringa utsträckning påverka medlemsstatens totala skatteinkomster som uppbärs i det sista konsumtionsledet.”

Nationell rätt

7 I artikel 87.1 och 87.2 i lagen om skatt på varor och tjänster (ustawa o podatku od towarów i usług) av den 11 mars 2004 (Dz. U från år 2004, nr 54, position 535) (nedan kallad mervärdesskattelagen) föreskrivs följande:

”1. När den ingående mervärdesskatten … är högre än den skatt som ska betalas har den skattskyldige rätt att i motsvarande mån minska den mervärdesskatt som ska betalas för följande period eller få skillnaden återbetald på sitt bankkonto.

2. … Överskjutande mervärdesskatt ska återbetalas inom 60 dagar från den tidpunkt då den skattskyldige lämnade in sin deklaration …. Om en eventuell återbetalning behöver utredas närmare kan skattemyndigheten förlänga nämnda frist i syfte att inhämta nödvändiga upplysningar …”

8 I artikel 97 i mervärdesskattelagen föreskrivs följande:

”Skattskyldiga som avses i artikel 15 och som är skyldiga att registrera sig som skattskyldiga till mervärdesskatt ska innan de genomför sina första gemenskapsinterna leveranser eller förvärv underrätta skattemyndigheten, i den ansökan om registrering som avses i artikel 96, om att de avser att påbörja sådan verksamhet.

…

5. För skattskyldiga som påbörjar sådan verksamhet som avses i artikel 5 och skattskyldiga som påbörjade sådan verksamhet kortare tid än tolv månader före ingivandet av den ansökan som avses artikel 97.1, vilka har registrerats som skattskyldiga till mervärdesskatt i EU [nedan kallade nya skattskyldiga], ska fristen för återbetalning av den överskjutande mervärdesskatt som avses i artikel 87.2 … förlängas till 180 dagar. …

6. På skattskyldiga som avses i punkt 5 ska de principer och frister för återbetalning som fastställs i artikel 87.2–87.6 tillämpas från inlämnandet av deklarationen för den period som följer efter en period på 12 månader eller fyra kvartal, för vilken den skattskyldige har inkommit med en deklaration och fristenligt betalat in den skatt som tillkommer staten, inklusive i den mån vederbörande betalar inkomstskatt för fysiska personer.

7. Bestämmelserna i artikel 97.5 ska inte tillämpas när den skattskyldige har lämnat en garanti till skattemyndigheten i form av i) en säkerhet, ii) säkerhet i egendom eller iii) en bankgaranti uppgående till 250 000 PLN (nedan kallad säkerhet).”

Tvisten vid den nationella domstolen och tolkningsfrågorna

9 I sin mervärdesskattedeklaration från januari år 2006 uppgav sökanden att hennes överskjutande mervärdesskatt uppgick till 44 782 PLN. Med hänvisning till artikel 18.4 i sjätte direktivet begärde hon att skattemyndigheten i Świdnica skulle återbetala den överskjutande mervärdesskatten inom 60 dagar från inlämnandet av deklarationen.

10 Skattemyndigheten i Świdnica avslog begäran med stöd av artiklarna 87.1, 87.2, 97.5 och 97.7 i mervärdesskattelagen. Enligt nämnda myndighet kunde sökanden inte erhålla återbetalning av den överskjutande mervärdesskatten inom 60 dagar,

eftersom hon hade påbörjat verksamheten mindre än 12 månader tidigare och inte hade ställt ”säkerhet” till skattemyndigheten i den mening som avses i nämnda artikel 97.7. Enligt myndigheten uppfyllde hon således inte de lagstadgade villkoren för sådan återbetalning.

11 Sökanden överklagade avslagsbeslutet. Skattemyndigheten vidhöll vid omprövning sitt beslut.

12 Sökanden överklagade omprövningsbeslutet till Wojewódzki Sąd Administracyjny we Wrocławiu. Nämnda domstol tvivlar på att den aktuella nationella lagstiftningen är förenlig med gemenskapsrätten och beslutade därför att vilandeförklara målet och hänskjuta följande två tolkningsfrågor till EG-domstolen:

”1) Ger artikel 5 tredje stycket EG jämförd med artikel 2 i första direktivet och artikel 18.4 i sjätte direktivet en medlemsstat rätt att i sin nationella lagstiftning om skatt på varor och tjänster införa sådana bestämmelser som avses i artikel 97.5 och 97.7 i mervärdesskattelagen?

2) Kan bestämmelserna i artikel 97.5 och 97.7 i mervärdesskattelagen anses utgöra sådana särskilda åtgärder som ska hindra vissa typer av skatteflykt eller skatteundandragande, som avses i artikel 27.1 i sjätte direktivet?”

Prövning av tolkningsfrågorna

Den första frågan

13 Den nationella domstolen har ställt sin första fråga för att få klarhet i huruvida artikel 18.4 i sjätte direktivet ska tolkas så, att den utgör hinder för nationell lagstiftning som den som är aktuell i målet vid den nationella domstolen, i vilken det, i syfte att möjliggöra kontroller som är nödvändiga för att hindra skatteflykt och skatteundandragande, föreskrivs om en förlängning från 60 till 180 dagar, från det att den skattskyldige har lämnat in sin mervärdesskattedeklaration, av den frist inom vilken den nationella skattemyndigheten ska återbetala överskjutande mervärdesskatt till en viss kategori skattskyldiga, såvida inte dessa har ställt en säkerhet på 250 000 PLN.

14 Det ska genast erinras om att skattskyldigas rätt enligt artikel 17 i sjätte direktivet att från den mervärdesskatt som de är skyldiga att betala dra av den ingående mervärdesskatt som redan har påförts de varor och tjänster som de har tillhandahållits enligt fast rättspraxis utgör en grundläggande princip i det gemensamma system för mervärdesskatt som har inrättats genom gemenskapslagstiftningen (se bland annat, för ett liknande resonemang, dom av den 18 december 1997 i de förenade målen C-286/94, C-340/95, C-401/95 och C-47/96, Molenheide m.fl., REG 1997, s. I-7281, punkt 47, och av den 25 oktober 2001 i mål C-78/00, kommissionen mot Italien, REG 2001, s. I-8195, punkt 28).

15 Såsom domstolen vid upprepade tillfällen har betonat innebär detta att avdragsrätten utgör en oskiljaktig del av mervärdesskatteordningen och i princip inte kan inskränkas. Det är i synnerhet så att avdragsrätten omedelbart inträder för hela den ingående skatten (se bland annat dom av den 6 juli 1995 i mål C-62/93, BP Soupergaz, REG 1995, s. I-1883, punkt 18, av den 21 mars 2000 i de förenade målen C-110/98–C-147/98, Gabalfrisa m.fl., REG 2000, s. I-1577, punkt 43, och av den 18 december 2007 i mål C-368/06, Cedilac, REG 2007, s. I-12327, punkt 31).

16 Det ska dessutom nämnas att om den avdragsgilla skatten för en viss deklarationsperiod överstiger den skatt som ska betalas och den skattskyldige följaktligen inte kan verkställa avdraget genom avräkning i enlighet med artikel 18.2 i sjätte direktivet, kan medlemsstaterna, i enlighet med vad som föreskrivs i artikel 18.4 i nämnda direktiv, antingen föra över det överskjutande beloppet till nästa period eller göra en återbetalning enligt villkor som de ska fastställa.

17 Vad gäller den sistnämnda möjligheten, vilken är föremålet för målet vid den nationella domstolen, har domstolen preciserat att medlemsstaterna visserligen förfogar över ett handlingsutrymme när de fastställer de villkor som ska gälla vid återbetalning av överskjutande mervärdesskatt. Nämnda villkor får emellertid inte medföra att principen om mervärdesskatterättslig neutralitet äventyras genom att mervärdesskatten helt eller delvis belastar den skattskyldige. Sådana villkor ska särskilt göra det möjligt för den skattskyldige att under godtagbara förhållanden utkräva hela den fordran som följer av den överskjutande mervärdesskatten. Detta innebär att återbetalningen ska verkställas inom rimlig tid genom kontant betalning eller på ett likvärdigt sätt. Det sätt på vilket återbetalningen verkställs får under inga omständigheter ge upphov till en finansiell risk för den skattskyldige (se domen i det ovannämnda målet kommissionen mot Italien, punkterna 32–34).

18 Den nationella domstolens frågor ska således prövas mot bakgrund av de grundläggande principer i det gemensamma systemet för mervärdesskatt som domstolen erinrar om i föregående punkter.

19 Av beslutet om hänskjutande framgår att skattemyndigheten, enligt bestämmelserna i mervärdesskattelagen om villkoren för återbetalning till skattskyldiga av överskjutande mervärdesskatt, från det att den skattskyldige lämnar in sin deklaration har 60 dagar på sig att göra en sådan återbetalning. När det är fråga om nya skattskyldiga, såsom sökanden i målet vid den nationella domstolen, vilka inte har ställt en säkerhet i den mening som avses i artikel 97.7 i nämnda lag förlängs denna frist emellertid till 180 dagar.

20 Det ska således konstateras att villkoren för återbetalning av överskjutande mervärdesskatt är mindre förmånliga för nya skattskyldiga än för andra skattskyldiga. Nya

skattskyldiga tvingas nämligen bära den ekonomiska bördan av mervärdesskatten, i vart fall med avseende på den överskjutande mervärdesskatt som ska återbetalas, under en mycket lång tid.

21 Enligt Republiken Polen är förlängningen av fristen motiverad då det rör sig om nya mervärdesskattskyldiga som inte är kända av skattemyndigheten. Dessa personer måste underkastas en mer omfattande kontroll för att alla typer av skatteflykt och skatteundandragande ska kunna förhindras.

22 Det ska erinras om att medlemsstaterna, såsom domstolen redan haft tillfälle att precisera, har ett berättigat intresse av att vidta lämpliga åtgärder för att skydda sina ekonomiska angelägenheter och att bekämpning av eventuell skatteflykt, skatteundandragande och missbruk är ett mål som erkänns och främjas i sjätte direktivet (se, för ett liknande resonemang, domen i de ovannämnda förenade målen Molenheide m.fl., punkt 47, samt dom av den 21 februari 2006 i mål C-255/02, Halifax m.fl., REG 2006, s. I-1609, punkt 71, och av den 6 juli 2006 i de förenade målen C-439/04 och C-440/04, Kittel och Recolta Recycling, REG 2006, s. I-6161, punkt 54).

23 Såsom generaladvokaten har erinrat om i punkt 20 i sitt förslag till avgörande ska medlemsstaterna i överensstämmelse med proportionalitetsprincipen använda medel som, samtidigt som de gör det möjligt att effektivt uppnå ett sådant syfte, i minsta mån åsidosätter de ändamål och principer som uppställs genom gemenskapslagstiftningen, såsom den grundläggande principen om rätt till avdrag för mervärdesskatt (se domen i de ovannämnda förenade målen Molenheide m.fl., punkterna 46 och 47, samt dom av den 27 september 2007 i mål C-409/04, Teleos m.fl., REG 2007, s. I-7797, punkterna 52 och 53, och av den 21 februari 2008 i mål C-271/06, Netto Supermarkt, REG 2008, s. I-771, punkterna 19 och 20).

24 Av rättspraxis följer emellertid att nationell lagstiftning i vilken det föreskrivs mindre förmånliga villkor för återbetalning av överskjutande mervärdesskatt för en kategori skattskyldiga på grund av att det antas föreligga en risk för skatteflykt, utan att de skattskyldiga ges möjlighet att bevisa att skatteflykt eller skatteundandragande inte förekommer i syfte att komma i åtnjutande av förmånligare villkor, inte utgör ett medel som står i proportion till målet att hindra skatteflykt och skatteundandragande och i alltför stor utsträckning påverkar målen och principerna i sjätte direktivet (se analogt, vad avser undantag från rätten att göra avdrag, dom av

den 19 september 2000 i de förenade målen C-177/99 och C-181/99, Ampafrance och Sanofi, REG 2000, s. I-7013, punkt 62, och, vad avser kvarstad, domen i de ovannämnda förenade målen Molenheide m.fl., punkt 51).

25 Såsom domstolen konstaterar i punkt 20 i förevarande dom är detta fallet med den nationella lagstiftning som är aktuell i målet vid den nationella domstolen.

26 Av beslutet om hänskjutande följer nämligen att artikel 97.5 och 97.7 i mervärdesskattelagen tillämpas på alla nya skattskyldiga i förebyggande syfte, utan att de ges möjlighet att bevisa att skatteflykt eller skatteundandragande inte förekommer.

27 De aktuella nationella bestämmelserna förefaller inte heller uppfylla det villkor som uppställs i rättspraxis och som domstolen erinrar om i punkt 17 i förevarande dom, enligt vilket återbetalning av överskjutande mervärdesskatt ska verkställas inom rimlig tid. Såsom preciseras i beslutet om hänskjutande är den återbetalningsfrist på 180 dagar som tillämpas på nya skattskyldiga dels sex gånger så lång som perioden på en månad för att deklarera mervärdesskatt, dels tre gånger så lång som den frist som tillämpas på andra skattskyldiga, och detta utan att de polska myndigheterna har förklarat varför en så omfattande olikbehandling är nödvändig för att bekämpa skatteundandragande och skatteflykt.

28 Med tanke på att skattemyndigheten under alla omständigheter, enligt artikel 87.2 i mervärdesskattelagen, kan förlänga 60-dagarsfristen om ytterligare utredning krävs för att avgöra om återbetalning ska ske eller om det krävs för att inhämta nödvändiga upplysningar, förefaller en så lång frist ännu mindre nödvändig.

29 Möjligheten för nya skattskyldiga att komma i åtnjutande av den normala fristen på 60 dagar för återbetalning av överskjutande mervärdesskatt genom att ställa säkerhet,

vilken föreskrivs i artikel 97.7 i mervärdesskattelagen, påverkar slutligen inte övervägandena i föregående punkter.

30 Såsom kommissionen har gjort gällande är nämnda säkerhet varken proportionerlig med avseende på den överskjutande mervärdesskatt som ska återbetalas eller den skattskyldiges ekonomiska storlek.

31 Ställandet av en sådan säkerhet kan nämligen, i strid med det krav som uppställs i den rättspraxis som avses i punkt 17 i förevarande dom, innebära en icke negligerbar ekonomisk risk för företag som nyligen påbörjat sin verksamhet och som av denna anledning saknar omfattande resurser.

32 I själva verket innebär skyldigheten att ställa nämnda säkerhet för att kunna göra gällande den frist som normalt tillämpas endast att den ekonomiska börda som låsningen under 180 dagar av den överskjutande mervärdesskatten utgör ersätts av den ekonomiska börda som består i att säkerhetsbeloppet låses. Detta är ännu mindre motiverat med tanke på att det sistnämnda beloppet, såsom i målet vid den nationella domstolen, kan vara högre än den överskjutande mervärdesskatten, och den period under vilken säkerheten låses är längre än den frist för återbetalning av överskjutande mervärdesskatt som föreskrivs för nya skattskyldiga. Enligt artikel 97.6 i mervärdesskattelagen kan säkerheten nämligen frisläppas först 12 månader efter det att deklarationen för mervärdesskatt lämnats in, på villkor att den skattskyldige har betalat in all skatt som han är skyldig staten för denna period.

33 Under dessa omständigheter ska den första frågan besvaras enligt följande. Artikel 18.4 i sjätte direktivet och proportionalitetsprincipen utgör hinder för nationell lagstiftning som den som är aktuell i målet vid den nationella domstolen, i vilken det, i syfte att möjliggöra kontroller som är nödvändiga för att hindra skatteflykt och skatteundandragande, föreskrivs om en förlängning från 60 till 180 dagar, från det att den skattskyldige har lämnat in sin mervärdesskattedeklaration, av den frist inom vilken den nationella skattemyndigheten ska återbetala överskjutande mervärdesskatt till en viss kategori skattskyldiga, såvida inte dessa har ställt en säkerhet på 250 000 PLN.

Den andra frågan

34 Den nationella domstolen har ställt sin andra fråga för att få klarhet i huruvida bestämmelserna i artikel 97.5 och 97.7 i mervärdesskattelagen kan anses utgöra ”särskilda åtgärder som avviker [från bestämmelserna i sjätte direktivet]” och som ska hindra vissa typer av skatteflykt eller skatteundandragande, i den mening som avses i artikel 27.1 i nämnda direktiv.

35 Det ska erinras om att möjligheten för en medlemsstat att vidta sådana avvikande åtgärder enligt artikel 27.1 i sjätte direktivet är underkastad ett särskilt förfarande, vilket särskilt inbegriper ett enhälligt bemyndigande av rådet.

36 Såsom generaladvokaten har betonat i punkt 39 i sitt förslag till avgörande och såsom kommissionen med rätta har gjort gällande, framgår det emellertid inte av handlingarna i målet att de aktuella åtgärderna har bemyndigats av rådet, i egenskap av särskilda åtgärder som avviker från bestämmelserna i sjätte direktivet, i enlighet med nämnda bestämmelse.

37 Under dessa omständigheter omfattas inte bestämmelser som de i artikel 97.5 och 97.7 i mervärdesskattelagen av tillämpningsområdet för nämnda artikel 27.1.

38 Den andra frågan ska således besvaras så, att bestämmelser som de som är aktuella i målet vid den nationella domstolen inte utgör ”särskilda åtgärder som avviker [från bestämmelserna i sjätte direktivet]” och som ska hindra vissa typer av skatteflykt eller skatteundandragande, i den mening som avses i artikel 27.1 i nämnda direktiv.

Rättegångskostnader

39 Eftersom förfarandet i förhållande till parterna i målet vid den nationella domstolen utgör ett led i beredningen av samma mål, ankommer det på den nationella domstolen att besluta om rättegångskostnaderna. De kostnader för att avge yttrande till domstolen som andra än nämnda parter har haft är inte ersättningsgilla.

Mot denna bakgrund beslutar domstolen (första avdelningen) följande:

1) **Artikel 18.4 i rådets sjätte direktiv 77/388/EEG av den 17 maj 1977 om harmonisering av medlemsstaternas lagstiftning rörande omsättningsskatter – Gemensamt system för mervärdesskatt: enhetlig beräkningsgrund, i dess lydelse enligt rådets direktiv 2005/92/EG av den 12 december 2005, och proportionalitetsprincipen utgör hinder för nationell lagstiftning som den som är aktuell i målet vid den nationella domstolen, i vilken det, i syfte att möjliggöra kontroller som är nödvändiga för att hindra skatteflykt och skatteundandragande, föreskrivs om en förlängning från 60 till 180 dagar, från det att den skattskyldige har lämnat in sin mervärdesskattedeklaration, av den frist inom vilken den nationella skattemyndigheten ska återbetala överskjutande mervärdesskatt till en viss kategori skattskyldiga, såvida inte dessa har ställt en säkerhet på 250 000 PLN.**

2) **Bestämmelser som de som är aktuella i målet vid den nationella domstolen utgör inte ”särskilda åtgärder som avviker [från bestämmelserna i sjätte direktivet]” och som ska hindra vissa typer av skatteflykt eller skatteundandragande, i den mening som avses i artikel 27.1 i nämnda direktiv.**

Underskrifter