Rättsfallssamlingen

DOMSTOLENS DOM (sjätte avdelningen)

den 13 juni 2013 *

”Mervärdesskatt — Direktiv 2006/112/EG — Artikel 199.1 g — Frivilligt insolvensförfarande — Betalningsskyldig för mervärdesskatt — Den beskattningsbara person åt vilken vissa leveranser eller tillhandahållanden görs — Begreppet tvångsauktionsförfarande”

I mål C-125/12,

angående en begäran om förhandsavgörande enligt artikel 267 FEUF, framställd av Juzgado de lo Mercantil nº 1 de Granada (Spanien) genom beslut av den 24 februari 2012, som inkom till domstolen den 8 mars 2012, i målet

Promociones y Construcciones BJ 200 SL,

meddelar

DOMSTOLEN (sjätte avdelningen)

sammansatt av avdelningsordföranden M. Berger samt domarna A. Borg Barthet (referent) och E. Levits,

generaladvokat: M. Wathelet,

justitiesekreterare: A. Calot Escobar,

efter det skriftliga förfarandet,

med beaktande av de yttranden som avgetts av:

— Promociones y Construcciones BJ 200 SL, genom B.S. Sánchez Pozo, procurada, biträdd av E. Osuna Martínez, abogado,

— I. Alba Muñoz, abogado, i egenskap av konkursförvaltare för Promociones y Construcciones BJ 200 SL, varvid I. Alba Muñoz företräder sig själv,

— Spaniens regering, genom N. Díaz Abad, i egenskap av ombud,

— Ungerns regering, genom M.Z. Fehér och K. Szíjjártó, båda i egenskap av ombud,

— Europeiska kommissionen, genom L. Lozano Palacios, i egenskap av ombud,

med hänsyn till beslutet, efter att ha hört generaladvokaten, att avgöra målet utan förslag till avgörande,

* Rättegångsspråk: spanska.

följande

Dom

1 Begäran om förhandsavgörande avser tolkningen av artikel 199.1 g i rådets direktiv 2006/112/EG av den 28 november 2006 om ett gemensamt system för mervärdesskatt (EUT L 347, s. 1).

2 Begäran har framställts inom ramen för ett frivilligt insolvensförfarande som avser Promociones y Construcciones BJ 200 SL (nedan kallat Promociones y Construcciones), under vilket försäljningen av två fastigheter tillhörande detta bolag har gett upphov till mervärdesskatt.

Tillämpliga bestämmelser

Unionsrätt

3 Skäl 42 i direktiv 2006/112 har följande lydelse:

”Medlemsstaterna bör ha möjlighet att i vissa bestämda fall fastställa att mottagaren av varor eller tjänster skall vara betalningsskyldig för mervärdesskatt. Detta bör underlätta för medlemsstaterna att förenkla reglerna och förhindra skatteundandragande och skatteflykt inom vissa sektorer och för vissa typer av transaktioner.”

4 I artikel 199.1 g i direktiv 2006/112 anges att medlemsstaterna får föreskriva att vid leverans av fast egendom som har sålts av gäldenären inom ramen för ett tvångsauktionsförfarande ska den betalningsskyldiga personen vara den beskattningsbara person åt vilken leveransen görs.

Spansk rätt

5 I artikel 84 första stycket i lag 37/1992 om mervärdesskatt (Ley 37/1992 del Impuesto sobre el Valor Añadido) av den 28 december 1992 (BOE nr 312 av den 29 december 1992, s. 44247), i dess lydelse enligt lag 38/2011 om ändring av lag 22/2003 av den 9 juli 2003 om insolvensförfaranden (Ley 38/2011 de reforma de la Ley 22/2003, de 9 de julio 2003, Concursal) av den 10 oktober 2011 (BOE nr 245 av den 11 oktober 2011, s. 106745) föreskrivs följande:

”Följande personer utgör beskattningsbara personer:1. fysiska eller juridiska personer som i egenskap av företag eller enskilda näringsidkare levererar skattepliktiga varor eller tillhandahåller skattepliktiga tjänster, med förbehåll för vad som föreskrivs i följande punkter,2 företag eller näringsidkare som mottar skattepliktiga leveranser eller tillhandahållanden i nedan angivna fall:

…

e) vid leverans av fast egendom till följd av ett insolvensförfarande

…”

Målet vid den nationella domstolen och tolkningsfrågorna

6 Genom beslut av den 22 februari 2010 förklarades bolaget Promociones y Construcciones vara på obestånd och ett frivilligt insolvensförfarande (*proceso concursal voluntario*) inleddes.

7 Under förfarandets allmänna fas underrättade konkursförvaltaren den hänskjutande domstolen samt borgenärerna om Promociones y Construcciones tillgångar och skulder.

8 Det uppstod då en möjlighet att sälja två av bolagets fastigheter. Efter att ha fått ett positivt utlåtande från konkursförvaltaren och ett samtycke från förvärvaren, Banesto S.A., ansökte bolaget den 31 januari 2012 om tillstånd till nämnda försäljning enligt lag 22/2003 av den 9 juli 2003 om insolvensförfaranden (Ley 22/2003, de 9 de julio 2003, Concursal) (BOE nr 164 av den 10 juli 2003, s. 26905).

9 Juzgado de lo Mercantil nº 1 de Granada konstaterade i det lagakraftvunna beslutet av den 1 februari 2012 att försäljningen var lämplig och främjade konkursboets intressen, och gav således sitt tillstånd till att försäljningen genomfördes.

10 Tillståndet till försäljningen, vilken ingick i Promociones y Construcciones näringsverksamhet, gav upphov till en beskattningsgrundande händelse, och därmed till en skyldighet att betala in mervärdesskatt till Agencia Estatal de Administracíon Tributaria (den nationella skattemyndigheten).

11 Den hänskjutande domstolen är osäker på vem denna skyldighet åvilar, Promociones y Construcciones eller förvärvaren av fastigheterna. Den hänskjutande domstolen anser att frågan är av relevans för att det med exakthet ska kunna fastställas vilka villkor som gäller för genomförandet av den godkända försäljningen.

12 Mot denna bakgrund beslutade Juzgado de lo Mercantil nº 1 de Granada att vilandeförklara målet och ställa följande tolkningsfrågor till domstolen:

”1) Ska artikel 199.1 g i [direktiv 2006/112], i vilken det föreskrivs att ”medlemsstaterna får för följande leveranser eller tillhandahållanden föreskriva att den betalningsskyldiga personen är den beskattningsbara person åt vilken leveranserna eller tillhandahållandena görs. ... g) Leverans av fast egendom som av gäldenären sålts inom ramen för ett tvångsauktionsförfarande”, tolkas på så sätt att, när domstolsförfarandet är ett kollektivt obeståndsförfarande som inletts genom en förklaring om att nämnda gäldenär är på obestånd, den endast avser överlåtelser som är strikt hänförliga till förfarandets likvidationsmässiga natur i sig eller förfarandets likvidationsfas, så att avyttringen av den fasta egendomen ska ske som en följd av att gäldenärens samtliga tillgångar säljs, eller ska den, eftersom ett insolvensförfarande, bland flera möjligheter, kan resultera i att gäldenären försätts i likvidation, även anses omfatta samtliga överlåtelser av fast egendom som gäldenären genomför under ett insolvensförfarande?

2. Ska artikel 199.1 g i [direktiv 2006/112] tolkas på så sätt att det ’tvångsauktionsförfarande’ som avses innefattar ett kollektivt obeståndsförfarande i vilket det, utan samband med någon fas med tvångsvis försäljning av gäldenärens tillgångar och enbart av lämplighetsskäl, har genomförts en frivillig försäljning av någon eller några av gäldenärens tillgångar, eller avser det tvärtom endast sådana förfaranden för tvångsverkställighet som syftar till försäljning av gäldenärens tillgångar?

3. Kan i sistnämnda fall, om artikel 199.1 g i [direktiv 2006/112] strikt avser tvångsverkställighet som syftar till försäljning av gäldenärens tillgångar, nämnda bestämmelse tolkas på så sätt att den utesluter omvänd skattskyldighet för mervärdesskatten i de fall där en konkursgäldenär överlåter en fastighet av lämplighetsskäl och för att det främjar konkursboets intressen och utan samband med något förfarande för försäljning av konkursgäldenärens alla tillgångar, vilket gör det nödvändigt att underlåta att tillämpa en nationell lag genom vilken det materiella tillämpningsområdet för artikel 199.1 g i direktiv 2006/2012 har utsträckts till fall som inte avses i denna bestämmelse?”

Huruvida tolkningsfrågorna kan upptas till sakprövning

13 Den spanska regeringen har anfört flera skäl till varför tolkningsfrågorna inte kan tas upp till sakprövning. För det första har den påstått att den hänskjutande domstolen inte är behörig att till EU-domstolen hänskjuta frågor som avser en regel som endast ska tolkas av förvaltningsdomstolar. För det andra anser regeringen att frågorna är hypotetiska och saknar samband med saken i målet vid den hänskjutande domstolen, eftersom de handlar om ett skatterättsligt förhållande mellan förvärvaren av fastigheten och skatteförvaltningen och därmed inte har något att göra med insolvensförfarandet. För det tredje har det påståtts att motiveringen i beslutet om hänskjutande är bristfällig vad gäller skälen till varför den hänskjutande domstolen behöver få svar på frågorna för att kunna avgöra målet.

14 Vad gäller det första argumentet beträffande den hänskjutande domstolens bristande behörighet, ska det erinras om följande. Det ankommer inte på EU-domstolen att kontrollera om beslutet om hänskjutande har fattats i enlighet med nationella regler om domstolarnas organisation och rättegången vid dessa (se dom av den 11 juli 1996 i mål C-39/94, SFEI m.fl., REG 1996, s. I-3547, punkt 24, och av den 1 december 2005 i mål C-213/04, Burtscher, REG 2005, s. I-10309, punkt 30).

15 Enligt fast rättspraxis ankommer det uteslutande på den nationella domstolen, vid vilken målet anhängiggjorts och vilken har ansvaret för det rättsliga avgörandet, att mot bakgrund av de särskilda omständigheterna i målet bedöma såväl om ett förhandsavgörande är nödvändigt för att döma i saken som relevansen av de frågor som ställs till EU-domstolen. Följaktligen är EU-domstolen i princip skyldig att meddela ett förhandsavgörande när de frågor som ställts avser tolkningen av unionsrätten (se, bland annat, dom av den 19 juli 2012 i mål C-470/11, Garkalns, punkt 17, och där angiven rättspraxis). Frågor om tolkningen av unionsrätten presumeras således vara relevanta (domen i det ovannämnda målet Garkalns, punkt 18).

16 Det andra argumentet om att tolkningsfrågorna är hypotetiska saknar enligt EU-domstolen relevans. För det första är det nämligen ett argument som vilar på antagandet att det ankommer på förvärvaren av den fasta egendomen att erlägga mervärdesskatten. Det är emellertid just det som tolkningsfrågorna handlar om, det vill säga vem som är betalningsskyldig för mervärdesskatten under ett insolvensförfarande: det bolag som befinner sig på obestånd och som säljer den fasta egendomen, eller köparen. För det andra är tolkningsfrågorna, vilket för övrigt den hänskjutande domstolen har påpekat i sitt beslut, av relevans för att det med exakthet ska kunna fastställas vilka villkor som gäller för genomförandet av den godkända försäljningen.

17 Även det tredje argumentet om att motiveringen till beslutet om hänskjutande skulle ha varit bristfällig ska underkännas. Det framgår nämligen av beslutet om hänskjutande att den hänskjutande domstolens meddelande av tillstånd till försäljning av den fasta egendomen gav upphov till den beskattningsgrundande händelsen, och därmed till skyldigheten att betala in mervärdesskatt till skattemyndigheterna. Då den hänskjutande domstolen är osäker på vem denna skyldighet åvilar, har den följaktligen beslutat att tills vidare återkalla tillståndet och att hänskjuta de aktuella frågorna till EU-domstolen.

18 Av ovanstående överväganden följer att tolkningsfrågorna kan tas upp till sakprövning.

Prövning av tolkningsfrågorna

19 Den hänskjutande domstolen har ställt sina två första frågor, som ska prövas tillsammans, för att få klarhet i huruvida artikel 199.1 g i direktiv 2006/112 ska tolkas så, att begreppet tvångsauktionsförfarande omfattar all försäljning av fast egendom som företas av gäldenären någon gång under insolvensförfarandet, inklusive under den första fasen som inte är av likvidationsmässig natur, och då försäljningen genomförs med stöd av en frivillig överenskommelse mellan parterna.

20 Enligt lydelsen i artikel 199.1 g i direktiv 2006/112 får medlemsstaterna föreskriva att vid leverans av fast egendom som sålts av gäldenären inom ramen för ett tvångsauktionsförfarande ska den betalningsskyldiga personen vara den beskattningsbara person åt vilken leveransen görs.

21 EU-domstolen framhåller inledningsvis att även om det ord som används i den spanska språkversionen av direktivet är ”likvidation“(*liquidación*), visar en genomgång av de övriga språkversionerna att det mest använda uttrycket är ”tvångsauktionsförfarande” (det vill säga i den tjeckiska språkversionen *řízení o nuceném prodeji*, i den tyska språkversionen *Zwangsversteigerungsverfahren*, i den engelska språkversionen *compulsory sale procedure*, i den litauiska språkversionen *priverstinio pardavimo*, i den maltesiska språkversionen *procedura ta' bejgh obbligatorju*, i den portugisiska språkversionen *um processo de venda coerciva* och i den slovakiska språkversionen *konanie o nútenom predaji*). Ett sådant begrepp har ett vidare tillämpningsområde än likvidation i egentlig mening.

22 Enligt fast rättspraxis kan den formulering som använts i en av språkversionerna av en unionsrättslig bestämmelse inte ensam ligga till grund för tolkningen av denna bestämmelse eller tillmätas större betydelse än övriga språkversioner. Detta skulle nämligen strida mot kravet på en enhetlig tillämpning av unionsrätten. I händelse av skillnader mellan de olika språkversionerna ska bestämmelsen i fråga tolkas med hänsyn till systematiken i och ändamålet med de föreskrifter i vilka den ingår (se dom av den 12 november 1998 i mål C-149/97, Institute of the Motor Industry, REG 1998, s. I-7053, punkt 16, och av den 25 mars 2010 i mål C-451/08, Helmut Müller, REU 2010, s. I-2673, punkt 38).

23 Vad gäller för det första systematiken i artikel 199.1 g i direktiv 2006/112, konstaterar EU-domstolen att bestämmelsen utgör ett undantag från den princip som det erinras om i artikel 193 i direktivet och som innebär att mervärdesskatten ska betalas av den beskattningsbara person som utför en skattepliktig leverans av varor eller ett skattepliktigt tillhandahållande av tjänster. Artikel 199 innebär nämligen att medlemsstaterna i de situationer som nämns i artikel 199.1 a–g får använda sig av omvänd skattskyldighet, vilket innebär att den som är skyldig att betala mervärdesskatten är den beskattningsbara person åt vilken de skattepliktiga leveranserna eller tillhandahållandena görs.

24 EU-domstolen konstaterar, vilket också Europeiska kommissionen och den ungerska regeringen har angett i sina yttranden, att den bestämmelse som artikel 199.1 g i direktiv 2006/112 innehåller infördes för första gången genom rådets direktiv 2006/69/EG av den 24 juli 2006 om ändring av direktiv 77/388/EEG när det gäller vissa åtgärder för att förenkla uppbörden av mervärdesskatt och för att förhindra skatteflykt eller skatteundandragande samt om upphävande av vissa beslut om tillstånd till avvikelser (EUT L 221, s. 9), 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 (EGT L 145, s. 1; svensk specialutgåva, område 9, volym 1, s. 28).

25 Såsom framgår av skäl 1 i direktiv 2006/69 var syftet med direktivet att göra det möjligt för samtliga medlemsstater att tillämpa de avvikande åtgärder som vissa medlemsstater hade beviljats tillstånd för och som syftade till att bekämpa skatteflykt eller skatteundandragande.

26 De avvikelser som utgjorde bakgrunden till formuleringen av artikel 199.1 g i direktiv 2006/112 motiverades av att den betalningsskyldiga personen på grund av ekonomiska svårigheter oftast saknade förmåga att erlägga den fakturerade mervärdesskatten i de situationer som avvikelserna gällde.

27 Det ska också framhållas att även om det i artikel 21.2, i dess lydelse enligt artikel 28g c vii i direktiv 77/388, i dess lydelse enligt direktiv 2006/69, talas om ett ”tvångsauktionsförfarande”, var det ett annat – snävare – begrepp, nämligen ”likvidationsförfarande”, som användes i förslaget till rådets direktiv om ändring av direktiv 77/388 när det gäller vissa åtgärder för att förenkla uppbörden av mervärdesskatt och för att förhindra skattefusk eller skatteundandragande samt om upphävande av

vissa beslut om tillstånd till avvikelser (KOM(2005) 89 slutlig). Lagstiftarens avsikt var således inte att begränsa tillämpningen av omvänd skattskyldighet till förfarandena för likvidationsförsäljning av gäldenärens tillgångar i strikt mening, utan i stället att ge den ett vidare tillämpningsområde.

28 Vad gäller för det andra ändamålet med artikel 199.1 g i direktiv 2006/112, framhåller EU-domstolen att det anges i skäl 42 att medlemsstaterna bör ha möjlighet att använda sig av omvänd skattskyldighet inom vissa sektorer och för vissa typer av transaktioner, för att förenkla reglerna och förhindra skatteundandragande och skatteflykt. Denna bestämmelse gör det således möjligt för skattemyndigheterna att få in den mervärdesskatt som belastar transaktionerna i fråga i fall där gäldenärens betalningsförmåga är reducerad.

29 Eftersom en gäldenärs förmåga att till skattemyndigheterna betala in den mervärdesskatt som fakturerats för försäljningen av fast egendom är osäker så snart ett insolvensförfarande har inletts – då förfarandet har utlösts av att gäldenären har förklarats vara på obestånd – kan det inte vara så, att omvänd skattskyldighet endast får användas när överlåtelse av fast egendom sker inom ramen för ett förfarande för likvidationsförsäljning av den insolventa gäldenärens tillgångar. Den omständigheten att gäldenären tvingas sälja sina tillgångar inom ramen för ett insolvensförfarande i syfte att ersätta borgenärerna eller att återuppta gäldenärens näringsverksamhet, räcker för att omvänd skattskyldighet ska få användas, även om det rör sig om ett förfarande utan likviderande verkningar, såsom det förfarande som är aktuellt i det nationella målet.

30 Av detta följer att omvänd skattskyldighet kan tillämpas på försäljning av fast egendom som utförs av gäldenären inom ramen för vilken typ av insolvensförfarande som helst, oavsett om det är av likvidationsmässig natur eller inte, förutsatt att försäljningen behövs för att ersätta borgenärerna eller för att återuppta gäldenärens näringsverksamhet.

31 Förvisso utgör artikel 199.1 g i direktiv 2006/112 ett undantag från det normala systemet enligt direktivet, vilket innebär att den i enlighet med fast rättspraxis ska tolkas restriktivt. Det ska emellertid framhållas att en sådan restriktiv tolkning inte får leda till att bestämmelsen förlorar sin verkan (se dom av den 13 december 2012 i mål C-395/11, BLV Wohn-und Gewerbebau, punkt 33, och där angiven rättspraxis). Om omvänd skattskyldighet endast tilläts vid försäljning av fast egendom inom ramen för ett förfarande för likvidationsförsäljning av gäldenärens tillgångar, skulle det eftersträvade målet inte förverkligas fullt ut, eftersom det föreligger risk för skatteundandragande och skatteflykt så snart som gäldenären förklarats vara på obestånd.

32 Således ska den första och den andra tolkningsfrågan besvaras enligt följande: Artikel 199.1 g i direktiv 2006/112 ska tolkas så, att begreppet tvångsauktionsförfarande omfattar all försäljning av fast egendom som företas av gäldenären inte bara inom ramen för ett förfarande för likvidationsförsäljning av gäldenärens tillgångar, utan även inom ramen för ett insolvensförfarande som äger rum på ett tidigare stadium än ett sådant likvidationsförfarande, förutsatt att försäljningen behövs för att ersätta borgenärerna eller för att återuppta gäldenärens näringsverksamhet.

33 Mot bakgrund av svaret på den första och den andra frågan saknas anledning att besvara den tredje frågan.

Rättegångskostnader

34 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 (sjätte avdelningen) följande:

Artikel 199.1 g i rådets direktiv 2006/112/EG av den 28 november 2006 om ett gemensamt system för mervärdesskatt ska tolkas så, att begreppet tvångsauktionsförfarande omfattar all försäljning av fast egendom som företas av gäldenären inte bara inom ramen för ett förfarande för likvidationsförsäljning av gäldenärens tillgångar, utan även inom ramen för ett insolvensförfarande som äger rum på ett tidigare stadium än ett sådant likvidationsförfarande, förutsatt att försäljningen behövs för att ersätta borgenärerna eller för att återuppta gäldenärens näringsverksamhet.

Underskrifter