Rättsfallssamlingen

DOMSTOLENS DOM (sjunde avdelningen)

den 11 juni 2020*

”Begäran om förhandsavgörande – Beskattning – Mervärdesskatt – Direktiv 2006/112/EG – Artiklarna 90 och 273 – Beskattningsunderlag – Nedsättning – Vägran – Utebliven betalning – Beskattningsbar person som inte anmält sin fordran i konkursförfarandet mot gäldenären – Principerna om skatteneutralitet och proportionalitet – Direkt effekt”

I mål C-146/19,

angående en begäran om förhandsavgörande enligt artikel 267 FEUF, framställd av Vrhovno sodišče (Högsta domstolen, Slovenien) genom beslut av den 30 januari 2019, som inkom till domstolen den 21 februari 2019, i målet

SCT d.d., i konkurs,

mot

Republiken Slovenien

meddelar

DOMSTOLEN (sjunde avdelningen)

sammansatt av avdelningsordföranden P.G. Xuereb samt domarna T. von Danwitz och A. Kumin (referent),

generaladvokat: M. Szpunar,

justitiesekreterare: handläggaren M. Longar,

efter det skriftliga förfarandet och förhandlingen den 26 februari 2020,

med beaktande av de yttranden som avgetts av:

– SCT d.d., i konkurs, genom S. Pušenjak, odvetnica,

– Sloveniens regering, genom T. Mihelič Žitko och V. Klemenc, båda i egenskap av ombud,

– Tjeckiens regering, genom M. Smolek, O. Serdula och J. Vláčil, samtliga i egenskap av ombud,

– Italiens regering, genom G. Palmieri, i egenskap av ombud, biträdd av G. Galluzzo, avvocato dello Stato,

* Rättegångsspråk: slovenska.

– Europeiska kommissionen, genom N. Gossement och M. Kocjan, båda i egenskap av ombud,

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

följande

Dom

1 Begäran om förhandsavgörande avser tolkningen av artikel 90 i 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).

2 Begäran har framställts i ett mål mellan SCT d.d., ett bolag i konkurs, och Republiken Slovenien, angående beslutet att inte medge SCT justering av den utgående mervärdesskatt som redovisats och som avser fordringar som inte drivits in. Beslutet motiverades med att bolaget underlåtit att anmäla dessa fordringar i konkursförfarandena mot gäldenärerna.

Tillämpliga bestämmelser

Unionsrätt

3 I artikel 90 i mervärdesskattedirektivet föreskrivs följande:

”1. Vid avbeställning, hävning, icke godkännande, helt eller delvis utebliven betalning eller nedsättning av priset efter det att transaktionen ägt rum, skall beskattningsunderlaget nedsättas i motsvarande omfattning på de villkor som medlemsstaterna bestämmer.

2. Om betalningen helt eller delvis uteblir, får medlemsstaterna avvika från bestämmelsen i punkt 1.”

4 I artikel 273 i direktivet föreskrivs följande:

”Medlemsstaterna får införa andra skyldigheter som de finner nödvändiga för en riktig uppbörd av mervärdesskatten och för förebyggande av bedrägeri med förbehåll för kravet på likabehandling av inhemska transaktioner och transaktioner som utförs mellan medlemsstater av beskattningsbara personer och på villkor att dessa skyldigheter inte i handeln mellan medlemsstaterna leder till formaliteter i samband med en gränspassage.

Möjligheten i första stycket får inte användas för att införa ytterligare krav avseende fakturering utöver dem som anges i kapitel 3.”

Slovensk rätt

5 I artikel 39.2–39.4 i Zakon o davku na dodano vrednost (lagen om mervärdesskatt) (nedan kallad ZDDV-1) föreskrivs följande:

”(2) Vid avbeställning, hävning eller nedsättning av priset efter leveransen, ska beskattningsunderlaget sättas ned i motsvarande omfattning. En beskattningsbar person får justera (minska) det redovisade mervärdesskattebeloppet om vederbörande skriftligen underrättar köparen om det mervärdesskattebelopp för vilket köparen inte har avdragsrätt.

(3) En beskattningsbar person får även justera (minska) det redovisade mervärdesskattebeloppet om skatten inte kommer att återbetalas eller inte till fullo återbetalas, på grundval av ett lagakraftvunnet domstolsavgörande som officiellt godkänner ett avslutat konkursförfarande eller avslutat ackordsförfarande. En sådan justering får även göras av en beskattningsbar person som erhållit ett lagakraftvunnet beslut om att verkställighetsförfarandet har vilandeförklarats eller något annat intyg om att personen i fråga, i ett avslutat verkställighetsförfarande, inte har erhållit betalning eller inte har erhållit full betalning, eller av en beskattningsbar person som inte har erhållit betalning eller inte har erhållit full betalning på grund av att gäldenären har raderats från bolagsregistret eller andra relevanta register eller handlingar. Om den beskattningsbara personen senare erhåller full eller delvis betalning för den tillhandahållna varan eller tjänsten – med avseende på vilken personen i fråga justerat beskattningsunderlaget enligt föregående punkt – ska den beskattningsbara personen betala mervärdesskatten på det erhållna beloppet.

(4) Utan hinder av vad som föreskrivs i föregående punkt får den beskattningsbara personen justera (minska) det mervärdesskattebelopp som har redovisats när denna skatt inte har erlagts, för alla erkända fordringar som den beskattningsbara personen anmält inom ramen för ackordsförfarandet eller konkursförfarandet.”

6 I artikel 296 i Zakon o finančnem poslovanju, postopkih zaradi insolventnosti in prisilnem prenehanju (lagen om finansiella transaktioner, insolvensförfaranden och tvångslikvidation) (nedan kallad ZFPPIPP) föreskrivs följande:

”(1) Borgenärerna ska inom ramen för konkursförfarandet anmäla alla sina fordringar gentemot den konkursdrabbade gäldenären som uppkommit innan konkursförfarandet inleddes, med undantag för sådana fordringar som enligt lag inte behöver anmälas.

…

(5) Om borgenären inte iakttar fristen för att anmäla fordringar enligt … punkt 1, bortfaller borgenärens fordran gentemot den konkurrensdrabbade gäldenären och domstolen ska avvisa den anmälan om fordran som ingetts för sent.

…”

Målet vid den nationella domstolen och tolkningsfrågorna

7 SCT justerade, för redovisningsperioden april 2014, den mervärdesskatt som hade redovisats med 272 471 euro avseende obetalda fordringar som SCT hade på två bolag vilka varit föremål för ett konkursförfarande som hade avslutats slutgiltigt i juni 2013.

8 I samband med en kontroll konstaterade den behöriga skattemyndigheten att SCT inte hade anmält dessa fordringar i det aktuella konkursförfarandet och att fordringarna enligt artikel 296 ZFPPIPP hade upphört att gälla. Mot denna bakgrund fann skattemyndigheten att villkoren för att erhålla en nedsättning av mervärdesskatten inte var uppfyllda.

9 Efter det att SCT överklagat beslutet fastställdes att det följer av artikel 39.3 ZDDV-1 att en beskattningsbar person endast har rätt att justera det redovisade mervärdesskattebeloppet på grundval av ett lagakraftvunnet beslut om att avsluta ett konkursförfarande om denne har anmält sin fordran på den konkursdrabbade gäldenären. Genom denna anmälan visar även den beskattningsbara personen att fordran fortfarande existerar, vilket är av särskild betydelse när det gäller fordringar på personer till vilka den beskattningsbara personen har band, såsom i förevarande fall.

10 SCT överklagade skattemyndighetens beslut till en förvaltningsdomstol i första instans, vilken fastställde skattemyndighetens beslut. Nämnda domstol grundade sig härvidlag på artikel 90 i mervärdesskattedirektivet. Den nationella domstolen fann att medan det i punkt 1 i denna artikel föreskrivs att beskattningsunderlaget vid utebliven betalning efter det att transaktionen ägt rum ska minskas i motsvarande omfattning, får medlemsstaterna enligt punkt 2 i artikeln avvika från nämnda regel. Den slovenska lagstiftaren har använt sig av denna möjlighet till undantag.

11 SCT överklagade beslutet till Vrhovno sodišče (Högsta domstolen, Slovenien) och gjorde gällande att artikel 39.3 ZDDV-1 inte utgör ett undantag från de skyldigheter som föreskrivs i artikel 90.1 i mervärdesskattedirektivet, utan endast anger de villkor som ska vara uppfyllda för att beskattningsunderlaget ska kunna sättas ned. Artikel 39.3 ZDDV-1 motsvarar således inte tillämpningen av artikel 90.2 i direktivet.

12 Vrhovno sodišče (Högsta domstolen) har förtydligat att artikel 39.2 ZDDV-1, vilken innehåller en uppräkning av de fall då beskattningsunderlaget för mervärdesskatt ska sättas ned, inte nämner fall av utebliven betalning. Härav följer att den slovenska lagstiftaren har tillämpat artikel 90.2 i mervärdesskattedirektivet och således infört ett undantag från rätten till nedsättning av beskattningsunderlaget för mervärdesskatt i dessa fall.

13 Enligt den hänskjutande domstolen kan man emellertid av artikel 39.3 ZDDV-1 dra slutsatsen att den slovenska lagstiftaren likväl har angett fyra uttömmande uppräknade fall, i vilka den beskattningsbara personen beviljas nedsättning av beskattningsunderlaget även vid utebliven betalning, vilket följaktligen utgör ett ”undantag från undantaget”. Dessa undantagsfall följer av att den beskattningsbara personen inte kan erhålla full betalning för sin fordran. Vad gäller erkännandet av en rätt till nedsättning av beskattningsunderlaget för mervärdesskatt krävs emellertid vissa handlingar av den beskattningsbara personen. Den sistnämnde måste således visa att det är omöjligt att driva in denna fordran, genom officiella intyg som utfärdats inom ramen för ett lämpligt rättsligt förfarande.

14 Den hänskjutande domstolen anser att den begränsning av möjligheten att sätta ned beskattningsunderlaget för mervärdesskatt som följer av artikel 39 ZDDV-1 skulle kunna anses vara oförenlig med artikel 90.2 i mervärdesskattedirektivet, eftersom nedsättning inte är tillåten i samtliga fall där utebliven betalning av en fordran har vunnit laga kraft, utan det tvärtom uppställs ytterligare villkor som den beskattningsbara personen måste uppfylla.

15 Vrhovno sodišče (Högsta domstolen) vill härvidlag få klarhet i huruvida det, med hänsyn till principerna för mervärdesskattesystemet, ändå är tillåtet att med tillämpning av de undantag som föreskrivs i artikel 90.2 i mervärdesskattedirektivet neka rätt till nedsättning av beskattningsunderlaget för mervärdesskatt vid utebliven betalning när den beskattningsbara personen, trots att vederbörande inte har medverkat till skatteundandragande eller skatteflykt, inte har visat nödvändig omsorg för att driva in sin fordran och säkerställa betalning av den mervärdesskatt som ska betalas till staten.

16 Den beskattningsbara personen avseende mervärdesskatt förblir nämligen alltid en av de grundläggande komponenterna i systemet för uppbörd av mervärdesskatt, genom att agera för statens räkning i samband med denna uppbörd och inbetalning av den erlagda mervärdesskatten. Om den beskattningsbara personen gavs rätt att minska beskattningsunderlaget för mervärdesskatt i samtliga fall där fordringarna inte har betalats och följaktligen även när den beskattningsbara personen själv inte uppfyller sina skyldigheter enligt mervärdesskattesystemet, skulle den beröva staten möjligheten att uppbära den deklarerade mervärdesskatt som tillkommer den.

17 För det fall det skulle vara möjligt att tolka den befogenhet som unionslagstiftaren har gett medlemsstaterna, med stöd av artikel 90.2 i mervärdesskattedirektivet, så, att den nationella lagstiftaren får begränsa möjligheten att minska beskattningsunderlaget för mervärdesskatt på grund av slutlig utebliven betalning, vill den hänskjutande domstolen emellertid få klarhet i huruvida det

enligt mervärdesskattedirektivet är nödvändigt att ge den beskattningsbara personen möjlighet att visa att dessa fordringar inte skulle ha betalats även om de anmälts inom ramen för konkursförfarandet eller om det finns andra rimliga skäl för underlåtenheten att anmäla fordran.

18 Den hänskjutande domstolen vill slutligen få klarhet i huruvida artikel 90.1 i mervärdesskattedirektivet kan anses ha direkt effekt, bland annat för det fall att den nationella lagstiftaren har överskridit den tillåtna ramen för lagstiftningen om de undantag som föreskrivs i artikel 90.2 i direktivet.

19 Under dessa omständigheter beslutade Vrhovno sodišče (Högsta domstolen) att vilandeförklara målet och ställa följande tolkningsfrågor till EU-domstolen:

”1) Ska artikel 90.2 i mervärdesskattedirektivet tolkas så, att den tillåter ett undantag från rätten till nedsättning av beskattningsunderlaget för mervärdesskatt även vid slutgiltigt helt utebliven betalning, om nämnda slutgiltigt helt uteblivna betalning följer av att en beskattningsbar person inte har vidtagit erforderliga åtgärder, exempelvis såsom i förevarande fall där den beskattningsbara personen inte har anmält en fordran inom ramen för det konkursförfarande som har inletts gentemot dennes gäldenär?

2) Även om ett sådant undantag från rätten till nedsättning av beskattningsunderlaget för mervärdesskatt är tillåtet, har en beskattningsbar person då ändå rätt till nedsättning av nämnda underlag till följd av helt utebliven betalning, om den beskattningsbara personen kan styrka att dessa fordringar inte skulle ha fått täckning även om de hade anmälts inom ramen för konkursförfarandet, eller om denne inkommer med bevis för att det förelåg rimliga skäl för att inte anmäla fordringarna?

3) Har artikel 90.1 i mervärdesskattedirektivet direkt effekt även för det fall att den nationella lagstiftaren har överskridit gränserna för möjligheterna till undantag i artikel 90.2?”

Prövning av tolkningsfrågorna

Den första och den andra frågan

20 Den hänskjutande domstolen har ställt den första och den andra frågan, vilka ska prövas tillsammans, för att få klarhet i huruvida artikel 90.2 i mervärdesskattedirektivet ska tolkas så, att den utgör hinder för en lagstiftning i en medlemsstat enligt vilken en beskattningsbar person nekas rätt till nedsättning av den utgående mervärdesskatt som redovisats och som hänför sig till en icke indrivningsbar fordran när den beskattningsbara personen inte har anmält denna fordran i konkursförfarandet avseende dennes gäldenär, trots att den beskattningsbara personen visat att den inte skulle ha erhållit betalning för fordran även om den anmälts, eller att det fanns rimliga skäl för att inte anmäla den aktuella fordran.

21 För att besvara denna fråga erinrar domstolen om att enligt artikel 90.1 i mervärdesskattedirektivet, som behandlar avbeställning, hävning, icke godkännande, helt eller delvis utebliven betalning eller nedsättning av priset efter det att transaktionen ägt rum, är medlemsstaterna skyldiga att sätta ned beskattningsunderlaget och följaktligen det mervärdesskattebelopp som den beskattningsbara personen ska betala varje gång som denne inte har erhållit en del av eller hela ersättningen efter det att en transaktion har genomförts. Denna bestämmelse är ett uttryck för en grundläggande princip i mervärdesskattedirektivet, enligt vilken beskattningsunderlaget utgörs av den ersättning som faktiskt har erhållits. Följden av detta blir att skattemyndigheten inte kan uppbära ett större mervärdesskattebelopp än det som den beskattningsbara personen har erhållit (dom av den 6 december 2018, Tratave, C-672/17, EU:C:2018:989, punkt 29 och där angiven rättspraxis).

22 Enligt artikel 90.2 i detta direktiv får medlemsstaterna visserligen avvika från nämnda regel för det fall att betalningen av priset för transaktionen helt eller delvis uteblir. När den berörda medlemsstaten har utnyttjat denna möjlighet till undantag kan de beskattningsbara personerna således inte med hänvisning till punkt 1 i denna artikel göra gällande en rätt till nedsättning av beskattningsunderlaget för mervärdesskatt (se, för ett liknande resonemang, dom av den 15 maj 2014, Almos Agrárkülkereskedelmi, C-337/13, EU:C:2014:328, punkt 23).

23 Denna möjlighet att göra undantag, som är strikt begränsad till fall då betalningen helt eller delvis uteblir, är emellertid grundad på tanken att utebliven betalning från motparten under vissa omständigheter och på grund av rättsläget i den berörda medlemsstaten kan vara svår att kontrollera eller endast tillfällig (dom av den 22 februari 2018, T-2, C-396/16, EU:C:2018:109, punkt 37 och där angiven rättspraxis).

24 Följaktligen syftar denna möjlighet att göra undantag endast till att göra det möjligt för medlemsstaterna att skingra ovissheten som är förknippad med indrivningen av de belopp som ska betalas och reglerar inte frågan huruvida det går att underlåta att sätta ned beskattningsunderlaget för mervärdesskatt vid slutlig utebliven betalning (beslut av den 24 oktober 2019, Porr Építési Kft., C-292/19, ej publicerat, EU:C:2019:901, punkt 22 och där angiven rättspraxis).

25 En rätt för medlemsstaterna att i ett sådant fall utesluta alla möjligheter till nedsättning av beskattningsunderlaget för mervärdesskatt skulle strida mot principen om mervärdesskattens neutralitet, av vilken det bland annat följer att den mervärdesskatt som näringsidkaren, i egenskap av skatteindrivare på statens vägnar, ska betala eller har betalat inom ramen för sin ekonomiska verksamhet inte till någon del ska belasta denne (beslut av den 24 oktober 2019, Porr Építési Kft., C-292/19, ej publicerat, EU:C:2019:901, punkt 23 och där angiven rättspraxis).

26 Domstolen har härvidlag slagit fast att en situation som kännetecknas av en slutgiltig minskning av gäldenärens skyldigheter gentemot sina borgenärer inte kan kvalificeras som ”utebliven betalning” i den mening som avses i artikel 90.2 i mervärdesskattedirektivet (beslut av den 24 oktober 2019, Porr Építési Kft., C-292/19, ej publicerat, EU:C:2019:901, punkt 25 och där angiven rättspraxis).

27 I ett sådant fall måste en medlemsstat således tillåta nedsättning av beskattningsunderlaget för mervärdesskatt om den beskattningsbara personen kan visa att den fordran som han har på sin gäldenär är definitivt omöjlig att driva in (beslut av den 24 oktober 2019, Porr Építési Kft., C-292/19, ej publicerat, EU:C:2019:901, punkt 29).

28 I förevarande fall framgår det att de fordringar som är aktuella i det nationella målet är av sådan art.

29 I enlighet med artikel 296.5 ZFPPIPP upphörde nämligen fordringarna att gälla, eftersom dessa inte hade anmälts i konkursförfarandet mot de berörda gäldenärerna, och denna underlåtenhet medförde således en definitiv minskning av gäldenärernas skyldigheter gentemot SCT. Det har under alla omständigheter inte bestritts att konkursförfarandena har definitivt avslutats och att SCT efter avslutandet av dessa förfaranden inte erhållit betalning för fordringarna på sina gäldenärer.

30 Härav följer att en sådan situation som den som är aktuell i det nationella målet inte kan kvalificeras som ”utebliven betalning” i den mening som avses i artikel 90.2 i mervärdesskattedirektivet, utan omfattas av artikel 90.1, av vilken det följer att den berörda medlemsstaten är skyldig att sätta ned beskattningsunderlaget för mervärdesskatt på grund av att den beskattningsbara personen inte har erhållit ersättningen.

31 I förevarande fall har emellertid SCT nekats rätt till nedsättning av beskattningsunderlaget med motiveringen att bolaget inte har iakttagit det krav som följer av nationell rätt, enligt vilket nedsättningen är beroende av att den beskattningsbara personen har anmält fordringar som inte drivits in i konkursförfarandet.

32 Den slovenska regeringen har gjort gällande att ett sådant krav grundar sig på artiklarna 90.1 och 273 i mervärdesskattedirektivet, enligt vilka medlemsstaterna har ett utrymme för skönsmässig bedömning vid fastställandet av de villkor och skyldigheter som de beskattningsbara personerna ska uppfylla gentemot skattemyndigheterna i syfte att erhålla en nedsättning av beskattningsunderlaget.

33 Domstolen påpekar härvidlag att enligt artikel 90.1 i mervärdesskattedirektivet ska beskattningsunderlaget sättas ned i motsvarande omfattning på de villkor som medlemsstaterna bestämmer.

34 Enligt artikel 273 i direktivet får medlemsstaterna dessutom införa de skyldigheter som de finner nödvändiga för en riktig uppbörd av mervärdesskatten och för förebyggande av bedrägeri. Ett villkor för detta är dock bland annat att denna möjlighet inte används för att införa ytterligare krav avseende fakturering utöver dem som anges i kapitel 3 i direktivet.

35 Med hänsyn till att bestämmelserna i artiklarna 90.1 och 273 i mervärdesskattedirektivet inte – bortsett från de gränser som uppställs däri – innehåller några preciseringar vad gäller de villkor eller skyldigheter som medlemsstaterna får föreskriva, ger dessa bestämmelser medlemsstaterna ett utrymme för skönsmässig bedömning vad gäller bland annat de formaliteter som de beskattningsbara personerna ska uppfylla vid skattemyndigheterna för att kunna få en nedsättning av beskattningsunderlaget (dom av den 6 december 2018, Tratave, C-672/17, EU:C:2018:989, punkt 32 och där angiven rättspraxis).

36 Åtgärder som vidtas i syfte att hindra skatteundandragande eller skatteflykt får emellertid i princip endast avvika från reglerna om beskattningsunderlag i den mån som detta är absolut nödvändigt för att uppnå detta särskilda syfte. De ska nämligen i minsta möjliga mån påverka syftena med och principerna i mervärdesskattedirektivet, och de får därför heller inte tillämpas på ett sådant sätt att de äventyrar mervärdesskattens neutralitet (dom av den 6 december 2018, Tratave, C-672/17, EU:C:2018:989, punkt 33 och där angiven rättspraxis).

37 Det är därför viktigt att de formaliteter som de beskattningsbara personerna ska uppfylla vid skattemyndigheterna för att kunna få en nedsättning av beskattningsunderlaget för mervärdesskatt begränsas till sådana formaliteter som gör det möjligt att pröva att en del av eller hela ersättningen slutligt inte kommer att erhållas efter det att transaktionen genomförts. Det ankommer härvidlag på de nationella domstolarna att kontrollera huruvida detta är fallet vad gäller de formaliteter som uppställs av den berörda medlemsstaten (dom av den 6 december 2018, Tratave, C-672/17, EU:C:2018:989, punkt 34 och där angiven rättspraxis).

38 I förevarande fall kan ett sådant krav som det som är aktuellt i det nationella målet, enligt vilket en nedsättning i motsvarande mån av beskattningsunderlaget vid utebliven betalning villkoras av att den beskattningsbara personen har anmält den obetalda fordran i ett konkursförfarande som inletts mot gäldenären, i princip bidra till såväl en riktig uppbörd av mervärdesskatten och förebyggande av bedrägeri som till att förhindra risken för skattebortfall, och eftersträvar således de legitima mål som anges i artiklarna 90.1 och 273 i mervärdesskattedirektivet (se, för ett liknande resonemang, dom av den 26 januari 2012, Kraft Foods Polska, C-588/10, EU:C:2012:40, punkterna 32 och 33, och dom av den 6 december 2018, Tratave, C-672/17, EU:C:2018:989, punkterna 35 och 36).

39 Vad för det första gäller syftet att förebygga skatteundandragande, påpekar domstolen att även om ett sådant krav som det som är i fråga i det nationella målet är ägnat att förhindra en skada för staten när den beskattningsbara personens passivitet, när denna inte har anmält sin fordran i ett konkursförfarande, följer av handlingar som visar på en otillåten samverkan mellan den beskattningsbara personen och dennes gäldenär, ska det påpekas att tillämpningen av detta krav leder till att rätten till nedsättning av beskattningsunderlaget systematiskt nekas om den beskattningsbara personen inte har anmält sin fordran, vilket innebär en allmän presumtion för bedrägeri, vilket går

utöver vad som är nödvändigt för att uppnå syftet att förhindra skatteundandragande (se, analogt, dom av den 7 september 2017, Eqiom och Enka, C-6/16, EU:C:2017:641, punkt 31 och där angiven rättspraxis).

40 Det ska tilläggas att det, mot bakgrund av de handlingar som domstolen har tillgång till, inte finns något i de faktiska omständigheterna i det nationella målet som tyder på skatteundandragande eller missbruk.

41 Vad för det andra gäller målet att förhindra risken för skattebortfall, ska det påpekas att i den mån den omständigheten att fordran inte har anmälts i det konkursförfarande som inletts mot gäldenären innebär att denna fordran, i enlighet med artikel 296.5 ZFPPIPP, upphör att existera i relationerna med gäldenären i konkurs, förlorar den beskattningsbara personen nödvändigtvis möjligheten att erhålla ens en partiell betalning av sin fordran, vilket i förekommande fall leder till en skada för den berörda medlemsstaten.

42 Såsom den slovenska regeringen har påpekat, utan att bli motsagd på denna punkt, kan det vidare, vad gäller finansiella och administrativa bördor, inte anses vara orimligt betungande att endast anmäla en fordran i konkursförfarandet.

43 När den beskattningsbara personen visar att den inte skulle ha erhållit betalning för sin fordran även om fordran hade anmälts, går det emellertid utöver vad som är absolut nödvändigt för att uppnå målet att undanröja risken för skattebortfall, att utesluta en minskning av beskattningsunderlaget och tvinga den beskattningsbara personen att betala ett mervärdesskattebelopp som denne inte har erhållit inom ramen för sin ekonomiska verksamhet (se, för ett liknande resonemang, dom av den 8 maj 2019, A-PACK CZ, C-127/18, EU:C:2019:377, punkt 27). I ett sådant fall hade nämligen inte någon ytterligare skada för staten kunnat undvikas genom anmälan av den aktuella fordran.

44 Vad för övrigt gäller den hänskjutande domstolens fråga om huruvida den beskattningsbara personen ska kunna sätta ned beskattningsunderlaget även när det finns rimliga skäl att inte anmäla fordran, framgår det varken av beslutet om hänskjutande eller av de yttranden som inkommit till domstolen att SCT i förevarande fall har åberopat sådana skäl inom ramen för skatteförfarandet. Eftersom det inte finns något samband mellan denna situation och föremålet för tvisten i målet vid den nationella domstolen, saknas anledning att behandla den.

45 Mot bakgrund av det ovan anförda ska den första och den andra frågan besvaras enligt följande. Artiklarna 90.1 och 273 i mervärdesskattedirektivet ska tolkas så, att de utgör hinder för en lagstiftning i en medlemsstat enligt vilken en beskattningsbar person inte har rätt till nedsättning av den utgående mervärdesskatt som redovisats och som hänför sig till en icke indrivningsbar fordran när den beskattningsbara personen har underlåtit att anmäla denna fordran i ett konkursförfarande som inletts mot dennes gäldenär, trots att den beskattningsbara personen visar att denne inte skulle ha erhållit betalning för nämnda fordran om den hade anmälts.

Den tredje frågan

46 Den hänskjutande domstolen har ställt den tredje frågan för att få klarhet i vilka följderna blir om det skulle strida mot artikel 90.1 i mervärdesskattedirektivet att för nedsättning av beskattningsunderlaget med motsvarande belopp, vid utebliven betalning, kräva att den beskattningsbara personen har anmält den obetalda fordran i det konkursförfarande som inletts mot gäldenären.

47 Vid tillämpningen av nationell rätt är den nationella domstolen skyldig att i möjligaste mån tolka den nationella rätten mot bakgrund av direktivets ordalydelse och syfte för att uppnå det resultat som avses i direktivet och således följa artikel 288 tredje stycket FEUF. Denna skyldighet att göra en direktivkonform tolkning av nationell rätt följer nämligen av EUF-fördragets systematik, eftersom

denna skyldighet gör det möjligt för den nationella domstolen att inom ramen för sin behörighet säkerställa att unionsrätten ges full verkan när den avgör tvister som anhängiggjorts vid den (dom av den 6 juli 2017, Glencore Agriculture Hungary, C-254/16, EU:C:2017:522, punkt 34 och där angiven rättspraxis).

48 Om den nationella domstolen inte kan tolka den nationella lagstiftningen i enlighet med kraven i unionsrätten, är den skyldig att, inom ramen för sin behörighet, i egenskap av myndighet i en medlemsstat, med avseende på det anhängiggjorda målet underlåta att tillämpa varje nationell bestämmelse som strider mot en unionsrättslig bestämmelse som har direkt effekt (dom av den 19 december 2019, Deutsche Umwelthilfe, C-752/18, EU:C:2019:1114, punkt 42 och där angiven rättspraxis).

49 När det gäller artikel 90.1 i mervärdesskattedirektivet föreskrivs i denna bestämmelse, vilket det har erinrats om i punkt 33 ovan, att beskattningsunderlaget i de situationer som avses i bestämmelsen ska sättas ned i motsvarande omfattning på de villkor som medlemsstaterna bestämmer.

50 Även om denna artikel således ger medlemsstaterna ett visst utrymme för skönsmässig bedömning när de vidtar åtgärder för att fastställa storleken på nedsättningen, har domstolen funnit att detta inte påverkar den precisa och ovillkorliga karaktären hos skyldigheten att bevilja nedsättning av beskattningsunderlaget i de situationer som avses i artikeln. Nämnda bestämmelse uppfyller därmed villkoren för att ha direkt effekt (dom av den 15 maj 2014, Almos Agrárkülkereskedelmi, C-337/13, EU:C:2014:328, punkt 34 och där angiven rättspraxis).

51 Av det anförda följer att den tredje frågan ska besvaras enligt följande: Artikel 90.1 i mervärdesskattedirektivet ska tolkas så, att den nationella domstolen, i enlighet med sin skyldighet att vidta alla lämpliga åtgärder för att säkerställa att denna bestämmelse genomförs, ska tolka nationell rätt på ett sätt som är förenligt med denna bestämmelse eller, om en sådan tolkning inte är möjlig, underlåta att tillämpa nationell lagstiftning vars tillämpning skulle leda till ett resultat som strider mot nämnda bestämmelse.

Rättegångskostnader

52 Eftersom förfarandet i förhållande till parterna i det nationella målet utgör ett led i beredningen av samma mål, ankommer det på den hänskjutande 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 (sjunde avdelningen) följande:

1) **Artiklarna 90.1 och 273 i rådets direktiv 2006/112/EG av den 28 november 2006 om ett gemensamt system för mervärdesskatt ska tolkas så, att de utgör hinder för en lagstiftning i en medlemsstat enligt vilken en beskattningsbar person inte har rätt till nedsättning av den utgående mervärdesskatt som redovisats och som hänför sig till en icke indrivningsbar fordran när den beskattningsbara personen har underlåtit att anmäla denna fordran i ett konkursförfarande som inletts mot dennes gäldenär, trots att den beskattningsbara personen visar att denne inte skulle ha erhållit betalning för nämnda fordran om den hade anmälts.**

2) **Artikel 90.1 i mervärdesskattedirektivet ska tolkas så, att den nationella domstolen, i enlighet med sin skyldighet att vidta alla lämpliga åtgärder för att säkerställa att denna bestämmelse genomförs, ska tolka nationell rätt på ett sätt som är förenligt med denna bestämmelse eller, om en sådan tolkning inte är möjlig, underlåta att tillämpa nationell lagstiftning vars tillämpning skulle leda till ett resultat som strider mot nämnda bestämmelse.**

Underskrifter