Rättsfallssamlingen

DOMSTOLENS DOM (första avdelningen)

den 23 november 2017 *

”Begäran om förhandsavgörande – Mervärdesskatt – Beskattningsunderlag – Sjätte direktivet 77/388/EEG – Artikel 11 C.1 andra stycket – Begränsning av rätten att sätta ned beskattningsunderlaget vid utebliven betalning från motparten – Medlemsstaternas utrymme för skönsmässig bedömning vid införlivande – Huruvida perioden för näringsidkarens förfinansiering är proportionerlig”

I mål C-246/16,

angående en begäran om förhandsavgörande enligt artikel 267 FEUF, framställd av Commissione tributaria provinciale di Siracusa (skattedomstol på provinsnivå i Syrakusa, Italien) genom beslut av den 7 mars 2016, som inkom till domstolen den 28 april 2016, i målet

Enzo Di Maura

mot

Agenzia delle Entrate – Direzione Provinciale di Siracusa,

meddelar

DOMSTOLEN (första avdelningen)

sammansatt av avdelningsordföranden R. Silva de Lapuerta samt domarna J.-C. Bonichot (referent), A. Arabadjiev, S. Rodin och E. Regan,

generaladvokat: J. Kokott,

justitiesekreterare: A. Calot Escobar,

efter det skriftliga förfarandet,

med beaktande av de yttranden som avgetts av:

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

– Förenade kungarikets regering, genom J. Kraehling och G. Brown, båda i egenskap av ombud, biträdda av E. Mitrophanous, barrister,

– Europeiska kommissionen, genom F. Tomat och M. Owsiany-Hornung, båda i egenskap av ombud,

* Rättegångsspråk: italienska.

och efter att den 8 juni 2017 ha hört generaladvokatens förslag till avgörande,

följande

Dom

1 Begäran om förhandsavgörande avser tolkningen av artikel 11 C.1 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, 1977, s. 1; svensk specialutgåva, område 9, volym 1, s. 28) (nedan kallat sjätte direktivet), samt av principer om proportionalitet, unionsrättens ändamålsenliga verkan och mervärdesskattens neutralitet.

2 Begäran har framställts i ett mål mellan Enzo Di Maura och Egenzia delle Entrate – Direzione Provinciale di Siracusa (regionala skattemyndigheten i Syrakusa, Italien) (nedan kallad skattemyndigheten), angående ett beslut om uppbörd av mervärdesskatt för beskattningsåret 2004 och som rör nedsättning av beskattningsunderlaget för mervärdesskatt.

Tillämpliga bestämmelser

Unionsrätt

3 I artikel 11 C.1 i sjätte direktivet, som reglerar nedsättning av beskattningsunderlaget, föreskrivs följande:

”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.

För de fall att betalning helt eller delvis uteblir får medlemsstaterna dock göra undantag från denna bestämmelse.”

Italiensk rätt

4 I artikel 26.2 i decreto del Presidente della Repubblica n. 633 – Istituzione e disciplina dell’imposta sul valore aggiunto (presidentdekret nr 633 om införande och reglering av mervärdesskatt), av den 26 oktober 1972 (GURI nr 292, av den 11 november 1972), i den lydelse som var tillämplig vid tidpunkten för omständigheterna i målet (nedan kallat presidentdekretet), som har rubriken ”Ändring av beskattningsunderlag eller skatt”, föreskrivs följande:

”Om en fakturerad transaktion, efter det att den registrerats enligt artiklarna 23 och 24, helt eller delvis annulleras eller om beskattningsunderlaget för transaktionen sätts ned till följd av antingen en ogiltighetsförklaring, avbeställning, icke godkännande, hävning, uppsägning eller liknande transaktion eller på grund av att betalning helt eller delvis uteblivit efter resultatlösa konkurs- eller utmätningsförfaranden eller till följd av att avtalade prisnedsättningar eller rabatter har utnyttjats, har den som levererar varan eller tillhandahåller tjänsten rätt enligt artikel 19 att göra avdrag för skatt i motsvarande omfattning som ändringen, genom att registrera den enligt artikel 25. En köpare eller tjänstemottagare som redan registrerat transaktionen i enlighet med sistnämnda artikel, ska i detta fall registrera ändringen med tillämpning av artikel 23 eller artikel 24, utan att detta påverkar rätten att göra avdrag för det belopp som betalats till leverantören eller tjänstetillhandahållaren i form av utgående mervärdesskatt.”

5 Den hänskjutande domstolen har angett att italienska myndigheter och domstolar konsekvent har tolkat denna bestämmelse på så sätt att, för att beskattningsunderlaget ska kunna sättas ned på grund av utebliven betalning krävs det att den skattskyldige visar att konkursförfarandena varit resultatlösa, vilket är möjligt först när tidsfristen för att yttra sig över ett eventuellt förslag till utdelning har löpt ut eller, i avsaknad av utdelningsförslag, när tidsfristen för att överklaga konkursbeslutet har löpt ut.

Målet vid den nationella domstolen och tolkningsfrågorna

6 En av Enzo Di Mauras kunder försattes i konkurs innan vederbörande hade betalat en faktura på 35 000 euro. Enzo Di Maura satte därför ned beskattningsunderlaget för mervärdesskatten i motsvarande grad, vilket han ansåg sig ha rätt att göra med tillämpning av ovannämnda bestämmelser i presidentdekretet.

7 Skattemyndigheten godtog inte denna nedsättning med motiveringen att den inte kunde göras förrän efter ett resultatlöst konkursförfarande eller enskilt indrivningsförfarande, det vill säga först när det blivit säkerställt att fordran inte kommer att betalas, och inte enbart efter ett konkursbeslut såsom det som Enzo Di Mauras gäldenär hade blivit föremål för.

8 Enzo Di Maura överklagade beslutet Commissione tributaria provinciale di Siracusa (skattedomstol på provinsnivå i Syrakusa, Italien) och gjorde gällande att det tvärtom borde vara möjligt att sätta ned skatteunderlaget på grund av utebliven betalning från motparten så snart en konkursförklaring föreligger.

9 Den hänskjutande domstolen är osäker på huruvida ovannämnda bestämmelse i presidentdekretet är förenlig med principerna om proportionalitet, unionsrättens ändamålsenliga verkan och mervärdesskattens neutralitet, i synnerhet med hänsyn till att det inte är ovanligt att konkursförfaranden i Italien pågår i mer än tio år. Nämnda domstol anser även att den begränsning av rätten att sätta ned beskattningsunderlaget som föreskrivs i den italienska lagstiftningen är orimlig i den mån sjätte direktivet, som villkor för den typen av begränsning, anger utebliven betalning och inte resultatlösa konkurs- eller utmätningsförfaranden.

10 Mot denna bakgrund beslutade Commissione tributaria provinciale di Siracusa (skattedomstol på provinsnivå, Syrakusa) att förklara målet vilande och ställa följande tolkningsfrågor till domstolen:

”1) Är det, mot bakgrund av artiklarna 11 C.1 och 20.1 b andra meningen i [sjätte direktivet], avseende nedsättning av beskattningsunderlaget och jämkning av mervärdesskatten på skattepliktiga transaktioner vid hel eller delvis utebliven betalning av det vederlag som parterna har kommit överens om, förenligt med proportionalitetsprincipen och effektivitetsprincipen, vilka garanteras genom FEUF, samt med principen om mervärdesskattens neutralitet, att införa begränsningar som gör det omöjligt eller orimligt kostsamt – av bland annat tidsmässiga skäl med hänsyn till svårigheten att bedöma hur lång tid ett konkursförfarande kommer att ta – för den skattskyldige att utnyttja sin rätt till avdrag för skatt motsvarande det vederlag som helt eller delvis ännu inte har betalats?

2) Om den första frågan ska besvaras jakande, är en bestämmelse – såsom artikel 26.2 i [presidentdekretet] – genom vilken det för rätt till avdrag för skatt krävs bevis på att ett konkursförfarande dessförinnan har genomförts utan framgång, det vill säga, enligt rättspraxis och praxis hos EU-medlemsstatens skattemyndighet, endast när slututdelningen av tillgångarna inte har lett till gottgörelse, eller, i avsaknad av slututdelning, efter ett slutgiltigt beslut om avslutande av konkursförfarandet – förenlig med ovannämnda principer, trots att sådana förfaranden är relativt oekonomiska med hänsyn till fordringsbeloppet, utsikterna att få betalning och kostnaderna för konkursförfarandet, och trots att dessa förutsättningar kanske uppstår först flera år efter det att konkursförfarandet inleddes?”

Prövning av tolkningsfrågorna

11 Den hänskjutande domstolen har ställt dessa frågor, som ska prövas gemensamt, i syfte att få klarhet i huruvida artikel 11 C.1 andra stycket i sjätte direktivet ska tolkas så, att en medlemsstat har rätt att, som villkor för att få sätta ned beskattningsunderlaget vid hel eller delvis utebliven betalning, kräva att ett resultatlöst konkursförfarande har genomförts, när ett sådant förfarande kan pågå i mer än tio år.

12 Det ska inledningsvis erinras om att det för att harmonisera beskattningsunderlaget föreskrivs, i artikel 11 A.1 a i sjätte direktivet, att detta underlag inom landet utgörs av allt som utgör det vederlag som leverantören har erhållit eller kommer att erhålla från kunden eller tredje man för leveranser av varor.

13 Denna bestämmelse ger uttryck för en grundläggande princip i sjätte direktivet, att skatteunderlaget utgörs av det vederlag som verkligen 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 3 juli 1997, Goldsmiths, C-330/95, EU:C:1997:339, punkt 15).

14 I överensstämmelse med denna princip, uppställs i artikel 11 C.1 första stycket i sjätte direktivet, som avser avbeställning, hävning, icke godkännande, helt eller delvis utebliven betalning eller nedsättning av priset efter det att transaktionen ägt rum, en skyldighet för medlemsstaterna 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 vederlaget efter det att en transaktion har genomförts (se, för ett liknande resonemang, dom av den 3 juli 1997, Goldsmiths, C-330/95, EU:C:1997:339, punkt 16).

15 Enligt artikel 11 C.1 andra stycket i sjätte direktivet får medlemsstaterna göra undantag från regeln i föregående punkt för de fall betalning helt eller delvis uteblir.

16 Om betalningen helt eller delvis uteblir utan ett icke godkännande av avtalet eller avbeställning är köparen nämligen fortfarande skyldig att betala det avtalade priset och säljaren, även om denne inte längre äger varan, har i princip fortfarande en fordran som vederbörande kan göra gällande i domstol. Det kan dock inte uteslutas att en sådan fordran i praktiken blir omöjlig att driva in. Unionslagstiftaren har därför låtit varje medlemsstat själv bestämma huruvida utebliven betalning – vilken till skillnad från vad som är fallet vid icke godkännande av avtalet eller avbeställning i sig inte innebär att parterna försätts i den situation de ursprungligen befann sig i – ska ge rätt till nedsättning av beskattningsunderlaget i motsvarande omfattning på de villkor som medlemsstaten bestämmer, eller om någon sådan nedsättning inte ska medges i dessa fall (dom av den 15 maj 2014, Almos Agrárkülkereskedelmi, C-337/13, EU:C:2014:328, punkt 25).

17 Såsom domstolen redan har slagit fast, grundar sig denna möjlighet att göra undantag, som är strikt begränsad till fall då betalningen helt eller delvis uteblir, emellertid 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 vara endast tillfällig (dom av den 3 juli 1997, Goldsmiths, C-330/95, EU:C:1997:339, punkt 18).

18 Av detta följer att utövandet av denna möjlighet att införa undantag måste vara berättigat, så att åtgärder som medlemsstaterna vidtar för att använda sig av denna möjlighet inte ska hindra att det mål uppnås som eftersträvas med sjätte direktivet nämligen att harmonisera skatterna (dom av den 3 juli 1997, Goldsmiths, C-330/95, EU:C:1997:339, punkt 18).

19 Det framgår visserligen, i analogi med punkt 23 i dom av den 15 maj 2014, Almos Agrárkülkereskedelmi (C-337/13, EU:C:2014:328), att när den berörda medlemsstaten har avsett att tillämpa undantaget i artikel 11 C.1 andra stycket i sjätte direktivet, kan beskattningsbara personer inte göra gällande en rätt till nedsättning av beskattningsunderlaget på grund av utebliven betalning med hänvisning till artikel 11 C.1 första stycket i sjätte direktivet.

20 Trots detta, och i motsats till vad den italienska regeringen och Förenade kungarikets regering har hävdat, kan inte denna motivering, såsom generaladvokaten påpekade i punkterna 32–44 i sitt förslag till avgörande, förstås som ett ifrågasättande av den rättspraxis som det hänvisas till ovan i punkterna 17 och 18, så att det skulle vara möjligt för medlemsstaterna att helt enkelt utesluta möjligheten till nedsättning av beskattningsunderlaget för mervärdesskatt.

21 Det framgår i det avseendet av domstolens fasta praxis att undantag ska tolkas restriktivt (se, för ett liknande resonemang, dom av den 20 juni 2002, kommissionen/Tyskland, C-287/00, EU:C:2002:388, punkt 47, dom av den 14 juni 2007, Horizon College, C-434/05, EU:C:2007:343, punkt 16, och dom av den 21 mars 2013, PFC Clinic, C-91/12, EU:C:2013:198, punkt 23). Det framgår emellertid av själva lydelsen i artikel 11 C.1 andra stycket i sjätte direktivet att medlemsstaterna, som visserligen kan göra undantag från den nedsättningg av beskattningsunderlaget som medges i första stycket, inte har getts befogenhet av unionslagstiftaren att helt utesluta möjligheten till en sådan jämkning.

22 En teleologisk tolkning av artikel 11 C.1 andra stycket i sjätte direktivet ger stöd för denna slutsats. Det är visserligen lämpligt att medlemsstaterna kan skingra den ovisshet som råder med avseende på huruvida en utebliven betalning någonsin kommer att kunna drivas in, såsom påpekats ovan i punkt 16, men möjligheten att göra undantag får inte gå utöver denna ovisshet, och i synnerhet frågan huruvida det går att underlåta att sätta ned beskattningsunderlaget vid utebliven betalning.

23 En rätt för medlemsstaterna att undanta all möjlighet 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 (se, för ett liknande resonemang, dom av den 13 mars 2008, Securenta, C-437/06, EU:C:2008:166, punkt 25, och dom av den 13 mars 2014, Malburg, C-204/13, EU:C:2014:147, punkt 41).

24 I det följande ska det, för att besvara tolkningsfrågorna, undersökas i vilken mån det finns fog för en mekanism som begränsar möjligheten till nedsättning av beskattningsunderlaget, såsom den som avses i det nationella målet.

25 Enligt proportionalitetsprincipen, som utgör en del av unionsrättens allmänna principer, ska de åtgärder som föreskrivs i nationell lagstiftning för införlivande av sjätte direktivet vara ägnade att säkerställa att de eftersträvade målen uppnås och inte gå utöver vad som är nödvändigt för att uppnå dessa mål (se, analogt, dom av den 26 april 2012, kommissionen/Nederländerna, C-508/10, EU:C:2012:243, punkt 75).

26 Såsom har angetts ovan i punkt 22 är syftet med undantaget från rätten till nedsättning av beskattningsunderlaget i artikel 11 C.1 andra stycket i sjätte direktivet att beakta den osäkerhet som råder med avseende på huruvida en utebliven betalning någonsin kommer att kunna drivas in.

27 Denna osäkerhet har uppenbarligen tagits i beaktande när en beskattningsbar person mister rätten att sätta ned beskattningsunderlaget så länge det inte har bevisats att fordran är omöjlig att driva in, såsom föreskrivs i den nationella lagstiftning som är aktuell i det nationella målet. Det ska dock konstateras att samma mål kan uppnås om nedsättning beviljas så snart den beskattningsbara personen visar att skulden med rimlig sannolikhet inte kommer att betalas, och genom att, efter förnyad bedömning, höja beskattningsunderlaget för det fall betalning trots allt sker. Det ankommer således på de

nationella myndigheterna att, med iakttagande av proportionalitetsprincipen och under domstolskontroll, bedöma den bevisning för långvarig utebliven betalning som den beskattningsbara personen ska inkomma med beroende på vad som föreskrivs i den nationella lagstiftning som är tillämplig. Ett sådant system skulle vara lika effektivt för att uppnå det eftersträvande målet och samtidigt vara mindre ingripande för den beskattningsbara personen, som säkerställer förfinansieringen av mervärdesskatten genom att driva in den för statens räkning, såsom har påpekats ovan i punkt 23.

28 Slutsatsen i ovanstående punkt gäller i än högre grad med avseende på en nationell lagstiftning, såsom den i det nationella målet, med tillämpning av vilken det i praktiken inte går att slå fast att en fordran inte kommer att kunna drivas in förrän efter ett tiotal år. En sådan tidsfrist innebär, under alla omständigheter, att näringsidkare, som omfattas av denna lagstiftning, vid utebliven betalning av en faktura, missgynnas likviditetsmässigt i förhållande till sina konkurrenter i andra medlemsstater på ett sätt som uppenbarligen är till hinder för den skatteharmonisering som eftersträvas med sjätte direktivet.

29 Tolkningsfrågorna ska således besvaras enligt följande. Artikel 11 C.1 andra stycket i sjätte direktivet ska tolkas så, att en medlemsstat, som villkor för att få sätta ned beskattningsunderlaget inte kan kräva att ett resultatlöst konkursförfarande har genomförts när ett sådant förfarande kan pågå i mer än tio år.

Rättegångskostnader

30 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:

Artikel 11 C.1 andra meningen 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, ska tolkas så att en medlemsstat, som villkor för att få sätta ned beskattningsunderlaget inte kan kräva att ett resultatlöst konkursförfarande ska ha genomförts när ett sådant förfarande kan pågå i mer än tio år.

Underskrifter