

Preliminär utgåva

DOMSTOLENS DOM (sjätte avdelningen)

den 6 december 2018(*)

”Begäran om förhandsavgörande – Mervärdesskatt – Beskattningsunderlag – Nedsättning – Principen om skatteneutralitet”

I mål C-672/17,

angående en begäran om förhandsavgörande enligt artikel 267 FEUF, framställd av Tribunal Arbitral Tributário (Centro de Arbitragem Administrativa) (Skiljedomstolen för skatterättsliga tvister (Centrum för skiljedomar i förvaltningsrättsliga mål), Portugal) genom beslut av den 16 november 2017, som inkom till domstolen den 28 november 2017, i målet

Tratave – Tratamento de Águas Residuais do Ave SA

mot

Autoridade Tributária e Aduaneira,

meddelar

DOMSTOLEN (sjätte avdelningen)

sammansatt av ordföranden på första avdelningen J.-C Bonichot (referent), tillika tillförordnad ordförande på sjätte avdelningen, samt domarna A. Arabadjiev och C. G. Fernlund,

generaladvokat: M. Wathelet,

justitiesekreterare: A. Calot Escobar,

efter det skriftliga förfarandet,

med beaktande av de yttranden som avgetts av:

- Tratave – Tratamento de Águas Residuais do Ave SA, genom A. G. Schwalbach, advogado,
- Portugals regering, genom L. Inez Fernandes, M. Figueiredo och R. Campos Laires, samtliga i egenskap av ombud,
- Europeiska kommissionen, genom A. Caeiros och L. Lozano Palacios, 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 principen om skatteneutralitet och 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 Tratave – Tratamento de Águas Residuais do Ave SA (nedan kallat Tratave) och Autoridade Tributária e Aduaneira (skatte- och tullmyndigheten, Portugal), angående den senares vägran att medge justering av den mervärdesskatt bolaget betalat, vilken hänför sig till utestående fordringar som på grund av gäldenärernas insolvens inte ansågs möjliga att driva in.

Tillämpliga bestämmelser

Unionsrätt

3 I artikel 73 i mervärdesskattedirektivet föreskrivs följande:

”För andra leveranser av varor och tillhandahållanden av tjänster än som avses i artiklarna 74–77 skall beskattningsunderlaget omfatta allt som utgör den ersättning som leverantören eller tillhandahållaren har erhållit eller skall erhålla från förvärvaren eller en tredje part för dessa transaktioner, inklusive subventioner som är direkt kopplade till priset på transaktionerna.”

4 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.”

5 I artikel 184 i mervärdesskattedirektivet föreskrivs att ”[d]et ursprungliga avdraget ska justeras när det är högre eller lägre än det avdrag som den beskattningsbara personen hade rätt att göra”.

6 I artikel 185 i mervärdesskattedirektivet föreskrivs följande:

”1. Justering skall särskilt göras när det efter det att mervärdesskattedeklarationen har lämnats inträffar någon förändring i de faktorer som beaktats vid bestämningen av avdragsbeloppet, däribland att köp hävs eller prisnedsättningar erhålls.

2. Med avvikelse från punkt 1 skall någon justering inte ske i fall då transaktioner förblir helt eller delvis obetalda eller då det har visats eller bekräftats att varor förstörts, gått förlorade eller stulits ...

I de fall då transaktioner förblir helt eller delvis obetalda och vid stöld får medlemsstaterna dock kräva justering.”

7 Enligt artikel 219 i mervärdesskattedirektivet ”[ska] [v]arje handling eller meddelande med ändring av den ursprungliga fakturan och med en särskild och otvetydig hänvisning till den ursprungliga fakturan ... likställas med en faktura”.

8 I artikel 273 i mervärdesskattedirektivet 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.”

Portugisisk rätt

9 Artikel 78.7 b i Código do IVA (mervärdesskattelagen) har följande lydelse:

”En beskattningsbar person får göra avdrag för ... mervärdesskatt som hänför sig till fordringar som inte kan drivas in

...

b) i ett insolvensförfarande, när ett bolag förklarats insolvent.”

10 I artikel 78.11 i denna lag föreskrivs följande:

”I det fall som avses i artikel 78.7 och 78.8 d ska en beskattningsbar person som köpt en vara eller en tjänst meddelas att skatten helt eller delvis dragits av, för att ändra det ursprungliga avdraget.”

11 Artikel 98.2 i mervärdesskattelagen har följande lydelse:

”Såvida inte annat föreskrivs i särskilda bestämmelser får avdragsrätten eller rätten till återbetalning av överskjutande skatt enbart utövas fram till dess att fyra år har förflutit efter det att avdragsrätten respektive rätten till återbetalning av överskjutande skatt inträdde.”

Målet vid den nationella domstolen och tolkningsfrågorna

12 Tratave är ett bolag med hemvist i Serzedelo (Portugal) som står för driften och förvaltningen av kommunens allmänna tjänster för dränering, rening och utsläpp av avloppsvatten i det integrerade systemet för rening i Vale do Ave (Portugal).

13 Tratave är skattskyldigt för mervärdesskatt. I sin deklaration för juli 2010 minskade Tratave sitt beskattningsunderlag för mervärdesskatt och ändrade den mervärdesskatt som tidigare betalats och övervältrats på åtta av bolagets kunder, som köpt bolagets tjänster och förklarats insolventa genom domar som vunnit laga kraft.

14 Denna ändring ledde till en minskning av mervärdesskatten till förmån för Tratave med ett belopp på 59 017,35 euro.

15 Efter denna deklaration blev Tratave föremål för en skattekontroll, varvid skatte- och tullkontoret meddelade Tratave att denna ändring var rättsstridig, eftersom bolaget inte hade inkommit med intyg om de lagakraftvunna domarna om insolvens och eftersom bolaget inte heller hade iakttagit kravet i artikel 78.11 i mervärdesskattelagen om att på förhand meddela de insolventa gäldenärerna om sin avsikt att dra av mervärdesskatten för att de skulle ändra det avdrag för mervärdesskatt de kunnat göra.

- 16 Den 2 september 2014 översände skatte- och tullkontoret till Tratave ett beslut om efterbeskattning för juli 2010 till ett belopp på 59 017,35 euro jämte dröjsmålsränta till ett belopp på 9 216,41 euro.
- 17 Den 28 oktober 2014 betalade Tratave dessa belopp.
- 18 I januari och februari 2015 informerade Tratave de berörda gäldenärerna om sin avsikt att ändra mervärdesskatten för de utestående fordringarna.
- 19 Den 27 februari 2015 begärde detta bolag omprövning av efterbeskattningsbeslutet av den 2 september 2014. Efterbeskattningsbeslutet fastställdes.
- 20 Den 25 juni 2015 inkom Tratave med ett administrativt överklagande av detta avslagsbeslut, vilket avslogs den 5 augusti 2016.
- 21 Den 6 januari 2017 väckte Tratave vid Tribunal Arbitral Tributário (Centro de Arbitragem Administrativa) (Skiljedomstolen för skatterättsliga tvister (Centrum för skiljedomar i förvaltningsrättsliga mål), Portugal) talan om ogiltigförklaring av efterbeskattningsbeslutet av den 2 september 2014 och beslutet om avslag på överklagandet av detta beslut.
- 22 Tribunal Arbitral Tributário (Centro de Arbitragem Administrativa) (Skiljedomstolen för skatterättsliga tvister (Centrum för skiljedomar i förvaltningsrättsliga mål)) fann att kravet på att inneha intyg om de lagakraftvunna domarna om insolvens saknade rättslig grund, men att Tratave borde ha iakttagit kravet om att på förhand meddela insolventa gäldenärer om sin avsikt att dra av mervärdesskatten för de utestående fordringarna.
- 23 Samma domstol påpekade även att denna ändring under alla omständigheter skulle göras inom en tidsfrist på fyra år.
- 24 Den hänskjutande domstolen hyser dock tvivel avseende huruvida dessa metoder för ändring vilka föreskrivs i den nationella rätten är förenliga med principen om skatteneutralitet och mervärdesskattedirektivet.
- 25 Mot denna bakgrund beslutade Tribunal Arbitral Tributário (Centro de Arbitragem Administrativa) (Skiljedomstolen för skatterättsliga tvister (Centrum för skiljedomar i förvaltningsrättsliga mål)) att vilandeförklara målet och ställa följande frågor till domstolen:
- ”1) Utgör neutralitetsprincipen och artikel 90 i [mervärdesskattedirektivet] hinder för en nationell bestämmelse som den som finns i artikel 78.11 i [mervärdesskattelagen], vilken tolkas så, att den inte medger att skatten vid utebliven betalning justeras innan köparen av varan eller tjänsten, förutsatt att denna köpare är en beskattningsbar person, har meddelats att skatten ska dras av, så att det ursprungligen gjorda avdraget ändras?
- 2) Om så är fallet, utgör neutralitetsprincipen och artikel 90 i [mervärdesskattedirektivet] hinder för en nationell bestämmelse som den som finns i artikel 78.11 i mervärdesskattelagen ..., vilken tolkas så, att den inte medger att skatten justeras vid utebliven betalning om inte köparen av varan eller tjänsten, förutsatt att denna köpare är en beskattningsbar person, har meddelats att skatten ska dras av, inom den frist som föreskrivs för avdrag för skatten i artikel 98.2 i samma lag?”

Prövning av tolkningsfrågorna

Den första frågan

26 Den hänskjutande domstolen har ställt den första frågan för att få klarhet i huruvida principen om skatteneutralitet och artikel 90 i mervärdesskattedirektivet utgör hinder för en sådan nationell lagstiftning såsom den som är i fråga i det nationella målet, enligt vilken en beskattningsbar person inte kan minska beskattningsunderlaget för mervärdesskatt vid utebliven betalning så länge vederbörande inte på förhand meddelat köparen av varan eller tjänsten, om denna köpare är en beskattningsbar person, om sin avsikt att helt eller delvis dra av mervärdesskatten, för att det avdrag för mervärdesskatt denna köpare har kunnat göra ska ändras.

27 EU-domstolen påpekar för det första att även om det inte är uteslutet att den justering av beskattningsunderlaget som Tratave gjorde i juli 2010 avser mervärdesskatt som skulle betalas före ikraftträdandet av mervärdesskattedirektivet den 1 januari 2007, är det i vart fall inte nödvändigt att pröva frågan om vilken unionsrättsakt som är tillämplig, eftersom de i förevarande mål relevanta bestämmelserna i mervärdesskattedirektivet är identiska med dem i mervärdesskattedirektivets föregångare, nämligen 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).

28 Det ska påpekas att för leverans av varor och tillhandahållande av tjänster ska enligt artikel 73 i mervärdesskattedirektivet beskattningsunderlaget omfatta allt som utgör den ersättning som leverantören eller tillhandahållaren har erhållit eller ska erhålla från köparen eller en tredje part för dessa transaktioner, inklusive subventioner som är direkt kopplade till priset på transaktionerna.

29 Enligt artikel 90.1 i mervärdesskattedirektivet, vilken behandlar avbeställning, hävning, icke godkännande, helt eller delvis utebliven betalning eller nedsättning av priset efter det att transaktionen ägt rum, är medlemsstaterna skyldiga att nedsätta beskattningsunderlaget, och följaktligen det mervärdesskattebelopp som den beskattningsbara personen ska betala, varje gång som denne inte har erhållit något vederlag, eller inte har erhållit hela vederlaget, efter det att en transaktion har genomförts. Denna bestämmelse är ett uttryck för en grundläggande princip i mervärdesskattedirektivet, enligt vilken beskattningsunderlaget utgörs av det vederlag 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 26 januari 2012, Kraft Foods Polska, C-588/10, EU:C:2012:40, punkterna 26 och 27; dom av den 15 maj 2014, Almos Agrárkúlereskedelmi, C-337/13, EU:C:2014:328, punkt 22, och dom av den 20 december 2017, Boehringer Ingelheim Pharma, C-462/16, EU:C:2017:1006, punkt 32).

30 Emellertid får medlemsstaterna enligt artikel 90.2 i mervärdesskattedirektivet avvika från den bestämmelsen om betalningen helt eller delvis uteblir (dom av den 15 maj 2014, Almos Agrárkúlereskedelmi, C-337/13, EU:C:2014:328, punkt 23, och dom av den 12 oktober 2017, Lombard Ingatlan Lízing, C-404/16, EU:C:2017:759, punkt 27).

31 Enligt artikel 273 i mervärdesskattedirektivet 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 (dom av den 15 maj 2014, Almos Agrárkúlereskedelmi, C-337/13, EU:C:2014:328, punkt 36).

32 Med hänsyn till att bestämmelserna i artiklarna 90.1 och 273 i mervärdesskattedirektivet inte – bortsett från de gränser som uppsätts däri – innehåller några preciseringar vad gäller de villkor eller skyldigheter som medlemsstaterna får föreskriva, konstaterar domstolen att dessa bestämmelser ger medlemsstaterna ett utrymme för skönsmässig bedömning vad gäller bland

annat de formaliteter som de beskattningsbara personerna ska uppfylla vid skattemyndigheterna för att kunna få beskattningsunderlaget nedsatt (dom av den 26 januari 2012, Kraft Foods Polska, C?588/10, EU:C:2012:40, punkt 23; dom av den 15 maj 2014, Almos Agrárkölkereskedelmi, C?337/13, EU:C:2014:328, punkt 37, och dom av den 12 oktober 2017, Lombard Ingatlan Lízing, C?404/16, EU:C:2017:759, punkt 42).

33 Det framgår emellertid av praxis att åtgärder som vidtas i syfte att hindra skatteundandragande eller skatteflykt i princip endast får 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 26 januari 2012, Kraft Foods Polska, C?588/10, EU:C:2012:40, punkt 28; dom av den 15 maj 2014, Almos Agrárkölkereskedelmi, C?337/13, EU:C:2014:328, punkt 38, och dom av den 12 oktober 2017, Lombard Ingatlan Lízing, C?404/16, EU:C:2017:759, punkt 43).

34 Det är därför viktigt att de formaliteter som de beskattningsbara personerna ska uppfylla vid skattemyndigheterna för att kunna få beskattningsunderlaget för mervärdesskatt minskat begränsas till sådana formaliteter som gör det möjligt att pröva att en del av eller hela vederlaget 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 15 maj 2014, Almos Agrárkölkereskedelmi, C?337/13, EU:C:2014:328, punkt 39, och dom av den 12 oktober 2017, Lombard Ingatlan Lízing, C?404/16, EU:C:2017:759, punkt 44).

35 I förevarande mål omfattas ett sådant krav som det som är aktuellt i det nationella målet, enligt vilket en beskattningsbar person, för att vid utebliven betalning kunna minska beskattningsunderlaget för mervärdesskatten i motsvarande grad, på förhand ska meddela sin gäldenär, om gäldenären är en beskattningsbar person, om sin avsikt att helt eller delvis dra av mervärdesskatten, såväl av artikel 90.1 som av artikel 273 i mervärdesskattedirektivet (se, analogt, dom av den 26 januari 2012, Kraft Foods Polska, C?588/10, EU:C:2012:40, punkterna 24 och 25).

36 Vad gäller iakttagandet av principen om skatteneutralitet och proportionalitetsprincipen kan detta krav, vilket gör det möjligt att meddela gäldenären att gäldenären ska justera beloppet för den mervärdesskatt vederbörande eventuellt har kunnat göra avdrag för som ingående mervärdesskatt, bidra till såväl en riktig uppbörd av mervärdesskatten och förebyggande av bedrägeri som att förhindra risken för skattebortfall (se, analogt, dom av den 26 januari 2012, Kraft Foods Polska, C?588/10, EU:C:2012:40, punkterna 32 och 33).

37 Skyldigheten att den insolventa gäldenären fastställer sina förfallna skulder och borgenärerna för dessa, vilken skyldighet Tratave hänvisat till för att göra gällande att kravet i fråga i det nationella målet inte är nödvändigt och, således, att principen om skatteneutralitet åsidosatts, kan inte utgöra en sådan formalitet som tillräckligt väl kan garantera att dessa mål iakttas, om inte annat för att denna skyldighet vilar enbart på gäldenärens initiativ.

38 Såsom framgår av beslutet om hänskjutande ska den omständigheten att den beskattningsbara personen, som levererar varor eller tillhandahåller tjänster, ska meddela den insolventa gäldenären om ändringen av beskattningsunderlaget för mervärdesskatt innan ändringen utförs, göra det möjligt för medlemsstaten att agera i tid inom ramen för insolvensförfarandet för att kräva tillbaka den mervärdesskatt som denna gäldenär kunnat göra avdrag för som ingående mervärdesskatt.

39 Eftersom iakttagandet av kravet i fråga i det nationella målet gör det möjligt för den beskattningsbara personen, som tillhandahåller varor eller tjänster, att återkräva hela den överskjutande mervärdesskatt som betalats till skattemyndigheten med anledning av utestående fordringar, påverkar detta krav i princip inte mervärdesskattens neutralitet (se, analogt, dom av den 26 januari 2012, Kraft Foods Polska, C-588/10, EU:C:2012:40, punkt 37).

40 Den portugisiska regeringen har slutligen gjort gällande att meddelandet inte omfattas av några särskilda formkrav och att det således kan uppfyllas med olika medel. Det framgår även av beslutet om hänskjutande att det är en metod som är "mycket enkel att genomföra" och "inte alls krävande".

41 Ett sådant krav kan således anses vara ett inte orimligt inskränkande krav för de beskattningsbara personer som levererar varor eller tillhandahåller tjänster (se, analogt, dom av den 26 januari 2012, Kraft Foods Polska, C-588/10, EU:C:2012:40, punkt 34), vilket det emellertid ankommer på den hänskjutande domstolen att kontrollera.

42 Mot bakgrund av det ovan anförda ska den första frågan besvaras enligt följande. Principen om skatteneutralitet och artiklarna 90 och 273 i mervärdesskattedirektivet ska tolkas så, att de inte utgör hinder för en sådan nationell lagstiftning som den som är i fråga i det nationella målet, enligt vilken en beskattningsbar person inte kan minska beskattningsunderlaget för mervärdesskatt vid utebliven betalning så länge vederbörande inte på förhand meddelat köparen av varan eller tjänsten, om denna köpare är en beskattningsbar person, om sin avsikt att helt eller delvis dra av mervärdesskatten, för att det avdrag för mervärdesskatt denna köpare har kunnat göra ska ändras.

Den andra frågan

43 Den hänskjutande domstolen har ställt den andra frågan för att få klarhet i huruvida principen om skatteneutralitet och artikel 90 i mervärdesskattedirektivet utgör hinder för en sådan nationell lagstiftning som den som är i fråga i det nationella målet, vilken som villkor för att beskattningsunderlaget för mervärdesskatt ska kunna minskas vid utebliven betalning anger att köparen av varan eller tjänsten, om köparen är en beskattningsbar person, ska ha meddelats om att skatten dragits av inom en frist på fyra år.

44 Denna fråga har dock enbart ställts för det fallet att den första frågan skulle besvaras nekande. Det saknas därför anledning att besvara den andra frågan.

Rättegångskostnader

45 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 (sjätte avdelningen) följande:

Principen om skatteneutralitet och artikel 90 i rådets direktiv 2006/112/EG av den 28 november 2006 om ett gemensamt system för mervärdesskatt ska tolkas så, att de inte utgör hinder för en sådan nationell lagstiftning som den som är i fråga i det nationella målet, enligt vilken en beskattningsbar person inte kan minska beskattningsunderlaget för mervärdesskatt vid utebliven betalning så länge vederbörande inte på förhand meddelat köparen av varan eller tjänsten, om denna köpare är en beskattningsbar person, om sin avsikt att helt eller delvis dra av mervärdesskatten, för att det avdrag för mervärdesskatt

denna köpare har kunnat göra ska ändras.

Underskrifter

* Rättegångsspråk: portugisiska.