

Preliminär utgåva

DOMSTOLEN (första avdelningen)

Den 8 maj 2019 (*)

”Begäran om förhandsavgörande – Gemensamt system för mervärdesskatt – Direktiv 2006/112/EG – Artiklarna 90 och 273 – Gäldenären uteblir helt eller delvis med betalningen av det belopp som ska betalas till den beskattningsbara personen för en mervärdesskattepliktig transaktion – Beskattningsunderlag – Nedsättning – Principen om skatteneutralitet och proportionalitetsprincipen”

I mål C-127/18,

angående en begäran om förhandsavgörande enligt artikel 267 FEUF, framställd av Nejvyšší správní soud (Högsta förvaltningsdomstolen, Tjeckien) genom beslut av den 18 januari 2018, som inkom till domstolen den 16 februari 2018, i målet

A-PACK CZ s.r.o.

mot

Odvolací finanční úřad,

meddelar

DOMSTOLEN (första avdelningen)

sammansatt av avdelningsordföranden J.-C. Bonichot (referent) samt domarna C. Toader, A. Rosas, L. Bay Larsen och M. Safjan,

generaladvokat: E. Tanchev,

justitiesekreterare: enhetschefen M. Aleksejev,

efter det skriftliga förfarandet och förhandlingen den 9 januari 2019,

med beaktande av de yttranden som avgetts av:

- A-PACK CZ s.r.o., genom R. Cholenský och F. Hejl, advokáti,
- Odvolací finanční úřad, genom T. Rozehnal, i egenskap av ombud,
- Tjeckiens regering, genom M. Smolek, J. Vlášil och O. Serdula, samtliga i egenskap av ombud,
- Polens regering, genom B. Majczyna och A. Kramarczyk – Szaładzińska, båda i egenskap av ombud,
- Europeiska kommissionen, genom M. Salyková, J. Jokubauskaitė och R. Lyal, samtliga 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 proportionalitetsprincipen samt 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).

2 Begäran har framställts i ett mål mellan A-PACK CZ s.r.o. och Odvolací finanční úřad (nämnden för omprövning i skatteärenden, Republiken Tjeckien) (nedan kallad omprövningsnämnden) angående den senares vägran att medge rättelse av den mervärdesskatt som betalats på utestående fordringar vilka betraktats som omöjliga att driva in på grund av gäldenärens insolvens.

Tillämpliga bestämmelser

Unionsrätt

3 I artikel 73 i direktiv 2006/112 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 detta direktiv 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 Artikel 273 i nämnda direktiv har följande lydelse:

”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.”

Tjeckisk rätt

6 Rätt till rättelse av skattebeloppet i fråga om fordringar på gäldenärer i ett insolvensförfarande infördes i lag 235/2004 om mervärdesskatt genom lag nr 47/2011, vars ingress har följande lydelse:

"En ny möjlighet bör införas, att få till en rättelse av den utgående skatten i fråga om fordringar på gäldenärer (köpare) som är föremål för insolvensförfaranden och detta på grund av den negativa utvecklingen av den ekonomiska situationen. Detta förslag ska aktivt reagera på den nuvarande ekonomiska situationen och utgöra en krisförebyggande åtgärd med syfte att hjälpa företag vars kassaflöde begränsas av fordringar på insolventa företag, som inte kan drivas in.

På grund av den globala finanskrisen finns ett ökande antal företag som är föremål för konkursförfaranden och som inte längre är i stånd att fullgöra sina skyldigheter gentemot sina borgenärer (leverantörer). Många leverantörer (fordringsägare) är inte längre i stånd att driva in samtliga sina fordringar från köparna (gäldenärerna). Denna omständighet har en negativ effekt på den ekonomiska situationen för företag som fram tills nyligen ansågs 'lönsamma'.

På grundval av denna bestämmelse har borgenären (leverantören) alltså rätt att få till stånd en rättelse av den utgående mervärdesskatten för det fall att köparen (gäldenären) inte betalar för den levererade varan eller den tillhandahållna tjänsten, och insolvensdomstolen inlett ett insolvensförfarande mot köparen. ...

Förslaget är helt förenligt med artiklarna 90 och 185 i [direktiv 2006/112]. En liknande regel är tillämplig i minst 12 medlemsstater i Europeiska unionen. Detta system genomförs, i olika former, i följande medlemsstater: Belgien, Luxemburg, Danmark, Tyskland, Frankrike, Portugal, Irland, Österrike, Italien, Grekland, Lettland och Förenade kungariket."

7 I artikel 44.3 i mervärdesskattelagen, om rättelse av det belopp av skatten på fordringar på gäldenärer vilka är föremål för ett insolvensförfarande, föreskrivs följande:

"Borgenären kan få till en rättelse av storleken av den utgående skatt tidigast under det beskattningsår under vilket de villkor som anges i punkt 1 uppfylls. En rättelse kan inte ske [...] i de fall gäldenären har upphört att vara en beskattningsbar person."

Målet vid den nationella domstolen och tolkningsfrågorna

8 A-PACK CZ är ett tjeckiskt mervärdesskatteskyldigt företag, vars ena kund, Delpharmea Nutraceuticals a.s., blev föremål för ett insolvensförfarande som inleddes den 27 maj 2009.

9 I sin skattedeklaration avseende fjärde kvartalet för räkenskapsåret 2011 begärde A-PACK CZ återbetalning av ett belopp på 539 822 CZK (cirka 21 000 euro), huvudsakligen med hänvisning till en rättelse av mervärdesskatt på grund av de utestående fordringar på detta bolag, för leveranser av varor och tillhandahållanden av tjänster mellan den 30 oktober 2008 och den 2 februari 2009.

10 Genom beslut av den 17 april 2012 satte Finanční úřad pro Prahu 9 (skattemyndigheten för Prag 9, Tjeckien) ned det belopp som A-PACK CZ yrkat till 41 211 CZK (cirka 1 600 euro), på grund av att det enligt artikel 44.3 i mervärdesskattelagen inte är möjligt att göra en rättelse av skatten om gäldenären har upphört att vara en beskattningsbar person, vilket var fallet med Delpharmea Nutraceuticals sedan den 3 november 2011.

11 A-PACK CZ begärde omprövning av detta beslut hos omprövningsnämnden som beslutade att inte företa någon ändring.

12 A-PACK CZ väckte talan vid Městský soud v Praze (Regionala domstolen i Prag, Tjeckien) om ogiltigförklaring av nämnda beslut. Denna domstol ogillade talan.

13 A-PACK CZ överklagade detta avgörande till den hänskjutande domstolen, Nejvyšší správní

soud (Högsta förvaltningsdomstolen, Tjeckien). Bolaget har gjort gällande att villkoret att gäldenären ska vara en beskattningsbar person, som föreskrivs i artikel 44.3 i mervärdesskattelagen, inte bara strider mot artikel 90 i direktiv 2006/112 utan också innebär ett otillåtet statligt stöd.

14 Den hänskjutande domstolen anser att de argument som framförts av A-PACK CZ avseende statligt stöd inte kan godtas. Däremot anser denna domstol att villkoret avseende att gäldenären måste bibehålla ställningen som beskattningsbar person, som föreskrivs i artikel 44.3 i mervärdesskattelagen, eventuellt skulle kunna strida mot artikel 90 i direktiv 2006/112, eftersom detta kan göra det omöjligt för en beskattningsbar borgenär att få till stånd en rättelse av beskattningsunderlaget, utan att detta är motiverat av den osäkerhet som råder vad gäller huruvida den uteblivna betalningen är definitiv.

15 Mot denna bakgrund beslutade Nejvyšší správní soud (Högsta förvaltningsdomstolen) att vilandeförklara målet och ställa följande frågor till EU-domstolen:

”1) Ska artikel 90.2 i [direktiv 2006/112] med beaktande av principen om skatteneutralitet och proportionalitetsprincipen tolkas på så sätt att medlemsstaterna, genom undantag, får fastställa villkor enligt vilka en nedsättning av beskattningsunderlaget i vissa fall är utesluten vid helt eller delvis utebliven betalning?

2) Om första frågan besvaras jakande: Strider en nationell lagstiftning, enligt vilken en beskattningsbar person som är skyldig att betala mervärdesskatt inte får göra en rättelse av mervärdesskattebeloppet om personen har varit skyldig att redovisa skatten till följd av en beskattningsbar leverans till en annan beskattningsbar person som helt eller delvis uteblivit med betalningen för prestationen och som därefter upphört att vara en beskattningsbar person, mot syftet med artikel 90 i [direktiv 2006/112]?”

Prövning av tolkningsfrågorna

16 Genom sina två frågor, som ska prövas tillsammans, vill den hänskjutande domstolen få klarhet i huruvida artikel 90 i direktiv 2006/112, mot bakgrund av principen om skatteneutralitet och proportionalitetsprincipen, ska tolkas så, att den utgör hinder för en nationell lagstiftning, såsom den som är aktuell i det nationella målet, enligt vilken en beskattningsbar person inte kan få till stånd en rättelse av beskattningsunderlaget för mervärdesskatt när gäldenären helt eller delvis har uteblivit med betalningen av ett belopp hänförligt till en mervärdesskattepliktig transaktion, om gäldenären inte längre är en beskattningsbar person som är skyldig att betala mervärdesskatt.

17 Enligt domstolens fasta praxis följer det av artikel 90.1 i direktiv 2006/112, vilken behandlar avbeställning, hävning, icke godkännande, helt eller delvis utebliven betalning eller nedsättning av priset efter det att transaktionen som gett upphov till betalningen av skatten ägt rum, att medlemsstaterna är 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 direktiv 2006/112, 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 (se, bland annat, dom av den 6 december 2018, *Tratave*, C-672/17, EU:C:2018:989, punkt 29 och där angiven rättspraxis).

18 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.

19 Domstolen har emellertid redan slagit fast, att denna möjlighet att införa undantag, för det fall att betalningen helt eller delvis uteblir, grundar sig 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 (se, för ett liknande resonemang, dom av den 3 juli 1997, Goldsmiths, C-330/95, EU:C:1997:339, punkt 18, dom av den 23 november 2017, Di Maura, C-246/16, EU:C:2017:887, punkt 17, och dom av den 22 februari 2018, T-2, C-396/16, EU:C:2018:109, punkt 37).

20 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 direktiv 2006/112, nämligen att harmonisera skatterna (se, för ett liknande resonemang, dom av den 3 juli 1997, Goldsmiths, C-330/95, EU:C:1997:339, punkt 18, dom av den 23 november 2017, Di Maura, C-246/16, EU:C:2017:887, punkt 18, och dom av den 22 februari 2018, T-2, C-396/16, EU:C:2018:109, punkt 38), och att det inte ska vara möjligt för medlemsstaterna att helt enkelt utesluta möjligheten till nedsättning av beskattningsunderlaget för mervärdesskatt vid utebliven betalning (se, för ett liknande resonemang, dom av den 23 november 2017, Di Maura, C-246/16, EU:C:2017:887, punkterna 20 och 21).

21 Denna slutsats bekräftas av en teleologisk tolkning av artikel 90.2 i direktiv 2006/112. Det är visserligen lämpligt att medlemsstaterna kan skingra ovissheten kring utebliven betalning av en faktura eller kring frågan huruvida den uteblivna betalningen är definitiv, men rätten att göra undantag får inte gå utöver denna ovisshet, och i synnerhet kan den inte sträcka sig till huruvida det går att underlåta att sätta ned beskattningsunderlaget om betalning uteblir (se dom av den 23 november 2017, Di Maura, C-246/16, EU:C:2017:887, punkt 22, och dom av den 22 februari 2018, T-2, C-396/16, EU:C:2018:109, punkt 40).

22 En rätt för medlemsstaterna att 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 (se, för ett liknande resonemang, dom av den 23 november 2017, Di Maura, C-246/16, EU:C:2017:887, punkt 23).

23 I förevarande fall kan ett krav, såsom kravet i den nationella lagstiftning som är aktuell i det nationella målet, enligt vilket en rättelse av beskattningsunderlaget för mervärdesskatt enbart kan medges om gäldenären inte har upphört att vara föremål för mervärdesskatt, inte motiveras av att det är nödvändigt att ta hänsyn till osäkerheten kring huruvida den uteblivna betalningen är definitiv.

24 I likhet med vad Europeiska kommissionen har anfört i sitt skriftliga yttrande utgör nämligen den omständigheten, att gäldenären i samband med ett insolvensförfarande har upphört att vara en beskattningsbar person, snarare en omständighet som talar för att den uteblivna betalningen är definitiv.

25 Vad gäller frågan, i likhet med vad den tjeckiska regeringen har anfört i sitt skriftliga yttrande genom att särskilt hänvisa till punkt 33 i domen av den 26 januari 2012, Kraft Foods Polska (C-588/10, EU:C:2012:40), huruvida ett sådant krav likväl kan anses förenligt med artikel 90.2 i direktiv 2006/112, i den mån som syftet härmed är att uppnå målen att säkerställa en riktig uppbörd av mervärdesskatten, förebygga bedrägeri och undanröja risken för minskade skatteintäkter, konstaterar domstolen att sådana mål inte gör det godtagbart att kringgå systematiken i och ändamålet med denna bestämmelse eller att motivera ett undantag från artikel

90.1 i direktivet med hänsyn till andra grunder än de som rör osäkerheten kring utebliven betalning och huruvida denna är definitiv.

26 Även om artikel 273 i direktiv 2006/112, som också har åberopats av Republiken Tjeckien till stöd för sin tolkning, på samma sätt ger medlemsstaterna möjlighet att införa de skyldigheter som de finner nödvändiga för en riktig uppbörd av mervärdesskatten och för förebyggande av bedrägeri, framgår det av fast rättspraxis att sådana åtgärder i princip endast får avvika från reglerna om beskattningsunderlag i den mån som detta är absolut nödvändigt för att uppnå detta särskilda syfte, eftersom de i minsta möjliga mån får påverka syftena med och principerna i direktiv 2006/112, och därför inte heller får tillämpas på ett sådant sätt att de äventyrar mervärdesskattens neutralitet (se, för ett liknande resonemang, dom av den 6 december 2018, *Tratave*, C-672/17, EU:C:2018:989, punkt 33 och där angiven rättspraxis), som är en grundläggande princip i det gemensamma system för mervärdesskatt som har inrättats genom unionslagstiftningen.

27 I förevarande fall framgår det inte av de handlingar som ingetts till domstolen att den omständigheten, att en beskattningsbar person som är skyldig att betala mervärdesskatt, såsom A-PACK CZ, medges nedsättning av beskattningsunderlaget för mervärdesskatten vid utebliven betalning av dess fordran på en insolvent gäldenär som sedermera blivit en icke beskattningsbar person, skulle innebära en särskild risk för bedrägeri eller skatteflykt. Att utesluta alla möjligheter att medges nedsättning av beskattningsunderlaget i en sådan situation, och att tvinga en sådan beskattningsbar borgenär att betala ett mervärdesskattebelopp som denne inte hade erhållit inom ramen för den ekonomiska verksamheten, överskrider i vart fall gränsen för vad som är absolut nödvändigt för att uppnå de mål som avses i artikel 273 i direktiv 2006/112.

28 Mot bakgrund av vad som anförts ovan ska de ställda frågorna besvaras enligt följande. Artikel 90 i direktiv 2006/112 ska tolkas så, att den utgör hinder för en nationell lagstiftning, såsom den som är aktuell i det nationella målet, enligt vilken en beskattningsbar person inte kan få till stånd en rättelse av beskattningsunderlaget för mervärdesskatt när gäldenären helt eller delvis har uteblivit med betalningen av ett belopp hänförligt till en mervärdesskattepliktig transaktion, om gäldenären inte längre är en beskattningsbar person som är skyldig att betala mervärdesskatt.

Rättegångskostnader

29 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 (första avdelningen) följande:

Artikel 90 i rådets direktiv 2006/112/EG av den 28 november 2006 om ett gemensamt system för mervärdesskatt, ska tolkas så, att den utgör hinder för en nationell lagstiftning, såsom den som är aktuell i det nationella målet, enligt vilken en beskattningsbar person inte kan få till stånd en rättelse av beskattningsunderlaget för mervärdesskatt när gäldenären helt eller delvis har uteblivit med betalningen av ett belopp hänförligt till en mervärdesskattepliktig transaktion, om gäldenären inte längre är en beskattningsbar person som är skyldig att betala mervärdesskatt.

Underskrifter

* Rättegångsspråk: tjeckiska.