

Mål C-398/20**Sammanfattning av begäran om förhandsavgörande i enlighet med artikel 98.1 i domstolens rättegångsregler****Datum för ingivande:**

20 augusti 2020

Domstol som begär förhandsavgörande:

Krajský soud v Brně (Republiken Tjeckien)

Datum för beslutet att begära förhandsavgörande:

29 juli 2020

Klagande:

ELVOSPOL, s.r.o.

Motpart:

Odvolací finanční ředitelství

Saken i målet vid den nationella domstolen

Det nationella målet avser en talan som väckts av bolaget ELVOSPOL, s.r.o. mot det beslut som fattats av Odvolací finanční ředitelství (nämnden för överprövning av skatteärenden, Republiken Tjeckien) (nedan kallad överprövningsnämnden), genom vilket nämnda bolag nekades rätt till nedsättning av mervärdesskatten med ett belopp motsvarande en utestående fordran från en konkursgäldenär, med motiveringen att denna fordran hade uppkommit inom sex månader före domstolens beslut om gäldenärens konkurs.

Tolkningsfråga

Strider en nationell lagstiftning mot syftet med artikel 90.1 och 90.2 i rådets direktiv 2006/112/EG av den 28 november 2006 om ett gemensamt system för mervärdesskatt (EUT L 347, 2006, s. 1), för det fall denna lagstiftning innehåller ett villkor som innebär att en beskattningsbar person som blivit skyldig att ta ut mervärdesskatt för en beskattningsbar tjänst som tillhandahållits en annan beskattningsbar person som endast delvis eller överhuvudtaget inte betalat för den

tillhandahållna tjänsten, inte kan göra en rättelse av den utgående skatt som ska betalas för fordran om den uppkommit mindre än sex månader innan domstolen fattade ett konkursbeslut med avseende på den andra beskattningsbara personen?

Anförda unionsrättsliga bestämmelser

Artiklarna 63, 73, 90.1 och 90.2, 273 i rådets direktiv 2006/112/EG av den 28 november 2006 om ett gemensamt system för mervärdesskatt (EUT L 2006, 347, s. 1) (nedan kallat direktivet).

Anförda nationella bestämmelser

Rätten till rättelse av skattebeloppet i fråga fordringar på gäldenärer i ett insolvensförfarande föreskrivs i 44 § i Zákon č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty (lag nr 235/2004 om mervärdesskatt, nedan kallad mervärdesskattelagen). De tillämpliga delarna i denna § hade vid den relevanta tidpunkten följande lydelse:

(1) En skattskyldig person, för vilken skyldighet att uppbära mervärdesskatt uppkommit för tillhandahållandet av en mervärdesskattepliktig tjänst till en annan skattskyldig person och vars fordran som uppkommit senast 6 månader före dagen för domstolens beslut om [gäldenärens] insolvens avseende den tjänsten, ännu inte har upphävts (nedan kallad borgenären), har rätt till rättelse av den skatt som ska betalas i fråga om den aktuella fordran ...¹.

...

(3) Borgenären kan göra en rättelse av den skatt som ska betalas tidigast under den beskattningsperiod under vilken de villkor som föreskrivs i punkt 1 uppfylldes. En rättelse kan inte göras efter utgången av en tidsfrist på tre år efter utgången av den beskattningsperiod under vilken den ursprungliga beskattningsbara tjänsten tillhandahållits och inte heller när gäldenären upphört att vara skattskyldig. ⁽²⁾

...

(5) Om borgenären gör en rättelse av skattebeloppet i enlighet med punkt 1 är gäldenären skyldig att sätta ned den ingående skatten i fråga om den skattepliktiga tjänsten som mottagits med det skattebelopp med avseende på vilket borgenären

¹ I synnerhet när ett insolvensförfarande inletts mot gäldenären i vilket domstolen har beslutat om försäljning av gäldenärens tillgångar och borgenären i detta förfarande i vederbörlig ordning anmält sina fordringar som fastställt och beaktats.

² Såsom anges nedan är villkoret att borgenären inte har rätt till rättelse av skattebeloppet, inte heller när gäldenären har upphört att vara mervärdesskattskyldig, inte tillämpligt på grund av att det strider mot artikel 90 i direktivet, i enlighet med EU-domstolens dom av den 8 maj 2019, A-PAK CZ, C-127/18, ECLI:EU:C:2019:377.

gjort en rättelse, det vill säga upp till det belopp med vilket denne gjort avdrag för skatt i fråga om den skattepliktiga tjänsten. ...

(6) Om den fordran i fråga om vilken borgenären gjort en rättelse av skattebeloppet i enlighet med punkt 1 därefter helt eller delvis betalas är borgenären skyldig att ta ut skatt på den betalning som erhållits vid den tidpunkt då hela eller en del av fordran betalades och att delge gäldenären det skattedokument som borgenären ska utfärda ...”

Kortfattad redogörelse för de faktiska omständigheterna och förfarandet

- 1 Bolaget ELVOSPOL, s.r.o. (nedan kallat klaganden) gjorde i sina skattedeklarationer för beskattningsperioden maj 2015 en rättelse av mervärdesskattebeloppet (nedan kallad mervärdesskatt) i enlighet med 44 § punkt 1 i mervärdesskattelagen, eftersom bolaget MPS Mont a.s. inte hade betalat den faktura för leverans av varor som klaganden hade utställt, i vilken den 29 november 2013 angavs som datum för den skattepliktiga leveransen (nedan kallad den omtvistade rättelsen av skatten).
- 2 Den 19 maj 2014 beslutade konkursdomstolen om att bolaget MPS Mont a.s. skulle försättas i konkurs.
- 3 Den 14 december 2015 anmodade Finanční úřad pro Jihomoravský kraj (Finansmyndigheten för regionen Sydmähren, Republiken Tjeckien) (nedan kallad skattemyndigheten) klaganden att undanröja alla tveksamheter om huruvida de belopp som angetts i den aktuella rättelsen av skatten var korrekta och fullständiga. I skrivelse av den 6 januari 2016 bestred klaganden den tolkning av 44 § punkt 1 i mervärdesskattelagen som skattemyndigheten hade gjort, och angav att de villkor som uppställs i denna bestämmelse för att göra den omtvistade rättelsen av skatten var uppfyllda enligt klagandens mening. Skattemyndigheten fann emellertid att klagandens tolkning av 44 § punkt 1 i mervärdesskattelagen var felaktig och vägrade att beakta den omtvistade rättelsen av skatten och fastställde, genom beslut av den 22 februari 2016, att klaganden skulle betala ytterligare mervärdesskatt på 160 896 CZK för beskattningsperioden maj 2015.
- 4 Klaganden överklagade detta beslut till Odvolací finanční ředitelství (överprövningsnämnden), som genom beslut av den 2 maj 2018 fastställde beslutet att inte beakta den omtvistade rättelsen av skatten på grund av den aktuella fordrans ålder, det vill säga på grund av att den hade uppkommit inom en tid på sex månader före den dag då konkursdomstolen fattade beslut om att försätta MPS Mont a.s. i konkurs (nedan kallat tidsfristen för fordran).
- 5 Varken skattemyndigheten eller Odvolací finanční ředitelství (överprövningsnämnden) bestred i sina beslut det förhållandet att MPS Mont a.s. inte ens delvis hade betalat klaganden för den skattepliktiga tjänsten. Underlåtenheten att iaktta tidsfristen för fordran var således det enda skälet till att

denna ytterligare skatt fastställdes och till beslutet att inte beakta den omtvistade rättelsen av skatten.

- 6 Klaganden överklagade detta beslut från Odvolací finanční ředitelství (överprövningsnämnden) till Krajský soud v Brně (regional domstol i Brno). Inom ramen för sitt överklagande vidhöll klaganden alltjämt att bolaget uppfyllde de lagstadgade villkoren för den omtvistade rättelsen av skatten och att tidsfristen för fordran strider mot artikel 90 i direktivet.

Begreppet tidsfristen för fordran i tjeckisk rätt

- 7 Krajský soud v Brně (regional domstol i Brno) anser att den skattskyldige (borgenären) får göra en rättelse av det belopp som ska betalas i skatt i fråga om fordran om villkoren i 44 § punkt 1 i mervärdesskattelagen är uppfyllda, **men den skattskyldige (borgenären) kan inte ens när övriga villkor som uppställs i mervärdesskattelagen göra någon rättelse när fordran för en skattepliktig tjänst som tillhandahållits den skattskyldige uppkom inom de sex månader före domstolens beslut om den skattskyldiges (gäldenärens) konkurs.**
- 8 Denna tolkning bekräftades genom beslut av Nejvyšší správní soud (Högsta förvaltningsdomstolen, Republiken Tjeckien), i utökad sammansättning av den 16 juli 2019 (med referensnummer 3922/2019 Sb. NSS), där det anges att bestämmelserna i 44 § punkt 1 i mervärdesskattelagen, i den lydelse som var tillämplig från och med den 1 april 2011 till och med den 28 juli 2016, ska tolkas så, att [borgenärens] rätt till rättelse av det mervärdesskattebelopp som ska betalas i fråga om den aktuella fordran avser fordringar för tjänster som uppkommit under en period som löpte ut sex månader innan domstolen fattade konkursbeslut [med avseende på gäldenären].
- 9 Nejvyšší správní soud (Högsta förvaltningsdomstolen) ansåg även att argumentet av ekonomisk karaktär enligt vilket ”näringsidkare på en viss marknad lättare kan skönja signalerna om en handelspartners kommande konkurs, ju kortare tid innan, om handelspartnern i framtiden försätts i konkurs, näringsidkaren förhandlar eller genomför transaktioner med denna. Omvänt gäller däremot att ju längre bort i tiden från konkursen transaktionen förhandlades fram eller ingicks, desto mindre uppenbart kunde det vanligtvis vara för handelspartnern att den andra parten skulle komma att försättas i konkurs eller riskerade att hamna i en kris”.
- 10 I sitt beslut hänvisade Nejvyšší správní soud (Högsta förvaltningsdomstolen) även till Zákon č. 328/1991 Sb., o konkursu a vyrovnání (lag nr 328/1991 om konkurs och ackord) som var tillämplig tidigare, enligt vilken vissa rättshandlingar som gäldenären utfört under de senaste sex månaderna före ansökan om inledande av ett insolvensförfarande inlämnades inte hade någon verkan enligt lag. Enligt den hänskjutande domstolen gäller följande: ”Även enligt de nu tillämpliga bestämmelserna i insolvenslagen finns det vid risk för insolvens skillnader mellan den kortare period som omedelbart föregår inledandet av ett konkursförfarande och den längre period, som i princip varar flera år, och detta med avseende på de

villkor som normalt gäller för ekonomiska aktörer som genomför transaktioner och hur ”lätt” det är möjligt att på ett eller annat sätt ogiltigförklara sådana eventuella transaktioner i denna eller en annan omfattning av det skälet eller av andra skäl (fastställa att de saknar verkan). [utelämnas] [Syftet med sexmånadersperioden] var att det skydd som följer av det privilegium som föreskrivs i 44 § i mervärdesskattelagen endast skulle tillerkännas de av gäldenärens handelspartners som hade genomfört transaktioner med gäldenären tidigare än inom de senaste sex månaderna innan domstolen fattade beslut om gäldenärens konkurs. Det kunde nämligen med avseende på dessa antas att de hade genomfört transaktioner med en handelspartner som skulle komma att försättas i konkurs i god tro i fråga om dess solvens och att de vid den tidpunkten inte kunde urskilja att deras fordran senare skulle komma att bli omöjlig att driva in. Däremot borde de handelspartners som genomförde transaktioner med en handelspartner som skulle komma att försättas i konkurs inom de senaste sex månaderna före domstolens konkursbeslut, såsom framgår av allmänna ekonomiska kunskaper, ha haft större chanser att skönja en nära förestående konkurs och det fanns följaktligen ingen anledning att ge dem en större skattemässig komfort. Härmed är även det allmänna historiska sammanhanget för antagandet av den här tillämpliga lagstiftningen år 2011, i form av den ekonomiska kris som fördjupades och som medförde ekonomiska svårigheter hos flera personer som tidigare bedrivit verksamhet med framgång, förenad ... [Utelämnas] Det var även med hänsyn till detta logiskt att snarare de skulle ”skyddas” som handlade med en handelspartner som skulle komma att försättas i konkurs med ett visst tidsintervall innan domstolen fattade konkursbeslut än dem som ingick transaktioner med en handelspartner som försatts i konkurs direkt före detta beslut.”

Granskning av EU-domstolens praxis avseende artikel 90 i direktivet

- 11 Enligt EU-domstolen uppfyller följande bestämmelser inte villkoren för undantag från artikel 90.1 i direktivet: (i) den lagstiftning enligt vilken det föreligger en möjlighet till nedsättning av beskattningsunderlaget för mervärdesskatt om betalning av fordran helt eller delvis uteblivit enbart om det rör sig om en penningfordran (dom av den 3 juli 1997, Goldsmiths, C-330/95, ECLI:EU:C:1997:339), (ii) den lagstiftning enligt vilken rätten till nedsättning av beskattningsunderlaget för mervärdesskatt var beroende av att konkursförfarandet var resultatöst, trots att ett sådant förfarande även kan pågå längre än tio år (dom av den 23 november 2017, Enzo Di Maura, C-246/16, ECLI:EU:C:2017:887), (iii) den lagstiftning i vilken det föreskrevs att den skattskyldige inte kan göra en rättelse av beskattningsunderlaget för mervärdesskatt om betalning av den fordran som gäldenären skulle betala vid mottagandet av den mervärdesskattepliktiga tjänsten helt eller delvis uteblivit om gäldenären inte redan är skattskyldig för mervärdesskatt (dom av den 8 maj 2019, A-PACK CZ s.r.o., C-127/18, ECLI:EU:C:2019:377), liksom (iv) den lagstiftning som ligger till grund för beslutet att inte beakta den skattskyldiges rätt att sätta ned mervärdesskatten vid utebliven betalning av fordran, om den skattskyldige har underlåtit att anmäla

denna fordran i det konkursförfarande som inletts mot gäldenären, såvida inte den skattskyldige visar att betalning av fordran hade uteblivit även om fordran hade anmälts (dom av den 11 juni 2020, SCT d.d., **C-146/19**, ECLI:EU:C:2020:464).

- 12 Det har däremot slagits fast att en lagstiftning i vilken rätten att nedsätta beskattningsunderlaget för mervärdesskatt kopplades till att borgenären erhållit en bekräftelse från förvärvaren av varorna eller tjänsterna (gäldenären) på att denne har mottagit en kreditfaktura om det inte var omöjligt eller orimligt svårt för borgenären att inom rimlig tid erhålla en sådan bekräftelse (dom av den 26 januari 2012, Kraft Foods Polska, **C-588/10**, ECLI:EU:C:2012:40) är förenlig med artikel 90 i direktivet.
- 13 Enligt Krajský soud v Brně (regional domstol i Brno) framgår bland annat följande av EU-domstolens ovannämnda domar:
- Artikel 90.1 i direktivet ger uttryck för den grundläggande principen att 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.³
 - Det skulle strida mot principen om mervärdesskattens neutralitet att godta medlemsstaternas behörighet att utesluta varje möjlighet till nedsättning av beskattningsunderlaget för mervärdesskatt.⁴
 - Enligt artikel 90.2 i direktivet får medlemsstaterna göra undantag från denna princip om det förhållandet att betalning av vederlaget inte skett kan vara svårt att bevisa eller endast är av tillfällig karaktär. Undantaget ska vara rimligt och proportionerligt.⁵
 - Undantag som syftar till att säkerställa en riktig uppbörd av mervärdesskatten och förebygga skatteundandragande måste vara absolut nödvändiga för att uppnå detta syfte och får inte användas på ett sådant sätt att de äventyrar mervärdesskattens neutralitet.⁶

³ Se punkterna 17–22 i domen av den 8 maj 2019, A-PACK CZ s.r.o., C-127/18, ECLI:EU:C:2019:377.

⁴ Se dom av den 13 mars 2008, Securenta, C-437/06, ECLI:EU:C:2008:166, och dom av den 13 mars 2014, Malburg, C-204/13, ECLI:EU:C:2014:147.

⁵ Ibidem.

⁶ Se punkterna 25–27 i dom av den 8 maj 2019, A-PACK CZ s.r.o., C-127/18, ECLI:EU:C:2019:377, och punkt 28 i domen av den 26 januari 2012, Kraft Foods Polska, C-588/10, ECLI:EU:C:2012:40.

Slutanmärkningar

- 14 Enligt Krajský soud v Brně (regional domstol i Brno) avser den ovan anförda nationella lagstiftningen i 44 § i mervärdesskattelagen de fall där gäldenären helt eller delvis har underlåtit att till borgenären betala för en skattepliktig tjänst. Det rör sig således här om ett fall där medlemsstaterna i enlighet med artikel 90.2 i direktivet kan göra undantag från de allmänna bestämmelserna i artikel 90.1 i direktivet.
- 15 Krajský soud v Brně (regional domstol i Brno) hyser emellertid tvivel om huruvida tidsfristen för en fordran som föreskrivs i artikel 44 § första stycket i mervärdesskattelagen är förenlig med artikel 90 i direktivet, eventuellt med dess syfte, och de krav som EU-domstolen har uppställt med avseende på artikel 90 i direktivet.
- 16 Om övriga villkor i mervärdesskattelagen är uppfyllda innebär det förhållandet att det inte är tillåtet att göra den omtvistade rättelsen av skatten till följd av att åldersvillkoret för fordran inte är uppfyllt enligt Krajský soud v Brně (regional domstol i Brno), ett åsidosättande av principen om mervärdesskattens neutralitet.
- 17 Krajský soud v Brně (regional domstol i Brno) anser slutligen att det aktuella målet skiljer sig från alla andra mål som redan har hänskjutits till EU-domstolen.

ARBETSDOKUMENT