

Downloaded via the EU tax law app / web

Foreløbig udgave

DOMSTOLENS DOM (Første Afdeling)

23. november 2017 (*)

»Præjudiciel forelæggelse – merværdiafgift (moms) – beskatningsgrundlag – sjette direktiv 77/388/EØF – artikel 11, punkt C, stk. 1, andet afsnit – begrænsning af retten til nedsættelse af beskatningsgrundlaget i tilfælde af medkontrahentens manglende betaling – medlemsstaternes skønsmargen ved gennemførelsen – proportionaliteten med hensyn til varigheden af den erhvervsdrivendes forfinansiering«

I sag C-246/16,

angående en anmodning om præjudiciel afgørelse i henhold til artikel 267 TEUF, indgivet af Commissione tributaria provinciale di Siracusa (ret i første instans i skatte- og afgiftsretlige sager i provinsen Syracuse, Italien) ved afgørelse af 7. marts 2016, indgået til Domstolen den 28. april 2016, i sagen

Enzo Di Maura

mod

Agenzia delle Entrate – Direzione Provinciale di Siracusa,

har

DOMSTOLEN (Første Afdeling),

sammensat af afdelingsformanden, R. Silva de Lapuerta, og dommerne J.-C. Bonichot (refererende dommer), A. Arabadjiev, S. Rodin og E. Regan,

generaladvokat: J. Kokott,

justitssekretær: A. Calot Escobar,

på grundlag af den skriftlige forhandling,

efter at der er afgivet indlæg af:

- den italienske regering ved G. Palmieri, som befuldmægtiget, bistået af avvocato dello Stato G. De Bellis,
- Det Forenede Kongeriges regering ved J. Kraehling og G. Brown, som befuldmægtigede, bistået af barrister E. Mitrophanous,
- Europa-Kommissionen ved F. Tomat og M. Owsiany-Hornung, som befuldmægtigede,

og efter at generaladvokaten har fremsat forslag til afgørelse i retsmødet den 8. juni 2017,

afsagt følgende

Dom

1 Anmodningen om præjudiciel afgørelse vedrører fortolkningen af artikel 11, punkt C, stk. 1, i Rådets sjette direktiv 77/388/EØF af 17. maj 1977 om harmonisering af medlemsstaternes lovgivning om omsætningsafgifter – Det fælles merværdiafgiftssystem: ensartet beregningsgrundlag (EFT 1977, L 145, s. 1, herefter »sjette direktiv«), og af proportionalitetsprincippet, princippet om EU-rettens effektivitet og princippet om merværdiafgiftens (momsens) neutralitet.

2 Anmodningen er indgivet under en sag mellem Enzo Di Maura og l'Agencia delle Entrate – Direzione Provinciale di Siracusa (afgiftsmyndigheden – provinsdirektoratet i Siracusa, Italien) (herefter »afgiftsmyndigheden«) vedrørende afgiftsansættelse for skatteåret 2004, som vedrører nedsættelse af beskatningsgrundlaget for momsen.

Retsforskrifter

EU-retten

3 Sjette direktivs artikel 11, punkt C, stk. 1, som regulerer nedsættelse af beskatningsgrundlaget, bestemmer:

»I tilfælde af annullation, afbestilling, ophævelse, ikke eller kun delvis betaling eller afslag i prisen efter det tidspunkt, hvor transaktionen har fundet sted, nedsættes beskatningsgrundlaget tilsvarende på betingelser, som fastsættes af medlemsstaterne.

For så vidt angår ikke eller kun delvis betaling, kan medlemsstaterne dog fravige denne bestemmelse.«

Italiensk ret

4 Artikel 26 i decreto del Presidente della Repubblica n. 633 – Istituzione e disciplina dell'imposta sul valore aggiunto (dekret fra republikkens præsident nr. 633 om indførelse og regulering af merværdiafgift) af 26. oktober 1972 (GURI nr. 292 af 11.11.1972) i den på tidspunktet for de faktiske omstændigheder i sagen gældende affattelse (herefter »det præsidentielle dekret«) med overskriften »Ændring af afgiftsgrundlaget eller afgiften« fastsætter følgende i stk. 2:

»Hvis en faktureret transaktion helt eller delvist udebliver efter registreringen i henhold til artikel 23 og 24, eller såfremt dens afgiftsgrundlag nedsættes som følge af erklæring om ugyldighed, annullation, tilbagekaldelse, ophævelse, opsigelse eller lignende eller som følge af ikke eller kun delvis betaling efter forgæves gennemførelse af insolvens- eller tvangsfuldbyrdelsesprocedurer eller på grund af anvendelse af kontraktlige dekorter eller rabatter, har leverandøren eller tjenesteyderen ret til at fradrage afgiften svarende til ændringen i henhold til artikel 19, idet ændringen registreres i henhold til artikel 25. Erhververen eller modtageren, der allerede har registreret transaktionen i henhold til sidstnævnte artikel, skal i et sådant tilfælde registrere ændringen ifølge artikel 23 eller 24, uden at dette dog påvirker vedkommendes ret til tilbagesøgning af det beløb, som er blevet betalt til leverandøren eller tjenesteyderen.«

5 Den forelæggende ret har anført, at denne bestemmelse fast er blevet fortolket af forvaltningen og de italienske retsinstanser således, at for at få nedsat afgiftsgrundlaget i tilfælde af manglende betaling skal den afgiftspligtige person godtgøre, at insolvensprocedurerne har været forgæves, hvilket kun er muligt efter udløbet af fristen for fremsættelse af indsigelser mod regnskabet om delingen, eller – hvis der ikke foreligger et sådan regnskab – indsigelser mod dekretet om afslutning af insolvensproceduren.

Twisten i hovedsagen og de præjudicielle spørgsmål

6 Da en af Enzo Di Mauras kunder var blevet erklæret insolvent uden at have betalt en regning på 35 000 EUR, foretog han en tilsvarende nedsættelse af beskatningsgrundlaget for momsen, hvilket han mente var muligt i henhold til ovennævnte bestemmelser i det præsidentielle dekret.

7 Afgiftsmyndigheden afviste denne regulering med den begrundelse, at en sådan regulering alene kan foretages efter forgæves gennemførelse af en insolvensprocedure eller en individuel fuldbyrdelsesprocedure, dvs. når der er vished for, at fordringen ikke kan inddrives, og ikke blot som følge af en dom, hvorved debitor erklæres insolvent, såsom den, Enzo Di Mauras debitor var genstand for.

8 Enzo Di Maura har anlagt sag ved Commissione tributaria provinciale di Siracusa (ret i første instans i skatte- og afgiftsretlige sager i provinsen Syracuse, Italien) og gjort gældende, at nedsættelsen af afgiftsgrundlaget som følge af manglende betaling af modydelsen bør være tilladt, allerede når der foreligger en insolvenserklæring vedrørende debitor.

9 Retten er i tvivl om foreneligheden af den omhandlede bestemmelse i det præsidentielle dekret med proportionalitetsprincippet, princippet om EU-rettens effektivitet og princippet om momsens neutralitet, henset bl.a. til den gennemsnitlige varighed af insolvensprocedurer i Italien, idet den har bemærket, at det ikke er usædvanligt, at disse overstiger ti år. Retten er ligeledes af den opfattelse, at den begrænsning af retten til nedsættelse af beskatningsgrundlaget, som findes i den italienske lov, er for vidtgående, eftersom sjette direktiv betinger en sådan begrænsning af manglende betaling og ikke forgæves gennemførelse af insolvensprocedurer eller håndhævelsesforanstaltninger.

10 Commissione tributaria provinciale di Siracusa (ret i første instans i skatte- og afgiftsretlige sager i provinsen Syracuse) har på denne baggrund besluttet at udsætte sagen og forelægge Domstolen følgende præjudicielle spørgsmål:

»1) Er det i lyset af [sjette direktivs] artikel 11, punkt C, stk. 1, og artikel 20, stk. 1, litra b), andet [afsnit], [...] angående nedsættelsen af [beskatnings]grundlaget og berigtigelsen af momsen af afgiftspligtige transaktioner i tilfælde af ikke eller kun delvis betaling af den mellem parterne fastlagte modydelse foreneligt med proportionalitetsprincippet og effektivitetsprincippet, som sikres i [EUF-traktaten], og princippet om momsens neutralitet at indføre begrænsninger, som gør det umuligt eller uforholdsmæssigt vanskeligt – også på grund af tidsfaktoren, henset til, at en insolvensprocedure har en uforudselig varighed – for den afgiftspligtige at få tilbagebetalt afgiften vedrørende den ikke-betalte eller kun delvist betalte modydelse?

2) Såfremt første spørgsmål besvares bekræftende, er en bestemmelse – som artikel 26, stk. 2, i [det præsidentielle dekret] – der betinger retten til tilbagebetaling af afgiften af, at det bevises, at der forgæves er blevet gennemført insolvensprocedurer, dvs. i henhold til retspraksis og skattemyndighedernes praksis i den pågældende EU-medlemsstat alene en ikke fyldestgørende endelig deling af aktiverne eller, såfremt der ingen findes, efter vedtagelsen af den endelige

retsakt om afslutning af insolvensproceduren, da forenelig med de ovenfor nævnte principper, selv når sådanne handlinger ikke med rimelighed er rentable, henset til tilgodehavendets størrelse, mulighederne for inddrivelse og udgifterne i forbindelse med insolvensprocedurer, og de nævnte forudsætninger under alle omstændigheder først kan være opfyldt flere år efter indledningen af insolvensbehandlingen?«

Om de præjudicielle spørgsmål

11 Med disse spørgsmål, som skal behandles samlet, ønsker den forelæggende ret nærmere bestemt oplyst, om sjette direktivs artikel 11, punkt C, stk. 1, andet afsnit, skal fortolkes således, at en medlemsstat kan gøre en nedsættelse af beskatningsgrundlaget for momsen i tilfælde af ikke eller kun delvis betaling betinget af en forgæves gennemførelse af en insolvensprocedure, når en sådan procedure kan vare mere end ti år.

12 Det skal indledningsvis bemærkes, at sjette direktivs artikel 11, punkt A, stk. 1, litra a), med henblik på at harmonisere beskatningsgrundlaget indeholder bestemmelse om, at beskatningsgrundlaget i indlandet i princippet er den samlede modværdi, som leverandøren eller tjenesteyderen modtager eller vil modtage af køberen, aftageren eller tredjemand.

13 Denne bestemmelse er udtryk for et grundlæggende princip i det sjette direktiv, hvorefter beskatningsgrundlaget er den faktisk modtagne modydelse, og hvorefter følger, at skatte- og afgiftsmyndighederne ikke kan opkræve et beløb i moms, der er højere end det, den afgiftspligtige har modtaget (dom af 3.7.1997, Goldsmiths, C-330/95, EU:C:1997:339, præmis 15).

14 I overensstemmelse med dette princip forpligter sjette direktivs artikel 11, punkt C, stk. 1, første afsnit, som omhandler tilfælde af annullation, afbestilling, ophævelse, ikke eller kun delvis betaling eller afslag i prisen efter det tidspunkt, hvor transaktionen har fundet sted, medlemsstaterne til at nedsætte beskatningsgrundlaget og dermed den moms, som den afgiftspligtige skal betale, i alle tilfælde, hvor den afgiftspligtige efter indgåelsen af aftalen om en transaktion ikke opnår en del af modydelsen eller nogen del deraf overhovedet (jf. i denne retning dom af 3.7.1997, Goldsmiths, C-330/95, EU:C:1997:339, præmis 16).

15 I henhold til sjette direktivs artikel 11, punkt C, stk. 1, andet afsnit, kan medlemsstaterne dog fravige den i foregående præmis nævnte regel i tilfælde af ikke eller kun delvis betaling.

16 Hvis den manglende eller kun delvise betaling af købsprisen sker, uden at kontrakten er blevet ophævet eller annulleret, skal køberen således stadig betale den aftalte pris, og selv om sælgeren ikke længere ejer varen, råder denne i princippet stadig over sin fordring, som han kan gøre gældende for domstolene. Da det imidlertid ikke kan udelukkes, at en sådan fordring reelt er uerholdelig, har EU-lovgiver villet give hver medlemsstat valgfrihed med hensyn til, om ikke-betalingen af købsprisen, som i modsætning til ophævelsen eller annullationen af kontrakten, ikke i sig selv genskaber parternes oprindelige situation, giver ret til nedsættelse af beskatningsgrundlaget og tilsvarende modregning på de betingelser, som medlemsstaten fastsætter, eller om en sådan nedsættelse ikke finder anvendelse i dette tilfælde (dom af 15.5.2014, Almos Agrárkülkereskedelmi, C-337/13, EU:C:2014:328, præmis 25).

17 Som Domstolen imidlertid allerede har fastslået, er udgangspunktet for denne fravigelsesbemyndigelse, der er snævert begrænset til kun at omfatte tilfældet med ikke-betaling eller delvis betaling af transaktionens pris, at den manglende erlæggelse af modydelsen under visse omstændigheder og som følge af retstilstanden i den pågældende medlemsstat kan være vanskelig at godtgøre eller alene være foreløbig (dom af 3.7.1997, Goldsmiths, C-330/95, EU:C:1997:339, præmis 18).

18 Følgelig skal en udnyttelse af fravigelsesbemyndigelsen være begrundet, således at de af medlemsstaterne i denne forbindelse truffede foranstaltninger ikke undergraver virkeliggørelsen af afgiftsharmoniseringsmålsætningen med det sjette direktiv (dom af 3.7.1997, Goldsmiths, C-330/95, EU:C:1997:339, præmis 18).

19 Det fremgår ganske vist analogt af præmis 23 i dom af 15. maj 2014, Almos Agrárkülkereskedelmi (C-337/13, EU:C:2014:328), at hvis den omhandlede medlemsstat har tilsigtet at gøre brug af den i sjette direktivs artikel 11, punkt C, stk. 1, andet afsnit, fastsatte undtagelse, kan de afgiftspligtige ikke på grundlag af sjette direktivs artikel 11, punkt C, stk. 1, første afsnit, påberåbe sig en ret til nedsættelse af deres momsgrundlag i tilfælde af manglende betaling af prisen.

20 I modsætning til hvad den italienske regering og Det Forenede Kongeriges regering har gjort gældende, kan denne begrundelse som anført af generaladvokaten i punkt 32-44 i forslaget til afgørelse, ikke desto mindre ikke fortolkes således, at den rejser tvivl om den i denne doms præmis 17 og 18 nævnte retspraksis, således at det skulle være muligt for medlemsstaterne helt enkelt at udelukke nedsættelse af beskatningsgrundlaget for momsen.

21 Det fremgår i denne henseende af Domstolens faste praksis, at undtagelser skal fortolkes strengt (jf. i denne retning dom af 20.6.2002, Kommissionen mod Tyskland, C-287/00, EU:C:2002:388, præmis 47, af 14.6.2007, Horizon College, C-434/05, EU:C:2007:343, præmis 16, og af 21.3.2013, PFC Clinic, C-91/12, EU:C:2013:198, præmis 23). Det fremgår imidlertid af selve ordlyden af sjette direktivs artikel 11, punkt C, stk. 1, andet afsnit, at selv om medlemsstaterne har mulighed for at fravige den regulering af beskatningsgrundlaget, som følger af første afsnit, har de ikke af EU-lovgiver fået mulighed for helt at udelukke den.

22 Denne konklusion bekræftes af en formålsfortolkning af sjette direktivs artikel 11, punkt C, stk. 1, andet afsnit. Selv om det er relevant, at medlemsstaterne kan modvirke uvisheden om, hvorvidt den manglende betaling af en faktura er endegyldig således som omhandlet i denne doms præmis 16, kan en sådan mulighed for fravigelse ikke gå videre end denne uvished, og navnlig ikke udstrækkes til spørgsmålet om udelukkelse af adgangen til nedsættelse af beskatningsgrundlaget i tilfælde af manglende betaling.

23 Desuden ville en anerkendelse af en mulighed for medlemsstaterne for at udelukke enhver nedsættelse af beskatningsgrundlaget for momsen være i strid med princippet om momsens neutralitet, hvoraf det bl.a. følger, at den erhvervsdrivende, der optræder som afgiftsopkræver for staten, helt skal aflastes for den moms, der skyldes eller er erlagt i forbindelse med dennes momspligtige økonomiske virksomhed (jf. i denne retning dom af 13.3.2008, Securenta, C-437/06, EU:C:2008:166, præmis 25, og af 13.3.2014, Malburg, C-204/13, EU:C:2014:147, præmis 41).

24 For at besvare de præjudicielle spørgsmål skal det herefter undersøges, i hvilken udstrækning en nedsættelse af beskatningsgrundlaget som den i hovedsagen omhandlede er begrundet.

25 I denne henseende bemærkes, at i overensstemmelse med proportionalitetsprincippet, der hører til EU-rettens almindelige retsgrundsætninger, skal de midler, der bringes i anvendelse til gennemførelse af sjette direktiv, være egnede til at realisere de formål, der tilsigtes med dette direktiv, og de må ikke gå videre end nødvendigt for at nå disse formål (jf. analogt dom af 26.4.2012, Kommissionen mod Nederlandene, C-508/10, EU:C:2012:243, præmis 75).

26 Som anført i denne doms præmis 22 er formålet med den undtagelse fra retten til nedsættelse af beskatningsgrundlaget, som er fastsat i sjette direktivs artikel 11, punkt C, stk. 1,

andet afsnit, at tage hensyn til uvisheden om, hvorvidt den manglende betaling af en faktura er endegyldig.

27 Denne usikkerhed tages klart i betragtning, når den afgiftspligtige person fratages sin ret til nedsættelse af beskatningsgrundlaget, så længe der er vished for, at fordringen ikke kan inddrives, således som det i det væsentlige er fastsat i den i hovedsagen omhandlede nationale lovgivning. Det skal imidlertid fastslås, at det samme formål ligeledes vil kunne opnås ved at tillade nedsættelse, når den afgiftspligtige person godtgør, at der er en rimelig sandsynlighed for, at gælden ikke vil blive betalt, selv hvis beskatningsgrundlaget efterfølgende reguleres opad i tilfælde af, at betalingen ikke desto mindre foretages. Det tilkommer således de nationale myndigheder at afgøre, under iagttagelse af proportionalitetsprincippet og under domstolens kontrol, hvilken dokumentation for en sandsynlig, langvarig og manglende betaling den afgiftspligtige person skal fremlægge, når henses til de særlige forhold, der kendetegner gældende national ret. En sådan ordning ville være lige så effektiv med hensyn til at nå målet og samtidig være mindre indgribende for den afgiftspligtige person, som sikrer forfinansiering af momsens ved at opkræve den på statens vegne som nævnt i denne doms præmis 23.

28 Konstateringen i den foregående præmis gælder så meget desto mere i forbindelse med en national lovgivning som den i hovedsagen omhandlede, i henhold til hvilken der i praksis først kan opnås sikkerhed for, at fordringen ikke kan inddrives efter ti år. En sådan periode vil under alle omstændigheder kunne give de af lovgivningen omfattede erhvervsdrivende, som er stillet over for en manglende betaling af en faktura, en likviditetsmæssig ulempe i forhold til deres konkurrenter fra andre medlemsstater, hvilket åbenlyst kan undergrave virkeliggørelsen af afgiftsharmoniseringsmålsætningen med sjette direktiv.

29 Det følger heraf, at de præjudicielle spørgsmål skal besvares med, at sjette direktivs artikel 11, punkt C, stk. 1, andet afsnit, skal fortolkes således, at en medlemsstat ikke kan gøre en nedsættelse af beskatningsgrundlaget for momsens betinget af en forgæves gennemførelse af en insolvensprocedure, når en sådan procedure kan vare mere end ti år.

Sagsomkostninger

30 Da sagens behandling i forhold til hovedsagens parter udgør et led i den sag, der verserer for den forelæggende ret, tilkommer det denne at træffe afgørelse om sagsomkostningerne. Bortset fra nævnte parters udgifter kan de udgifter, som er afholdt i forbindelse med afgivelse af indlæg for Domstolen, ikke erstattes.

På grundlag af disse præmisser kender Domstolen (Første Afdeling) for ret:

Artikel 11, punkt C, stk. 1, andet afsnit, i Rådets sjette direktiv 77/388/EØF af 17. maj 1977 om harmonisering af medlemsstaternes lovgivning om omsætningsafgifter — Det fælles merværdiafgiftssystem: ensartet beregningsgrundlag, skal fortolkes således, at en medlemsstat ikke kan gøre en nedsættelse af beskatningsgrundlaget for momsens betinget af en forgæves gennemførelse af en insolvensprocedure, når en sådan procedure kan vare mere end ti år.

Underskrifter

* Processprog: italiensk.