



Rättsfallssamlingen

FÖRSLAG TILL AVGÖRANDE AV GENERALADVOKAT
JULIANE KOKOTT
föredraget den 8 juni 2017¹

Mål C-246/16

Enzo Di Maura

mot

Agenzia delle Entrate – Direzione Provinciale di Siracusa

(begäran om förhandsavgörande från Commissione tributaria provinciale di Siracusa (skattedomstol på provinsnivå i Syrakusa, Italien)

”Begäran om förhandsavgörande – Mervärdesskattelagstiftning – Inskränkning av rätten till nedsättning av beskattningsunderlaget vid utebliven betalning från avtalspartens sida (artikel 11 C.1 andra meningen i sjätte direktivet 77/388/EEG och artikel 90.2 i direktiv 2006/112/EG) – Medlemsstaternas frihet vid införlivandet av direktiv – Proportionalitet vad gäller perioden för näringsidkarens förfinansiering”

I. Inledning

1. Vid handelstransaktioner händer det regelbundet att en kund inte betalar sina fakturor punktligt eller att han över huvud taget inte betalar dem. Detta är i sig inte behagligt för ett företag, särskilt när de utestående beloppen når en viss omfattning. Särskilt obehagligt blir det när skatt som följer av fakturabeloppet och som kunden ska bära, ska erläggas, trots att fakturorna inte har betalats.
2. Skälet till detta är att staten enligt mervärdesskattelagstiftningen redan erhåller ”sin” skatt från företag, trots att den som ska betala skatten (köparen) ännu inte har betalat denna till företaget. Resultatet blir att företaget fram till dess betalning sker måste förfinansiera mervärdesskatten och därmed bevilja staten räntefria lån. I förevarande fall rör det sig om en faktura från 2004 som inte har betalats.
3. Följaktligen föreskrivs förmodligen i alla medlemsstater en korrigerande som motsvarar den mervärdesskatteskuld som redan uppkommit för företaget. I Italien var detta hittills emellertid möjligt först efter *utgången av ett konkursförfarande* avseende köparen. I andra medlemsstater är *inledandet av insolvensförfarandet* avgörande. Företaget har enbart en begränsad inverkan på det ena eller det andra kriteriet. Det kan således gå flera år innan förfinansieringen kan avslutas.

¹ Originalspråk: tyska.

4. I detta, numera andra, mål från Italien² har domstolen därför att pröva en av de viktigaste frågorna i samband med indirekt uppbörd av mervärdesskatt i en rättsstat. Domstolen ska för det första avgöra³ hur länge medlemsstaterna på ett proportionerligt sätt kan förplikta ett privat företag att på egen bekostnad förfinansiera skatt som det ekonomiskt inte ska bära. Frågan är om ett företag verkligen måste vänta två, tio eller ännu fler år för att återfå den mervärdesskatt som uppkommit och redan betalats. Är ett företag i detta sammanhang skyldigt att driva en i ekonomiskt hänseende eventuellt fullständigt meningslös rättsprocess för att visa att en betalning av den avtalade motprestationen som ännu inte har erlagts *slutgiltigt* även uteblir?

II. Tillämpliga bestämmelser

A. Unionsrätt

5. Den unionsrättsliga ramen i förevarande mål utgörs för det omtvistade taxeringsåret av den tillämpliga 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 beräkningsgrund⁴ (nedan kallat sjätte direktivet). Denna bestämmelse är identisk med den nu gällande artikel 90 i rådets direktiv 2006/112/EG av den 28 november 2006 om ett gemensamt system för mervärdesskatt⁵ (nedan kallat mervärdesskattedirektivet).

6. I artikel 90 i mervärdesskattedirektivet (tidigare artikel 11 C.1 första stycket i sjätte direktivet) regleras ändringar i beskattningsunderlaget. I denna bestämmelse 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.”

B. Italiensk rätt

7. I artikel 26.2 (i den lydelse som var tillämplig vid tidpunkten för omständigheterna i målet) i Decreto del presidente della Repubblica 26 ottobre 1972, n. 633, ”Istituzione e disciplina dell'imposta sul valore aggiunto” (Presidentdekret nr 633 av den 26 oktober 1972 om införande och reglering av mervärdesskatt) (nedan kallat presidentdekret nr 633/72), föreskrivs följande:

”Om en fakturerad transaktion, efter det att den registrerats enligt artiklarna 23 och 24, helt eller delvis annulleras eller om dess beskattningsunderlag sätts ned till följd av antingen en ogiltighetsförklaring, avbeställning, återkallelse, hävning, uppsägning eller liknande anledning eller att betalning helt eller delvis uteblivit på grund av resultatlösa konkurs- eller verkställighetsförfaranden eller 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 jämkningen,

2 Det andra förfarandet från Italien, mål C-202/15 (H3g), har tills vidare ställts in, eftersom den där hänskjutande domstolen på grund av de ändrade rättsliga ramarna uppenbarligen överväger att dra tillbaka sin begäran om förhandsavgörande. Domstolen har även att pröva en liknande fråga i mål C-404/16.

3 Vilket inte var fallet i dom av den 3 juli 1997, Goldsmiths (C-330/95, EU:C:1997:339), dom av den 15 maj 2014, Almos Agrärkulturereskedelmi (C-337/13, EU:C:2014:328), dom av den 2 juli 2015, NLB Leasing (C-209/14, EU:C:2015:440), dom av den 26 mars 2015, Macikowski (C-499/13, EU:C:2015:201), dom av den 3 september 2014, GMAC UK (C-589/12, EU:C:2014:2131), och dom av den 26 januari 2012, Kraft Foods Polska (C-588/10, EU:C:2012:40).

4 EGT, L 145, 1997, s. 1.

5 EUT L 347, 2006, s. 1.

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.”

8. Artikel 101.5 i Testo Unico delle Imposte sui Redditi (konsoliderad version av lagen om inkomstskatt) (nedan kallad TUIR), innehåller i sin tur följande bestämmelse:

”Förlust av varor enligt punkt 1 ... och förlust på andra fordringar än dem som ger rätt till avdrag enligt ... är avdragsgilla om de grundar sig på säkra och exakta omständigheter. Detta gäller under alla omständigheter, också förlust på fordringar, om gäldenären är föremål för ett konkursförfarande eller har ingått ett godkänt avtal om omstrukturering av fordringar ... Enligt denna punkt anses gäldenären vara föremål för konkurs den dag då konkursbeslutet eller ett beslut om administrativ tvångslikvidation eller ... meddelas.”

9. Därutöver har den nationella domstolen anfört att artikel 26.2 i presidentdekret nr 633/72 har ändrats genom lag nr 208 av den 28 november 2015, enligt vilken det numera uttryckligen är möjligt att göra avdrag för mervärdesskatten vid utebliven betalning från och med dagen för inledandet av ett konkursförfarande. Detta gäller dock endast konkursförfaranden som inletts efter den 31 december 2016.

III. Tvisten vid den nationella domstolen

10. År 2004 ställde Enzo Di Maura (nedan kallad klaganden) – uppenbarligen efter det att motsvarande varor levererats eller tjänster tillhandahållits år 2004 – ut en faktura med ett beskattningsunderlag på 35 000 euro som det mottagande företaget (Sertenko srl) inte har betalat, eftersom det försattes i konkurs i beslut av den 30 november 2004. På grundval av detta beslut satte klaganden, den 31 december 2004, ned beskattningsunderlaget med motsvarande belopp genom att ändra den ursprungliga fakturan och göra skatteavdrag motsvarande ändringen.

11. Agenzia delle Entrate (italiensk skattemyndighet) krävde emellertid utöver vissa sanktioner, inbetalning av inkomstskatt för fysiska personer, regional produktionsskatt och mervärdesskatt för beskattningsåret 2004. Enligt skattemyndigheten ger artikel 26.2 i presidentdekret nr 633/1972 visserligen den berörda rätt att göra avdrag för den skatt som inbetalats i förskott till statskassan med stöd av bestämmelserna om nedsättning i händelse av gäldenärens insolvens, men detta endast när det är säkerställt att det saknas tillgängliga medel och fordran därför är omöjlig att återkräva.

12. Klaganden väckte talan om hävning av beskattningsbeslutet till Commissione tributaria provinciale di Siracusa (skattedomstol på provinsnivå i Syrakusa). Enligt klaganden ska artikel 26 i presidentdekret nr 633/1972 tolkas så, att, i händelse av utebliven betalning för en prestation, är en nedsättning av skatteunderlaget möjlig så snart en konkursförklaring föreligger, eftersom konkursförfaranden pågår under relativt lång tid. Artikel 101.5 i den konsoliderade versionen av inkomstskattelagen befriar dessutom borgenären från skyldigheten att bevisa att förlusten är oåterkallelig, genom att den uttryckligen ger rätt till avdrag för fordringar på företag som är föremål för ett konkursförfarande från den dag då förfarandet inleds.

13. Skattemyndigheten har vid skattedomstolen sagt sig godta klagandens synpunkter avseende rätten till avdrag för inkomstskatt för fysiska personer och regional produktionsskatt med stöd av artikel 101.5 i inkomstskattelagen, men inte med avseende på mervärdesskatten. Enligt skattemyndigheten framgår av bakgrunden till artikel 26 i presidentdekret nr 633/72 att avdrag för mervärdesskatt inte får göras. Detta innebär att villkoret avseende det faktum att förfarandet måste ha visat sig vara resultatlöst gäller konkursförfaranden.

14. Att ett konkursförfarande förblivit resultatlöst kan bevisas först när förfarandet har avslutats och tillgångarna har delats ut och när tidsfristen för att invända mot förslaget till utdelning har löpt ut, eller, i avsaknad av utdelningsförslag, när tidsfristen för att överklaga konkursbeslutet har löpt ut. Denna tolkning av artikel 26 i presidentdekret nr 633/72 är förenlig med skattemyndighetens praxis och med nationell rättspraxis.

15. Commissione tributaria provinciale di Siracusa (skattedomstol på provinsnivå i Syrakusa) har beslutat att vilandeförklara målet och begära ett förhandsavgörande av Europeiska unionens domstol.

IV. Förfarandet vid domstolen

16. Commissione tributaria provinciale di Siracusa (skattedomstol på provinsnivå i Syrakusa) vid vilken målet har anhängiggjorts har ställt följande frågor till domstolen:

1. Är det, mot bakgrund av artiklarna 11 C.1 och 20.1 b andra meningen i direktiv 77/388/EEG, 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 fortfarande inte har betalats.
2. Om den första frågan ska besvaras jakande: Är en bestämmelse – såsom artikel 26.2 i presidentdekret nr 633/1972, i dess lydelse före de ändringar som infördes genom artikel 1.126 och 1.127 i lag nr 208 av den 28 december 2015 – 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 betalt och kostnaderna för konkursförfarandet, och trots att dessa förutsättningar kanske uppstår först flera år efter det att konkursförfarandet inleddes?
17. I förfarandet vid domstolen har Republiken Italien, Förenade kungariket och Europeiska kommissionen inkommit med skriftliga yttranden avseende dessa frågor.

V. Rättslig bedömning

A. De båda tolkningsfrågorna

1. Allmänt

18. Den hänskjutande domstolen har ställt de båda frågorna, som ska prövas gemensamt, för att få klarhet i på vilka villkor medlemsstaterna får utnyttja den möjlighet som anges i artikel 11 C.1 andra meningen i sjätte direktivet (nu artikel 90.2 i mervärdesskattedirektivet) att avvika från artikel 11 C.1 första meningen i sjätte direktivet (nu artikel 90.1 i mervärdesskattedirektivet).⁶ Den vill konkret få klarhet i om unionsrätten möjliggör för den italienska lagstiftaren att som krav för jämkning av beskattningsunderlaget uppställa villkoret att det kan bevisas att ett konkursförfarande dessförinnan har genomförts utan resultat, även om detta i vissa fall kan vara längre än ett årtionde.

19. Artikel 90.2 i mervärdesskattedirektivet innehåller inga bestämmelser om på vilka villkor artikel 90.1 i mervärdesskattedirektivet kan begränsas. Svaret på ovannämnda fråga kan därför enbart härledas ur mervärdesskatterättsliga principer.

20. Därför ska inledningsvis betydelsen av artikel 90.1 i mervärdesskattedirektivet (punkt 21 och följande punkter) belysas. Därefter kommer jag att behandla undantaget i artikel 90.2 i mervärdesskattedirektivet (punkt 32 och följande punkter). I detta sammanhang kommer jag att förklara varför ordalydelsen ska tolkas restriktivt. Vad gäller begränsningen av möjligheten till jämkning ska framför allt neutralitetsprincipen (punkt 40 och följande punkter), företagets ställning i mervärdesskattelagstiftningen och dess grundläggande rättigheter (se i detta avseende punkt 45 och följande punkter) beaktas. Vidare kommer jag att beskriva kriterierna för en proportionerlig tillämpning av artikel 90.2 i mervärdesskattedirektivet (se i detta avseende punkt 53 och följande punkter).

2. Betydelsen av artikel 90.1 i mervärdesskattedirektivet

21. Trots Förenade kungarikets och Republiken Italiens yttranden torde enighet råda vad gäller utgångspunkten. Mervärdesskatt ska visserligen betalas av näringsidkaren i dennes egenskap av betalningsskyldig för mervärdesskatt. Av domstolens fasta praxis framgår emellertid att mervärdesskatt är en indirekt punktskatt som ska bäras av slutkonsumenten.⁷ Det beskattningsbara företaget ombesörjer ”endast” skatteuppbörd åt staten.⁸

22. Mervärdesskatt som är en allmän punktskatt ska påföra skatt på konsumentens finansiella kapacitet som kommer till uttryck i dess *användning av tillgångar* för att uppnå fördelar som kan konsumeras.⁹ Detta framgår klart av bestämmelsen i artikel 2.1 i mervärdesskattedirektivet (mot ersättning), bestämmelsen i artikel 65 i mervärdesskattedirektivet (mervärdesskatten blir utkrävbar på tidigare mottagna belopp) och särskilt artikel 73 i mervärdesskattedirektivet. Enligt sistnämnda bestämmelse ska beskattningsunderlaget omfatta allt som utgör den ersättning som leverantören *har erhållit*.

⁶ Eftersom bestämmelserna i artikel 11 C.1 första stycket i sjätte direktivet och artikel 90 i mervärdesskattedirektivet och även övriga här relevanta bestämmelser är identiska, men det är enklare att hänvisa till sistnämnda, kommer jag i det följande för enkelhetens skull att tillämpa de aktuella bestämmelserna.

⁷ Dom av den 24 oktober 1996, Elida Gibbs (C-317/94, EU:C:1996:400, punkt 19), och dom av den 7 november 2013, Tulică och Plavoşin (C-249/12 och C-250/12, EU:C:2013:722, punkt 34), samt beslut av den 9 december 2011, Connoisseur Belgium (C-69/11, ej publicerat, EU:C:2011:825, punkt 21).

⁸ Dom av den 20 oktober 1993, Balocchi (C-10/92, EU:C:1993:846, punkt 25), och dom av den 21 februari 2008, Netto Supermarkt (C-271/06, EU:C:2008:105, punkt 21).

⁹ Se, exempelvis, dom av den 18 december 1997, Landboden-Agrardienste (C-384/95, EU:C:1997:627, punkterna 20 och 23), och dom av den 11 oktober 2007, KÖGÁZ m.fl. (C-283/06 och C-312/06, EU:C:2007:598, punkt 37) – ”[Mervärdesskatten] är proportionell i förhållande till det pris som den skattskyldige har erhållit för dessa varor och tjänster.”

23. Domstolen¹⁰ har följaktligen vid flera tillfällen uttryckligen slagit fast att ”beskattningsunderlaget för den mervärdesskatt som skattemyndigheterna skall uppbära inte [kan] vara högre än det vederlag som den slutlige konsumenten faktiskt betalar, och på vilket den mervärdesskatt som slutligen belastar denne konsument har beräknats”. Om företaget inte får betalt av den slutlige konsumenten är det inte heller *materiellt* skyldigt att betala mervärdesskatt. Den beskattningsgrundande händelsen är inte tillämplig, eftersom näringsidkaren inte har gjort någon leverans eller tillhandahållit någon tjänst *mot ersättning*, i den mening som avses i artikel 2 i mervärdesskattedirektivet.

24. Enligt artikel 63 i mervärdesskattedirektivet blir emellertid mervärdesskatt utkrävbar redan vid den tidpunkt då leveransen av varorna eller tillhandahållandet av tjänsterna äger rum. Det förhållandet att mottagaren även har betalat ersättningen är inte avgörande (den så kallade fakturaprincipen enligt vilken skattskyldighet uppkommer vid fakturering). Denna teknik för skattskyldighet bygger uppenbarligen på den uppfattningen att den avtalade ersättningen i allmänhet även betalas inom rimlig tid efter det att leverans eller tillhandahållande har ägt rum.

25. När det emellertid föreskrivs att skatt enbart ska påföras vid mottagarens *faktiska betalning* av varor eller tjänster, men beskattningstekniken grundar sig på den avtalade betalningen, måste förr eller senare överensstämmelse skapas mellan de båda systemen. Detta säkerställs genom artikel 90.1 i mervärdesskattedirektivet, i vilken det föreskrivs att den skatt som leverantören eller tjänstetillhandahållaren först är skyldig att betala ska korrigeras på motsvarande sätt.

26. Enligt fast rättspraxis från domstolen är följaktligen artikel 90.1 i mervärdesskattedirektivet ett uttryck för en *grundläggande princip i mervärdesskattedirektivet*, enligt vilken beskattningsunderlaget utgörs av det vederlag som faktiskt har erhållits. Följden av detta blir att skatteförvaltningen inte kan uppbära ett större mervärdesskattebelopp än det som den beskattningsbara personen har erhållit.¹¹

27. Artikel 90.1 i mervärdesskattedirektivet utgör således den nödvändiga motvikten till den beskattningsteknik (den så kallade fakturaprincipen) som föreskrivs i artikel 63 i mervärdesskattedirektivet.¹² Enligt denna bestämmelse måste medlemsstaten göra motsvarande nedsättning av beskattningsunderlaget.¹³

28. Domstolen har följaktligen i domen Goldsmiths slagit fast att ett undantag från denna grundläggande princip i artikel 90.1 i mervärdesskattedirektivet måste vara berättigat, så att åtgärder som medlemsstaterna vidtar på grundval av artikel 90.2 i mervärdesskattedirektivet inte får hindra uppnåendet av målet att harmonisera skatterna.¹⁴

10 Dom av den 24 oktober 1996, Elida Gibbs (C-317/94, EU:C:1996:400, punkt 19), se även, för ett liknande resonemang, dom av den 15 oktober 2002, kommissionen/Tyskland (C-427/98, EU:C:2002:581, punkt 30), och dom av den 16 januari 2003, Yorkshire Co-operatives (C-398/99, EU:C:2003:20, punkt 19), liksom generaladvokaten Légers förslag till avgörande i målet MyTravel (C-291/03, EU:C:2005:283, punkt 69).

11 Dom av den 3 juli 1997, Goldsmiths (C-330/95, EU:C:1997:339 punkt 15), dom av den 26 januari 2012, Kraft Foods Polska (C-588/10, EU:C:2012:40 punkt 27), dom av den 15 maj 2014, Almos Agrárkülkereskedelmi (C-337/13, EU:C:2014:328, punkt 22), dom av den 3 september 2014, GMAC UK (C-589/12, EU:C:2014:2131, punkt 37), och dom av den 2 juli 2015, NLB Leasing (C-209/14, EU:C:2015:440 punkt 35).

12 Samma funktion säkerställs genom artikel 184 och följande artiklar i mervärdesskattedirektivet som är motvikten till avdrag för mervärdesskatt enligt fakturaprincipen enligt artiklarna 168 och 178 i mervärdesskattedirektivet och som korrigerar ett inledningsvis för stort avdrag för mervärdesskatt. Särskilt artikel 185.2 i mervärdesskattedirektivet gör det möjligt att säkerställa att avdrag för mervärdesskatt slutligen anpassas till den faktiska belastningen av mervärdesskatt. Köparen som till följd av utebliven betalning av ersättningen inte belastas med mervärdesskatt ska inte heller avlastas från en (fiktiv) belastning genom avdrag.

13 Se uttryckligen även dom av den 3 september 2014, GMAC UK (C-589/12, EU:C:2014:2131, punkt 31), och dom av den 26 januari 2012, Kraft Foods Polska (C-588/10, EU:C:2012:40, punkt 26).

14 Dom av den 3 juli 1997, Goldsmiths (C-330/95, EU:C:1997:339, punkt 18).

29. Domstolen har i domen *Almos Agrárkúlereskedelmi* emellertid även anfört att de beskattningsbara personerna med hänvisning till artikel 90.1 i mervärdesskattedirektivet inte kan göra gällande någon nedsättning av deras beskattningsunderlag för mervärdesskatt vid utebliven betalning om den berörda medlemsstaten har utnyttjat den i artikel 90.2 i direktivet föreskrivna möjligheten till undantag.¹⁵

30. Förenade kungarikets och Republiken Italiens argumentation grundar sig huvudsakligen på ovannämnda rättspraxis. Om det verkligen förhåller sig på det sättet att justeringen kan uteslutas helt, så måste en justering först efter det att ett konkursförfarande som varat i flera år har avslutats, såsom Förenade kungariket framhållit, i än högre grad vara tillåten. Det framgår emellertid inte att domstolen genom sin dom i målet *Almos Agrárkúlereskedelmi* verkligen avsåg att frångå sin enligt min mening korrekta rättspraxis som framgår av domen i målet *Goldsmiths*.

31. Det ska därför avgöras om artikel 90.2 i mervärdesskattedirektivet verkligen ger medlemsstaterna full frihet att i obegränsad omfattning göra undantag från artikel 90.1 i mervärdesskattedirektivet eller om undantag måste vara berättigade.

3. Undantagsbestämmelsen i artikel 90.2 i mervärdesskattedirektivet

a) Allmänt

32. Enligt ordalydelsen i artikel 90.2 i mervärdesskattedirektivet får medlemsstaterna avvika från bestämmelsen i punkt 1 om betalningen helt eller delvis uteblir. Medlemsstaterna kan därmed föreskriva ett undantag från principen om justering. Enligt domstolens fasta rättspraxis ska emellertid undantag i princip tolkas restriktivt.¹⁶

33. Även om medlemsstaterna enligt ordalydelsen i artikel 90.2 i mervärdesskattedirektivet vid helt eller delvis utebliven betalning får avvika från den nedsättning av beskattningsunderlaget som föreskrivs i punkt 1, kan denna formulering redan av det skälet, tvärtemot vad Förenade kungariket och Republiken Italien hävdat, inte tillåta en fullständig uteslutning av justeringsmöjligheten.

34. En fullständig uteslutning av justeringsmöjligheten skiljer sig nämligen från ett undantag från en omedelbar justeringsmöjlighet och strider mot ovannämnda princip om punktskatt som genomförts genom artikel 90.1 i mervärdesskattedirektivet. En fullständig uteslutning utgör inte heller en *strikt tolkning* av begreppet avvika.

b) Syftet med undantaget i punkt 2

35. Även syftet med undantaget i punkt 2 talar mot ett bemyndigande att utesluta justeringsmöjligheten vid helt eller delvis utebliven betalning. Utifrån ordalydelsen i punkt 2 kan man enbart göra antaganden om varför denna möjlighet till undantag infördes. Till skillnad från fallen avbeställning, hävning, icke godkännande, eller nedsättning av priset efter det att transaktionen ägt rum (som inte omfattas av punkt 2) är en helt eller delvis utebliven betalning än osäkrare.¹⁷

15 Dom av den 15 maj 2014, *Almos Agrárkúlereskedelmi* (C-337/13, EU:C:2014:328, punkt 23).

16 Emellertid endast om syftet med undantaget därmed beaktas. Se, för ett liknande resonemang numera domstolens fasta rättspraxis avseende mervärdesskattlagstiftningen, dom av den 21 mars 2013, *PFC Clinic* (C-91/12, EU:C:2013:198, punkt 23), dom av den 14 juni 2007, *Horizon College* (C-434/05, EU:C:2007:343, punkt 16), dom av den 20 juni 2002, kommissionen/Tyskland (C-287/00, EU:C:2002:388, punkt 47) och mitt förslag till avgörande i målet *Brockenhurst College* (C-699/15, EU:C:2016:991, punkt 41). Domstolen har med dessa formuleringar inte uppmanat till en strikt tolkning av undantagskriterierna, utan till en precis tolkning av desamma.

17 I detta avseende är dom av den 15 maj 2014, *Almos Agrárkúlereskedelmi* (C-337/13, EU:C:2014:328, punkt 25) relevant.

36. Framfört allt föreligger fortfarande ett krav på betalning (det vill säga en fordran, vilket innebär att senare betalningar inte är uteslutna). Därför är det meningsfullt att medlemsstaterna kan motverka denna osäkerhet genom bestämmelser som avviker från punkt 1. I linje med detta omfattar medlemsstaternas möjlighet att göra undantag emellertid enbart denna osäkerhet, men inte frågan *om* en justering ska ske. Även detta utgör följaktligen hinder för en medlemsstat, tvärtemot vad Republiken Italien hävdar, att utesluta justeringsmöjligheten.

37. Jag kan inte ansluta mig till kommissionens argument att avvikelser enligt punkt 2 kan vara motiverade för att förhindra missbruk. För det första har lagstiftaren föreskrivit en sådan möjlighet i artikel 273 och inte i artikel 90.2 i mervärdesskattedirektivet. För det andra får de åtgärder som medlemsstaterna kan vidta med stöd av artikel 273 i mervärdesskattedirektivet, i syfte att säkerställa riktig uppbörd av skatt och till förebyggande av skatteundandragande, inte gå utöver vad som är nödvändigt för att uppnå dessa syften och de får inte äventyra principen om mervärdesskattens neutralitet.¹⁸ Ett strikt ansvar för leverantören eller tjänstetillhandahållaren fram till en viss tidpunkt (här dagen för utgången av konkursförfarandet) går emellertid utöver vad som är nödvändigt för att säkerställa det allmännas anspråk.¹⁹

38. Det är i synnerhet svårt att se hur en begränsning av justeringen av skatteskulden fram till dess att en viss händelse inträffar kan förhindra missbruk. Om justeringen verkligen är ett uttryck för en *grundläggande princip i mervärdesskattedirektivet*, enligt vilken beskattningsunderlaget utgörs av det vederlag som faktiskt har erhållits och följden av detta blir att skattemyndigheten inte kan uppbära ett större mervärdesskattebelopp än det som den beskattningsbara personen har erhållit,²⁰ så är enbart den uteblivna betalningen av vederlaget avgörande.

39. Om det inte rör sig om utebliven betalning, utan i själva verket om gratis leverans eller gratis tillhandahållande av tjänster, så likställs detta i mervärdesskattelagstiftningen enligt artikel 16 eller artikel 26 i mervärdesskattedirektivet med leverans eller tillhandahållande av tjänster mot betalning. Denna avgränsning kan och ska hursomhelst göras av skattemyndigheten. Därmed kan leverantören eller tjänstetillhandahållaren inte göra sig skyldig till missbruk. Ett missbruk kan således enbart komma i fråga från en icke betalande köparens sida om denne trots utebliven betalning gör gällande avdrag för mervärdesskatt. Ett sådant möjligt missbruk förebyggs emellertid genom artikel 185.2 i mervärdesskattedirektivet. Denna bestämmelse möjliggör en justering av avdraget hos det företag som till följd av utebliven betalning inte belastas med mervärdesskatt.

c) Neutralitetsprincipen i mervärdesskattelagstiftningen

40. Dessutom ska principen om skatteneutralitet också beaktas vid tolkningen av artikel 90.2 i mervärdesskattedirektivet. Neutralitetsprincipen är en grundläggande princip i mervärdesskattelagstiftningen som följer av mervärdesskattens karaktär av punktskatt²¹ och innehåller två grundläggande uttalanden.

18 Se endast dom av den 9 juli 2015, *Salomie och Oltean* (C-183/14, EU:C:2015:454, punkt 62 och där angiven rättspraxis).

19 Dom av den 6 december 2012, *Bonik* (C-285/11, EU:C:2012:774, punkt 42), och dom av den 21 juni 2012, *Mahagében* (C-80/11 och C-142/11, EU:C:2012:373, punkt 48).

20 Dom av den 3 juli 1997, *Goldsmiths* (C-330/95, EU:C:1997:339 punkt 15), dom av den 26 januari 2012, *Kraft Foods Polska* (C-588/10, EU:C:2012:40 punkt 27), och dom av den 15 maj 2014, *Almos Agrárkülkereskedelmi* (C-337/13, EU:C:2014:328, punkt 22), dom av den 3 september 2014, *GMAC UK* (C-589/12, EU:C:2014:2131, punkt 37), och dom av den 2 juli 2015, *NLB Leasing* (C-209/14, EU:C:2015:440 punkt 35).

21 I dom av den 13 mars 2014, *Malburg* (C-204/13, EU:C:2014:147, punkt 43), talar EU-domstolen om en tolkningsprincip.

41. För det första förbjuder den att näringsidkare som har samma omsättning behandlas olika i samband med uttag av mervärdesskatt.²² Detta är av betydelse i samband med de undantag som föreskrivs i mervärdesskattedirektivet från uppbörd av skatt på den avtalade ersättningen (se i detta avseende nedan punkterna 56 och 57).

42. För det andra innebär neutralitetsprincipen att det företag som ombesörjer skatteuppbörd åt staten i princip helt ska befrias från den slutliga mervärdesskattebelastningen,²³ under förutsättning att verksamheten (i princip) syftar till att uppnå skattepliktig omsättning.²⁴

43. Om leverantören eller tjänstetillhandahållaren emellertid på grund av beskattningstekniken under flera år är skyldig att betala mervärdesskatt som den inte har kunnat uppbära, belastar denna förfinansiering företaget i betydande grad. Det kan i det fallet inte längre vara tal om att mervärdesskatten är fullständigt neutral.²⁵

44. Även neutralitetsprincipen kräver således i princip att det finns en möjlighet till justering vid utebliven betalning av vederlaget. Den möjlighet till begränsning som föreskrivs i artikel 90.2 i mervärdesskattedirektivet ska därför även mot bakgrund av neutralitetsprincipen *tolkas restriktivt* och måste, såsom domstolen anförde i domen Goldsmiths,²⁶ rättfärdigas.

d) Näringsidkarens grundläggande rättigheter i mervärdesskattelagstiftningen

45. Vidare ska beaktas att en enskild person (vilka utgör merparten av dem som är skattskyldiga i mervärdesskattelagstiftningen) även åtnjuter grundläggande rättigheter när den ska betala skatt. En enskild persons skyldighet att i stället för skattemyndigheten uppbära skatt från tredje man (köparen) åt staten utgör ett intrång i den personens grundläggande rättigheter som numera fastställs i stadgan om de grundläggande rättigheterna.

46. Förfinansieringen av mervärdesskatt påverkar det fria yrkesvalet (artikel 15), näringsfriheten (artikel 16) och den grundläggande rätten till egendom (artikel 17). Även innan stadgan trädde i kraft erkände domstolen det fria yrkesvalet och näringsfriheten som allmänna rättsprinciper.²⁷ Dessutom uppkommer frågan om diskriminering enligt artikel 20 i stadgan i förhållande till företag med avseende på vilka mervärdesskatt enligt artikel 66 b i mervärdesskattedirektivet först blir utkrävbar vid mottagandet av ersättningen (det vill säga mervärdesskattskyldighet inträder vid faktisk betalning).

47. Varje inskränkning i dessa rättigheter och friheter som erkänts måste vara proportionerlig, och detta gäller även för tiden före antagandet av artikel 52.1 i stadgan. Därför ska, till att börja med, prövas hur länge ingreppet i form av en förfinansiering (uppbörd och inbetalning av skatt från andra, utan att beloppet har mottagits av den som ska bära skatten) är proportionerligt. Kommissionen har i detta sammanhang även helt korrekt uttryckt tvivel beträffande varaktigheten av ett avslutat konkursförfarande i Italien.

22 Dom av den 7 september 1999, Gregg (C-216/97, EU:C:1999:390, punkt 20), dom av den 16 oktober 2008, Canterbury Hockey Club och Canterbury Ladies Hockey Club (C-253/07, EU:C:2008:571, punkt 30), och dom av den 11 juni 1998, Fischer (C-283/95, EU:C:1998:276, punkt 22).

23 Dom av den 13 mars 2008, Securenta (C-437/06, EU:C:2008:166, punkt 25), och dom av den 1 april 2004, Bockemühl (C-90/02, EU:C:2004:206, punkt 39).

24 Dom av den 13 mars 2014, Malburg (C-204/13, EU:C:2014:147, punkt 41), dom av den 21 april 2005, HE (C-25/03, EU:C:2005:241, punkt 57), och dom av den 15 december 2005, Centralan Property (C-63/04, EU:C:2005:773, punkt 51), och mitt förslag till avgörande i målet Centralan Property (C-63/04, EU:C:2005:185, punkt 25).

25 Se även dom av den 24 oktober 1996, Elida Gibbs (C-317/94, EU:C:1996:400, punkt 23).

26 Dom av den 3 juli 1997, Goldsmiths (C-330/95, EU:C:1997:339, punkt 18).

27 Dom av den 14 maj 1974, Nold/kommissionen (4/73, EU:C:1974:51, punkt 14).

48. Enligt proportionalitetsprincipen, som utgör en del av unionsrättens allmänna principer, krävs för statens agerande att en ingripande åtgärd ”säkerställer att det eftersträvade målet uppnås samt är nödvändig och proportionerlig”.^{28 29}

49. Det krävs i vart fall inte att skatt uttas av näringsidkaren *innan* ersättning mottagits för att uppnå det syfte som eftersträvas med lagstiftningen. Syftet med lagstiftningen är att ta ut skatt av konsumenten när leverans av varor eller tillhandahållande av tjänster *mot ersättning* (artikel 2.1 i mervärdesskattedirektivet) görs. Det mindre ingripande och enklare samt lika effektiva medlet för att uppnå nämnda mål är att ta ut skatt för den faktiskt mottagna ersättningen.

50. Enligt proportionalitetsprincipen kan därutöver av ett företag som ”ombesörjer skatteuppbörd åt staten” inte krävas mer än vad detta faktiskt kan betala. Dess (betalnings)förmåga är i samband med en indirekt punktskatt emellertid i princip begränsad till det som företaget kunnat uppbära från den som egentligen ska betala skatten. Allt det som företaget inte har kunnat uppbära måste det förfinansiera med egna medel. Syftet med mervärdesskatt är emellertid inte att ta ut skatt på den skattskyldiges tillgångar.

51. Därför är det enligt min mening nödvändigt att skatteskulden i samband med en indirekt punktskatt grundar sig på om *leverantören eller tjänstetillhandahållaren har mottagit betalningen*, eftersom leverantören eller tjänstetillhandahållaren enbart i det fallet objektivt kan fullgöra sin mervärdesskattskyldighet och betala (den uppburna) mervärdesskatten. En beskattning som grundar sig på den avtalade ersättningen (den så kallade fakturapricen) avviker från detta och skulle vara oproportionerlig utan bestämmelsen i artikel 90.1 i mervärdesskattedirektivet.

52. Även av det skälet ska artikel 90.2 i mervärdesskattedirektivet tolkas restriktivt. Medlemsstaterna kan visserligen vid helt eller delvis utebliven betalning avvika från en *omedelbar justering* som föreskrivs i artikel 90.1 i mervärdesskattedirektivet. Detta kan enligt domen Goldsmiths³⁰ emellertid enbart göras på ett *proportionerligt sätt* som tar hänsyn till mervärdesskattens karaktär av punktskatt, neutralitetsprincipen och företagets grundläggande rättigheter.

4. Huruvida avvikelsen i den mening som avses i artikel 90.2 är rättfärdigad

a) Självständig tolkning av justeringsmöjligheterna

53. Den avgörande frågan är följaktligen inte om en medlemsstat kan utesluta en justering vid utebliven betalning. Mot bakgrund av vad som anförts ovan kan den inte göra detta. Avgörande är däremot hur länge en avvikelse från justeringen enligt artikel 90.1 i mervärdesskattedirektivet är *berättigad* eller omvänt, från och med när den skattskyldige vid helt eller delvis utebliven betalning senast ska beviljas en justeringsmöjlighet enligt artikel 90.1 i mervärdesskattedirektivet.

28 Se, beträffande formuleringen, mitt förslag till avgörande G4S Secure Solutions (C-157/15, EU:C:2016:382, punkt 98), i enlighet med franska Conseil constitutionnels (författningsrådet) beslut nr 2015-527 QPC av den 22 december 2015 (FR:CC:2015:2015.527.QPC, punkterna 4 och 12) och nr 2016-536 QPC av den 19 februari 2016 (FR:CC:2016:2016.536.QPC, punkterna 3 och 10); se, för ett liknande resonemang, franska Conseil d'État (Högsta förvaltningsdomstolen), dom nr 317827 av den 26 oktober 2011 (FR:CEASS:2011:317827.20111026); se även tyska Bundesverfassungsgericht (Federala författningsdomstolen), BVerfGE, sidorna 120, 274, 318 och 319 (DE:BVerfG:2008:rs20080227.1bvr037007, punkt 218).

29 Se exempelvis dom av den 4 maj 2016, Pillbox 38 (C-477/14, EU:C:2016:324, punkt 48 och där angiven rättspraxis), se, för ett liknande resonemang, i mervärdesskattelagstiftningen: dom av den 2 september 2015, CGIL och INCA (C-309/14, EU:C:2015:523, punkt 24), dom av den 26 april 2012, kommissionen/Nederländerna (C-508/10, EU:C:2012:243, punkt 75), och dom av den 26 mars 2015, Macikowski (C-499/13, EU:C:2015:201, punkt 48 och följande punkter).

30 Dom av den 3 juli 1997, Goldsmiths (C-330/95, EU:C:1997:339).

54. Detta kan i förevarande mål sammanfattas till frågan huruvida den italienska lagstiftaren kan förhindra en justering fram till dess att förlusten av fordran (*slutgiltigt*) har fastställts genom avslutandet av konkursförfarandet (vilket under vissa omständigheter kan vara längre än 10 år) eller om en möjlighet till justering redan ska fastställas när det *med all sannorlighet* inte längre kan förväntas att betalning kommer att ske (inom rimlig tid).

55. Denna fråga är en rent mervärdesskatterättslig fråga som ska prövas oberoende av andra typer av skatt eller överväganden avseende bokföringen. En analog tillämpning av den italienska lagen om inkomstbeskattning är inte motiverad i mervärdesskatterättsligt hänseende. En avvikande bestämmelse i den italienska lagen om inkomstbeskattning saknar därför betydelse. Såväl skattemyndigheten som den skattskyldige måste emellertid med hänsyn till rättssäkerhetsprincipen kunna bedöma från och med vilken tidpunkt en justering av en uppkommen mervärdesskatteskuld enligt artikel 90.1 i mervärdesskattedirektivet senast ska ske.

b) Likabehandling av samtliga företag

56. Vid tolkningen av artikel 90.2 i mervärdesskattedirektivet ska även artikel 66.b och artikel 194 och följande artiklar jämförda med principen om likabehandling (som numera även fastställs i artikel 20 i stadgan om de grundläggande rättigheterna) beaktas. Detta kräver en möjlighet till justering *inom rimlig tid*.

57. Enligt 66 b i mervärdesskattedirektivet kan medlemsstaterna för en grupp skattskyldiga fastställa att skyldigheten att betala mervärdesskatt ska inträda vid "mottagandet av betalningen" (det vill säga vid faktisk betalning). Vissa medlemsstater har i vart fall delvis utnyttjat denna möjlighet. Vidare ska leveranser/tillhandahållanden av tjänster beaktas med avseende på vilka omvänd betalningsskyldighet för köparen fastställs eller tillåts (artikel 194 och följande artiklar i mervärdesskattedirektivet). Företag som genomför sådana transaktioner, till exempel tjänster som tillhandahålls företag som är etablerade i utlandet, måste inte förfinansiera mervärdesskatt.

58. Ett företag som omfattas av bestämmelsen att mervärdesskattskyldighet inträder vid faktisk betalning, enligt vilken mervärdesskattskyldighet inträder oberoende av om betalning mottagits, och som måste förfinansiera mervärdesskatt under en längre period, skulle nämligen ha en uppenbar konkurrensnackdel i förhållande till andra företag som omfattas av bestämmelsen att mervärdesskattskyldighet inträder vid faktisk betalning vilka först måste betala skatt vid mottagandet av betalning. Samma sak gäller för företag som enbart genomför transaktioner som är föremål för förfarandet för omvänd betalningsskyldighet för köparen. En sådan konkurrensnackdel kan enbart rättfärdigas om förfinansieringsperioden inte varar för länge.

c) I jämförelse: Justering vid uteblivna leveranser/tillhandahållanden av tjänster

59. För en möjlighet till justering inom rimlig tid vid utebliven betalning av ersättningen talar även en jämförelse med möjligheten att justera skatteskulden vid helt eller delvis utebliven prestation och motprestation. I detta avseende framgår av domstolens rättspraxis³¹ att även en skatteskuld som följer av en felaktig faktura (artikel 203 i mervärdesskattedirektivet) kan justeras, till exempel när en prestation mot vederlag anges i fakturan som i själva verket inte har tillhandahållits.

31 Dom av den 19 september 2000, Schmeink & Cofreth och Strobel (C-454/98, EU:C:2000:469, punkt 58 och följande punkter).

60. Domstolen har slagit fast att det är förenligt med systemet för mervärdesskatt att ålägga fakturautställaren ansvar för skatteskulden på grund av risken för skattebortfall genom utfärdande av felaktiga fakturor endast om och av det skälet att det finns en *möjlighet att justera detta riskansvar*.³² Detta kan även gynna en fakturautställare som handlar i ond tro om risken för skattebortfall har undanröjts.³³

61. Detta måste i än högre grad gälla när en korrekt faktura föreligger men den tillhandahållna prestationen inte har betalats och det inte heller finns någon risk för skattebortfall. För det första är en sådan risk utesluten så länge den som normalt sett ska bära skattebördan ännu inte har betalats, varför mervärdesskattskyldighet ännu inte har inträtt i materiellt hänseende (se punkt 23). För det andra är en risk som följer av ett oberättigat avdrag av den köpare som inte betalats utesluten, eftersom medlemsstaterna enligt artikel 185.2 andra meningen i mervärdesskattedirektivet får kräva att denna gör en justering av avdraget.

d) Avvikelser enligt artikel 90.2 i mervärdesskattedirektivet

62. Därför ska ”enbart” de konkreta villkoren för tillåtna avvikelser enligt artikel 90.2 i mervärdesskattedirektivet klargöras. I domen Goldsmiths³⁴ anförde domstolen visserligen att avvikelserna måste vara rättfärdigade, men uppställde inte några konkreta krav i detta avseende.

63. I artikel 90.2 i mervärdesskattedirektivet föreskrivs avvikelser från nedsättningen av beskattningsunderlaget enligt punkt 1 enbart för att ta hänsyn till den osäkerhet som råder vad gäller den ”slutgiltiga” uteblivna betalningen av fakturan (se i detta avseende ovan punkt 35 och följande punkter). Denna osäkerhet kan vid helt eller delvis utebliven betalning emellertid även beaktas genom en ökning av beskattningsunderlaget i efterhand om betalning sker senare.

64. Om det senare (till exempel under konkursförfarandet eller efter det att det avslutats) sker en betalning till företagets fördel, ska skatteskulden vid den tidpunkten på motsvarande sätt ökas. Detta följer redan av artikel 73 i mervärdesskattedirektivet enligt vilken allt som köparen betalar för transaktionen ska omfattas av beskattningsunderlaget. Detsamma gäller för en därmed sammanhängande justering av mottagarens avdrag enligt artikel 185 i mervärdesskattedirektivet.

65. En nedsättning av beskattningsunderlaget, med förbehåll för en ökning om betalning äger rum senare, är ett medel som är lika effektivt men innebär ett mindre ingrepp för att säkerställa korrekt skatteuppbörd för den slutlige konsumenten, än en skyldighet för den som ombesörjer skatteuppbörd att förfinansiera mervärdesskatten under flera år fram till den dag då konkursförfarandet inleds eller till och med avslutas.³⁵

66. Följaktligen tillåter varken ordalydelsen eller syftet med artikel 90.2 i mervärdesskattedirektivet en tolkning enligt vilken en justering kan uteslutas fram till dess att betalning med all sannolikhet, det vill säga först efter det att konkursförfarandet inletts eller avslutats, inte längre kommer att ske. Tvärtemot vad kommissionen och även Förenade kungariket hävdar är det i mervärdesskattelagstiftningen nämligen inte möjligt att göra en åtskillnad mellan fordringar med avseende på vilka det slutgiltigt har fastställts att de inte kommer att betalas och sådana fordringar med avseende på vilka detta inte är fallet.

32 Dom av den 19 september 2000, Schmeink & Cofreth och Strobel (C-454/98, EU:C:2000:469, punkt 57 och följande punkter).

33 Dom av den 19 september 2000, Schmeink & Cofreth och Strobel (C-454/98, EU:C:2000:469, punkterna 60 och 63), bekräftad genom dom av den 27 september 2007, Collée (C-146/05, EU:C:2007:549, punkt 35), och dom av den 6 november 2003, Karageorgou m.fl. (C-78/02–C-80/02, EU:C:2003:604, punkt 50).

34 Dom av den 3 juli 1997, Goldsmiths (C-330/95, EU:C:1997:339, punkt 18).

35 Ingen skulle förvänta sig att en tjänsteman vid skattemyndigheten, med privata medel, först förfinansierar den skatt som den skattskyldige ska betala.

67. Detta sammanhänger med att det inte kan finnas en ”slutgiltigt” utebliven betalning i den mening som avses i mervärdesskattelagstiftningen. Detta är redan uteslutet enligt ordalydelsen i artikel 73 i mervärdesskattedirektivet. Enligt denna bestämmelse ska beskattningsunderlaget även omfatta *betalningar av tredje man* och är därmed åtskilt från en gäldenärs betalningsförmåga eller existens.³⁶ Därutöver krävs inte enligt mervärdesskattelagstiftningen att det föreligger en fordran som kan verkställas, som till exempel uppbörd av skatt på betalning av dricks,³⁷ avsevärda överbetalningar eller betalning av en moraliskt bindande skuld.³⁸

68. Det är för övrigt inte heller efter utgången av ett konkursförfarande – som kommissionen betraktar som ett fall av slutgiltig förlust av fordran – uteslutet att en tredje man (medvetet eller av misstag) senare betalar till det företag som levererat varor eller tillhandahållit tjänster. Detta skulle i det fallet medföra en motsvarande mervärdesskatteskuld. Även detta bekräftar att det ur mervärdesskatterättslig synvinkel inte kan råda slutgiltig säkerhet om att en betalning inte kommer att äga rum senare. Det finns alltid enbart en *viss sannolikhet*, och denna avtar med varaktigheten av den uteblivna betalningen.

69. Med hänsyn till företagets grundläggande rättigheter, proportionalitetsprincipen och neutralitetsprincipen kommer en förfinansiering av mervärdesskatt under *perioder som löper under flera år* inte i fråga. Avgörande kan enbart vara om en fordran inte kommer att kunna verkställas under en längre tid. En bristande möjlighet att verkställa fordran kan härvid även redan föreligga när gäldenären allvarligt och slutgiltigt vägrar att betala. När gäldenären till exempel uttryckligen bestrider själva förekomsten av fordran eller fordringsbeloppet föreligger redan ökad sannolikhet för att fordran inte kommer att kunna verkställas eller i full omfattning.

70. Vid en indirekt skattuppbörd är staten beroende av att näringsidkaren ”tar ut” mervärdesskatt. Denna kan i viss mån genom val av avtalspart och överenskommelse om förskottsbetalning påverka risken för utebliven betalning. Företagets skatteskuld gentemot staten kan inte heller vara beroende av kvaliteten av gäldenärens invändning (som ska bedömas subjektivt), utan enbart av *objektiva kriterier*. Som sådana kriterier kommer emellertid slutligen enbart i fråga åtgärder som den skattskyldige råder över och som rimligen kan förväntas av denne.

71. Vilka åtgärder som rimligen kan krävas av ett företag i varje medlemsstat innan företaget kan justera sin skatteskuld på grund av utebliven betalning av vederlaget beror på förhållandena i den medlemsstaten och kan inte abstrakt förutsägas av domstolen. Den nationella domstolen måste däremot inom ramen för en helhetsbedömning bedöma de undantag från den allmänna justeringsskyldigheten som föreskrivs i den nationella rätten i varje enskilt fall och tillämpa de i enlighet med direktivet. Domstolen kan i detta avseende emellertid ge den nationella domstolen viss vägledning.

72. Det är således förenligt med proportionalitetsprincipen att medlemsstaten kräver viss bevisning för att betalning med sannolikhet inte kommer att ske under en längre tid. Inledandet av ett konkursförfarande utgör sådan bevisning. En utebliven betalning enligt artikel 90.1 i mervärdesskattedirektivet kan emellertid redan föreligga mycket tidigare, till exempel när gäldenären bestrider fordran inom ramen för ett verkställighetsförfarande. Det skulle även vara förenligt med proportionalitetsprincipen att fastställa en rimlig frist för utebliven betalning (till exempel 6 månader från dagen för utfärdandet av fakturan), från vilken man kan utgå från att det föreligger en utebliven betalning i den mening som avses i artikel 90.1 i mervärdesskattedirektivet.

36 Det har redan hänt att en bank har betalat de fodringar som en hantverkare, vars uppdragsgivare blivit insolventa, har för att förhindra ytterligare skador på dess image, se BFH, dom av den 19.10.2001 – V R 75/98, UR 2002, s. 217.

37 Dom av den 29 mars 2001, kommissionen/Frankrike (C-404/99, EU:C:2001:192, punkt 40 och följande punkter).

38 Dom av den 17 september 2002, Town & County Factors (C-498/99, EU:C:2002:494, punkt 21 och följande punkter).

73. Huruvida det av en skattskyldig person kan krävas att ett verkställighetsförfarande inleds beror framför allt på de kostnader som är förenade därmed. En skyldighet att inleda ett förfarande om rättsliga åtgärder för indrivning av eventuellt värdelösa fordringar genom domstol för statens räkning som medför *betydande kostnader*, är i princip varken förenlig med neutralitetsprincipen eller med proportionalitetsprincipen. I överensstämmelse med kommissionens uppfattning avser detta framför allt (men inte enbart) fordringar av mindre värde. I det fallet är möjligheten att överlåta denna fordran till staten i stället för betalning, utan tvekan en mer proportionerlig åtgärd.

74. Däremot förefaller användningen av ett förenklat och kostnadsmässigt rimligt nationellt verkställighetsförfarande i form av ett mål om betalningsföreläggande innan en justering av beskattningsunderlaget i allmänhet vara proportionerligt. Detta gäller i vart fall i princip såvida det inte finns något stöd för att detta förfarande kommer att vara resultatlöst eller är oekonomiskt. Kravet på att ett konkursförfarande ska ha avslutats är emellertid i vart fall oproportionerligt på grund av dess varaktighet och den omständigheten att den skattskyldige har obetydlig eller ingen inverkan på förfarandet.

B. Slutsats

75. Sammanfattningsvis får medlemsstaterna enligt artikel 90.2 i mervärdesskattedirektivet beakta den särskilda karaktären av den osäkerhet som råder vad gäller en utebliven betalning, så att det först under vissa omständigheter (såsom till exempel utgången av en frist eller vissa åtgärder som den skattskyldige vidtagit utan resultat) är tillräckligt säkert att betalning inte kommer att ske under en längre period. Det är emellertid inte möjligt att utesluta möjligheten till justering av beskattningsunderlaget.

76. Den skattskyldiges grundläggande rättigheter, proportionalitetsprincipen, mervärdesskattens karaktär och särskilt neutralitetsprincipen utgör härvid dessutom hinder mot en begränsning av justeringen av beskattningsunderlaget som anknyter till händelser som, såsom utgången eller inledandet av ett konkursförfarande, inte självständigt kan påverkas av den skattskyldige.

VI. Förslag till avgörande

77. Mot bakgrund av det ovan anförda föreslår jag att domstolen ska besvara de båda frågor som Commissione tributaria provinciale di Siracusa (skattedomstol på provinsnivå i Syrakusa (Italien)) ställt gemensamt som följer:

Artikel 11 C.1 andra meningen i sjätte direktivet 77/388 möjliggör inte en oproportionerlig begränsning av möjligheten till justering av beskattningsunderlaget. Medlemsstaterna får enligt denna bestämmelse emellertid beakta den särskilda karaktären av den osäkerhet som råder kring en utebliven betalning genom att ålägga den skattskyldige att vidta vissa åtgärder som rimligen kan krävas av denne. Kravet på att insolvensförfarandet avseende köparen ska ha avslutats utgör emellertid en oproportionerlig begränsning.