

Mål C-358/20

Sammanfattning av begäran om förhandsavgörande enligt artikel 98.1 i domstolens rättegångsregler

Datum för ingivande:

30 juli 2020

Domstol som begär förhandsavgörande:

Judecătoria Oradea (Rumänien)

Datum för beslutet att begära förhandsavgörande:

9 juli 2020

Klagande:

Promexor Trade SRL

Motpart:

Direcția Generală a Finanțelor Publice Cluj – Administrația Județeană a Finanțelor Publice Bihor

Saken i det nationella målet

Talan där Promexor Trade SRL i en tvist mot Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice Cluj – Administrația Județeană a Finanțelor Publice Bihor (det regionala generaldirektoratet för offentliga finanser i Cluj – regional förvaltning för offentliga finanser i Bihor) har yrkat att den hänskjutande domstolen Judecătoria Oradea ska dels upphäva betalningsföreläggandet av den 19 april 2019 och exekutionstiteln av den 19 april 2019, vilka har utfärdats inom ramen för ett utmättningsförfarande gentemot bolaget, dels återta fordran och upphäva utmätningen.

Syfte med och rättslig grund för begäran om förhandsavgörande

Begäran om förhandsavgörande har framställts med stöd av artikel 267 FEUF och avser tolkningen av artikel 5.4 FEU, artiklarna 1, 167–169, 176–180, 214.1, 250, 272 och 273 i direktiv 2006/112/EG samt principerna om skatteneutralitet,

effektivitet, lojalt samarbete, rättssäkerhet och skydd för berättigade förväntningar.

Frågor som har hänskjutits för förhandsavgörande

1. Utgör bestämmelserna i direktiv 2006/112/EG och principen om skatteneutralitet hinder för en nationell lagstiftning enligt vilken medlemsstaten ålägger en person att ta ut och betala in mervärdesskatt till staten på obestämd tid, utan att vederbörande tillerkänns en motsvarande rätt att göra avdrag för mervärdesskatt, eftersom skattemyndigheten på eget initiativ har avregistrerat vederbörandes registreringsnummer för mervärdesskatt på grund av att det i mervärdesskattedeklarationerna avseende sex på varandra följande månader/två på varandra följande kalenderkvartal inte har angetts några mervärdesskattepliktiga transaktioner?

2. Är en nationell bestämmelse eller praxis vid skattemyndigheten enligt vilken den beskattningsbara personen – även om medlemsstaten normalt tillåter att en juridisk person på ansökan åter får registreras till mervärdesskatt för det fall att skattemyndigheten på eget initiativ har avregistrerat dess registreringsnummer för mervärdesskatt – under vissa konkreta omständigheter av formella skäl inte får ansöka om att åter bli registrerad till mervärdesskatt, utan är skyldig att ta ut och betala in mervärdesskatt till staten på obestämd tid, utan att vederbörande tillerkänns rätt att göra avdrag för mervärdesskatt, förenlig med principerna om rättssäkerhet, skydd för berättigade förväntningar, proportionalitet och lojalt samarbete, såsom de framgår av direktiv 2006/112/EG, under sådana omständigheter som dem i det nationella målet?

3. Ska principerna om rättssäkerhet, skydd för berättigade förväntningar, proportionalitet och lojalt samarbete, såsom de framgår av direktiv 2006/112/EG, under sådana omständigheter som dem i det nationella målet tolkas på så sätt att de utgör hinder för att den beskattningsbara personen åläggs att ta ut och betala in mervärdesskatt på obestämd tid, utan att vederbörande tillerkänns rätt att göra avdrag för mervärdesskatt, utan att skattemyndigheten i den specifika situationen undersöker huruvida de materiella kraven för rätt att göra avdrag för mervärdesskatt är uppfyllda och utan att den beskattningsbara personen har gjort sig skyldig till undandragande av mervärdesskatt?

Anförda unionsbestämmelser

Artiklarna 5.4 FEU och artikel 4.3 FEU

Direktiv 2006/112/EG om ett gemensamt system för mervärdesskatt, i dess lydelse enligt direktiv 2010/45/EU, artiklarna 1.1, 167–169, 176–180, 214.1, 250, 272 och 273

Anförda nationella bestämmelser

Legea nr 571/2003 privind Codul fiscal (lag nr 571/2003 om skatter och avgifter), som var i kraft till och med den 31 december 2015

Artikel 153.9 e, där det i korthet stadgas att de behöriga skattemyndigheterna får avregistrera registreringsnumret för mervärdesskatt för en beskattningsbar person för det fall att det i mervärdesskattedeclarationerna avseende sex på varandra följande månader inte har angetts några förvärv av varor och/eller tjänster eller leverans av varor och/eller tillhandahållande av tjänster som utförts under dessa beskattningsperioder.

Artikel 153.9¹ d, enligt vilken de behöriga skattemyndigheterna – efter det att beskattningsbara personer har avregistrerats från mervärdesskatt – registrerar dessa personer till mervärdesskatt på deras ansökan, i det fall som avses i artikel 153.9 e, på grundval av en sanningsförsäkran där det framgår att vederbörande kommer att bedriva ekonomisk verksamhet. Vidare är bestämmelserna avseende taket för undantag för små företag inte tillämpliga på beskattningsbara personer som befinner sig i denna situation.

Artikel 11.1³, enligt vilken beskattningsbara personer som har avregistrerats från mervärdesskatt inte har rätt till avdrag för mervärdesskatt på gjorda förvärv under perioden i fråga, utan är skyldiga att betala in den uttagna mervärdesskatten på beskattningsbara transaktioner som utförts under denna period. För förvärv av varor och/eller tjänster som görs under en period under vilken personen i fråga saknar giltigt registreringsnummer för mervärdesskatt, och som är avsedda för transaktioner som kommer att utföras efter det att vederbörande har registrerats till mervärdesskatt och som medför rätt till avdrag, ska en justering till förmån för den beskattningsbara personen göras – genom anteckning härom i den första skattedeclaration som ges in av den beskattningsbara personen efter det att vederbörande har registrerats till mervärdesskatt eller i förekommande fall i en senare skattedeclaration – beträffande skatten på följande: a) Varor som förvaras i lager och tjänster som inte har använts vid den tidpunkt då den berörda personen registrerades, vilka fastställts på grundval av en inventering. b) Materiella anläggningstillgångar, däribland investeringsvaror för vilka perioden för justering av avdraget inte har löpt ut, samt nyanläggningar, vilka fastställts på grundval av en inventering och vilka ägdes av den berörda personen vid tidpunkten för registreringen.

Artikel 145, där det stadgas att avdragsrätten ska inträda vid den tidpunkt då skatten blir utkrävbar [punkt 1], att alla beskattningsbara personer har rätt till avdrag för mervärdesskatt på förvärv, om dessa förvärv är avsedda att användas för bestämda uttryckligen angivna transaktioner [punkt 2], och att rätt till avdrag för mervärdesskatt under vissa villkor medges för förvärv som en beskattningsbar person har gjort före sin registrering till mervärdesskatt [punkt 4].

Legea nr. 227/2015 privind Codul fiscal (lag nr 207/2015 om skatter och avgifter), som gäller från och med den 1 januari 2016

Artikel 11.8, där det i korthet stadgas att beskattningsbara personer som har avregistrerats från mervärdesskatt inte har rätt till avdrag för mervärdesskatt på gjorda förvärv under perioden i fråga, utan är skyldiga att betala in den uttagna mervärdesskatten på beskattningsbara transaktioner som utförts under denna period. Vid registrering till mervärdesskatt med stöd av artikel 316.12 utövar den beskattningsbara personen rätten till avdrag med avseende på förvärv av varor och/eller tjänster som utförts under den period som vederbörandes registreringsnummer för mervärdesskatt var avregistrerat, genom anteckning härom i den första skattedeklaration som ges in av den beskattningsbara personen efter det att vederbörande har registrerats eller i förekommande fall i en senare skattedeklaration, även om fakturan inte innehåller den beskattningsbara personens registreringsnummer för mervärdesskatt. Efter registreringen till mervärdesskatt med stöd av artikel 316.12 utfärdar de beskattningsbara personerna fakturor för leverans av varor och/eller tillhandahållande av tjänster som utförts under den period som registreringsnumret för mervärdesskatt var avregistrerat, i vilka den mervärdesskatt som har tagits ut under perioden i fråga anges separat.

Artikel 316.12 d, som i allt väsentligt har samma lydelse som artikel 153.9¹ d i lag nr 571/2003.

Artikel 297.1, 297.4 och 297.6, som återger bestämmelserna i artikel 145.1, 145.2 och 145.4 i lag nr 571/2013.

Kortfattad redogörelse för de faktiska omständigheterna och förfarandet i det nationella målet

- 1 Den 30 april 2014 beslutade skattemyndigheten på eget initiativ att avregistrera bolaget från mervärdesskatt, eftersom det i mervärdesskattedeklarationerna avseende sex på varandra följande månader inte angavs några mervärdesskattepliktiga transaktioner. Eftersom bolaget från och med maj 2014 saknade giltigt registreringsnummer för mervärdesskatt, utfärdade bolaget fakturor utan mervärdesskatt.
- 2 I april 2019 meddelade skattemyndigheten bolaget att den snart skulle genomföra en skattekontroll avseende perioden från den 1 april 2014 till den 31 december 2017. För att slippa betala böter på grund av underlåtenhet att inom de fastställda fristerna lämna in skattedekclarationer beslutade bolaget att med retroaktiv verkan inkomma med den deklaration angående uttagen mervärdesskatt som ska lämnas in av de beskattningsbara personer vars registreringsnummer för mervärdesskatt har avregistrerats.
- 3 Mot bakgrund av uppgifterna i respektive deklaration och utan att genomföra ytterligare kontroller utfärdade skattemyndigheten den 19 april 2019 en

exekutionstitel och inledde utmätningsförfarandet gentemot bolaget genom att utfärda betalningsföreläggandet av samma dag.

- 4 Skattekontrollen genomfördes den 11 juni 2019. Skatteinspektörerna ansåg att bolaget i vederbörlig ordning hade lämnat in mervärdesskattedeclarationerna avseende den granskade perioden.
- 5 Efter det att skattekontrollen var avslutad, men innan preskriptionstiden löpte ut, lämnade bolaget den 31 juli 2019 rättelsesdeklarationer med ett belopp lika med 0.

Parternas huvudargument

- 6 Bolaget har gjort gällande att det visserligen finns skatterättsliga medel för att avhjälpa situationen för det fall att en beskattningsbar persons registreringsnummer för mervärdesskatt har avregistrerats, närmare bestämt att vederbörande efter den nya registreringen till mervärdesskatt med retroaktiv verkan får utöva rätten till avdrag för mervärdesskatt avseende den period under vilken personen saknade registreringsnummer för mervärdesskatt, men att bolaget i själva verket inte har tillgång till dessa rättsliga medel.
- 7 Enligt bolagets uppfattning har den beskattningsbara person vars registreringsnummer för mervärdesskatt har avregistrerats, men som av olika skäl inte åter registrerar sig till mervärdesskatt, inte tillgång till något rättsligt medel för att avhjälpa situationen. Som en följd av detta strider det faktum att vederbörande fortfarande är skyldig att betala in mervärdesskatt på obestämd tid, i en situation där vederbörande inte längre kan dra någon fördel av att vara registrerad till mervärdesskatt, mot de principer som har slagits fast i EU-domstolens praxis på området.
- 8 Skattemyndigheten har gjort gällande att bolaget i vederbörlig ordning och på grundval av en sanningsförsäkran inkom med de mervärdesskattedeclarationer som ska lämnas in av de beskattningsbara personer vars registreringsnummer för mervärdesskatt har avregistrerats. Enligt den gällande lagstiftningen får skattedeclarationer inte längre rättas efter det att skattekontrollen är avslutad.

Kortfattad redogörelse för skälen till att förhandsavgörande begärs

- 9 Den hänskjutande domstolen undrar om den nationella lagstiftning som är tillämplig i tvisten är förenlig med de principer som följer av direktiv 2006/112 och EU-domstolens praxis i ett fall där den beskattningsbara personen efter att ha blivit avregistrerad från mervärdesskatt inte längre har rätt till avdrag för mervärdesskatt på gjorda förvärv, utan är skyldig att betala in den uttagna mervärdesskatten, utan att det fastställs någon tidsgräns vad gäller skyldigheten att ta ut mervärdesskatt.

- 10 Även om avdragsrätten normalt kan utövas med retroaktiv verkan efter den nya registreringen till mervärdesskatt saknar bolaget i den aktuella situationen i själva verket nämnda möjlighet, eftersom det inte uppfyller ett formellt krav, i och med att dess direktör är delägare i ett annat bolag som är föremål för ett insolvensförfarande.
- 11 Eftersom bolaget inte heller kan omfattas av undantagsreglerna för små företag nekas bolaget rätt till avdrag för mervärdesskatt på obestämd tid, varvid bolaget inte kan dra fördel av mervärdesskattesystemet.
- 12 Vad gäller principen om skatteneutralitet hänvisar den hänskjutande domstolen till domarna i målen Elida Gibbs (C-317/94), Kraft Foods Polska (C-588/10), Zabrus Siret (C-81/17), Gamesa Wind România (C-69/17), Dobre (C-159/17) och Astone (C-332/15), men påpekar att de omständigheter som gav upphov till nämnda domar skiljer sig från dem som är för handen i det nationella målet.
- 13 Det faktum att bolaget inte åter kan registrera sig till mervärdesskatt och därmed utöva avdragsrätten kan enligt den hänskjutande domstolen likställas med att ett formellt krav inte är uppfyllt. Vidare fanns det inget som hindrade skattemyndigheterna från att undersöka om de materiella kraven för rätt till avdrag var uppfyllda.
- 14 I fråga om proportionalitetsprincipen påpekar den hänskjutande domstolen med hänvisning till domarna i målen Collée (C-146/05) samt Salomie och Oltean (C-183/14) att den omständigheten att avdragsrätt alltid nekas ska betraktas som en oproportionerlig sanktionsåtgärd i bolagets fall, eftersom det inte föreligger något undandragande, och skattemyndigheten inte har undersökt om de materiella kraven var uppfyllda.
- 15 Eftersom skattemyndigheten i förevarande fall inte har undersökt om de materiella kraven var uppfyllda och bolaget således har skyldighet att ta ut mervärdesskatt på obestämd tid – vilket innebär att bolaget befinner sig i en konstant osäker situation, eftersom bolaget varken har vetskap om de skyldigheter som det har eller förfogar över ett rättsligt medel för att dra fördel av mervärdesskattesystemet – önskar den hänskjutande domstolen med hänvisning till bland annat domen i målet Irland/kommissionen (325/85) få klarhet i huruvida det rör sig om ett åsidosättande av principerna om rättssäkerhet och skydd för berättigade förväntningar och, vad gäller medlemsstaternas skyldigheter enligt direktiv 2006/112, av principen om lojalt samarbete.