

**Sag C-429/23****Sammendrag af anmodning om præjudiciel afgørelse i henhold til artikel 98, stk. 1, i Domstolens procesreglement****Dato for indlevering:**

11. juli 2023

**Forelæggende ret:**

Administrativen Sad Varna

**Afgørelse af:**

30. juni 2023

**Sagsøger:**

NARE-BG EOOD

**Sagsøgt:**

Direktor na Direksia »Obzhalvane i danachno-osiguritelna praktika« Varna pri Tsentralno Upravlenie na Natsionalnata Agentsia za Prihodite

**Hovedsagens genstand**

Hovedsagen vedrører prøvelse af en afgiftsansættelse, hvorved afgiftsmyndigheden nægtede sagsøgeren i hovedsagen at foretage en berigtigelse for en tidligere periode og at udøve fradragsretten for leveringer, som sagsøgeren modtog, før denne lod sig registrere i henhold til Zakon za danak varhu dobavenata stoynost (den bulgarske momslov, herefter »momsloven«).

**Genstand og retsgrundlag for forelæggelsen**

I den foreliggende sag blev der, mens den i momsloven fastsatte frist på 12 måneder for udøvelse af fradragsretten for leveringer, som sagsøgeren modtog før sin registrering i henhold til momsloven, løb, i Bulgarien vedtaget særlige retsfor skrifter i forbindelse med covid-19-pandemien. I betragtning af de vanskeligheder, som pandemien medførte for de økonomiske aktører, forlængede de nævnte retsfor skrifter fristerne for at angive og betale bestemte skatter og

afgifter, men fastsatte ikke denne mulighed for angivelse og betaling af moms og retten til momsfradrag. Sagsøgeren gør gældende, at virksomheden netop på grund af, at dens bogholder blev smittet med covid-19 og efterfølgende måtte i karantæne, begik en teknisk fejl, som den er blevet nægtet at korrigere ved den i hovedsagen anfægtede afgiftsansættelse. Som følge heraf kan sagsøgeren i praksis ikke udøve sin ret til fradrag af indgående moms for de leveringer, som virksomheden modtog forud for sin registrering i henhold til momsloven.

Den forelæggende ret ønsker oplyst af Domstolen, om de gældende nationale retsfor skrifter og den nationale praksis under disse omstændigheder gør det praktisk umuligt eller uforholdsmæssigt vanskeligt at udøve fradragsretten, og om de er forenelige med artikel 184 og 186 i Rådets direktiv 2006/112/EF af 28. november 2006 om det fælles merværdiafgiftssystem (herefter »momsdirektivet«) samt med principperne om afgiftens neutralitet, ækvivalensprincippet og effektivitetsprincippet.

Desuden ønsker den forelæggende ret oplyst af Domstolen, om det i henhold til de nævnte bestemmelser i momsdirektivet er lovligt at nægte retten til fradrag af indgående afgift for leveringer, som en afgiftspligtig person har modtaget forud for sin registrering i henhold til momsloven, når den pågældende har angivet momsen for disse leverancer med en berigtigende angivelse for en periode, som ligger inden for den sidste afgiftsperiode af forældelsesfristen for udøvelse af retten til fradrag af indgående afgift for disse leveringer.

Anmodningen er indgivet i henhold til artikel 267 TEUF.

### **Præjudicielle spørgsmål**

- 1) Indebærer en forældelsesfrist som den i den foreliggende sag omhandlede, på baggrund af de ved lov indførte foranstaltninger til inddæmning af epidemien, herunder indførelse af administrative foranstaltninger til at begrænse muligheden for at forlade boligen og bevægelsesfriheden i byer, til at begrænse kontakten med andre personer og til at lukke forretninger, idet der i forbindelse med disse foranstaltninger til inddæmning af epidemien blev foretaget en forlængelse af fristerne for at angive og betale skyldige skatter og afgifter i henhold til Zakon za korporativnoto podohodmo oblagane (selskabsskattelov, ZKPO) (som regulerer fristerne for at angive og betale selskabsskat i national ret), at det i praksis bliver umuligt eller uforholdsmæssigt vanskeligt for den afgiftspligtige person at udøve retten til fradrag af indgående afgift i den periode, hvor foranstaltningerne til inddæmning af epidemien var gældende, og er nationale retsfor skrifter og praksis for administrationen af afgiften som de i den foreliggende sag omhandlede på denne baggrund forenelige med artikel 184 sammenholdt med artikel 186 i Rådets direktiv 2006/112/EF af 28. november 2006 om det fælles merværdiafgiftssystem (EUT 2006, L 347, s. 1, herefter »momsdirektivet«) i lyset af princippet om afgiftens neutralitet, som blev

indført ved momsdirektivet, og ækvivalensprincippet og effektivitetsprincippet, som er forankret i EU-retten (dom af 8.5.2008, Ecotrade, C-95/07 og C-96/07, EU:C:2008:267)?

- 2) I lyset af den i Zakon za danak varhu dobavenata stoynost (momsloven) fastsatte mulighed for at berigtige de angivne oplysninger ved en momsangivelse i henhold til momsloven er en praksis fra afgiftsmyndighedens side, hvorefter en afgiftspligtig person nægtes retten til fradrag af indgående afgift med den begrundelse, at momsen blev angivet med en berigtigende angivelse, som blev indgivet til berigtigelse af oplysningerne for den sidste afgiftsperiode inden for forældelsesfristen (12 måneder) for udøvelse af retten til fradrag af indgående afgift for leveringer, som den afgiftspligtige person modtog forud for tidspunktet for dennes registrering i henhold til momsloven, under de faktiske omstændigheder i den foreliggende sag da lovlig i henhold til momsdirektivets artikel 184 sammenholdt med artikel 186, såfremt transaktionerne ikke blev hemmeligholdt, oplysningerne om gennemførelsen af dem fandtes i sagsøgerens bogføring, afgiftsmyndigheden rådede over de nødvendige oplysninger, og der ikke foreligger indikationer af, at det offentlige har lidt tab?

### **Anførte EU-retlige bestemmelser og retspraksis**

Rådets direktiv 2006/112/EF af 28. november 2006 om det fælles merværdiafgiftssystem, artikel 167, 168, 178, 179, 180, 182, 184, 185, 250 bis 252 og 273

Dom af 7. juli 2022, Staatssecretaris van Financiën (udelukkelse af ret til momsfradrag) (C-194/21, EU:C:2022:535), herefter »Staatssecretaris van Financiën-dommen«

Dom af 8. maj 2008, Ecotrade (C-95/07 og C-96/07, EU:C:2008:267), herefter »Ecotrade-dommen«

Dom af 12. juli 2012, EMS-Bulgaria Transport, (C-284/11, EU:C:2012:458), herefter »EMS-Bulgaria Transport-dommen«

Dom af 9. juli 2015, Salomie og Oltean (C-183/14, EU:C:2015:454), herefter »Salomie og Oltean-dommen«

### **Anførte nationale retsforskrifter**

Zakon za danak varhu dobavenata stoynost (den bulgarske momslov, ZDDS, herefter »momsloven«) – artikel 74, 75, 125 og 126

Zakon za merkite i deystviyata po vreme na izvanrednoto polozhenie, obyaveno s reshenie na Narodnoto sabranie ot 13 mart 2020 i za preodolyavane na posleditsite (lov om foranstaltninger og handlinger under den undtagelsestilstand, som blev indført ved nationalforsamlingens beslutning af 13.3.2020, og om håndteringen af følgerne, herefter »ZMDIPPP«) (lovens titel blev suppleret med gyldighed fra den 14.5.2020; den tidligere titel var: Zakon za merkite i deystviyata po vreme na izvanrednoto polozhenie, obyaveno s reshenie na Narodnoto sabranie ot 13 mart 2020 (lov om foranstaltninger og handlinger under den undtagelsestilstand, som blev indført ved nationalforsamlingens beslutning af 13.3.2020)) – §§ 25, 27, 28, 29 og 49 i overgangs- og afsluttende bestemmelser til denne lov

Zakon za korporativnoto podohodno oblagane (lov om selskabsskat) – artikel 92, 93 og 219, stk. 1, 4 og 5

### **Kort fremstilling af de faktiske omstændigheder og retsforhandlingerne**

- 1 Genstanden for prøvelsen i sagen for den forelæggende ret er en afgiftsansættelse af 24. januar 2022, som blev udstedt af en afgiftsmyndighed under Teritorialna direksia na Natsionalnata agentsia za prihodite (områdedirektion under det nationale agentur for indtægter) i Varna.
- 2 Sagens omfang med hensyn til forpligtelsens art og perioden er følgende: Moms for perioden fra den 1. juli 2021 til den 30. juli 2021 og moms for perioden fra den 1. oktober 2020 til den 30. juni 2021.
- 3 Ved udstedelsen af afgiftsansættelsen konstaterede afgiftsmyndigheden uregelmæssigheder, som var sket for sagsøgeren ved anvendelsen af momslovens bestemmelser vedrørende beløb til modregning eller tilbagebetaling.
- 4 Disse beløb blev angivet detaljeret i en opstilling med angivelse af fakturanummer, dato, leverandør, genstand, afgiftsgrundlag og momsbeløb. Der blev anført 71 fakturaer, som var udstedt i perioden 2017-2019. Denne periode ligger forud for datoen for virksomhedens registrering i henhold til momsloven. Det samlede beløb for afgiftsgrundlaget for de 71 anførte fakturaer beløber sig til 587 293,93 BGN, og det samlede momsbeløb udgør 117 458,80 BGN. Det er uomtvistet, at leveringerne har fundet sted. Det er ligeledes uomtvistet, at leverandørerne betalte momsen.
- 5 Det blev konstateret, at virksomheden blev registreret i henhold til momsloven den 25. november 2019.
- 6 For perioden fra den 25. november 2019 til den 30. september 2020 indgav sagsøgeren en nulangivelse.
- 7 Den 10. december 2020 indgav sagsøgeren en momsangivelse for afgiftsperioden november 2020, hvori den angav leveringer med ret til fuldt momsfradrag med et beløb på 50 627 BGN og med en moms på 10 125,40 BGN (hvilket medførte en

tilbagebetaling af moms på 10 125,40 BGN); den 14. januar 2021 indgav den en momsangivelse for december 2020, hvori den angav leveringer med ret til fuldt momsfradrag med et beløb på 587 293,93 BGN og med en moms på 117 458,80 BGN (hvilket medførte en tilbagebetaling af moms på 117 458,80 BGN).

- 8 Ved skrivelse af 15. januar 2021 meddelte sagsøgeren i henhold til momslovens artikel 126, stk. 3, afgiftsmyndigheden, at den havde begået følgende tekniske fejl i bogføringen i henhold til momsloven for afgiftsperioderne november og december 2020: I indkøbsregistret og i momsangivelsen for december 2020 var der fejlagtigt medtaget fakturaer, som burde have været medtaget i fakturaregistret i henhold til momsloven for november 2020. Som årsag til fejlen anfører sagsøgeren, at bogholderen var syg med covid-19 og efterfølgende i karantæne, hvorfor dennes arbejde blev overdraget til en kollega, som varetog den pågældendes opgaver.
- 9 Fristen for at udøve fradragsretten for de omhandlede leveringer udgjorde 12 måneder og udløb i november 2020, idet fradragsretten skulle udøves ved indgivelse af en momsangivelse senest den 14. december 2020. I angivelsen for november 2020 blev fradragsretten for disse leveringer ikke udøvet.
- 10 Afgiftsmyndigheden nægtede fradragsretten for de nævnte fakturaer under henvisning til momslovens artikel 72, stk. 1, som fastsætter, at en person, der er registreret i henhold til momsloven, har ret til at fradrage indgående afgift for den afgiftsperiode, hvor denne ret er opstået, eller i en af de 12 følgende afgiftsperioder.
- 11 Afgiftsmyndigheden henviser til, at retten til at fradrage momsen for aktiver og tjenesteydelser, som forelå før den afgiftspligtige persons registrering, i henhold til momslovens artikel 75, stk. 1 og 2, opstår på datoen for registreringen i henhold til momsloven og udøves i den afgiftsperiode, hvor den er opstået, eller i en af de 12 følgende afgiftsperioder. På denne baggrund konkluderer afgiftsmyndigheden, at forældelsesfristen for at udøve retten til fradrag af indgående afgift for de i afgiftsansættelsen nævnte fakturaer udløb i afgiftsperioden december 2020, og at retten til fradrag af indgående afgift var udelukket.
- 12 Desuden anfører afgiftsmyndigheden, at den kontrollerede virksomhed udøvede retten til fuldt fradrag af indgående afgift under overtrædelse af momslovens artikel 72, og at fradraget for december 2020 for de nævnte fakturaer skal justeres i nedadgående retning.
- 13 Derfor blev sagsøgeren ved afgiftsansættelsen af 24. januar 2022 nægtet retten til fradrag af indgående afgift for 71 fakturaer fra momsregistrerede leverandører for perioden 2017-2019 med et afgiftsgrundlag på 587 293,93 BGN og et momsbeløb på i alt 117 458,80 BGN.
- 14 Den 13. marts 2020 indførte Republikken Bulgariens nationalforsamling i forbindelse med covid-19-pandemien undtagelsestilstand i hele landet for

perioden fra den 13. marts 2020 til den 13. april 2020. Efterfølgende blev ZMDIPPP vedtaget. Ved en række regeringsbeslutninger og anordninger fra sundhedsministeren blev der i hele 2020 indført foranstaltninger til bekæmpelse af epidemien, og perioden for undtagelsestilstanden som følge af epidemien blev forlænget flere gange frem til den 30. april 2021.

### **De væsentligste argumenter, der anføres af hovedsagens parter**

- 15 Sagsøgeren er af den opfattelse, at tvisten i hovedsagen i betragtning af de uomtvistede faktiske omstændigheder er af ren juridisk natur. De præjudicielle spørgsmål vedrører momsdirektivets bestemmelser, navnlig artikel 179, stk. 1, artikel 180 og artikel 273, samt princippet om afgiftens neutralitet, effektivitetsprincippet og ækvivalensprincippet, som blev behandlet i Ecotradedommen og EMS-Bulgaria Transport-dommen.
- 16 Sagsøgeren finder ikke, Staatssecretaris van Financiën-dommen, som anføres af sagsøgte, er relevant.
- 17 Sagsøgte gør gældende, at sagsøgte udøvede fradragsretten for de 71 omtvistede fakturaer under overtrædelse af momslovens artikel 75, stk. 2. Disse fakturaer vedrører tjenesteydelser og forskud, som sagsøgeren modtog før sin registrering i henhold til momsloven, og som forelå på tidspunktet for registreringen, men som sagsøgeren angav i sin momsangivelse for sent – virksomheden optog dem i sit indkøbsregister for afgiftsperioden december 2020 i stedet for senest for afgiftsperioden november 2020. Årsagen til denne forsinkelse er ifølge sagsøgerens oplysninger, at den ansvarlige bogholder var syg med covid-19 i en bestemt periode i december 2020.
- 18 På denne baggrund er det sagsøgtes opfattelse, at sagen for den forelæggende ret drejer sig om anvendelsen af momslovens artikel 75, stk. 2, sammenholdt med artikel 75, stk. 1, og ikke om betingelserne for berigtigelse af fejl i indgivne angivelser i henhold til momslovens artikel 125, da sagsøgeren ikke indgav en momsangivelse for perioden fra den 25. november 2019 til den 30. september 2020, men ikke registrerede de omtvistede fakturaer i indkøbsregistret for afgiftsperioderne oktober 2020 og november 2020 i henhold til momslovens artikel 124.

### **Kort fremstilling af begrundelsen for forelæggelsen**

- 19 Efter den forelæggende rets opfattelse drejer sagen sig om, hvorvidt det er lovligt, at sagsøgeren – ved at indgive en momsangivelse for december 2020 og en meddelelse om berigtigelse af denne for november 2020 – foretager en berigtigelse for en tidligere periode (november 2020) og udøver retten til fradrag af indgående afgift for leveringer, som virksomheden modtog før sin registrering i henhold til momsloven, nemlig den 25. november 2019, på baggrund af, at der inden for den periode på et år, som i national ret er fastsat for retten til

momsfradrag for leveringer, som afgiftspligtige personer modtog forud for deres registrering i henhold til momsloven, ved lov blev indført foranstaltninger i Bulgarien, som i betragtning af situationen som følge af epidemien indfører frister for angivelse og betaling af visse skatter og afgifter, men der ikke er fastsat en sådan bestemmelse for angivelse og betaling af moms.

- 20 Den forelæggende ret er af den opfattelse, at Domstolen i sin hidtidige praksis har afgjort sager, hvor de faktiske omstændigheder og de nationale skatteregler er forskellige fra dem, det drejer sig om i den foreliggende sag, og at retningslinjerne for fortolkningen og anvendelsen af de pågældende nationale bestemmelser til gennemførelse af momsdirektivet derfor delvis er irrelevante, hvorfor det er nødvendigt at forelægge en præjudiciel anmodning.
- 21 Det første spørgsmål opstår som følge af forskellen mellem omstændighederne i den foreliggende sag og de omstændigheder, der blev prøvet i EMS-Bulgaria Transport-dommen og Ecotrade-dommen. I denne forbindelse anfører den forelæggende ret under henvisning til præmis 49 i EMS-Bulgaria Transport-dommen og præmis 46 og 48 i Ecotrade-dommen, at forskellen i den foreliggende sag ligger i de særlige retsfor skrifter, som på grund af de vanskeligheder, de økonomiske aktører stod over for i forbindelse med covid-19-pandemien, fastsætter længere frister for at angive og betale de skatter, der skyldes i henhold til selskabsskatteloven, men ikke fastsætter lignende muligheder med hensyn til angivelse, betaling og fradrag ret vedrørende momsen.
- 22 Det andet spørgsmål opstår som følge af forskellen mellem omstændighederne i den sag, hvor Staatssecretaris van Financiën-dommen blev afsagt, og omstændighederne i den foreliggende sag, hvad angår perioden for afgivelse af den berigtigende angivelse. I denne dom omfattede denne periode 2006-2015, hvor den afgiftspligtige person modtog en afgiftsansættelse (2015) og efter vedtagelsen af denne afgørelse anmodede om fradrag af indgående afgift for den moms, der blev betalt i forbindelse med købet af varerne i 2006, hvorimod sagsøgeren i den foreliggende sag selv konstaterede fejlen i de angivne oplysninger og indgav en berigtigende angivelse i den følgende afgiftsperiode efter udløbet af fristen for at udøve fradrag retten i november 2020 (men inden for fristen for at indgive en berigtigende angivelse – december 2020).