

Mål C-624/23**Sammanfattning av begäran om förhandsavgörande i enlighet med artikel****98.1 i domstolens rättegångsregler****Datum för ingivande:**

10 oktober 2023

Domstol som begär förhandsavgörande:

Administrativen sad Varna (Bulgarien)

Datum för beslutet att begära förhandsavgörande:

27 september 2023

Klagande:

”SEM Remont” EOOD

Motpart:

Direktor na direksia ”Obzhalvane i danachno-osiguritelna praktika”
Varna pri Tsentralno upravlenie na Natsionalnata agentsia za
prihodite

Saken i det nationella målet

Talan vid Administrativen sad Varna (Förvaltningsdomstolen i Varna) avser beskattningsbeslut nr R – 03000322001265-091-001 av den 25 augusti 2022, som meddelats av det lokala skattekontoret i Varna vid Natsionalnata agentsia za prihodite (den nationella skattemyndigheten) (nedan kallad skattemyndigheten), varigenom klaganden ”SEM Remont” EOOD vägrades avdragsrätt för beskattningsperioden från den 1 december 2021 till och med den 31 december 2021.

Syfte med och rättslig grund för begäran om förhandsavgörande

Begäran om förhandsavgörande enligt artikel 267 FEUF angående tolkningen av artiklarna 63, 167, 168 a, 176, 178 a, 218, 219, 220, 203, 226 och 228 i rådets direktiv 2006/112/EG av den 28 november 2006 om ett gemensamt system för mervärdesskatt

Frågor som har hänskjutits för förhandsavgörande

1. Ska artiklarna 63, 167, 168 a, 178 a, 218, 219, 220, 226, och artikel 228 i direktiv 2006/112/EG om ett gemensamt system för mervärdesskatt tolkas så, att det är tillåtet med en praxis vid skattemyndigheten avseende tillämpningen av nationella bestämmelser och särskilt artikel 71.1 i Zakon za danak varhu dobavenata stoynost (mervärdesskattelagen, nedan kallad ZDDS), jämförda med artikel 25.1 ZDDS, jämförd med artiklarna 102.4, 114, 116 och 117 ZDDS, jämförda med artiklarna 125 ZDDS och 126 ZDDS, enligt vilka mottagaren av en mervärdesskattepliktig tjänst nekats avdragsrätt, såväl för perioden för tillhandahållandet av tjänsten som för perioden för redovisningen av tjänsten i skattedeklarationen, med motiveringen att den faktura som tjänsteleverantören hade utfärdat till mottagaren av tjänsten inte innehöll någon mervärdesskatt och att det vid ett senare tillfälle (under den skattekontroll som genomfördes hos tjänsteleverantören) upprättats en handling som inte uppfyller kraven på innehållet i en faktura (det upprättades ett protokoll i vilket dess författare betecknades som såväl tjänsteleverantör som tjänstemottagare enligt protokollet), i vilken den faktura som utfärdats till mottagaren av tjänsten angavs och den mervärdesskatt som betalats beräknades på det beskattningsunderlag som angavs i denna, och mottagaren av tjänsten först därefter gjorde gällande avdragsrätten (”rätten att komma i åtnjutande av ett skattetillgodohavande” enligt ZDDS) på grundval av protokollet, och innebär en sådan praxis att det praktiskt taget blir omöjligt eller orimligt svårt för den skattskyldiga personen att utöva avdragsrätten?
2. Om svaret på den första frågan är nekande: Vid vilken tidpunkt ska avdragsrätten utövas, vid den tidpunkt då fakturan utfärdas utan att mervärdesskatt anges på fakturan eller vid den tidpunkt då tjänsteleverantören upprättar protokollet?
3. Ska artikel 203 jämförd med artiklarna 178 a och 176 i mervärdesskattedirektivet och principen om skatteneutralitet tolkas så, att de tillåter en sådan bestämmelse som artikel 102.4 ZDDS och en praxis vid den nationella skattemyndigheten, enligt vilken en tillhandahållare av en mervärdesskattepliktig tjänst som inte ansöker om registrering enligt ZDDS inom den i lag föreskrivna fristen från den dag då den blev skyldig att registrera sig för mervärdesskatt endast är skyldig att betala mervärdesskatt för de tjänster som den har tillhandahållit under perioden från den dag då skyldigheten att registrera sig uppkom till dess att den registrerade sig hos skattemyndigheten, och det inte föreskrivs någon möjlighet för den tjänsteleverantör för vilken skyldigheten att betala mervärdesskatt har fastställts i enlighet med artikel 102.4 ZDDS att utfärda rättelsefakturor (eller någon annan handling) till mottagarna av tjänsterna, så att dessa kan utöva rätten till avdrag?

Anförda unionsbestämmelser och anförd praxis från EU-domstolen

Rådets direktiv 2006/112/EG av den 28 november 2006 om ett gemensamt system för mervärdesskatt (nedan kallat mervärdesskattedirektivet), artiklarna 63, 167, 168 a, 176, 178 a, 218, 219, 220, 203, 226 och artikel 228

Europeiska unionens domstols dom (nedan kallad EU-domstolen) av den 21 juni 2012, Mahagében och Dávid, C-80/11 och C-142/11, EU:C:2012:373

EU-domstolens dom av den 6 februari 2014, Fatorie, C-424/12, EU:C:2014:50

EU-domstolens dom av den 15 september 2016, Senatex, C-518/14, EU:C:2016:691

EU-domstolens dom av den 15 september 2016, Barlis 06 – Investimentos Imobiliários e Turísticos, C-516/14, EU:C:2016:690

EU-domstolens dom av den 12 april 2018, Biosafe – Indústria de Reciclagens, C-8/17, EU:C:2018:249

EU-domstolens dom av den 8 december 2022, Finanzamt Österreich (Mervärdesskatt som felaktigt fakturerats slutkonsumenter), C-378/21, EU:C:2022:968

EU-domstolens dom av den 15 september 2022, HA.EN., C-227/21, EU:C:2022:687

EU-domstolens dom av den 9 juli 2015, Salomie och Oltean, C-183/14, EU:C:2015:454

Anförda nationella bestämmelser

Zakon za danak varhu dobavenata stoynost (mervärdesskattelagen, nedan kallad ZDDS), artiklarna 25.1, 71.1, 102.4, 114, 116, 117, 125 och 126

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

- 1 Föremål för prövning i målet vid Administrative sad Varna (Förvaltningsdomstolen i Varna, Bulgarien) är beskattningsbeslut nr R - 03000322001265-091-001 av den 25 augusti 2022, som meddelades av det lokala skattekontoret i Varna vid den nationella skattemyndigheten.
- 2 Genom antagandet av detta beskattningsbeslut fastställde skattemyndigheten att ”SEM Remont” EOOD hade agerat rättsstridigt vid tillämpningen av bestämmelserna i ZDDS och nekade, på grundval av dessa fastställanden, bolaget rätt till avdrag för mervärdesskatt med 752 305,05 bulgariska leva (BGN).

- 3 ”SEM Remont” EOOD är en beskattningsbar person i den mening som avses i artikel 3 ZDDS.
- 4 ”Gidrostroy-Rusia” OOD är ett bolag som är registrerat i Ryska federationen, men även enligt ZDDS. Bolaget bedriver verksamhet inom området för uthyrning av fartyg med teknisk besättning för utförande av muddringsarbeten inom ramen för vattenbyggnadsprojekt.
- 5 ”SEM Remont” EOOD och ”Gidrostroy-Rusia” OOD är inte anknutna företag.
- 6 Den 4 augusti 2020 ingick ”Gidrostroy-Rusia” OOD ett avtal med ”SEM Remont” EOOD om utförande av muddringsarbeten i hamnen i Varna, kanal 1 och kanal 2. Enligt detta avtal är ”Gidrostroy-Rusia” OOD tjänsteleverantören och ”SEM Remont” EOOD tjänstemottagare.
- 7 ”Gidrostroy-Rusia” OOD utfärdade fakturorna nr 1010 av den 31 oktober 2020 och nr 1017 av den 15 november 2020 till ”SEM Remont” EOOD för utförd kontraktsverksamhet. Ingen av de båda fakturorna innehöll någon uppgift om mervärdesskatt på värdet av tjänsten.
- 8 ”Gidrostroy-Rusia” OOD hade redan före dagen för tillhandahållandet av tjänster och utställandet av en faktura till ”SEM Remont” EOOD uppnått en omsättning som krävde registrering enligt ZDDS, men hade vid tidpunkten för utfärdandet av fakturor till ”SEM Remont” EOOD inte fullgjort sin registreringskyldighet enligt ZDDS.
- 9 Från ”SEM Remont” EOOD:s sida ingavs yttranden om utförda och godkända muddrings- och grävningsarbeten.
- 10 Genom skrivelse av den 12 juli 2021 upprättade ”Gidrostroy-Rusia” OOD, inom ramen för en skattekontroll som genomfördes hos bolaget, protokoll nr 1 av den 29 juni 2021 enligt artikel 117.1 ZDDS. I protokollet angavs ”Gidrostroy-Rusia” OOD som den organisation som tillhandahåller tjänster och mottar tjänster, det vill säga en och samma person, och fakturorna nr 1010 av den 31 oktober 2020 och nr 1017 av den 15 november 2020, i vilka beskattningsunderlaget och den mervärdesskatt som beräknats i enlighet med detta angavs.
- 11 På grundval av detta protokoll tog ”SEM Remont” EOOD i sin mervärdesskattedeclaration och i sin inköpsbok upp de tjänster som anges i de ovannämnda fakturorna som tjänster för vilka det föreligger en avdragsrätt för beskattningsperioden från den 1 december 2021 till och med den 31 december 2021.
- 12 Skattemyndigheten fastställde att ”EIS-Stroitelna kompania” AD är ett auktoriserat ombud för ”Gidrostroy-Rusia” OOD och att ”EIS-Stroitelna kompania” AD och ”SEM Remont” EOOD hade ingått ett låneavtal av den 13 juli 2021 om 752 303,05 BGN, det vill säga det belopp för vilket avdragsrätt hade nekats i det aktuella beskattningsbeslutet.

- 13 Genom en skrivelse av den 13 juli 2021 underrättade "EIS-Stroitelna kompania" AD "SEM Remont" EOOD om att nämnda belopp skulle användas för att betala den mervärdesskatt som skulle betalas och som hade beräknats genom protokoll nr 1 av den 29 juni 2021 med avseende på de två fakturor som hade utfärdats till "SEM Remont" EOOD.

Parternas huvudargument

Yttrande från "SEM Remont" EOOD

- 14 Bolaget har bestridit skattebeslutet och gjort gällande att bolaget, genom att i sin skattedeklaration ange protokoll nr 1 som upprättats av tjänsteleverantören, har avdragsrätt av följande skäl: **1.** Tjänsteleverantören är en person som är registrerad enligt ZDDS. **2.** Skatten har beräknats i enlighet med protokoll nr 1 av den 29 juni 2021. **3.** Mottagaren av tjänsten "SEM Remont" EOOD är en person som är registrerad enligt ZDDS. **4.** Tjänsterna med ort för fullgörande inom Republiken Bulgariens territorium är skattepliktiga. **5.** Tjänsterna har faktiskt tillhandahållits. **6.** Mottagaren av tjänsten "SEM Remont" EOOD använder resultatet av de mottagna tjänsterna i sin kommersiella verksamhet, det vill säga för det efterföljande tillhandahållandet av skattepliktiga tjänster. **7.** Den mervärdesskatt som ska betalas har angetts i skattedeklarationen av tjänsteleverantören "Gidrostroy" och i vederbörlig ordning betalats in till statskassan.

Yttrande från Direktor na Direktor na Direktsia „Obzhalvane i danachnosiguritelna praktika“ Varna pri Tsentralno upravlenie na Natsionalnata agentsia po prihodite (den för staden Varna behöriga direktören för avdelningen "Omprövning, överklaganden och praxis i skatte- och socialförsäkringsärenden" vid den nationella skattemyndighetens centralförvaltning, Bulgarien) (nedan kallad Direktor)

- 15 Direktor är av uppfattningen att det vid tidpunkten för upprättandet av protokoll nr 1 av den 29 juni 2021 ännu inte förelåg någon beskattningsgrundande händelse och att skatten ännu inte var utkrävbar. "SEM Remont" EOOD uppfyllde inte kraven i artikel 71 i ZDDS, eftersom bolaget inte innehade någon faktura med mervärdesskatteuppgifter, utan endast ett protokoll som enbart reglerade uppskattningarna av den mervärdesskatt som det bolag som registrerats sent enligt ZDDS ("Gidrostroy-Rusia" OOD) var skyldigt att betala mellan "Gidrostroy-Rusia" OOD och skattemyndigheten och därför inte utgjorde lämpligt bevis för att det föreligger en avdragsrätt. De nationella bestämmelser som det hänvisas till är förenliga med bestämmelserna i direktiv 2006/112/EG.
- 16 Mot bakgrund av att det företag som tillhandahåller tjänsten inte har utfärdat någon rättelsefaktura utan, genom det protokoll som företaget upprättat, beräknat hela skatten enligt förfarandet för omvänd skattskyldighet, eftersom den hade fastställts av skattemyndigheten genom beskattningsbeslutet, ska det anses att

tjänsteleverantören inte hade upprättat protokollet om den inte hade varit föremål för en kontroll. Protokollet ger inte heller upphov till någon mervärdesskatteskuld för tjänstemottagaren, eftersom ”SEM Remont” EOOD, enligt uppgifterna i protokollet, inte anges som tjänstemottagare. Protokollet är en självständig handling, som skiljer sig från fakturan, genom vilken tjänsteleverantören beräknar mervärdesskatten ”enligt förfarandet för omvänd skattskyldighet” för den [aktuella] perioden och åtar sig att betala in skatten genom att ange den i mervärdesskattedeklarationen. Protokollet kan inte anses utgöra en faktura, vare sig i den mening som avses i direktivet eller ZDDS, eftersom det varken innehåller nödvändiga uppgifter eller någon grund för att tjänstemottagaren är skyldig att betala skatten. Tvärtom är den som har utfärdat protokollet av ovannämnda skäl skyldig att betala skatten.

- 17 Slutsatsen kan dras att låneavtalet undertecknades för att motivera betalningen av tjänsteleverantören ”Gidrostroy-Rusia” OOD:s skulder till skattemyndigheten av en tredje man, nämligen ”EIS – Stroitelna kompania” AD, och att detta avtal mellan ”EIS – Stroitelna kompania” AD och ”SEM Remont” EOOD var ett skenavtal.

Kortfattad redogörelse för skälen till att förhandsavgörande begärs

- 18 I målet vid Administrativen sad Varna (Förvaltningsdomstolen i Varna) är det omtvistat huruvida mervärdesskattedirektivet tillåter en sådan nationell lagstiftning och praxis från den nationella skattemyndigheten, såsom de som är i fråga i förevarande mål, enligt vilka mottagaren av tjänster nekas avdragsrätt på följande villkor: **1.** Tillhandahållandet av tjänsten är ostridigt. **2.** En faktura har utfärdats för tillhandahållandet av tjänsten, i vilken tjänsteleverantören inte har angett någon mervärdesskatt. **3.** Tjänsteleverantörens mervärdesskatteskuld fastställdes under den skattekontroll som genomfördes hos tjänsteleverantören på grundval av den särskilda bestämmelsen i artikel 102.4 ZDDS (tjänsteleverantören uppnådde en omsättning som kräver registrering enligt ZDDS innan tjänsten tillhandahölls och fakturan utan mervärdesskatt utfärdades). **4.** Tjänsteleverantören registrerades enligt ZDDS efter att tjänsten hade tillhandahållits på begäran av skattemyndigheten. **5.** Under den skattekontroll som utfördes hos tjänsteleverantören upprättade tjänsteleverantören ett protokoll där den angav att den var både tjänsteleverantör och tjänstemottagare, dessutom angavs de fakturor som hade utfärdats till tjänstemottagaren och mervärdesskatt beräknades på deras beskattningsunderlag. **6.** Ett auktoriserat ombud för tjänsteleverantören betalade in mervärdesskatten för denna tjänst till statskassan med medel från ett lån som den hade erhållit från tjänstemottagaren. **7.** Grunden för tjänstemottagarens utövande av avdragsrätten är nämnda protokoll och inte en rättseffektiva faktura som utfärdats av tjänsteleverantören.
- 19 Förevarande tvist skiljer sig från de mål som prövades i EU-domstolens ovannämnda domar, varför EU-domstolens vägledning avseende tolkningen och tillämpningen av de nationella bestämmelser genom vilka bestämmelserna i

mervärdesskattedirektivet har införlivats delvis, inte är relevanta. Det är därför nödvändigt att framställa denna begäran om förhandsavgörande.

- 20 I domen av den 21 juni 2012, Mahagében och Dávid (C-80/11 och C-142/11), rörde det sig således om huruvida tjänsteleverantören eller någon av dess leverantörer hade agerat rättsstridigt, och om de krav som ställs på tjänstemottagaren att vid utövandet av avdragsrätten försäkra sig om att tjänstemottagarens leverantör är en beskattningsbar person.
- 21 I dom av den 6 februari 2014, Fatorie (C-424/12), prövade EU-domstolen om den nationella skattemyndigheten kan neka en person avdragsrätt, när denna person omfattas av förfarandet för omvänd skattskyldighet, men som har betalat mervärdesskatten till leverantören på grund av att den angetts på den faktura som denne utfärdat.
- 22 Det framgår av domskälen och domslutet i domen av den 15 september 2016, Senatex (C-518/14) att det målet rörde rättelse av konkreta uppgifter i fakturan, nämligen registreringsnumret för mervärdesskatt, och den period under vilken avdragsrätten med avseende på den rättelse av fakturan som hade gjorts kan utövas.
- 23 I målet 15 september 2016, Barlis 06 – Investimentos Imobiliários e Turísticos (C-516/14), prövades frågan om innehållet i fakturor, särskilt med avseende på saknade uppgifter, medan den aktuella tvisten avser en annan skattehandling som upprättats enligt ZDDS, nämligen ett protokoll, och inte saknade uppgifter, utan det sätt på vilket det utfärdats och den omständigheten att samma person, nämligen tjänsteleverantören, angetts som både tjänsteleverantör och tjänstemottagare.
- 24 I domen av den 12 april 2018, Biosafe – Indústria de Reciclagens (C-8/17), tolkades bestämmelserna om fristen för utövande av avdragsrätten vid utfärdande av rättelsefakturor till fakturor som redan utfärdats efter det att en ytterligare mervärdesskatteskuld hade fastställts för leverantören. Förevarande fall skiljer sig från det fallet genom den handling som utfärdats avseende rättelsen, dess innehåll och den nationella bestämmelsen i artikel 102.4 ZDDS.
- 25 I dom av den 8 december 2022, Finanzamt Österreich (Mervärdesskatt som felaktigt fakturerats slutkonsumenter) (C-378/21), prövades konsekvenserna för fakturautställaren av att mervärdesskatten hade beräknats på grundval av en felaktig skattesats.
- 26 I dom av den 15 september 2022, ”HA.EN” (C-227/21), undersöktes skattemyndighetens praxis när det gäller att neka förvärvaren avdragsrätt för betald mervärdesskatt på grund av att leverantören inte hade betalat in skatten.
- 27 I dom av den 9 juli 2015, Salomie och Oltean (C-183/14), prövades bestämmelserna om registrering av rättighetsinnehavaren enligt ZDDS och dess

avdragsrätt efter registrering enligt ZDDS för transaktioner som genomförts före registreringen, men som använts i dess kommersiella verksamhet.

ARBETS
DOKUMENT