

Mål C-429/23**Sammanfattning av begäran om förhandsavgörande enligt artikel 98.1 i domstolens rättegångsregler****Datum för ingivande:**

11 juli 2023

Domstol som begär förhandsavgörande:

Administrativen Sad Varna

Datum för beslutet att begära förhandsavgörande:

30 juni 2023

Klagande:

NARE-BG EOOD

Motpart:

Direktor na Direktsia "Obzhalyane i danachno-osiguritelna praktika" Varna pri Tsentralno upravlenie na Natsionalnata agentsia za prihodite

Saken i det nationella målet

Det nationella målet rör prövning av ett omprövningsbeslut, genom vilket skattemyndigheten nekade klaganden i det nationella målet att vidta en justering för en tidigare period och utöva avdragsrätten för leveranser som företaget erhållit innan det låtit registrera sig enligt Zakon za danak varhu dobavenata stoynost (mervärdesskattelagen, nedan kallad ZDDS).

Syfte med och rättslig grund för begäran om förhandsavgörande

I förevarande mål antogs särskild lagstiftning i Bulgarien i samband med covid-19-pandemin under den frist på tolv månader som föreskrevs i ZDDS för utövande av avdragsrätten för leveranser som klaganden erhållit innan företaget registrerades enligt ZDDS. Med hänsyn till de svårigheter som pandemin medförde för de ekonomiska aktörerna förlängdes fristerna för deklaration och betalning av vissa skatter, utan att någon sådan möjlighet emellertid föreskrevs för

deklaration, betalning och rätt till avdrag för ingående mervärdesskatt. Klaganden gör gällande att företaget gjort sig skyldigt till ett tekniskt fel på grund av att dess revisor insjuknade i covid-19 med efterföljande karantän. Justeringen av detta fel nekades genom det omprövningsbeslut som angrips i det nationella målet. Därigenom kan klaganden i praktiken inte utöva sin avdragsrätt för de leveranser som företaget erhållit innan det registrerades enligt ZDDS.

Den hänskjutande domstolen önskar ett klargörande från EU-domstolen huruvida tillämplig nationell lagstiftning och praxis gör att det i praktiken blir omöjligt eller orimligt svårt att utöva avdragsrätten under dessa omständigheter och huruvida denna lagstiftning och praxis är förenlig med artiklarna 184 och 186 i rådets direktiv 2006/112/EG av den 28 november 2006 om ett gemensamt system för mervärdesskatt (nedan kallat mervärdesskattedirektivet) samt med principerna om skatteneutralitet, likvärdighet och effektivitet.

Vidare önskar den hänskjutande domstolen ett klargörande från EU-domstolen huruvida det enligt nämnda bestämmelser i mervärdesskattedirektivet är tillåtet att neka en avdragsrätt för leveranser som en beskattningsbar person erhållit innan denne registrerades enligt ZDDS om vederbörande deklarerat mervärdesskatten för leveranserna med en begäran om justering för en period som faller under den sista beskattningsperioden som omfattas av den preklusionsfrist på tolv månader som föreskrivs för utövandet av avdragsrätten för dessa leveranser.

Begäran om förhandsavgörande har framställts i enlighet med artikel 267 FEUF.

Frågor som har hänskjutits för förhandsavgörande

- 1) Medför en preklusionsfrist som den som är i fråga i förevarande mål – mot bakgrund av de åtgärder som infördes genom lag för att begränsa epidemin, inbegripet införandet av administrativa åtgärder i syfte att begränsa möjligheten att lämna bostaden samt rörelsefriheten i tätorter, begränsa kontakten med andra människor och stänga butiker, varvid fristerna för deklaration och betalning av skatteskulder enligt Zakon za korporativnoto podohodno oblagane (bolagsskattelagen, ZKPO) (i vilken fristerna för deklaration och betalning av inkomstskatt regleras i nationell rätt) förlängdes – att den beskattningsbara personens utövande av rätten att dra av mervärdesskatt i praktiken blir omöjligt eller orimligt svårt under den period som åtgärderna för att begränsa epidemin var tillämpliga, och är mot denna bakgrund nationella bestämmelser och nationell praxis från skattemyndigheten, såsom de som är i fråga i förevarande mål, förenliga med artikel 184 jämförd med artikel 186 i rådets direktiv 2006/112/EG av den 28 november 2006 om ett gemensamt system för mervärdesskatt (EUT L 347, 2006, s. 1) (nedan kallat mervärdesskattedirektivet) mot bakgrund av principen om skatteneutralitet som införts genom mervärdesskattedirektivet samt likvärdighetsprincipen och effektivitetsprincipen som stadfästs i

unionsrätten (dom av den 8 maj 2008, Ecotrade, C-95/07 och C-96/07, EU:C:2008:267)?

- 2) Är en praxis från skattemyndigheten, med hänsyn till den möjlighet som föreskrivs enligt Zakon za danak varhu dobavenata stoynost (mervärdesskattelagen, ZDDS) att justera de uppgifter som deklarerats genom en mervärdesskattedeclaration enligt ZDDS, tillåten enligt artikel 184 jämförd med artikel 186 i mervärdesskattedirektivet under de omständigheter som är aktuella i förevarande mål, om nämnda praxis innebär att en beskattningsbar person nekas avdragsrätt med motiveringen att mervärdesskatten har deklarerats genom en begäran om justering som lämnades in för att justera uppgifter från den sista beskattningsperioden inom preklusionsfristen (tolv månader) för utövandet av avdragsrätten för leveranser som den beskattningsbara personen erhållit innan denne registrerades enligt ZDDS, under förutsättning att transaktionerna inte hemlighölls, klagandens bokföring innehåller uppgifter om genomförandet, skattemyndigheten hade den nödvändiga informationen och det saknas uppgifter som talar för att budgeten påverkades?

Unionsbestämmelser och rättspraxis

Rådets direktiv 2006/112/EG av den 28 november 2006 om ett gemensamt system för mervärdesskatt, artiklarna 167, 168, 178, 179, 180, 182, 184, 185, 250–252 och 273

Dom av den 7 juli 2022, Staatssecretaris van Financiën (Preklusion av avdragsrätt) (C-194/21, EU:C:2022:535) (nedan kallad domen Staatssecretaris van Financiën)

Dom av den 8 maj 2008, Ecotrade (C-95/07 och C-96/07, EU:C:2008:267) (nedan kallad domen Ecotrade)

Dom av den 12 juli 2012, EMS-Bulgaria Transport (C-284/11, EU:C:2012:458) (nedan kallad domen EMS-Bulgaria Transport)

Dom av den 9 juli 2015, Salomie och Oltean, (C-183/14, EU:C:2015:454) (nedan kallad domen Salomie och Oltean)

Nationella bestämmelser

Zakon za danaka varhu dobavenata stoynost (mervärdesskattelagen, nedan kallad ZDDS) – artiklarna 74, 75, 125 och 126

Zakon za merkite i deystviyata po vreme na izvanrednoto polozhenie, obyaveno s reshene na Narodnoto sabranie ot 13 mart 2020 i za preodolyavane na posleditsite (lagen om åtgärder och handlingar under det undantagstillstånd som utlysts genom nationalförsamlingens beslut av den 13 mars 2020 och om hantering av

konsekvenserna, nedan kallad ZMDIPPP) (rubriken på lagen kompletterades den 14 maj 2020, den ursprungliga benämningen var följande: Zakon za merките i deystviyata po vreme na izvanrednoto polozhenie, obyaveno s reshenie na Narodnoto sabranie ot 13 mart 2020 [lagen om åtgärder och handlingar under det undantagstillstånd som utlysts genom nationalförsamlingens beslut av den 13 mars 2020]) – 25, 27, 28, 29 och 49 §§ i övergångs- och slutbestämmelserna till denna lag

Zakon za korporativnoto podohodno oblagane (lagen om bolagsskatt, nedan kallad ZKPO) – artiklarna 92, 93 och 219.1, 219.4 och 219.5

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

- 1 Prövningen vid den hänskjutande domstolen gäller ett omprövningsbeslut av den 24 januari 2022 som meddelades av den nationella skattemyndighetens (Nationalna agentsia za prihodite) regionala avdelning i Varna.
- 2 Prövningen avser följande typ av åtagande och tidsperiod: Mervärdesskatt för perioden 1 juli 2021 till och med den 31 juli 2021 och mervärdesskatt för perioden 1 oktober 2020 till och med den 30 juni 2021.
- 3 Skattemyndigheten konstaterade i omprövningsbeslutet att klaganden gjort sig skyldig till oegentligheter vid tillämpningen av bestämmelserna i ZDDS när det gäller de belopp som kan avräknas eller återbetalas.
- 4 Dessa belopp hade angetts i detalj i tabellform med angivande av fakturanummer, datum, leverantörer, föremål, beskattningsunderlag och mervärdesskattebelopp. I bokföringen anges 71 fakturor som utfärdats mellan 2017 och 2019. Under denna period hade företaget ännu inte registrerats enligt ZDDS. Sammantaget uppgår beskattningsunderlaget för de 71 angivna fakturorna till 587 293,93 leva (BGN) och det sammantagna mervärdesskattebeloppet uppgår till 117 458,80 BGN. Det bestrids inte att leveranserna har ägt rum. Det är även ostridigt att leverantörerna har betalat mervärdesskatt.
- 5 Det konstaterades att företaget registrerades enligt ZDDS den 25 november 2019.
- 6 För perioden mellan den 25 november 2019 och den 30 september 2020 ingav klaganden en mervärdesskattedeklaration på 0 BGN.
- 7 Den 10 december 2020 lämnade klaganden in en mervärdesskattedeklaration för beskattningsperioden november 2020, i vilken företaget angav leveranser med full avdragsrätt på 50 627 BGN och med en mervärdesskatt på 10 125,40 BGN (vilken således skulle återbetalas). Den 14 januari 2021 lämnade företaget in en mervärdesskattedeklaration för december 2020, i vilken företaget angav leveranser med full avdragsrätt på 587 293,93 BGN och med en mervärdesskatt på 117 458,80 BGN (vilken således skulle återbetalas).

- 8 Genom skrivelse av den 15 januari 2021 meddelade klaganden skattemyndigheten enligt artikel 126.3 ZDDS att företaget gjort sig skyldigt till följande tekniska fel i fakturaregistren enligt ZDDS för beskattningsperioderna november och december 2020: I inköpskontot och i skattedeklarationen för december 2020 redovisades felaktigt fakturor som i fakturaregistret enligt ZDDS skulle ha redovisats för november 2020. Som grund för detta fel anför klaganden att företagets revisor insjuknat i covid-19 med efterföljande karantän, med följd att arbetet övertagits av en kollega som ersatte denne.
- 9 Fristen för att dra av ingående mervärdesskatt för de aktuella leveranserna uppgick till tolv månader och löpte ut i november 2020, varvid avdragsrätten måste utövas senast den 14 december 2020 genom inlämnande av en skattedeklaration. Något avdrag för ingående mervärdesskatt för dessa leveranser gjordes inte i deklarationen för november 2020.
- 10 Skattemyndigheten nekade avdragsrätt för nämnda fakturor med hänvisning till artikel 72.1 ZDDS, i vilken föreskrivs att en person som är registrerad enligt ZDDS får dra av ingående mervärdesskatt under den beskattningsperiod som avdragsrätten inträder eller under en av de tolv beskattningsperioder som följer på denna.
- 11 Skattemyndigheten påpekar att avdragsrätten för befintlig egendom och befintliga tjänster innan den beskattningsbara personen registreras enligt artikel 75.1 och 75.2 ZDDS uppkommer den dag som registreringen enligt ZDDS äger rum och ska utövas under den beskattningsperiod som den inträtt eller under en av de tolv beskattningsperioder som följer på denna. Mot denna bakgrund drar skattemyndigheten slutsatsen att preklusionsfristen för att dra av ingående mervärdesskatt för de fakturor som anges i omprövningsbeslutet löpte ut i december 2020 och att det således inte föreligger någon avdragsrätt.
- 12 Dessutom uppger skattemyndigheten att det kontrollerade företaget har gjort fullt avdrag för ingående mervärdesskatt i strid med artikel 72 ZDDS och att avdraget för december 2020 för nämnda fakturor ska justeras neråt.
- 13 Således nekades klaganden genom omprövningsbeslut av den 24 januari 2022 avdrag för ingående mervärdesskatt för 71 fakturor från leverantörer som var registrerade enligt ZDDS för perioden 2017–2019, för vilka beskattningsunderlaget uppgick till 587 293,93 BGN och med en sammanlagd mervärdesskatt på 117 458,80 BGN.
- 14 Den 13 mars 2020 utlyste Republiken Bulgariens nationalförsamling undantagstillstånd på sitt territorium i samband med covid-19-pandemin för perioden mellan den 13 mars 2020 och den 13 april 2020. I samband med detta antogs ZMDIPPP. Genom en rad beslut från ministerrådet och förelägganden från hälsoministern infördes åtgärder för att bekämpa epidemin i landet under hela 2020 och undantagstillståndet förlängdes stegvis fram till den 30 april 2021 på grund av epidemin.

Parternas huvudargument

- 15 Klaganden anser att den tvist som beskrivs i begäran om förhandsavgörande endast avser rättsfrågor, eftersom de faktiska omständigheterna inte har bestritts. De frågor som har hänskjutits för förhandsavgörande hänför sig till bestämmelser i mervärdesskattedirektivet, särskilt till artiklarna 179.1, 180 och 273 samt till principerna om skatteneutralitet, likvärdighet och effektivitet, såsom de har behandlats i domarna Ecotrade och EMS-Bulgaria Transport.
- 16 Klaganden anser att domen Staatssecretaris van Financiën, till vilken skattemyndigheten har hänvisat, inte är tillämplig.
- 17 Skattemyndigheten gör gällande att klaganden har dragit av ingående mervärdesskatt för de 71 omtvistade fakturorna i strid med artikel 75.2 ZDDS. Dessa fakturor hänför sig till redan befintliga tjänster och förskottsbetalningar som klaganden erhöll innan företaget registrerades enligt ZDDS, vilka har angetts för sent i mervärdesskattedeklarationen. De registrerades under beskattningsperioden december 2020 i stället för senast under beskattningsperioden november 2020 i företagets inköpskonto. Denna försening berodde enligt klagandens uppgifter på att företagets revisor insjuknade i covid-19 under en viss period i december 2020.
- 18 Med avseende på dessa omständigheter anser skattemyndigheten att tvisten vid den hänskjutande domstolen rör tillämpningen av artikel 75.2 jämförd med artikel 75.1 ZDDS och inte villkoren för justering av fel i deklarerationer som lämnats in enligt artikel 125 ZDDS, eftersom klaganden inte har lämnat in någon mervärdesskattedeklaration för perioden från den 25 november 2019 till den 30 september 2020, men emellertid inte har registrerat de aktuella fakturorna i sitt inköpskonto för beskattningsperioderna oktober 2020 och november 2020 enligt artikel 124 ZDDS.

Kortfattad redogörelse för skälen till att förhandsavgörande begärs

- 19 Den hänskjutande domstolen anser att frågan är huruvida klaganden – genom att lämna in en mervärdesskattedeklaration för december 2020 och ett meddelande om justering för november 2020 – ska få vidta en justering för en tidigare period (november 2020) och utöva avdragsrätten för leveranser som företaget erhållit innan det registrerades enligt ZDDS, nämligen den 25 november 2019. Denna bedömning ska göras mot bakgrund av att det inom den period på ett år som föreskrivs för att få göra avdrag för leveranser som den beskattningsbara personen erhållit innan denne registrerades enligt ZDDS, genom lag infördes åtgärder i Bulgarien genom vilka det, med hänsyn till den särskilda situationen på grund av pandemin, föreskrevs frister för deklaration och betalning av vissa skatter, medan några sådana bestämmelser inte infördes för deklaration och betalning av mervärdesskatt.
- 20 Den hänskjutande domstolen anser att de faktiska omständigheterna och den nationella skattelagstiftningen i de mål som EU-domstolen har prövat i sin

hittillsvarande praxis skiljer sig från de som är aktuella i förevarande mål och att riktlinjerna för att tolka och tillämpa de motsvarande nationella bestämmelserna för att genomföra mervärdesskattedirektivet till viss del inte är relevanta, vilket gör att det krävs en begäran om förhandsavgörande.

- 21 Den första tolkningsfrågan har uppkommit på grund av att de omständigheter som prövades i domarna EMS-Bulgaria Transport och Ecotrade skiljer sig från omständigheterna i förevarande mål. I detta hänseende påpekar den hänskjutande domstolen med hänvisning till punkt 49 i domen EMS-Bulgaria Transport och punkterna 46 och 48 i domen Ecotrade att skillnaden i förevarande fall hänför sig till de särskilda rättsregler i vilka längre frister föreskrivs för att deklarerat och betala den skatt som ska betalas enligt ZKPO på grund av de svårigheter som de ekonomiska aktörerna ställts inför i samband med covid-19-pandemin, men någon liknande möjlighet saknas när det gäller deklaration, betalning och avdragsrätt för mervärdesskatt.
- 22 Den andra tolkningsfrågan har uppkommit på grund av skillnaden mellan de omständigheter som låg till grund för domen Staatssecretaris van Financiën och omständigheterna i förevarande mål, när det gäller perioden för att lämna in begäran om justering. I den domen omfattade denna period åren 2006–2015, under vilken den beskattningsbara personen erhöll ett omprövningsbeslut (2015) och när detta beslut meddelats begärde avdrag för den mervärdesskatt som betalats när varorna förvärvats år 2006. I förevarande mål fastställde klaganden däremot själv att de deklarerade uppgifterna var felaktiga och lämnade in begäran om justering under den påföljande beskattningsperioden när fristen för att utöva avdragsrätten hade löpt ut i november 2020 (men inom fristen för att lämna in en begäran om justering – december 2020).