

**Asia C-429/23****Unionin tuomioistuimen työjärjestyksen 98 artiklan 1 kohdan mukainen  
ennakkoratkaisupyynnön tiivistelmä****Jättämispäivä:**

11.7.2023

**Ennakkoratkaisupyynnön esittänyt tuomioistuin:**

Administrativen sad Varna (Bulgaria)

**Ennakkoratkaisupyynnön esittämistä koskevan päätöksen tekemispäivä:**

30.6.2023

**Kantaja:**

NARE-BG EOOD

**Vastaaja:**

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

**Pääasian kohde**

Pääasia koskee sellaisen verotarkastuspäätöksen tutkintaa, jolla veroviranomainen epäsi pääasian kantajalta mahdollisuuden tehdä oikaisu aiemman verokauden osalta ja käyttää oikeutta vähentää ostoihin sisältyvä arvonlisävero sellaisten tavaroiden luovutusten nojalla, jotka se oli vastaanottanut ennen rekisteröitymistään arvonlisäverolain (Zakon za danak varhu dobavenata stoynost, jäljempänä ZDDS) mukaisesti arvonlisäverovelvolliseksi.

**Ennakkoratkaisupyynnön kohde ja oikeusperusta**

Käsiteltävässä asiassa Bulgariassa annettiin erityislainsäädäntöä covid-19-pandemian yhteydessä vähennysoikeuden käyttämiseksi sellaisten tavaroiden luovutusten osalta, jotka kantaja oli vastaanottanut ennen ZDDS:n mukaista rekisteröitymistään, ZDDS:ssä säädetyn 12 kuukauden määräajan aikana. Pandemian talouden toimijoille aiheuttamat vaikeudet huomioon ottaen

mainituissa säännöksissä pidennettiin määräaikoja tiettyjen verojen ilmoittamiselle ja tilittämiseksi, mutta tästä mahdollisuudesta ei säädetty arvonlisäveron ilmoittamisen, tilittämisen eikä sitä koskevan vähennysoikeuden osalta. Kantaja väittää, että sen kirjanpitäjän covid-19:een sairastumisen ja sitä seuranneen karanteenin vuoksi se teki teknisen virheen, jonka oikaiseminen evättiin pääasiassa riidanalaisella verotarkastuspäätöksellä. Tämän seurauksena kantaja ei voi käytännössä käyttää vähennysoikeuttaan sellaisten tavaroiden luovutusten osalta, jotka se on vastaanottanut ennen ZDDS:n mukaista rekisteröitymistään.

Ennakkoratkaisua pyytävä tuomioistuin tiedustelee unionin tuomioistuimelta, tekevätkö sovellettavat kansalliset säännökset ja käytännöt vähennysoikeuden käyttämisen näissä olosuhteissa suhteettoman vaikeaksi tai käytännössä mahdottomaksi ja ovatko ne yhteisestä arvonlisäverojärjestelmästä 28.11.2006 annetun neuvoston direktiivin 2006/112/EY 184 ja 186 artiklan sekä verotuksen neutraalisuuden periaatteen ja vastaavuus- ja tehokkuusperiaatteiden mukaisia.

Ennakkoratkaisua pyytävä tuomioistuin kysyy lisäksi, onko mainittujen arvonlisäverodirektiivin säännösten nojalla sallittua evätä vähennysoikeus, kun kyse on luovutuksista, jotka verovelvollinen on vastaanottanut ennen ZDDS:n mukaista rekisteröitymistään, jos se on ilmoittanut arvonlisäveron näistä luovutuksista oikaisuilmoituksella sellaisen ajanjakson osalta, joka sisältyy viimeiseen verokauteen vähennysoikeuden käyttämistä näiden luovutusten osalta koskevan 12 kuukauden vanhentumisajan kuluessa.

Pyyntö esitetään SEUT 267 artiklan nojalla.

### **Ennakkoratkaisukysymykset**

- 1) Kun otetaan huomioon lailla käyttöön otetut toimenpiteet epidemian hillitsemiseksi, kuten hallinnollisten toimenpiteiden määrääminen kotoa poistumisen, ulkona liikkumisen ja ihmiskontaktien rajoittamiseksi sekä liikkeiden sulkemiseksi, ja kun näiden epidemian hillitsemiseksi käyttöön otettujen toimenpiteiden yhteydessä pidennettiin määräaikoja yhteisöverolain (Zakon za korporativnoto podohodno oblagane, jäljempänä ZKPO) (jossa säädetään kansallisen lainsäädännön määräajoista tuloperusteisten verojen tilittämiseksi ja maksamiselle) mukaisten verovelkojen ilmoittamiselle ja maksamiselle, johtaako käsiteltävässä asiassa kyseessä olevan kaltainen vanhentumisaika siihen, että vähennysoikeuden käyttäminen tehdään verovelvollisille suhteettoman vaikeaksi tai käytännössä mahdottomaksi sen ajanjakson aikana, jona toimenpiteitä epidemian hillitsemiseksi sovellettiin, ja ovatko kansalliset säännökset ja käsiteltävässä asiassa kyseessä olevien kaltaiset veroviranomaisten käytännöt tästä näkökulmasta tarkasteltuna yhteensopivia yhteisestä arvonlisäverojärjestelmästä 28.11.2006 annetun neuvoston direktiivin 2006/112/EY (EUVL 2006, L 347, s. 1; jäljempänä

arvonlisäverodirektiivi) 184 artiklan, luettuna yhdessä 186 artiklan kanssa, arvonlisäverodirektiivillä käyttöön otetun verotuksen neutraalisuuden periaatteen ja unionin oikeudessa vahvistettujen vastaavuus- ja tehokkuusperiaatteen kanssa (tuomio 8.5.2008, Ecotrade, C-95/07 ja C-96/07, EU:C:2008:267) valossa?

- 2) Kun otetaan huomioon arvonlisäverolaissa (Zakon za danak varhu dobavenata stoynost, jäljempänä ZDDS) säädetty mahdollisuus oikaista ilmoitetut tiedot ZDDS:n mukaisella arvonlisäveroilmoituksella, onko käsiteltävässä asiassa kyseessä olevassa tilanteessa arvonlisäverodirektiivin 184 artiklan, luettuna yhdessä 186 artiklan kanssa, nojalla sallittu sellainen veroviranomaisten käytäntö, jossa verovelvolliselta evätään vähennysoikeuden käyttäminen sillä perusteella, että arvonlisävero ilmoitettiin oikaisuilmoituksella, jolla oikaistiin vanhentumisajan (12 kuukautta) viimeisen verokauden tietoja, jotka koskevat vähennysoikeuden käyttämistä sellaisten luovutusten osalta, jotka verovelvollinen on vastaanottanut ennen ZDDS:n mukaista rekisteröitymistään, sikäli kuin liiketoimia ei pyritty salaamaan, tiedot niiden suorittamisesta ilmenivät kantajan kirjanpidosta, veroviranomaisilla oli käytettävissään tarvittavat tiedot eikä ollut viitteitä siitä, että talousarviolle olisi aiheutunut vahinkoa?

### **Unionin oikeussäännöt ja -käytäntö**

Yhteisestä arvonlisäverojärjestelmästä 28.11.2006 annettu neuvoston direktiivi 2006/112/EY: 167, 168, 178, 179, 180, 182, 184, 185, 250–252 ja 273 artikla

Tuomio 7.7.2022, Staatssecretaris van Financiën (Vähennysoikeuden poissulkeminen) (C-194/21, EU:C:2022:535; jäljempänä tuomio Staatssecretaris van Financiën)

Tuomio 8.5.2008, Ecotrade (C-95/07 ja C-96/07, EU:C:2008:267; jäljempänä tuomio Ecotrade)

Tuomio 12.7.2012, EMS-Bulgaria Transport (C-284/11, EU:C:2012:458; jäljempänä tuomio EMS-Bulgaria Transport)

Tuomio 9.7.2015, Salomie ja Oltean (C-183/14, EU:C:2015:454; jäljempänä tuomio Salomie ja Oltean)

### **Kansalliset oikeussäännöt**

Arvonlisäverolaki (Zakon za danak varhu dobavenata stoynost) – 74, 75, 125 ja 126 §

Laki kansalliskokouksen 13.3.2020 tekemällä päätöksellä määrätyn poikkeustilan johdosta toteutettavista toimenpiteistä ja poikkeustilan vaikutusten hallinnasta (Zakon za merките i deystviyata po vreme na izvanrednoto polozhenie, obyaveno s reshenie na Narodnoto sabranie ot 13 mart 2020 i za preodolyavane na posleditsite, jäljempänä ZMDIPPP) (lain otsikkoa täydennettiin 14.5.2020 alkaen; aiempi otsikko oli seuraava: Laki kansalliskokouksen 13.3.2020 tekemällä päätöksellä määrätyn poikkeustilan johdosta toteutettavista toimenpiteistä (Zakon za merките i deystviyata po vreme na izvanrednoto polozhenie, obyaveno s reshenie na Narodnoto sabranie ot 13 mart 2020)) – siirtymä- ja loppusäännösten 25, 27, 28, 29 ja 49 §

Yhteisöverolaki (Zakon za korporativnoto podohodno oblagane) – 92 ja 93 § sekä 219 §:n 1, 4 ja 5 momentti

### **Yhteenveto tosiseikoista ja menettelystä**

- 1 Ennakkoratkaisua pyytävässä tuomioistuimessa vireillä olevassa menettelyssä on tutkittavana Teritorialna direksia na Natsionalnata agentsia za prihodite Varnan (kansallisen keskusverohallinnon Varnan yksikkö) 24.1.2022 tekemä verotarkastuspäätös.
- 2 Tarkastusmenettelyn laajuus määräytyy veloitteen laadun ja ajanjakson osalta seuraavasti: ajanjaksoa 1.7.2021–31.7.2021 koskeva arvonlisävero ja ajanjaksoa 1.10.2020–30.6.2021 koskeva arvonlisävero.
- 3 Verotarkastuspäätöstä tehdessään veroviranomainen totesi sääntöjenvastaisuuksia, jotka koskivat sitä, miten kantaja oli soveltanut ZDDS:n säännöksiä vähennyskelpoisten tai palautettavien määrien osalta.
- 4 Nämä määrät esitetään yksityiskohtaisesti taulukossa, josta ilmenevät laskun numero, päivämäärä, toimittaja, kohde, veron peruste ja arvonlisäveron määrä. Luettelo sisältää 71 laskua, jotka on laadittu vuosina 2017–2019. Tämä ajanjakso edeltää ajankohtaa, jona kyseinen yritys rekisteröityi ZDDS:n mukaisesti arvonlisäverovelvolliseksi. Veron perusteen kokonaismäärä mainittujen 71 laskun osalta on 587 293,93 Bulgarian levaa (BGN) ja arvonlisäveron kokonaismäärä 117 458,80 BGN. Asiassa on riidatonta, että luovutukset ovat tapahtuneet. Samoin on riidatonta, että luovuttajat tilittivät arvonlisäveron.
- 5 Yrityksen todettiin rekisteröityneen ZDDS:n mukaisesti 25.11.2019.
- 6 Kantaja teki ajanjaksolta 25.11.2019–30.9.2020 arvonlisäveroilmoituksen, jossa veron määrä oli 0 BGN.
- 7 Kantaja teki 10.12.2020 marraskuun 2020 käsittävältä verokaudelta arvonlisäveroilmoituksen, jossa se ilmoitti luovutusten, jotka oikeuttivat täysimääräiseen vähennykseen, määräksi 50 627 BGN ja arvonlisäveron määräksi 10 125,40 BGN (jolloin palautettavaksi vaaditun arvonlisäveron määräksi tuli

10 125,40 BGN); tämän jälkeen kantaja teki 14.1.2021 joulukuulta 2020 arvonlisäveroilmoituksen, jossa se ilmoitti luovutusten, jotka oikeuttivat täysimääräiseen vähennykseen, määräksi 587 293,93 BGN ja arvonlisäveron määräksi 117 458,80 BGN (jolloin palautettavaksi vaaditun arvonlisäveron määräksi tuli 117 458,80 BGN).

- 8 Kantaja ilmoitti 15.1.2021 päivätyllä kirjeellä veroviranomaisille ZDDS:n 126 §:n 3 momentin mukaisesti, että ZDDS:n mukaisissa, verokausia marras- ja joulukuuta 2020 koskevissa laskurekistereissä oli tapahtunut seuraava tekninen virhe: joulukuuta 2020 koskevaan ostoreskontraan ja veroilmoitukseen oli otettu virheellisesti mukaan laskuja, jotka olisi pitänyt sisällyttää marraskuuta 2020 koskevaan ZDDS:n mukaiseen laskurekisteriin. Syyksi virheeseen kantaja esittää kirjanpitäjän sairastumisen covid-19:een ja sitä seuranneen karanteenin, jonka aikana työ siirrettiin hänen sijaiselleen.
- 9 Määräaika vähennysoikeuden käyttämiselle kyseisten luovutusten osalta oli 12 kuukautta ja päättyi marraskuussa 2020, jolloin vähennysoikeutta oli käytettävä tekemällä veroilmoitus viimeistään 14.12.2020 mennessä. Marraskuuta 2020 koskeneessa veroilmoituksessa ei käytetty vähennysoikeutta näiden luovutusten osalta.
- 10 Veroviranomainen epäsi mainittuihin laskuihin perustuvan vähennysoikeuden vedoten ZDDS:n 72 §:n 1 momenttiin, jossa säädetään, että ZDDS:n mukaisesti rekisteröityneellä henkilöllä on oikeus käyttää vähennysoikeutta sen verokauden osalta, jona tämä oikeus on syntynyt, tai jonakin seuraavista 12 verokaudesta.
- 11 Veroviranomainen viittaa siihen, että ZDDS:n 75 §:n 1 ja 2 momentin mukaan vähennysoikeus ennen verovelvollisen rekisteröitymistä olleiden omaisuuserien ja suoritusten osalta syntyy päivänä, jona se rekisteröityy ZDDS:n mukaisesti, ja vähennysoikeutta käytetään verokaudella, jona se on syntynyt, tai jonakin seuraavista 12 verokaudesta. Tämän huomioon ottaen veroviranomainen katsoo, että määräaika vähennysoikeuden käyttämiselle verotarkastuspäätöksessä mainittujen laskujen osalta on päättynyt joulukuuta 2020 koskevalla verokaudella ja ettei vähennysoikeutta voitu käyttää.
- 12 Veroviranomainen toteaa lisäksi, että tarkastuksen kohteena oleva yritys on käyttänyt täysimääräistä vähennysoikeutta ZDDS:n 72 §:n vastaisesti ja että joulukuulta 2020 mainittujen laskujen osalta tehtyä vähennystä on oikaistava alaspäin.
- 13 Tästä syystä 24.1.2022 tehdyssä verotarkastuspäätöksessä kantajalta evättiin vähennysoikeus sellaisten 71 laskun osalta, joita ZDDS:n mukaisesti rekisteröityneet toimittajat olivat laatineet vuosina 2017–2019 ja joiden veron peruste oli yhteensä 587 293,93 BGN ja arvonlisäveron määrä 117 458,80 BGN.
- 14 Bulgarian tasavallan kansalliskokous määräsi 13.3.2020 covid-19-pandemian yhteydessä valtion alueelle poikkeustilan ajanjaksolle 13.3.2020–13.4.2020. Tämän jälkeen annettiin ZMDIPPP. Useilla hallituksen päätöksillä ja

terveysministerin määräyksillä koko vuoden 2020 ajan otettiin käyttöön toimenpiteitä covid-19-epidemian torjumiseksi Bulgariassa, ja epidemiasta johtuneen poikkeustilan kestoja jatkettiin vaiheittain 30.4.2021 saakka.

### **Pääasian asianosaisten keskeiset lausumat**

- 15 Kantaja katsoo, että ennakkoratkaisupyyntöä kuvattu riita-asia on riidattomien tosiseikkojen perusteella luonteeltaan puhtaasti oikeudellinen. Ennakkoratkaisukysymykset koskevat sen mukaan arvonlisäverodirektiivin säännöksiä, erityisesti sen 179 artiklan 1 kohtaa sekä 180 ja 273 artiklaa, sekä verotuksen neutraalisuuden periaatetta ja tehokkuus- ja vastaavuusperiaatteita, sellaisina kuin niitä on käsitelty tuomioissa Ecotrade ja EMS-Bulgaria.
- 16 Kantajan mukaan vastaajan mainitsemaa tuomiota Staatssecretaris van Financiën ei voida soveltaa käsiteltävässä asiassa.
- 17 Vastaaja puolestaan väittää, että kantaja on käyttänyt vähennysoikeutta riidanalaisten 71 laskun osalta ZDDS:n 75 §:n 2 momentin vastaisesti. Kyseiset laskut koskevat palveluja ja ennakkomaksuja, jotka kantaja on saanut ennen ZDDS:n mukaista rekisteröitymistään ja jotka olivat olemassa sen rekisteröitymisajankohtana mutta jotka se on ilmoittanut myöhässä arvonlisäveroilmoituksessaan – se on sisällyttänyt ne ostoreskontraansa joulukuuta 2020 koskevan verokauden osalta, vaikka ne olisi pitänyt sisällyttää siihen viimeistään marraskuuta 2020 koskevan verokauden osalta. Syynä tähän viivästykseen oli kantajan mukaan se, että sen toimivaltainen kirjanpitäjä oli osan aikaa joulukuusta 2020 sairaana saatuaan covid-19-tartunnan.
- 18 Näiden seikkojen perusteella vastaaja katsoo, että ennakkoratkaisua pyytävässä tuomioistuimessa käsiteltävässä riita-asiassa on kyse ZDDS:n 75 §:n 2 momentin, luettuna yhdessä 1 momentin kanssa, soveltamisesta eikä ZDDS:n 125 §:n mukaisista edellytyksistä veroilmoituksissa olevien virheiden oikaisemiselle, koska kantaja ei ole tehnyt arvonlisäveroilmoitusta ajanjaksolta 25.11.2019–30.9.2020 mutta on merkinnyt kyseiset laskut loka- ja marraskuuta 2020 koskevien verokausien osalta ostoreskontraansa ZDDS:n 124 §:n vastaisesti.

### **Yhteenveto ennakkoratkaisupyyntöä perusteluista**

- 19 Ennakkoratkaisua pyytävän tuomioistuimen näkemyksen mukaan kyse on siitä, onko sallittua, että kantaja – tehtyään arvonlisäveroilmoituksen joulukuulta 2020 ja ilmoitettuaan marraskuuta 2020 koskevasta oikaisusta – tekee oikaisun aiemman verokauden (marraskuun 2020) osalta ja käyttää vähennysoikeutta sellaisten toimitusten osalta, jotka se on vastaanottanut ennen ZDDS:n mukaista rekisteröitymistään, joka tapahtui 25.11.2019, nimittäin kun otetaan huomioon, että kansallisessa lainsäädännössä vähennysoikeuden käyttämiselle sellaisten toimitusten osalta, jotka verovelvollinen on vastaanottanut ennen ZDDS:n mukaista rekisteröitymistään, säädetyn yhden vuoden määräajan kuluessa

Bulgariassa otettiin lailla käyttöön toimenpiteitä, joissa epidemiasta johtuneen tilanteen vuoksi pidennettiin määräaikoja tiettyjen verojen ilmoittamiselle ja maksamiselle, ei kuitenkaan arvonlisäveron ilmoittamiselle ja maksamiselle.

- 20 Ennakkoratkaisua pyytävä tuomioistuin katsoo, että unionin tuomioistuin on tähänastisessa oikeuskäytännössään käsitellyt tapauksia, joiden tosiseikat ja kansalliset verosäännökset eroavat käsiteltävässä asiassa kyseessä olevista, ja että tästä syystä arvonlisäverodirektiivin täytäntöön panemiseksi annettujen vastaavien kansallisten säännösten tulkintaa ja soveltamista koskevat ohjeet ovat osittain merkityksettömiä, joten asiassa on tarpeen esittää ennakkoratkaisupyyntö.
- 21 Ensimmäisen ennakkoratkaisukysymyksen taustalla ovat nyt tarkasteltavan tapauksen ja tuomioissa EMS-Bulgaria Transport ja Ecotrade tutkittujen tapausten erilaiset olosuhteet. Ennakkoratkaisua pyytävä tuomioistuin viittaa tältä osin tuomion EMS-Bulgaria Transport 49 kohtaan ja tuomion Ecotrade 46 ja 48 kohtaan ja toteaa, että käsiteltävä asia eroaa mainituista asioista niiden erityissäännösten vuoksi, joissa talouden toimijoille covid-19-pandemian yhteydessä aiheutuneiden vaikeuksien vuoksi pidennettiin määräaikoja ZKPO:n mukaisten maksettavaksi tulevien verojen ilmoittamiselle ja maksamiselle mutta joissa ei otettu vastaavaa mahdollisuutta käyttöön arvonlisäveron ilmoittamisen, maksamisen ja vähennysoikeuden yhteydessä.
- 22 Toisen kysymyksen taustalla ovat asian, jossa annettiin tuomio Staatssecretaris van Financiën, ja käsiteltävän asian erilaiset olosuhteet, jotka liittyvät ajanjaksoon, jonka osalta oikaisuilmoitus on tehty. Mainitussa tuomiossa oli kyse vuodet 2006–2015 käsittävästä ajanjaksosta, jona verovelvollinen sai jälkiverotuspäätöksen (2015) ja vaati tämän päätöksen tekemisen jälkeen vähennysoikeutta vuonna 2006 ostetuista tavaroista maksetun arvonlisäveron osalta, kun taas nyt tarkasteltavassa tapauksessa kantaja itse totesi virheen ilmoitetuissa tiedoissa ja teki oikaisuilmoituksen seuraavana verokautena vähennysoikeuden käyttämiseksi asetetun määräajan (marraskuu 2020) päättymisen jälkeen (mutta oikaisuilmoituksen tekemiselle asetetun määräajan – joulukuu 2020 – kuluessa).