

DOMSTOLENS DOM (andra avdelningen)

den 12 juli 2012 (*)

”Mervärdesskatt – Direktiv 2006/112/EG – Avdragsrätt – Preklusionsfrist för att utöva avdragsrätten för mervärdesskatt – Effektivitetsprincipen – Avdragsrätt för mervärdesskatt nekad – Principen om skatteneutralitet”

I mål C-284/11,

angående en begäran om förhandsavgörande enligt artikel 267 FEUF, framställd av Varhoven administrativen sad (Bulgarien) genom beslut av den 25 maj 2011, som inkom till domstolen den 8 juni 2011, i målet

EMS-Bulgaria Transport OOD

mot

Direktor na Direktsia ”Obzhalvane i upravlenie na izpalnenieto” Plovdiv,

meddelar

DOMSTOLEN (andra avdelningen)

sammansatt av avdelningsordföranden J.N. Cunha Rodrigues (referent) samt domarna U. Lõhmus, A. Ó Caoimh, A. Arabadjiev och C.G. Fernlund,

generaladvokat: P. Mengozzi,

justitiesekreterare: handläggaren C. Strömholm,

efter det skriftliga förfarandet och förhandlingen den 21 mars 2012,

med beaktande av de yttranden som avgetts av:

- EMS-Bulgaria Transport OOD, genom N. Nikolov, advokat,
- Direktor na Direktsia ”Obzhalvane i upravlenie na izpalnenieto” Plovdiv, genom E. Raycheva och G. Arnaudov, båda i egenskap av ombud,
- Bulgariens regering, genom T. Ivanov och E. Petranova, båda i egenskap av ombud,
- Europeiska kommissionen, genom L. Lozano Palacios och D. Roussanov, båda i egenskap av ombud,

med hänsyn till beslutet, efter att ha hört generaladvokaten, att avgöra målet utan förslag till avgörande,

följande

Dom

1 Begäran om förhandsavgörande avser tolkningen av artiklarna 179, 180 och 273 i rådets direktiv 2006/112/EG av den 28 november 2006 om ett gemensamt system för mervärdesskatt (EUT L 347, s. 1) (nedan kallat direktivet), samt av effektivitetsprincipen och principen om skatteneutralitet.

2 Begäran har framställts i ett mål angående EMS Bulgaria Transport OOD:s (nedan kallat EMS) överklagande av ett omprövningsbeslut varigenom skattemyndigheten nekade avdragsrätt för ingående mervärdesskatt.

Tillämpliga bestämmelser

Unionsrätten

3 Artikel 20 första stycket i direktivet har följande lydelse:

”Med gemenskapsinternt förvärv av varor avses förvärv av rätten att såsom ägare förfoga över materiell lös egendom som försänds eller transporteras till förvärvaren av säljaren eller förvärvaren eller för säljarens eller förvärvarens räkning i en annan medlemsstat än den från vilken försändelsen eller transporten av varorna avgick.”

4 Följande stadgas i artikel 68 i direktivet:

”Den beskattningsgrundande händelsen skall anses inträffa vid den tidpunkt då det gemenskapsinterna förvärvet av varor äger rum.

Det gemenskapsinterna förvärvet av varor skall anses äga rum vid den tidpunkt då leverans av liknande varor inom medlemsstatens territorium anses äga rum.”

5 I artikel 69 i samma direktiv föreskrivs följande:

”1. För gemenskapsinterna förvärv av varor skall mervärdesskatten bli utkrävbar den femtonde dagen i den månad som följer på den månad då den beskattningsgrundande händelsen inträffade.

2. Med avvikelse från punkt 1 skall mervärdesskatten bli utkrävbar vid utfärdandet av den faktura som avses i artikel 220, om denna utfärdas före den femtonde dagen i den månad som följer på den månad då den beskattningsgrundande händelsen inträffade.”

6 I artikel 167 i direktivet föreskrivs följande:

”Avdragsrätten skall inträda vid den tidpunkt då den avdragsgilla skatten blir utkrävbar.”

7 I artikel 168 i direktivet anges följande:

”I den mån varorna och tjänsterna används för den beskattningsbara personens beskattade transaktioner skall han ha rätt att, i den medlemsstat där han utför dessa transaktioner, från den mervärdesskatt som han är skyldig att betala dra av följande belopp:

...

c) Mervärdesskatt som i enlighet med artikel 2.1 b i skall betalas för gemenskapsinterna förvärv av varor.

...”

8 Följande föreskrivs i artikel 179 i direktivet:

"Den beskattningsbara personen skall göra avdraget genom att från det totala mervärdesskattebelopp som skall betalas för en given beskattningsperiod subtrahera det totala skattebelopp för vilket avdragsrätt har inträtt under samma period och utövas i enlighet med bestämmelserna i artikel 178.

Medlemsstaterna får dock, vad beträffar beskattningsbara personer som utför sådana tillfälliga transaktioner som avses i artikel 12, kräva att avdragsrätten endast utövas vid tidpunkten för leveransen."

9 I artikel 180 i direktivet anges följande:

"Medlemsstaterna får tillåta en beskattningsbar person att göra avdrag som inte gjorts i enlighet med artiklarna 178 och 179."

10 I artikel 182 i direktivet föreskrivs följande:

"Medlemsstaterna skall bestämma villkoren och reglerna för tillämpning av artiklarna 180 och 181."

11 Följande stadgas i artikel 213 i direktivet:

"1. Varje beskattningsbar person skall uppge när hans ekonomiska verksamhet som beskattningsbar person inleds, förändras eller upphör.

...

2. Utan att det påverkar tillämpningen av punkt 1 första stycket skall varje beskattningsbar person eller icke beskattningsbar juridisk person som gör gemenskapsinterna förvärv av varor vilka inte är föremål för mervärdesskatt i enlighet med artikel 3.1 uppge att han gör sådana förvärv, om villkoren i den artikeln för att sådana transaktioner inte skall vara föremål för mervärdesskatt inte längre är uppfyllda."

12 I artikel 214.1 i direktivet anges följande:

"Medlemsstaterna skall vidta nödvändiga åtgärder för att med hjälp av ett individuellt registreringsnummer identifiera följande personer:

a) Varje beskattningsbar person, med undantag av dem som avses i artikel 9.2, som inom medlemsstaternas respektive territorium utför sådana andra leveranser av varor eller tillhandahållanden av tjänster som medför rätt till avdrag, än leveranser av varor eller tillhandahållanden av tjänster för vilka mervärdesskatt skall betalas uteslutande av köparen eller mottagaren i enlighet med artiklarna 194–197 och artikel 199.

b) Varje beskattningsbar person eller icke beskattningsbar juridisk person som gör gemenskapsinterna förvärv av varor vilka är föremål för mervärdesskatt i enlighet med artikel 2.1 b, eller som har utnyttjat möjligheten i artikel 3.3 att välja att låta sina gemenskapsinterna förvärv bli föremål för mervärdesskatt.

c) Varje beskattningsbar person som inom medlemsstaternas respektive territorium gör gemenskapsinterna förvärv av varor avsedda för transaktioner som han genomför utanför deras territorium och som har samband med sådana verksamheter som avses i artikel 9.1 andra stycket.”

13 I artikel 273 i direktivet föreskrivs följande:

”Medlemsstaterna får införa andra skyldigheter som de finner nödvändiga för en riktig uppbörd av mervärdesskatten och för förebyggande av bedrägeri med förbehåll för kravet på likabehandling av inhemska transaktioner och transaktioner som utförs mellan medlemsstater av beskattningsbara personer och på villkor att dessa skyldigheter inte i handeln mellan medlemsstaterna leder till formaliteter i samband med en gränspassage.

Möjligheten i första stycket får inte användas för att införa ytterligare krav avseende fakturering utöver dem som anges i kapitel 3.”

Bulgarisk rätt

14 I artikel 6.2 i mervärdesskattelagen (Zakon za danak varhu dobavenata stoynost, DV nr 63 av den 4 augusti 2006), i den lydelse som är tillämplig i målet vid den nationella domstolen (nedan kallad ZZDS), föreskrivs följande:

”Med leverans av en vara förstås i denna lag även

- 1) övergång av äganderätten eller annan sakrätt i varorna mot vederlag på begäran eller beslut av statlig eller lokal myndighet, eller i enlighet med lag,
- 2) ett faktiskt överlämnande av en vara i enlighet med avtal om övergång av äganderätten till varan med tillämpning av ett suspensivt villkor eller tidsfrist,
- 3) ett faktiskt överlämnande av en vara i enlighet med ett leasingavtal i vilket övergång av äganderätten till varorna anges uttryckligen; bestämmelsen tillämpas inte när övergången av äganderätten till varorna endast är en valmöjlighet enligt leasingavtalet,
- 4) ett faktiskt överlämnande av en vara till den som handlar i eget namn men för annans räkning.”

15 Enligt artikel 13.1 ZZDS förstås med gemenskapsinternt förvärv förvärv av äganderätten till en vara – och den faktiska besittningen av varan i de fall som avses i artikel 6.2 ZZDS – som försänds eller transporteras till landet från en annan medlemsstat, när leverantören är en beskattningsbar person som är registrerad till mervärdesskatt i en annan medlemsstat.

16 Artikel 25 ZZDS har följande lydelse:

”1. Med ’beskattningsgrundande händelse’ förstås i denna lag leverans av varor eller tillhandahållande av tjänster som utförs av en enligt denna lag beskattningsbar person, gemenskapsinterna förvärv och import av varor i enlighet med artikel 16.

2. Den beskattningsgrundande händelsen ska anses inträffa vid den tidpunkt då äganderätten till varan övergår eller när tjänsten utförs.

3. Utöver de fall som anges i punkt 2 inträffar den beskattningsgrundande händelsen

1) när varan faktiskt överlämnas i enlighet med artikel 6.2, med undantag för de fall som anges i punkt 6,

...

6. När full eller delvis betalning har erlagts i förskott för en leverans, innan den beskattningsgrundande händelsen inträffar enligt punkterna 2, 3 eller 4, blir skatten utkrävbar vid den tidpunkt då betalningen mottas (på det mottagna beloppet), om inte den mottagna betalningen har samband med en gemenskapsintern leverans. I dessa fall anses skatten ingå i beloppet för den erlagda betalningen.”

17 I artikel 63 ZDDS stadgas följande:

”1. Vid gemenskapsinterna förvärv inträffar den beskattningsgrundande händelsen vid den tidpunkt då den beskattningsgrundande händelsen skulle ha inträffat vid leverans inom landet.

...

3. Vid gemenskapsinterna förvärv blir skatten utkrävbar den femtonde dagen i den månad som följer på den månad under vilken den beskattningsgrundande händelsen inträffar enligt punkterna 1 och 2.

4. Utan hinder av punkt 3 blir skatten utkrävbar vid den tidpunkt då fakturan utfärdas, när fakturan utfärdas före den femtonde dagen i den månad som följer på den månad under vilken den beskattningsgrundande händelsen inträffar.”

18 Det följer av artikel 70.4 ZDDS att den som är registrerad enligt artikel 99 ZDDS inte har rätt till avdrag för ingående mervärdesskatt.

19 I artikel 71 ZDDS föreskrivs följande:

”Den beskattningsbara personen får dra av ingående mervärdesskatt när något av följande villkor är uppfyllt:

...

5. vederbörande innehar ett dokument som uppfyller kraven i artikel 114, har upprättat ett protokoll i den mening som avses i artikel 117, och har uppfyllt kraven i artikel 86 vid gemenskapsinterna förvärv.”

20 I artikel 72 ZDDS stadgas följande:

”1. Den som är registrerad i enlighet med denna lag får dra av ingående mervärdesskatt under den beskattningsperiod som avdragsrätten inträder eller under en av de tre beskattningsperioder som följer på denna.

2. Den registrerade personen utövar den avdragsrätt som stadgas i punkt 1 genom att

1) ange beloppet för den ingående mervärdesskatten vid beräkningen av resultatet för den beskattningsperiod som avses i punkt 1, i deklarationen enligt artikel 125 för samma beskattningsperiod,

2) ta upp det dokument som avses i artikel 71 i det inköpsregister som anges i artikel 124 för den i punkt 1 angivna beskattningsperioden.”

21 I artikel 99 ZDDS föreskrivs följande:

”1. En beskattningsbar person eller en icke beskattningsbar juridisk person, som inte är registrerad enligt artiklarna 96–98, 100.1, 100.3 och 102, och som utför gemenskapsinterna förvärv av varor ska vara registrerad enligt denna lag.

2. Punkt 1 tillämpas inte när det sammanlagda värdet för de beskattningsbara gemenskapsinterna förvärven under det löpande kalenderåret inte överstiger 20 000 BGN.

3. Den som omfattas av punkt 2 ska inkomma med ansökan om registrering enligt denna lag senast sju dagar innan den beskattningsgrundande händelsen inträffar för förvärv som medför att det sammanlagda värdet för de beskattningsbara gemenskapsinterna förvärven överstiger 20 000 BGN. Ett gemenskapsinternt förvärv som överstiger detta tröskelvärde är beskattningsbart enligt denna lag.

4. Värdet enligt punkt 2 är det sammanlagda beloppet för de beskattningsbara gemenskapsinterna förvärven med undantag för förvärv av nya transportmedel och punktskattepliktiga varor, exklusive mervärdesskatt som ska eller har betalats i den medlemsstat från vilken varorna transporterades eller försändes.

5. Punkt 1 tillämpas inte på

1) personer enligt artikel 168 som förvärvar nya transportmedel, och

2) personer enligt artikel 2.4 [(som företar gemenskapsinterna förvärv av punktbeskattade varor)].

6. Den som är registrerad enligt denna artikel och som omfattas av registreringsskyldigheten enligt artiklarna 96–98 eller av den frivilliga registreringen enligt artikel 100.1 och 100.3, ska registreras på det sätt och inom de frister som tillämpas för den obligatoriska eller frivilliga registreringen.”

22 Enligt artikel 100.1 och 100.2 ZDDS får varje beskattningsbar person som inte åläggs obligatorisk registrering enligt artikel 96.1 (vid skattepliktig omsättning på minst 50 000 BGN under tolv sammanhängande månader efter den löpande månaden) respektive artikel 99.1 ZDDS, registreras i enlighet med denna lag.

23 I artikel 73a ZDDS, i kraft sedan den 1 januari 2009, föreskrivs följande:

”1. Vid leverans avseende vilken mottagaren är beskattningsbar, får avdrag för ingående mervärdesskatt göras även när leverantören inte har utfärdat något dokument som uppfyller kraven i artikel 114 och/eller mottagaren saknar dokument enligt artikel 71.2, 71.4 och 71.5, och/eller mottagaren inte uppfyller villkoren i artikel 72, om leveransen inte är dold och upplysningar om denna återfinns i mottagarens bokföring.

2. I de fall som avses i punkt 1 dras den ingående mervärdesskatten av under den beskattningsperiod då skatten blev utkrävbar ...”

24 I 18 § övergångs- och slutbestämmelserna i lagen om ändring och komplettering av ZDDS, vilka även de trädde i kraft den 1 januari 2009, föreskrivs följande:

"1. Registrerade personer – mottagare av leveransen eller importörer som ska beräkna skatt i egenskap av beskattningsbar person i den mening som avses i kapitel 8 innan denna lag träder i kraft – som före denna dag inte har betalat skatt enligt artikel 86.1, och/eller inte har dragit av den ingående mervärdesskatten, får inom fyra månader från det att denna lag träder i kraft betala skatten eller dra av den ingående mervärdesskatten.

2. När de personer som avses i punkt 1 har dragit av ingående mervärdesskatt efter utgången av fristen i artikel 72.1, anses avdraget för ingående mervärdesskatt ha utövats korrekt.

3. Punkt 2 och artikel 73a tillämpas på administrativa förfaranden och domstolsförfaranden som pågår vid tiden för lagens ikraftträdande.

..."

25 I artikel 72.1 ZDDS, i den lydelse som var tillämplig från den 1 januari 2010, föreskrivs följande:

"Den som är registrerad i enlighet med denna lag får dra av ingående mervärdesskatt under den beskattningsperiod som avdragsrätten inträder eller under en av de tolv beskattningsperioder som följer på denna."

Målet vid den nationella domstolen och tolkningsfrågorna

26 Det framgår av beslutet om hänskjutande att Marcotran International Transport C.A., ett bolag i Spanien, sålde begagnade lastbilar och dragfordon till EMS, Bulgarien, den 14 november 2008. Denna spanska leverantör utfärdade därvid tio fakturor avseende "försäljning av begagnade lastbilar (dragfordon)" och uppgav en gemenskapsintern leverans i den elektroniska databasen ingående i systemet för utbyte av information om mervärdesskatt (VIES) (VAT Information Exchange System).

27 Av beslutet framgår även att EMS ansökte om frivillig registrering till mervärdesskatt den 22 december 2008 i enlighet med artikel 100.1 ZDDS, och att registrering gjordes den 12 januari 2009.

28 I juni 2009 upprättade EMS tio protokoll för gemenskapsinterna förvärv i enlighet med artikel 117 ZDDS, tillämpad tillsammans med artikel 84 ZDDS. Bolaget betalade den utkrävbara skatten och utövade rätten till avdrag. Bestämmelserna för omvänd betalningsskyldighet tillämpades.

29 Enligt beslutet om hänskjutande bedömde skattemyndigheterna den 14 november 2008 att EMS hade gjort ett gemenskapsinternt förvärv av varor som inte omfattades av undantaget i artikel 99.5 ZDDS, eftersom varorna varken utgjorde nya transportmedel eller var föremål för punktbeskattning. Eftersom det sammanlagda värdet för de gemenskapsinterna förvärven översteg 20 000 BGN och det beskattningsbara värdet för det gemenskapsinterna förvärvet i var och en av de tio fakturorna var högre än 20 000 BGN, omfattades EMS av skyldigheten att registrera sig till mervärdesskatt enligt artikel 99.1 ZDDS. EMS skulle därvid betala mervärdesskatt på det sammanlagda värdet för det gemenskapsinterna förvärvet enligt artiklarna 86 och 99.3 ZDDS, nämligen 229 548,50 BGN. Betalningen gjordes i juni 2009, och inte i november 2008.

30 Med anledning av dröjsmålet skulle EMS betala 18 250,38 BGN i dröjsmålsränta.

31 Vidare nekade skattemyndigheterna EMS rätten till avdrag för mervärdesskatt med stöd av artikel 70.4 ZDDS, med motiveringen att avdraget gjordes efter att fristen i artikel 72.1 ZDDS hade löpt ut samt att 18 § övergångs- och slutbestämmelserna i lagen om ändring och komplettering av ZDDS, i kraft sedan den 1 januari 2009, inte var tillämplig.

32 EMS överklagande, såväl till Direktor na Direktsia "Obzhalvane i upravlenie na izpalnenieto" Plovdiv som till Administrativen sad – grad Plovdiv (förvaltningsdomstol i Plovdiv), ogillades.

33 Enligt förvaltningsdomstolen är artikel 73a ZDDS en materiell bestämmelse som tillämpas sedan den 1 januari 2009. Dess retroaktiva verkan anges i 18 § första stycket övergångs- och slutbestämmelserna i lagen om ändring och komplettering av ZDDS, som även den trädde i kraft den 1 januari 2009. Paragrafen gör det möjligt för registrerade personer att betala skatten och dra av den ingående mervärdesskatten inom fyra månader från det att ändringslagen trädde i kraft, i den mån mervärdesskatten blivit utkrävbar före ikraftträdandet. Eftersom EMS inte var registrerat den dag nämnda 18 § trädde i kraft, kan bolaget inte åberopa bestämmelsen och har således inte rätt att dra av mervärdesskatten.

34 Den hänskjutande domstolen har emellertid understrukt att EMS nekades rätt till avdrag för mervärdesskatten på grund av att preklusionsfristen inte hade iakttagits och inte för att bolaget inte var registrerat till mervärdesskatt.

35 EMS överklagade domen till Varhoven administrativen sad (Högsta förvaltningsrätten).

36 Den domstolen bedömer att ett gemenskapsinternt förvärv var för handen och att skatten blev utkrävbar den 14 november 2008, det vill säga när fakturorna utfärdades. Den omständigheten att EMS inte var registrerat i enlighet med ZDDS vid den tidpunkten innebär inte att det inte förelåg något gemenskapsinternt förvärv.

37 Varhoven administrativen sad underströk att kravet på att vara registrerad i enlighet med ZDDS för att utöva rätten till avdrag för mervärdesskatt vilar på bland annat artikel 72.1 i denna lag.

38 Det följer vidare av beslutet om hänskjutande att den bulgariska lagstiftaren – i enlighet med den nya artikel 73a ZDDS, som trädde i kraft den 1 januari 2009 – avsett att inte begränsa utövandet av avdragsrätten vid omvänd betalningsskyldighet mer än nödvändigt, genom att möjliggöra avdrag även när fristen i artikel 72 ZDDS inte har iakttagits, i den mån skattemyndigheten har nödvändig information och den berörda parten, i egenskap av leveransmottagare, är den som ska betala mervärdesskatten. I förevarande fall står det klart att skattemyndigheterna förfogar över sådan information, som för övrigt återfinns i EMS bokföring.

39 Den hänskjutande domstolen pekar slutligen på att den nya fristen – enligt ändringen i artikel 72.1 ZDDS, som trädde i kraft den 1 januari 2010 – på tolv, mot tidigare tre, beskattningsperioder som följer på den beskattningsperiod då avdragsrätten inträdde, och inom vilken beskattningsbara personer får dra av ingående mervärdesskatt, visar att den tidigare preklusionsfristen var för kort och försvårade utövandet av avdragsrätten.

40 Enligt den hänskjutande domstolen har fristen förkortats i förevarande fall, eftersom EMS skulle registrera sig till mervärdesskatt innan det kunde göra avdrag och preklusionsfristen redan hade börjat löpa. Enligt denna domstol kunde EMS således utöva avdragsrätten endast under en månad.

41 Mot denna bakgrund beslutade Varhoven administrativen sad att förklara målet vilande och

ställa följande tolkningsfrågor till domstolen:

”1) Ska artiklarna 179.1, 180 och 273 i [direktivet], samt effektivitetsprincipen inom området för indirekt beskattning, som berörts i dom av den 8 maj 2008 i de förenade målen C-95/07 och C-96/07, Ecotrade (REG 2008, s. I-3457), tolkas så, att de inte utgör hinder för en preklusionsfrist som den i nu aktuellt mål – föreskriven i artikel 72.1 ZDDS (i dess lydelse från år 2008) – vilken förlängdes till utgången av april 2009 med stöd av 18 § övergångs- och slutbestämmelserna i lagen om ändring och komplettering av ZDDS endast vad avser leveransmottagare för vilka skatten blev utkrävbar före den 1 januari 2009, med beaktande av omständigheterna i målet, nämligen

- att det i nationell rätt föreskrivs att den som företar gemenskapsinterna förvärv av varor utan att vara registrerad enligt ZDDS ska registreras frivilligt för att kunna utöva rätten till avdrag för ingående mervärdesskatt, även om vederbörande inte uppfyller kraven för registreringsskyldighet,
- den nya bestämmelsen, inskriven i artikel 73a ZDDS (som trädde i kraft den 1 januari 2009), som möjliggör avdrag även när fristen i artikel 72.1 ZDDS inte har iakttagits, i den mån det är leveransmottagaren som ska betala mervärdesskatten, förutsatt att leveransen inte är dold och upplysningar om denna återfinns i bokföringen, och
- den senare ändringen av artikel 72.1 ZDDS (som trädde i kraft den 1 januari 2010), enligt vilken avdrag får göras under den beskattningsperiod som rätten inträder eller under en av de tolv beskattningsperioder som följer på denna?

2) Ska principen om skatteneutralitet, såsom grundläggande princip, som är av betydelse för mervärdesskattesystemets upprättande och funktion, tolkas så, att en skatterevisionspraxis – som den som är i fråga i nu aktuellt mål – genom vilken avdragsrätt nekas och dröjsmålsränta påförs för en för sent beräknad mervärdesskatt, är tillåten i en sådan situation som den klaganden befinner sig i, med beaktande av att transaktionen inte är dold, att information om denna återfinns i bokföringen, att skattemyndigheten har nödvändig information, att förfarandemissbruk inte föreligger och att budgeten inte påverkas?”

Prövning av tolkningsfrågorna

Den första frågan

42 Den hänskjutande domstolen har ställt den första frågan för att få klarhet i huruvida artiklarna 179.1, 180 och 273 i direktivet ska tolkas så, att de utgör hinder för tillämpningen av en preklusionsfrist, såsom den i målet vid den nationella domstolen, för utövandet av avdragsrätten.

43 Domstolen erinrar inledningsvis om att avdragssystemet har till syfte att säkerställa att den mervärdesskatt som näringsidkaren ska betala eller har betalat inom ramen för all sin ekonomiska verksamhet inte till någon del ska belasta honom själv. Det gemensamma mervärdesskattesystemet garanterar en fullständig neutralitet beträffande skattebördan för all ekonomisk verksamhet, oavsett syfte och resultat, under förutsättning att verksamheten i princip är mervärdesskattepliktig (se, bland annat, dom av den 14 februari 1985 i mål 268/83, Rompelman, REG 1985, s. 655, punkt 19, svensk specialutgåva, volym 8, s. 83, och av den 22 mars 2012 i mål C-153/11, Klub, punkt 35).

44 Avdragsrätten utgör en oskiljaktig del av mervärdesskattesystemet och kan i princip inte inskränkas (se, bland annat, dom av den 21 mars 2000 i de förenade målen C-110/98–C-147/98, Gabalfrisa m.fl., REG 2000, s. I-1577, punkt 43, domen i det ovannämnda målet Ecotrade, punkt 39, och dom av den 16 februari 2012 i mål C-118/11, Eon Aset Menidjmont, punkt 68 och där

angiven rättspraxis).

45 Såsom framgår av lydelsen i artiklarna 167 och 179.1 i direktivet, ska avdrag göras i princip under samma period som avdragsrätten inträder, det vill säga när skatten blir utkrävbar.

46 Enligt artiklarna 180 och 182 i direktivet kan emellertid en beskattningsbar person ges rätt till avdrag, även om han inte har utövat denna rätt under den period då rätten inträdde, under förutsättning att vissa regler som föreskrivs i de nationella bestämmelserna iakttas (se, för ett liknande resonemang, domen i det ovannämnda målet Ecotrade, punkterna 42 och 43).

47 Visserligen får medlemsstaterna därvid vidta åtgärder med stöd av artikel 273 i direktivet, i syfte att säkerställa riktig uppbörd av skatt och förebygga skatteundandragande. Dessa får emellertid inte gå utöver vad som är nödvändigt för att uppnå dessa syften, och får inte äventyra principen om mervärdesskattens neutralitet (se dom av den 21 oktober 2010 i mål C-385/09, Nidera Handelscompagnie, REU 2010, s. I-10385, punkt 49, och domen i det ovannämnda målet Klub, punkt 50).

48 En möjlighet att utnyttja avdragsrätten utan någon begränsning i tiden skulle dessutom stå i strid med principen om rättssäkerhet, enligt vilken en beskattningsbar persons skatterättsliga ställning, vad gäller hans rättigheter och skyldigheter i förhållande till skattemyndigheten, inte kan ifrågasättas under obegränsad tid (se domen i det ovannämnda målet Ecotrade, punkt 44).

49 Domstolen har vad beträffar omvänd betalningsskyldighet redan funnit att en preklusionsfrist, som innebär att en beskattningsbar person som inte är tillräckligt omsorgsfull och som har underlåtit att före fristens utgång göra avdrag för ingående mervärdesskatt förlorar sin avdragsrätt, inte kan anses vara oförenlig med bestämmelserna i direktivet, i den mån fristen dels tillämpas på samma sätt både på de rättigheter av liknande slag inom skatteområdet som grundas på nationell rätt och på de rättigheter som grundas på unionsrätten (likvärdighetsprincipen), dels inte innebär att det i praktiken blir omöjligt eller orimligt svårt att utöva avdragsrätten (effektivitetsprincipen) (se domen i det ovannämnda målet Ecotrade, punkt 46 och där angiven rättspraxis).

50 Den hänskjutande domstolen undrar om en sådan preklusionsfrist som den som är aktuell i det mål den har att avgöra inte gör att det i praktiken blir omöjligt eller orimligt svårt för den beskattningsbara personen att utöva avdragsrätten.

51 Enligt domstolens praxis ankommer det på den nationella domstolen att bedöma huruvida nationella bestämmelser är förenliga med unionsrätten, i förevarande fall med effektivitetsprincipen (se, analogt, dom av den 29 juli 2010 i mål C-188/09, Profaktor Kulesza, Frankowski, Jó?wiak Or?owski, REU 2010, s. I-7639, punkt 30). Domstolen ska emellertid tillhandahålla den nationella domstolen användbara uppgifter för att den ska kunna lösa tvisten (se, för ett liknande resonemang, dom av den 11 oktober 2001 i mål C-267/99, Adam, REG 2001, s. I-7467, punkt 39, och domen i det ovannämnda målet Eon Aset Menidjunt, punkt 49).

52 Vid bedömningen av en sådan preklusionsfrist ska dess sammanlagda längd beaktas, i förevarande fall tre beskattningsperioder, bortsett från den beskattningsperiod då avdragsrätten inträdde. Enligt den tillämpliga nationella lagstiftningen uppgår en beskattningsperiod till en månad.

53 Även om en sådan preklusionsfrist inte i sig kan göra att det i praktiken blir omöjligt eller orimligt svårt att utöva avdragsrätten – med beaktande av att medlemsstaterna med stöd av artiklarna 167 och 179.1 i direktivet får kräva att den beskattningsbara personen utövar avdragsrätten under den period då rätten inträdde – ska fristens förenlighet med

effektivitetsprincipen prövas mot bakgrund av samtliga omständigheter i målet.

54 Likaså kan den nationella lagstiftarens skäl för att ändra nämnda frist vara relevanta, eftersom de kan visa på att lagstiftaren kan ha beaktat de konkreta svårigheter som uppstår för beskattningsbara personer när de utövar avdragsrätten.

55 Den bulgariska lagstiftaren har företagit en följdriktig förlängning av preklusionsfristen, dels genom att i artikel 73a ZDDS föreskriva möjligheten att vad beträffar omvänd betalningsskyldighet utöva avdragsrätten oberoende av om fristen i artikel 72.1 ZDDS har iakttagits, för det fall leveransen inte är dold och upplysningar om denna återfinns i bokföringen, dels genom att ändra artikel 72.1 för att avdragsrätten ska kunna utövas under en av de tolv beskattningsperioder som följer på den första perioden.

56 Vidare ankommer det på den hänskjutande domstolen att kontrollera om inskrivningen i registret över beskattningsbara personer som är registrerade till mervärdesskatt måste göras inom denna preklusionsfrist. Om så är fallet, ska denna omständighet beaktas.

57 Såsom framgår av beslutet om hänskjutande, anses registreringen, såsom villkor för att utöva avdragsrätten, vara gjord den dag registreringen meddelas och inte den dag ansökan om registrering gjordes.

58 Svaret på frågan huruvida det i praktiken blir omöjligt eller orimligt svårt att utöva avdragsrätten inom en sådan preklusionsfrist beror således på registreringsförfarandets längd.

59 Såsom nämnts i punkt 40 ovan, hade EMS nämligen enbart en månad till sitt förfogande efter att registreringen meddelades.

60 Det ska preciseras att den beskattningsbara personens skyldighet enligt artiklarna 213 och 214 i direktivet, att uppge när den inleder sin verksamhet, inte i sig ger avdragsrätt, utan utgör ett formellt krav som tjänar kontrollsyften (se domen i det ovannämnda målet Nidera Handelscompagnie, punkt 50).

61 De formaliteter som fastställs av medlemsstaten och som den beskattningsbara personen måste iaktta för att kunna utöva sin rätt att dra av mervärdesskatt får inte gå utöver vad som är absolut nödvändigt för att det ska kunna kontrolleras att förfarandet för omvänd betalningsskyldighet genomförs korrekt (dom av den 30 september 2010 i mål C-392/09, *Uszodaépít?*, REU 2010, s. I-8791, punkt 38).

62 Domstolen har även slagit fast att den ingående mervärdesskatten måste få dras av enligt den grundläggande principen om skatteneutralitet när de materiella kraven är uppfyllda, även om de beskattningsbara personerna har underlåtit att uppfylla vissa formella krav. Om skatteförvaltningen förfogar över de uppgifter som behövs för att fastställa att den beskattningsbara personen är skyldig att betala mervärdesskatt i egenskap av mottagare av de aktuella transaktionerna, kan den inte uppställa sådana ytterligare villkor för den beskattningsbara personens rätt att göra avdrag för denna mervärdesskatt som kan leda till att avdragsrätten över huvud taget inte utövas (domen i det ovannämnda målet *Ecotrade*, punkterna 63 och 64, domen i det ovannämnda målet *Nidera Handelscompagnie*, punkt 42, och dom av den 22 december 2010 i mål C-438/09, *Dankowski*, REU 2010, s. I-4009, punkt 35).

63 Härav följer att avsaknaden av registrering till mervärdesskatt inte får beröva den beskattningsbara personen rätten till avdrag när de materiella kraven härför är uppfyllda.

64 Den första frågan ska således besvaras enligt följande: Artiklarna 179.1, 180 och 273 i

direktivet ska tolkas så, att de inte utgör hinder för tillämpningen av en preklusionsfrist för utövandet av avdragsrätten, såsom den i målet vid den nationella domstolen, under förutsättning att denna frist inte gör det orimligt svårt eller i praktiken omöjligt att utöva denna rätt. Denna bedömning ankommer på den nationella domstolen, som bland annat kan beakta en senare förlängning av preklusionsfristen och längden på förfarandet för den mervärdesskatteregistrering som ska göras inom samma frist för att det ska bli möjligt att utöva avdragsrätten.

Den andra frågan

65 Den hänskjutande domstolen har ställt den andra frågan för att få klarhet i huruvida principen om skatteneutralitet utgör hinder för en sanktionsåtgärd som består i att neka rätt till avdrag för mervärdesskatt och påföra ränta när skatten betalas in för sent.

66 Frågan verkar ha ställts med bortseende av huruvida preklusionsfristen för att utöva avdragsrätten har iakttagits eller inte.

67 Det ska härvid erinras om att medlemsstaterna visserligen får vidta sanktionsåtgärder när de skyldigheter som avser att säkerställa en riktig uppbörd av skatten och förebygga undandragande av skatt åsidosätts. Dessa åtgärder får emellertid inte gå utöver vad som är nödvändigt för att uppnå de eftersträlvade målen (se, för ett liknande resonemang, domarna i de ovannämnda målen *Ecotrade*, punkterna 65 och 67, och *Dankowski*, punkt 37).

68 Vad beträffar en sanktionsåtgärd varigenom avdragsrätt alltid nekas, kan konstateras att det gemensamma mervärdesskattesystemet, vilket även framgår av punkt 43 ovan, syftar till att säkerställa en fullständig neutralitet beträffande skattebördan för all ekonomisk verksamhet. Denna neutralitet förutsätter att den beskattningsbara personen får dra av den mervärdesskatt som vederbörande ska betala eller har betalat inom ramen för all sin ekonomiska verksamhet i enlighet med artikel 167 i direktivet.

69 Således ska medlemsstaterna i överensstämmelse med proportionalitetsprincipen använda medel som, samtidigt som de gör det möjligt att effektivt uppnå syftet att bekämpa skatteundandragande och skatteflykt, i minsta mån åsidosätter de ändamål och principer som uppställs genom unionslagstiftningen, såsom den grundläggande principen om rätt till avdrag för mervärdesskatt (se dom av den 10 juni 2008 i mål C-25/07, *Sosnowska*, REG 2008, s. I-5129, punkt 23).

70 Med beaktande av att avdragsrätten har en framträdande plats i det gemensamma mervärdesskattesystemet, framstår en sådan sanktion som oproportionerlig för det fall det inte finns något undandragande eller någon påverkan på statens budget.

71 Såsom framgår av ovan i punkt 62 angiven rättspraxis, ska rätten till avdrag för ingående mervärdesskatt nämligen i princip beviljas när de materiella kraven är uppfyllda, även om de beskattningsbara personerna underlåtit att uppfylla vissa formella krav. Avdragsrätt får emellertid nekas om åsidosättandet av sådana formella krav medför att säker bevisning för att de materiella kraven har uppfyllts inte skulle kunna företes (se, analogt, dom av den 29 september 2007 i mål C-146/05, *Collée*, REG 2007, s. I-7861, punkt 31).

72 Enligt beslutet om hänskjutande var det gemenskapsinterna förvärvet i målet vid den nationella domstolen inte dolt och upplysningar om detta fanns i den beskattningsbara personens bokföring. Skattemyndigheten förfogade, enligt samma beslut, över nödvändiga upplysningar som gjorde det möjligt för den att i princip kontrollera om de materiella kraven verkligen var uppfyllda, vilken kontroll i alla händelser ankommer på den nationella domstolen.

73 Medlemsstaterna kan visserligen, under vissa förutsättningar, betrakta undanhållandet av uppgifter om att en transaktion ägt rum inom gemenskapen som ett försök till skatteundandragande och kan i ett sådant fall tillämpa de böter eller andra ekonomiska påföljder som föreskrivs i sina interna rättsordningar, under förutsättning att påföljderna står i proportion till missbrukets allvar (se, för ett liknande resonemang, domen i det ovannämnda målet Collée, punkt 40).

74 En för sen inbetalning av skatt kan emellertid inte i sig jämsställas med ett undandragande, som förutsätter dels att transaktionen i fråga, trots att villkoren i relevanta bestämmelser i direktivet och i nationell lagstiftning som införlivar detta direktiv formellt sett har uppfyllts, utmynnar i en skattefördel som strider mot dessa bestämmelsers syfte, dels att det framgår av de objektiva omständigheterna att de ifrågavarande transaktionernas huvudsakliga syfte varit att uppnå en skattefördel (se, för ett liknande resonemang, dom av den 21 februari 2006 i mål C-255/02, Halifax m.fl., REG 2006, s. I-1609, punkterna 74 och 75, och domen i det ovannämnda målet Klub, punkt 49).

75 En lämplig sanktionsåtgärd kan vara att påföra dröjsmålsränta, i den mån den inte går utöver vad som är nödvändigt för att uppnå det eftersträlvade mål som anges ovan i punkt 67 och som består i att förebygga undandragande och säkerställa en riktig uppbörd av mervärdesskatten.

76 Såsom framgår av punkt 68 och följande punkter i nu aktuell dom är en sådan sanktionsåtgärd oproportionerlig om den sammanlagda ränta som påförs svarar mot det skattebelopp som kan dras av, vilket innebär att den beskattningsbara personen i praktiken förlorar sin avdragsrätt. Det ankommer på den hänskjutande domstolen att bedöma om sanktionsåtgärden är proportionerlig.

77 Den andra frågan ska således besvaras enligt följande: Principen om skatteneutralitet utgör hinder för en sanktionsåtgärd som består i att neka avdragsrätt vid för sent betald mervärdesskatt, men utgör inte hinder mot att dröjsmålsränta påförs, under förutsättning att sanktionsåtgärden iakttar proportionalitetsprincipen, vilket det ankommer på den nationella domstolen att kontrollera.

Rättegångskostnader

78 Eftersom förfarandet i förhållande till parterna i målet vid den nationella domstolen utgör ett led i beredningen av samma mål, ankommer det på den nationella domstolen att besluta om rättegångskostnaderna. De kostnader för att avge yttrande till domstolen som andra än nämnda parter har haft är inte ersättningsgilla.

Mot denna bakgrund beslutar domstolen (andra avdelningen) följande:

1) **Artiklarna 179.1, 180 och 273 i rådets direktiv 2006/112/EG av den 28 november 2006 om ett gemensamt system för mervärdesskatt ska tolkas så, att de inte utgör hinder för tillämpningen av en preklusionsfrist för utövandet av avdragsrätten, såsom den i målet vid den nationella domstolen, under förutsättning att denna frist inte gör det orimligt svårt eller i praktiken omöjligt att utöva denna rätt. Denna bedömning ankommer på den nationella domstolen, som bland annat kan beakta en senare förlängning av preklusionsfristen och längden på förfarandet för den mervärdesskatteregistrering som ska göras inom samma frist för att det ska bli möjligt att utöva avdragsrätten.**

2) Principen om skatteneutralitet utgör hinder för en sanktionsåtgärd som består i att vägra avdragsrätt vid för sent betald mervärdesskatt, men utgör inte hinder mot att dröjsmålsränta påförs, under förutsättning att sanktionsåtgärden iakttar proportionalitetsprincipen, vilket det ankommer på den nationella domstolen att kontrollera.

Underskrifter

* Rättegångsspråk: bulgariska.