

DOMSTOLENS DOM (sjunde avdelningen)

den 4 oktober 2012 (*)

”Beskattning – Mervärdesskatt – Direktiv 2006/112/EG – Avdragsrätt – Justering – Varustöld”

I mål C-550/11,

angående en begäran om förhandsavgörande enligt artikel 267 FEUF, framställd av Administrativen sad – Varna (Bulgarien) genom beslut av den 24 oktober 2011, som inkom till domstolen den 2 november 2011, i målet

PIGI – Pavleta Dimova ET

mot

Direktor na Direktsia ”Obzhalvane i upravlenie na izpalnenieto” – Varna pri Tsentralno upravlenie na Natsionalnata agentsia za prihodite,

meddelar

DOMSTOLEN (sjunde avdelningen)

sammansatt av avdelningsordföranden J. Malenovský samt domarna R. Silva de Lapuerta (referent) och E. Juhász,

generaladvokat: J. Kokott,

justitiesekreterare: A. Calot Escobar,

efter det skriftliga förfarandet,

med beaktande av de yttranden som avgetts av:

- Direktor na Direktsia ”Obzhalvane i upravlenie na izpalnenieto” – Varna pri Tsentralno upravlenie na Natsionalnata agentsia za prihodite, genom S. Zlateva, i egenskap av ombud,
- Bulgariens regering, genom T. Ivanov och Y. Atanasov, 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 artikel 185 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).

2 Begäran har framställts i ett mål mellan PIGI – Pavleta Dimova ET (nedan kallad PIGI) och Direktor na Direksia "Obzhalvane i upravlenie na izpalnenieto" – Varna pri Tsentralno upravlenie na Natsionalnata agentsia za prihodite (direktören för enheten "Överklagande och verkställighet" i Varna, vid den nationella skattemyndighetens centralförvaltning) (nedan kallad Direktor). Målet rör justering av avdrag för mervärdesskatt.

Tillämpliga bestämmelser

Unionsrätten

3 I artikel 1.2 andra stycket i direktivet föreskrivs följande:

"På varje transaktion skall mervärdesskatt, beräknad på varornas eller tjänsternas pris enligt den skattesats som är tillämplig på sådana varor eller tjänster, vara utkrävbar efter avdrag av det mervärdesskattebelopp som burits direkt av de olika kostnadskomponenter som utgör priset."

4 Artikel 168 i direktivet har följande lydelse:

"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:

a) Mervärdesskatt som skall betalas eller har betalats i medlemsstaten för varor som har levererats, eller kommer att levereras, till honom eller för tjänster som har tillhandahållits, eller kommer att tillhandahållas till honom av en annan beskattningsbar person.

..."

5 I artikel 184 i direktivet föreskrivs att det ursprungliga avdraget ska justeras när det är högre eller lägre än det avdrag som den beskattningsbara personen hade rätt att göra.

6 Artikel 185 i direktivet har följande lydelse:

"1. Justering skall särskilt göras när det efter det att mervärdesskattedeklarationen har lämnats inträffar någon förändring i de faktorer som beaktats vid bestämningen av avdragsbeloppet, däribland att köp hävs eller prisnedsättningar erhålls.

2. Med avvikelse från punkt 1 skall någon justering inte ske i fall då transaktioner förblir helt eller delvis obetalda eller då det har visats eller bekräftats att varor förstörts, gått förlorade eller stulits, och inte heller vid ... uttag i syfte att skänka bort gåvor av ringa värde eller ge bort varuprov ...

I de fall då transaktioner förblir helt eller delvis obetalda och vid stöld får medlemsstaterna dock kräva justering."

7 I artikel 186 i direktivet föreskrivs att medlemsstaterna ska fastställa närmare bestämmelser för tillämpningen av artiklarna 184 och 185 i direktivet.

Bulgarisk rätt

8 Republiken Bulgarien har införlivat direktivet genom mervärdesskattelagen (Zakon za danak varhu dobavenata stoynost, DV nr 63 av den 4 augusti 2006) (nedan kallad ZDDS). ZDDS är i kraft sedan den 1 januari 2007.

9 Justeringar av avdrag för mervärdesskatt regleras bland annat i artikel 79 ZDDS. Artikeln har följande lydelse:

” ...

(3) Varje registrerad beskattningsbar person som helt eller delvis har gjort avdrag för ingående mervärdesskatt för av vederbörande tillverkade, inköpta, införskaffade eller importerade varor ska – för det fall varorna har förstörts, konstaterats försvunna eller kasserats, eller deras användning har ändrats, så att det inte längre föreligger rätt till avdrag – beräkna och betala skatt motsvarande den ingående mervärdesskatt som har dragits av.

(4) [Justeringen] görs under den beskattningsperiod då de relevanta omständigheterna inträffar, genom att ett protokoll upprättas för den genomförda justeringen ...

...

(6) ... den beskattningsbara personen ska betala skatt på varor eller tjänster som utgör anläggningstillgångar enligt lagen om inkomstskatt för juridiska personer ...”

10 I artikel 80 ZDDS begränsas justeringarna enligt följande:

” ...

(2) Justering enligt artikel 79.3 görs inte i följande fall:

1. När varorna förstörts, konstaterats försvunna eller kasserats till följd av force majeure, samt vid förstörelse av punktskattepliktiga varor som är i förvar hos myndighet i enlighet med lagen om punktskatter och skatteupplag.

2. När varorna förstörts, konstaterats försvunna eller kasserats till följd av haveri eller olycksfall och det kan styrkas att den beskattningsbara personen i fråga inte har varit vållande.

...

4. Vid tekniskt svinn inom toleransnivåerna, i enlighet med den tekniska dokumentation som är avsedd för relevant tillverkning eller verksamhet.

5. Vid kassering till följd av att driftslivslängden, som fastställts i enlighet med lag, har löpt ut.

6. Avskrivning till noll av anläggningstillgångar i den mening som avses i redovisningslagen, där värdet i balansräkningen är mindre än 10 procent av anskaffningskostnaden.

...”

Målet vid den nationella domstolen och tolkningsfrågorna

11 PIGI, som är en av Pavleta Dimova företrädd enskild firma, har bland annat som föremål för sin verksamhet tillverkning, inköp och försäljning av jordbruksprodukter, tillverkning och försäljning av alkoholhaltiga och alkoholfria drycker liksom handel med livsmedel.

12 Efter en kontroll avseende perioden den 1 augusti 2005 till den 30 september 2010 beslutade det lokala skattekontoret i Varna vid den nationella skattemyndighetens centralförvaltning, under oktober 2010, om skatterevision avseende den mervärdesskatt som skulle betalas för januari 2007. Skatterevisionen avslutades genom ett beslut om eftertaxering av den 14 januari 2011, varigenom PIGI ålades att betala mervärdesskatt på 1 283,43 BGN för den månaden jämte ränta om 656,04 BGN.

13 Klaganden i det nationella målet gjorde därvid vid nämnda skattekontor gällande att de varor – förpackade varor och cigaretter – som eftertaxeringen avsåg saknades till följd av en stöld i firmans lokaler den 3 januari 2007. Enligt PIGI:s redovisning uppgick värdet på de stulna varorna till 6 417,16 BGN.

14 Polismyndigheten i staden Dobrich inledde en förundersökning mot okänd gärningsman för att utreda stölden. Den 26 mars 2007 beslutade åklagaren vid åklagarmyndigheten i Dobrich att avbryta förundersökningen, eftersom gärningsmannen inte kunde identifieras. Handlingarna översändes till den polisman som var förundersökningsledare för att fortsätta sökandet efter gärningsmannen.

15 Det lokala skattekontoret i Varna vid den nationella skattemyndighetens centralförvaltning bedömde likväl, med stöd av artikel 79.3 ZDDS, att PIGI skulle betala mervärdesskatt för den beskattningsperiod som hänförde sig till stölden. Mervärdesskatten skulle svara mot den ingående skatt som hade dragits av. Skattekontoret påminde sedan om de omständigheter som anges i artikel 80 ZDDS, enligt vilka en beskattningsbar person inte behöver justera avdraget för varor som saknas. En av dessa omständigheter är force majeure. Det bedömde emellertid att det i förevarande fall fanns anledning att göra en justering, eftersom klaganden i det nationella målet skulle ha betalat mervärdesskatt motsvarande det avdrag som hade gjorts vid inköpet av de varor som saknades.

16 PIGI överklagade eftertaxeringsbeslutet till Direktor och gjorde gällande att eftersom varorna saknades till följd av en stöld, utgjorde detta ett fall av force majeure som klaganden inte kunde förutse. Därför var någon justering inte påkallad.

17 Direktor avslog överklagandet i beslut av den 22 mars 2011, på den grunden att justering av avdrag för ingående mervärdesskatt inte är utesluten vid varustöld.

18 PIGI överklagade detta beslut till den hänskjutande domstolen och gjorde bland annat gällande att Direktor inte skulle ha tillämpat bestämmelserna för justering av avdrag för ingående mervärdesskatt, eftersom bortfallet av varorna berodde på stöld. PIGI underströk att det rörde sig om force majeure som den varken kunde förutse eller förhindra.

19 Administrativen sad – Varna beslutade mot denna bakgrund att vilandeförklara målet och ställa följande tolkningsfrågor till domstolen:

"1) Under vilka omständigheter kan det antas att en stöld är visad eller bekräftad i den mening som avses i artikel 185.2 i [direktivet], och är det i detta hänseende nödvändigt att gärningsmannen har identifierats och dömts genom en lagakraftvunnen dom?

2) Beroende på svaret på den första frågan, omfattas ett fall som det i förevarande mål, där en förundersökning inleddes mot okänd gärningsman med anledning av stöld – en omständighet som inte bestrids av skattemyndigheten och på grundval av vilken det har kunnat konstateras att [de stulna varorna] betraktas som försvunna, av begreppet 'visad eller bekräftad stöld' i den mening som avses i artikel 185.2 i [direktivet]?

3) Är det förenligt med artikel 185.2 i [direktivet] att tillämpa sådana nationella bestämmelser som dem i artiklarna 79.3 och 80.2 ZDDS, och en sådan rättspraxis på skatteområdet som den som är aktuell i förevarande mål, när det innebär att avdrag för ingående mervärdesskatt som gjorts vid inköp av varor som senare stjäls ska justeras, även om medlemsstaten inte har använt sig av möjligheten att uttryckligen föreskriva justering av avdrag för ingående mervärdesskatt vid stöld?"

Prövning av tolkningsfrågorna

20 Den hänskjutande domstolen har ställt frågorna, som ska prövas tillsammans, för att få klarhet i huruvida artikel 185.2 i direktivet ska tolkas så, att den utgör hinder för sådana nationella skattebestämmelser som dem som återfinns i artiklarna 79 och 80 ZDDS, enligt vilka det krävs, när det slagits fast att mervärdesskattepliktiga varor försvunnit, att en justering vidtas av den ingående mervärdesskatt som drogs av när varorna köptes in, i en situation där den beskattningsbara personens varor har stulits av en okänd gärningsman.

21 För att svara på dessa frågor ska det inledningsvis erinras 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 systemet för mervärdesskatt garanterar därigenom en fullständig neutralitet beträffande skattebördan för all ekonomisk verksamhet, oavsett syfte och resultat, under förutsättning att verksamheten i princip är mervärdesskattepliktig i sig (se dom av den 22 mars 2012 i mål C-153/11, Klub, punkt 35 och där angiven rättspraxis).

22 Av artikel 168 i direktivet framgår att i den mån varan används för den beskattningsbara personens beskattade transaktioner, när han agerar i egenskap av beskattningsbar person vid förvärvet av varan, ska han ha rätt att dra av den mervärdesskatt som ska betalas eller har betalats med avseende på varan. Avdragsrätten inträder vid den tidpunkt då den avdragsgilla skatten blir utkrävbar, det vill säga då leveransen av varorna äger rum (se domen i det ovannämnda målet Klub, punkt 36 och där angiven rättspraxis).

23 Av detta följer att det är den faktiska eller planerade användningen av de berörda varorna eller tjänsterna som utgör kriteriet för att avgöra huruvida avdrag kan göras för ingående mervärdesskatt. Användningen avgör nämligen det inledande avdrag som den beskattningsbara personen har rätt till och räckvidden av eventuella justeringar, vilka ska göras i enlighet med villkoren i artiklarna 185–187 i direktivet (se dom av den 15 december 2005 i mål C-63/04, Centralan Property, REG 2005, s. I-11087, punkt 54 och där angiven rättspraxis).

24 Det system för justering som föreskrivs i dessa artiklar i direktivet utgör nämligen en integrerad del av det avdragssystem som upprättats i detta direktiv.

25 Det ska härvid understrykas att syftet med direktivets bestämmelser om justering är att öka avdragens exakthet för att garantera mervärdesskattens neutralitet, så att de transaktioner som har utförts i ett föregående stadium endast ger fortsatt rätt till avdrag i den mån dessa används i samband med mervärdesskattepliktiga transaktioner. Syftet med direktivet är alltså att genom ovannämnda bestämmelser skapa ett nära och direkt samband mellan rätten att dra av ingående

mervärdesskatt och användandet av de relevanta varorna och tjänsterna i samband med utgående beskattade transaktioner (se domen i det ovannämnda målet *Centralan Property*, punkt 57).

26 Vad avser frågan om när det uppkommer en skyldighet att justera ett avdrag för ingående mervärdesskatt, slår artikel 185.1 i direktivet fast principen att en sådan justering ska göras särskilt när det efter det att mervärdesskattedeklarationen har lämnats inträffar någon förändring i de faktorer som beaktats vid bestämningen av avdragsbeloppet.

27 Eftersom den beskattningsbara personen inte längre kan använda en stulen vara för utgående beskattade transaktioner, utgör stölden en sådan förändring och medför i princip att avdraget för ingående mervärdesskatt ska justeras.

28 Med avvikelse från principen i artikel 185.1 i direktivet, föreskrivs det i punkt 2 första stycket i samma artikel att någon justering inte ska ske bland annat då det "har visats ... att varor ... stulits". Av det andra stycket i punkt 2 följer att avvikelsen är fakultativ.

29 Härav följer att medlemsstaterna får föreskriva att avdraget för ingående mervärdesskatt ska justeras vid varje stöld av varor som ger rätt till avdrag för denna skatt. Detta gäller oberoende av frågan om omständigheterna vid stölden är fullständigt utredda.

30 Eftersom Republiken Bulgarien har använt sig av möjligheten i artikel 185.2 andra stycket i direktivet, behövde den behöriga skattemyndigheten i det nationella målet således inte fastställa huruvida det visats att stölden i fråga, vars gärningsman varken identifierats eller dömts, ägt rum. I enlighet med ovannämnda bestämmelse föreskrivs det nämligen i den nationella skattelagstiftningen att avdraget för ingående mervärdesskatt ska justeras vid stöld, oberoende av de särskilda omständigheter som omgav gärningen.

31 I skriftliga yttranden som inkommit till domstolen har den omständigheten gjorts gällande att begreppet "stöld" inte uttryckligen anges i ifrågavarande nationella skattelagstiftning. Nämda lagstiftning använder i stället formuleringen "konstaterats försvunna" som grund för en justering av avdraget för ingående mervärdesskatt.

32 När medlemsstaterna använder sig av möjligheten i artikel 185.2 andra stycket i direktivet får de i sin inhemska skattelagstiftning välja begrepp som inte är identiska med den befogenhetsgrundande bestämmelsen i direktivet, i den mån begreppet återspeglar syftet med direktivet.

33 Domstolen har i detta avseende angett att medlemsstaterna, när de använder en möjlighet som följer av nämnda direktiv, kan välja den lagstiftningsteknik som de anser lämpligast. De kan således bland annat begränsa sig till att i sin nationella skattelagstiftning återge den i direktivet använda formuleringen eller något motsvarande uttryck (se, för ett liknande resonemang, dom av den 4 juni 2009 i mål C-102/08, *SALIX Grundstücks-Vermietungsgesellschaft*, REG 2009, s. I-4629, punkt 56).

34 Eftersom begreppet stöld i regel tillhör straffrättsområdet har medlemsstaterna befogenhet att använda de formuleringar som de finner lämpligast i de skattebestämmelser som syftar till att genomföra en bestämmelse i unionsrätten avseende justering av mervärdesskatt.

35 Eftersom stölden har inneburit att de aktuella varorna har försvunnit, varför det inte är möjligt att använda dem i utgående beskattade transaktioner, ska således den nationella skattelagstiftningen och den behöriga myndighetens tillämpning av denna anses utgöra en ändamålsenlig tillämpning av artikel 185.2 andra stycket i direktivet.

36 Det framgår av skriftliga yttranden som har kommit in till domstolen att även tillämpningen av andra bestämmelser i den aktuella skattelagstiftningen innebär att det inte görs någon justering av avdrag för ingående mervärdesskatt, bland annat när varor försvinner till följd av force majeure. Det räcker härvid att påpeka att en sådan hypotes inte är för handen i det nationella målet, med beaktande av den hänskjutande domstolens slutsatser avseende de aktuella faktiska omständigheterna.

37 Frågorna ska mot denna bakgrund besvaras enligt följande. Artikel 185.2 i direktivet ska tolkas så, att den inte utgör hinder för sådana nationella skattebestämmelser som dem som återfinns i artiklarna 79 och 80 ZDDS, enligt vilka det krävs, när det slagits fast att mervärdesskattepliktiga varor försvunnit, att en justering vidtas av den ingående mervärdesskatt som drogs av när varorna köptes in, i en situation där den beskattningsbara personens varor har stulits av en okänd gärningsman.

Rättegångskostnader

38 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 (sjunde avdelningen) följande:

Artikel 185.2 i rådets direktiv 2006/112/EG av den 28 november 2006 om ett gemensamt system för mervärdesskatt ska tolkas så, att den inte utgör hinder för sådana nationella skattebestämmelser som dem som återfinns i artiklarna 79 och 80 i mervärdesskattelagen (Zakon za danak varhu dobavenata stoynost), enligt vilka det krävs, när det slagits fast att mervärdesskattepliktiga varor försvunnit, att en justering vidtas av den ingående mervärdesskatt som drogs av när varorna köptes in, i en situation där den beskattningsbara personens varor har stulits av en okänd gärningsman.

Underskrifter

* Rättegångsspråk: bulgariska.