

DOMSTOLENS DOM (åttonde avdelningen)

den 20 juni 2013 (*)

”Beskattning – Mervärdesskatt – Direktiv 2006/112/EG – Principen om skatteneutralitet och proportionalitetsprincipen – En makulerad faktura har bokförts och redovisats för sent – Rättelse av bristen – Betalning av skatten – Statskassan – Någon skada föreligger inte – Administrativ sanktion”

I mål C-259/12,

angående en begäran om förhandsavgörande enligt artikel 267 FEUF, framställd av Administrativen sad Plovdiv (Bulgarien) genom beslut av den 15 maj 2012, som inkom till domstolen den 24 maj 2012, i målet

Teritorialna direktsia na Natsionalnata agentsia za prihodite – Plovdiv

mot

Rodopi-M 91 OOD,

meddelar

DOMSTOLEN (åttonde avdelningen)

sammansatt av avdelningsordföranden E. Jarašiūnas samt domarna A. Ó Caoimh och C.G. Fernlund (referent),

generaladvokat: M. Wathelet,

justitiesekreterare: A. Calot Escobar,

efter det skriftliga förfarandet,

med beaktande av de yttranden som avgetts av:

- Teritorialna direktsia na Natsionalnata agentsia za prihodite – Plovdiv, genom S. Marinov, direktor,
- Rodopi-M 91 OOD, genom M. Ekimdzhiev, K. Boncheva, G. Chernicherska och S. Hadzhieva, advokati,
- Europeiska kommissionen, genom C. Soulay 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 rådets direktiv 2006/112/EG av den 28 november 2006 om ett gemensamt system för mervärdesskatt (EUT L 347, s. 1) (nedan kallat mervärdesskattedirektivet).

2 Begäran om förhandsavgörande har framställts i ett mål mellan Teritorialna direktsia na Natsionalnata agentsia za prihodite – Plovdiv (den nationella skatteförvaltningens regionala avdelning i staden Plovdiv, nedan kallad Teritorialna direktsia) och bolaget Rodopi-M 91 OOD (nedan kallat Rodopi). Målet rör den sanktionsavgift som bolaget har påförts för att inte i rätt tid ha bokfört och redovisat makuleringen av en faktura.

Tillämpliga bestämmelser

Unionsrätt

3 I artikel 184 i mervärdesskattedirektivet föreskrivs följande:

”Det ursprungliga avdraget skall justeras när det är högre eller lägre än det avdrag som den beskattningsbara personen hade rätt att göra.”

4 Artikel 186 i mervärdesskattedirektivet stadgar:

”Medlemsstaterna skall fastställa närmare bestämmelser för tillämpningen av artiklarna 184 och 185.”

5 I artikel 242 i mervärdesskattedirektivet anges följande:

”Varje beskattningsbar person skall föra tillräckligt detaljerade räkenskaper för att mervärdesskatt skall kunna tillämpas och kontrolleras av skattemyndigheten.”

6 I artikel 273 i mervärdesskattedirektivet 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

7 I artikel 72.1 i mervärdesskattelagen (Zakon za danaka varhu dobavenata stoynost) (nedan kallad ZDDS) anges följande:

”En person som registrerats i enlighet med denna lag kan utöva sin rätt till avdrag för ingående skatt inom den beskattningsperiod under vilken denna rätt uppkommit eller under någon av de tolv efterföljande beskattningsperioderna.”

8 Artikel 78 ZDDS har följande lydelse:

"1) Vid ändring av beskattningsunderlaget, hävning av försäljningen eller ändring av försäljningens karaktär är den registrerade personen skyldig att korrigera beloppet för den ingående mervärdesskatt som har dragits av.

2) Korrigeringen ska ske under den beskattningsperiod då de ändringar som avses i punkt 1 ägde rum genom att en sådan handling som avses i artikel 115, eller en ny rättelsehandling enligt artikel 116, förs in i leverantörsreskontra och i skattedeklarationen för motsvarande period."

9 I artikel 112.1 ZDDS föreskrivs följande:

"I denna lag avses med skatteverifikation:

1. faktura,
2. nota med avseende på fakturan,
3. protokoll"

10 Artikel 115 ZDDS har följande lydelse:

"1) För det fall beskattningsunderlaget ändras eller försäljningen hävs efter det att faktura har utställts, ska leverantören eller tillhandahållaren utfärda en nota som hänför sig till den aktuella fakturan.

2) Notan ska utfärdas senast fem dagar efter den dag någon av händelserna enligt punkt 1 inträffar.

3) När beskattningsunderlaget höjs ska en debetnota utfärdas. När beskattningsunderlaget sänks eller leveransen ställs in utfärdas en kreditnota.

..."

11 I artikel 116.1 ZDDS föreskrivs följande:

"Rättelser i och tillägg till fakturor och tillhörande notor är inte tillåtna. Felaktigt upprättade eller ändrade handlingar ska makuleras, och nya upprättas."

12 Artikel 124.4 ZDDS har följande lydelse:

"Den registrerade personen är skyldig att i leverantörsreskontra redovisa mottagna skatteverifikationer senast under den tolfte beskattningsperioden som följer på den beskattningsperiod under vilken verifikationen utställdes, dock inte senare än den sista beskattningsperioden enligt artikel 72.1 ZDDS."

13 Artikel 182 ZDDS har följande lydelse:

"1) En registrerad person som underlåter att utställa en skatteverifikation eller att föra in en utställd eller mottagen skatteverifikation i räkenskaperna för motsvarande beskattningsperiod med följden att skatten fastställs till ett lägre belopp åläggs en straffavgift (när det gäller fysiska personer som inte är handlare) eller en sanktionsavgift (när det gäller juridiska personer eller enskilda näringsidkare), uppgående till ett belopp som motsvarar den ej betalda skatten, dock minst 1 000 [bulgariska lev, BGN].

2) Om det åsidosättande som avses ovan i punkt 1, när den beskattningsbara personen har

utställt eller redovisat skatteverifikationen under den period som direkt följer på den beskattningsperiod under vilken skatteverifikationen borde ha ställts ut eller redovisats uppgår sanktionsbeloppet till 25 procent av den ej betalda mervärdesskatten, dock minst 250 BGN.”

Målet vid den nationella domstolen och tolkningsfrågorna

14 Rodopi är ett bulgariskt bolag som är skattskyldigt för mervärdesskatt.

15 Under den beskattningsperiod som motsvarar december 2009 förde bolaget in en faktura som utställdes av Moda Shport EOOD den 30 december 2009 i leverantörsreskontra och angav fakturan i skattedeklarationen, vilken gavs in till skattemyndigheten. Det mervärdesskattebelopp som angavs på fakturan var 161 571,12 BGN (omkring 82 800 euro).

16 Fakturan borde inte ha ställts ut. Fakturan makulerades den 15 oktober 2010 genom protokoll i enlighet med nationell lagstiftning.

17 Rodopi underlät att beakta detta protokoll i bokföringen och i deklarationen för oktober 2010, men gjorde det däremot för december 2010. Då justerade bolaget det avdrag som gjorts med stöd av nämnda faktura genom att erlagga hela det mervärdesskattebelopp som inledningsvis hade dragits av med stöd av den makulerade fakturan jämte ränta.

18 Den 22 februari 2011 upprättades en handling i vilken det konstaterades att en förvaltningsrättslig överträdelse hade ägt rum. Därav framgick att överträdelsen hade konstaterats av Teritorialna direksia i november 2010. Den 17 juni 2011 påförde Teritorialna direksia Rodopi en sanktionsavgift uppgående till samma belopp som det mervärdesskattebelopp som angetts på fakturan i fråga.

19 Beslutet om sanktionsavgift överklagades i första instans till Rayonen sad (distriktsdomstol).

20 Rodopi gjorde vid distriktsdomstolen gällande att bilaga 12 till tillämpningsförfordningen för ZDDS, enligt vilken makuleringen av den aktuella fakturan skulle registreras i oktober 2010, strider mot artikel 124.4 ZDDS, enligt vilken den beskattningsbara personen måste föra in mottagna skatteverifikationer i sin leverantörsreskontra senast under den tolfte beskattningsperioden efter den beskattningsperiod under vilken verifikationerna utfärdades, och i vart fall senast den sista dagen i den beskattningsperiod under vilken personen kan utöva sin avdragsrätt, det vill säga tolv månader efter den period under vilken avdragsrätten uppstod.

21 Rayonen sad slog fast att makuleringen av fakturan borde ha registrerats av Rodopi under oktober 2010, men att så skedde först i december 2010. Domstolen fann emellertid att Teritorialna direksia hade fattat sitt beslut om sanktionsavgift i strid med de materiella handläggningsreglerna genom att inte ha iakttagit den tidsfrist som föreskrivs i Zakon za administrativnite narushenia i nakazania (lag om administrativa överträdelser och sanktioner) för upprättandet av en handling i vilken en överträdelse konstateras.

22 Teritorialna direksia överklagade domen till Administrativen sad Plovdiv.

23 Vid Administrativen sad Plovdiv gjorde Rodopi gällande att de sanktionsavgifter som bolaget påförts stred mot unionsrätten, och närmare bestämt mot principen om skatteneutralitet och proportionalitetsprincipen.

24 Enligt Administrativen sad Plovdiv handlar det i det förevarande fallet om att fastställa huruvida den sanktion som Rodopi blev föremål för, på grund av att bolaget för sent hade redovisat makuleringen av fakturan i fråga, är förenlig med principen om skatteneutralitet och med proportionalitetsprincipen, med beaktande av att Rodopi har betalat mervärdesskatten jämte ränta.

25 Mot denna bakgrund beslutade Administrativen sad Plovdiv att vilandeförklara målet och att ställa följande frågor till EU-domstolen:

”1) Tillåter principen om mervärdesskattens neutralitet att en medlemsstat vidtar en sanktion på grund av försenad redovisning av makuleringen av en faktura, trots att makuleringen senare har redovisats i bokföringen och den beskattningsbara personen har betalat den skatt som följer av makuleringen jämte ränta?

Har följande omständigheter betydelse med avseende på den första frågan, nämligen

- att fristen, inom vilken makuleringen av fakturan enligt uppgift borde ha redovisats, är 14 dagar från utgången av den månad under vilken makuleringen skedde,
- att makuleringen av fakturan redovisades en månad efter utgången av fristen, inom vilken makuleringen enligt uppgift skulle ha skett, och
- att den mervärdesskatt som ska betalas har, jämte ränta, erlagts till statskassan?

2) Tillåter artiklarna 242 och 273 i [mervärdesskattedirektivet] att medlemsstaterna påför en beskattningsbar person – som enligt uppgift inte i tid har uppfyllt sin skyldighet att i bokföringen redovisa en uppgift som har betydelse för beräkningen av mervärdesskatten – en sanktionsavgift på samma belopp som den mervärdesskatt som inte betalats in i tid, när bristen senare har rättats och hela den skatt som ska betalas har erlagts jämte ränta?

3) Har den omständigheten betydelse att statskassan inte har lidit någon ekonomisk skada, eftersom den beskattningsbara personen senare har redovisat makuleringen av fakturan och betalat hela skatten jämte ränta?

4) Strider det mot proportionalitetsprincipen att påföra en sanktionsavgift som uppgår till samma belopp som den mervärdesskatt som redan, jämte ränta, har betalats?”

Prövning av tolkningsfrågorna

Upptagande till sakprövning

26 Teritorialna direksia har anfört att begäran om förhandsavgörande inte kan tas upp till sakprövning, med motiveringen att den saknar relevans för utgången i det nationella målet eftersom det endast är svar på frågor som avser de faktiska omständigheterna som är av intresse för målets avgörande.

27 Det framgår dock av fast rättspraxis att EU-domstolen endast kan vägra att pröva en begäran om förhandsavgörande från en nationell domstol då det är uppenbart att den begärda tolkningen av unionsrätten inte har något samband med de verkliga omständigheterna eller saken i målet vid den nationella domstolen eller då frågorna är hypotetiska eller EU-domstolen inte har tillgång till sådana uppgifter om de faktiska eller rättsliga omständigheterna som är nödvändiga för att kunna ge ett användbart svar på de frågor som ställts till den (dom av den 11 september 2008 i mål C-11/07, Eckelkamp m.fl., REG 2008, s. I-6845, punkt 28 och där angiven rättspraxis).

28 Domstolen konstaterar att så inte är fallet här. Den begärda tolkningen av principen om skatteneutralitet och proportionalitetsprincipen samt av artiklarna 242 och 273 i mervärdesskattedirektivet har nämligen ett direkt samband med saken i det nationella målet, vars verkliga karaktär förefaller obestridlig. Dessutom innehåller beslutet om hänskjutande tillräckliga uppgifter om de faktiska och rättsliga omständigheterna för att domstolen ska kunna ge ett användbart svar på de frågor som ställts till den. Begäran om förhandsavgörande kan därför prövas i sak.

Prövning i sak

29 Den hänskjutande domstolen har ställt sina frågor, som ska prövas tillsammans, för att få klarhet i huruvida principen om skatteneutralitet och proportionalitetsprincipen samt artiklarna 242 och 273 i mervärdesskattedirektivet ska tolkas så, att de utgör hinder mot att en beskattningsbar person som inte inom den i nationell lag föreskrivna tidsfristen har uppfyllt sin skyldighet att bokföra och att redovisa uppgifter som har en inverkan på beräkningen av den mervärdesskatt som personen är skyldig att betala påförs sanktionsavgifter av skatteförvaltningen i en medlemsstat uppgående till samma belopp som den mervärdesskatt som inte betalats inom fristen, då den beskattningsbara personen därefter har rättat till bristen och har betalat hela den skatt som ska betalas jämte ränta.

30 Enligt artikel 242 i mervärdesskattedirektivet ska varje beskattningsbar person föra tillräckligt detaljerade räkenskaper för att mervärdesskatt ska kunna tillämpas och kontrolleras av skattemyndigheten. Dessutom får medlemsstaterna enligt artikel 273 första stycket i mervärdesskattedirektivet införa andra skyldigheter än de som föreskrivs i direktivet när de finner sådana skyldigheter vara nödvändiga för att säkerställa en riktig uppbörd av mervärdesskatten och för att förebygga skatteundandragande.

31 I mervärdesskattedirektivet föreskrivs inte uttryckligen något system för sanktioner vid åsidosättande av de skyldigheter som föreskrivs i direktivet och som åligger de beskattningsbara personerna. Av fast rättspraxis framgår att så länge lagstiftningen om vilka sanktioner som ska tillämpas vid underlåtenhet att uppfylla krav enligt en ordning som införts genom unionslagstiftning inte har harmoniserats inom unionen, har medlemsstaterna befogenhet att välja de sanktioner som de finner lämpliga. De är dock skyldiga att vid utövandet av denna befogenhet följa unionsrätten och dess allmänna rättsprinciper (se, för ett liknande resonemang, domen av den 19 juli 2012 i mål C-263/11, R?dlihs, punkt 44 och där angiven rättspraxis).

32 Det betyder att de sanktioner som medlemsstaterna kan införa för att säkerställa en riktig uppbörd av mervärdesskatten och för att förebygga skatteundandragande, och särskilt för att se till att de beskattningsbara personerna uppfyller sina skyldigheter vad gäller rättelse av bokföringen till följd av makuleringen av en faktura på grundval av vilken de har gjort ett avdrag, för det första inte får äventyra mervärdesskattens neutralitet. Mervärdesskattens neutralitet utgör en grundläggande princip i det gemensamma systemet för mervärdesskatt och utgör hinder för att näringsidkare som genomför samma transaktioner behandlas olika i mervärdesskattehänseende (se, för ett liknande resonemang, domen av den 29 juli 2010 i mål C-188/09, Profaktor Kulesza, Frankowski, Jó?wiak, Or?owski, REU 2010, s. I-7639, punkt 26 och där angiven rättspraxis, och av den 29 mars 2012 i mål C-500/10, Belvedere Costruzioni, punkt 22).

33 Det ska erinras om att systemet med justering av avdrag utgör en väsentlig förutsättning för den ordning som inrättats genom mervärdesskattedirektivet, eftersom dess syfte är att säkerställa att avdragen blir korrekta och således att beskattningen blir neutral (dom av den 30 mars 2006 i mål C-184/04, Uudenkaupungin kaupunki, REG 2006, s. I-3039, punkt 26).

34 I det förevarande fallet framgår det av handlingarna i målet att de sanktionsavgifter som var aktuella i det nationella målet, genom att de kan förmå de beskattningsbara personerna att så snart som möjligt justera uppgiften om den mervärdesskatt som ska betalas när den transaktion med stöd av vilken ett avdrag gjorts har hävts, syftar till att säkerställa en riktig uppbörd av mervärdesskatten, och närmare bestämt att se till att de avdrag som görs är korrekta, samt att förebygga skatteundandragande, och innebär inte att principen om avdragsrätt undergrävs.

35 Dessutom konstaterar domstolen för det första, vilket kommissionen också har påpekat, att den beskattningsbara person som har gjort ett sådant fel som det nu aktuella, i förhållande till målet att säkerställa en riktig uppbörd av mervärdesskatten och att förebygga skatteundandragande, befinner sig i en annan situation än den beskattningsbara person som har fullgjort sina skyldigheter i bokföringshänseende.

36 För det andra har de sanktionsavgifter som det nationella målet rör inte påförts på grund av en typtransaktion, utan på grund av den beskattningsbara personens sena rättelse av ett avdrag som vederbörande hade gjort och som hade förlorat sin grund. Det kan således inte anses vara fråga om en avgift som leder till en dubbelbeskattning som strider mot principen om skatteneutralitet (se, för ett liknande resonemang och analogt, domen av den 11 september 2003 i mål C-155/01, *Cookies World*, REG 2003, s. I-8785, punkt 60, och av den 15 januari 2009 i mål C-502/07, *K-1*, REG 2009, s. I-161, punkterna 17–19).

37 Det följer av det ovan anförda att principen om skatteneutralitet inte utgör hinder för att sådana sanktionsavgifter som dem som är i fråga i det nationella målet påförs under sådana omständigheter som dem som beskrivits ovan i punkt 29.

38 För det andra erinrar domstolen om att de sanktioner som avses ovan i punkt 32 inte får gå utöver vad som är nödvändigt för att uppnå målen att säkerställa en riktig uppbörd av mervärdesskatten och att förebygga skatteundandragande. Vid prövningen av huruvida en viss sanktion är förenlig med proportionalitetsprincipen ska hänsyn bland annat tas till den aktuella överträdelsens art och svårhetsgrad samt till metoden för fastställandet av sanktionens belopp (se domen i det ovannämnda målet *R?dlihs*, punkterna 46 och 47, samt där angiven rättspraxis).

39 Det är dock den nationella domstolen som det ankommer på att bedöma huruvida sanktionens belopp inte går utöver vad som är nödvändigt för att uppnå de mål som nämns i föregående punkt.

40 När det gäller metoden för fastställandet av de aktuella sanktionsavgifterna konstaterar domstolen att det sanktionssystem som föreskrivs i artikel 182.1 och 182.2 ZDDS är progressivt. Om rättelsen sker med endast en månads försening uppgår sanktionsavgifterna enbart till 25 procent av den mervärdesskatt som ska betalas. Det är bara om förseningen uppgår till mer än en månad som sanktionsbeloppet höjs till 100 procent av den mervärdesskatt som ska betalas. En sådan sanktion förefaller således kunna förmå de beskattningsbara personerna att så snart som möjligt justera sådana avdrag som har gjorts men som inte längre har någon grund, och således kunna leda till att målet att säkerställa en riktig uppbörd av mervärdesskatten uppnås.

41 Det ankommer dessutom på den nationella domstolen att kontrollera huruvida den försenade redovisningen av makuleringen av fakturan i fråga inte utgör undandragande av mervärdesskatt. Enligt fast rättspraxis får nämligen enskilda inte åberopa unionsrätten i skatteundandragande syfte eller i missbrukssyfte. På samma sätt kan tillämpningen av unionsbestämmelser inte utsträckas till att omfatta transaktioner som genomförs i syfte att genom missbruk erhålla förmåner som föreskrivs i unionslagstiftningen (se domen av den 27 september 2007 i mål C-146/05, Collée, REG 2007, s. I-7861, punkt 38 och där angiven rättspraxis).

42 En försenad inbetalning av mervärdesskatt kan emellertid inte i sig jämföras med ett undandragande (se domen av den 12 juli 2012 i mål C-284/11, EMS-Bulgaria Transport, punkt 74 och där angiven rättspraxis).

43 Mot bakgrund av dessa överväganden ska de hänskjutna frågorna besvaras enligt följande. Principen om skatteneutralitet utgör inte hinder mot att en beskattningsbar person – som inte inom den i nationell lag föreskrivna tidsfristen har uppfyllt sin skyldighet att bokföra och att redovisa uppgifter som har en inverkan på beräkningen av den mervärdesskatt som personen är skyldig att betala, men som därefter har rättat till bristen och betalat in hela den förfallna skatten jämte ränta – påförs sanktionsavgifter av skatteförvaltningen i en medlemsstat uppgående till ett belopp som motsvarar den mervärdesskatt som inte betalats inom fristen. Det ankommer på den nationella domstolen att med beaktande av artiklarna 242 och 273 i mervärdesskattedirektivet bedöma huruvida, mot bakgrund av omständigheterna i det nationella målet – särskilt med hänsyn till hur lång tid det tog innan felet rättades till, hur allvarligt felet är, huruvida det föreligger skatteundandragande eller ett kringgående av tillämplig lagstiftning som kan tillskrivas den beskattningsbara personen –, den påförda sanktionens belopp inte går utöver vad som är nödvändigt för att uppnå målen att säkerställa en riktig uppbörd av mervärdesskatten och att förebygga skatteundandragande.

Rättegångskostnader

44 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 (åttonde avdelningen) följande:

Principen om skatteneutralitet utgör inte hinder mot att en beskattningsbar person – som inte inom den i nationell lag föreskrivna tidsfristen har uppfyllt sin skyldighet att bokföra och att redovisa uppgifter som har en inverkan på beräkningen av den mervärdesskatt som personen är skyldig att betala, men som därefter har rättat till bristen och betalat in hela den förfallna skatten jämte ränta – påförs en sanktionsavgift av skatteförvaltningen i en medlemsstat uppgående till ett belopp som motsvarar den mervärdesskatt som inte betalats inom fristen. Det ankommer på den nationella domstolen att med beaktande av artiklarna 242 och 273 i rådets direktiv 2006/112/EG av den 28 november 2006 om ett gemensamt system för mervärdesskatt bedöma huruvida, mot bakgrund av omständigheterna i det nationella målet – särskilt med hänsyn till hur lång tid det tog innan felet rättades till, hur allvarligt felet är, huruvida det föreligger skatteundandragande eller ett kringgående av tillämplig lagstiftning som kan tillskrivas den beskattningsbara personen –, den påförda sanktionens belopp inte går utöver vad som är nödvändigt för att uppnå målen att säkerställa en riktig uppbörd av mervärdesskatten och att förebygga skatteundandragande.

Underskrifter

* Rättegångsspråk: bulgariska.