

Preliminär utgåva

DOMSTOLENS DOM (sjätte avdelningen)

den 27 juni 2018 (*)

”Begäran om förhandsavgörande – Gemensamt system för mervärdesskatt – Direktiv 2006/112/EG – Leverans av fast egendom som ägt rum före Republiken Bulgariens anslutning till Europeiska unionen – Köpehandlingen har ogiltigförklarats efter anslutningen – Skyldighet att justera det ursprungliga avdraget – Tolkning – Domstolens behörighet”

I mål C-364/17,

angående en begäran om förhandsavgörande enligt artikel 267 FEUF, framställd av Administrativen sad – Varna (Förvaltningsdomstolen i Varna, Bulgarien) genom beslut av den 7 juni 2017, som inkom till domstolen den 13 juni 2017, i målet

”Varna Holideis” EOOD

mot

Direktor na Direktsia ”Obzhalvane i danachno-osiguritelna praktika” – Varna pri Tsentralno upravlenie na Natsionalnata agentsia za prihodite

meddelar

DOMSTOLEN (sjätte avdelningen)

sammansatt av avdelningsordföranden C.G. Fernlund samt domarna J.-C. Bonichot (referent) och S. Rodin,

generaladvokat: J. Kokott,

justitiesekreterare: A. Calot Escobar,

efter det skriftliga förfarandet,

med beaktande av de yttranden som avgetts av:

- ”Varna Holideis” EOOD, genom M. Popov, advokat,
- Direktor na Direktsia ”Obzhalvane i danachno-osiguritelna praktika” – Varna pri Tsentralno upravlenie na Natsionalnata agentsia za prihodite, genom S. Petkov, i egenskap av ombud,
- Bulgariens regering, genom E. Petranova och T. Mitova, båda i egenskap av ombud,
- Spaniens regering, genom S. Jiménez García, i egenskap av ombud,
- Europeiska kommissionen, genom L. Lozano Palacios, P. Mihaylova och F. Clotuche-Duvieusart, samtliga 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 90 och 185 i rådets direktiv 2006/112/EG av den 28 november 2006 om ett gemensamt system för mervärdesskatt (EUT L 347, 2006, s. 1) (nedan kallat mervärdesskattedirektivet).

2 Begäran har framställts i ett mål mellan "Varna Holideis" EOOD och Direktor na Direktsia "Obzhalvane i danachno-osiguritelna praktika" – Varna pri Tsentralno upravlenie na Natsionalnata agentsia za prihodite (direktören för enheten "Överklagande och praxis i skatteärenden och socialförsäkringsärenden" i staden Varna vid den nationella skattemyndighetens centralförvaltning, Bulgarien). Målet rör justering av det avdrag bolaget gjort för ingående mervärdesskatt vid ett köp av en hotellfastighet.

Tillämpliga bestämmelser

Unionsrätt

3 Artikel 63 i mervärdesskattedirektivet har följande lydelse:

"Den beskattningsgrundande händelsen inträffar och mervärdesskatt blir utkrävbar vid den tidpunkt då leveransen av varorna eller tillhandahållandet av tjänsterna äger rum."

4 I artikel 90 i mervärdesskattedirektivet föreskrivs följande:

"1. Vid avbeställning, hävning, icke godkännande, helt eller delvis utebliven betalning eller nedsättning av priset efter det att transaktionen ägt rum, skall beskattningsunderlaget nedsättas i motsvarande omfattning på de villkor som medlemsstaterna bestämmer.

2. Om betalningen helt eller delvis uteblir, får medlemsstaterna avvika från bestämmelsen i punkt 1."

5 I artikel 179 i direktivet föreskrivs följande:

"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.

..."

6 Artikel 184 i direktivet har följande lydelse:

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

7 I artikel 185 i samma direktiv föreskrivs följande:

"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 sådana uttag i syfte att skänka bort gåvor av ringa värde eller ge bort varuprov som avses i artikel 16.

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

8 I artikel 186 i mervärdesskattedirektivet anges följande:

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

Bulgarisk rätt

9 I artikel 78 i Zakon za danak varhu dobavenata stoynost (lagen om mervärdesskatt) (DV nr 63 av den 4 augusti 2006) (nedan kallad ZDDS), som trädde i kraft den 1 januari 2007, föreskrivs följande:

”1. Vid ändring av beskattningsunderlaget, hävning av köpet eller ändring av köpets karaktär är den registrerade personen skyldig att justera beloppet för den ingående mervärdesskatt som har dragits av.

2. Justeringen 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.”

Målet vid den nationella domstolen och tolkningsfrågorna

10 Varna Holideis, ett bolag med säte i Varna (Bulgarien), förvärvade i december 2004 en hotellfastighet i Varna. Genom dom av den 12 februari 2015 (nr 201), som vann laga kraft samma dag, fastställde Varhoven kasatsionen sad (Högsta domstolen, Bulgarien) att detta fastighetsköp var ogiltigt. Denna domstol ålade följaktligen Varna Holideis att lämna tillbaka besittningen till fastigheten till säljaren och ålade säljaren att återbetala köpeskillingen.

11 För att följa denna dom utfärdade säljaren kreditnotor till Varna Holideis. Varna Holideis meddelade att bolaget inte accepterade kreditnotorna och hade, vid den tidpunkt då beslutet om hänskjutande meddelades av Administrativen sad – Varna (Förvaltningsdomstolen i Varna, Bulgarien), den 7 juni 2017, ännu inte avregistrerat fastigheten från fastighetsregistret.

12 Mot bakgrund av Varhoven kasatsionen sads (Högsta domstolen) dom av den 12 februari 2015 (nr 201) meddelade Teritorialna direksia na Natsionalnata agentsia za prihodite Varna (regional direktion inom den nationella skattemyndigheten, Bulgarien) ett omprövningsbeslut för februari 2015, som avsåg justering av det avdrag Varna Holideis gjort för den mervärdesskatt bolaget betalat för fastighetsköpet år 2004. Detta omprövningsbeslut fastställdes genom beslut av direktören för enheten ”Överklagande och praxis i skatteärenden och socialförsäkringsärenden” i staden Varna vid den nationella skattemyndighetens centralförvaltning. Av detta beslut följer att även om den situationen att mervärdesskatten ska justeras efter att en transaktion ogiltigförklarats visserligen inte uttryckligen regleras i bulgarisk lagstiftning, kan bestämmelserna om hävning i denna lagstiftning tillämpas analogt, i enlighet med principen om skatteneutralitet.

13 Varna Holideis har i sitt överklagande till den hänskjutande domstolen bestritt den skyldighet bolaget ålagts att justera mervärdesskatten i fråga. Varna Holideis har gjort gällande att

mervärdesskatten enligt den bulgariska lagstiftningen ska justeras vid hävning men inte vid ogiltigförklaring. Hävning innebär att en borgenär retroaktivt avbryter en leverans, medan ogiltigförklaring avser situationer där en transaktion aldrig har kunnat ge upphov till rättsverkningar från början. I den bulgariska skattelagstiftningen regleras emellertid inte den senare situationen.

14 Den hänskjutande domstolen har härvidlag angett att det fallet att en transaktion ogiltigförklaras genom ett domstolsavgörande kan kvalificeras som en förändring i de faktorer som beaktats vid fastställande av avdragsbeloppet i den mening som avses i artikel 185 i mervärdesskattedirektivet. Den hänskjutande domstolen anser dock att den omständigheten att en transaktion är ogiltig även kan innebära att det inte förelegat en leverans i den mening som avses i mervärdesskattedirektivet och att det således aldrig förelåg någon skyldighet att betala mervärdesskatt. I ett sådant fall borde det inte göras någon justering av den avdragna skatten; istället borde avdragsrätt nekas.

15 Eftersom det inte finns några uttryckliga bestämmelser i den bulgariska lagstiftningen finns det enligt den hänskjutande domstolen anledning att tillämpa mervärdesskattedirektivet direkt, för att bedöma de skatterättsliga följderna av att köpet är ogiltigt. För det fall att detta direktiv ska tolkas så, att den omständigheten att en transaktion är ogiltig leder till att avdraget för den ingående mervärdesskatt som betalats ska justeras, ska det prövas huruvida de relevanta bestämmelserna i detta direktiv är direkt tillämpliga. Om en justering inte sker innebär detta nämligen en risk för att mervärdesskatt går förlorad, eftersom säljaren har återbetalat köpeskillingen och den mervärdesskatt köparen har betalat för den sålda fastigheten till köparen, samtidigt som denna köpare kan behålla värdet av den mervärdesskatt den gjort avdrag för.

16 Mot denna bakgrund beslutade Administrativen sad – Varna (Förvaltningsdomstolen i Varna) att vilandeförklara målet och ställa följande frågor till domstolen:

”1. Ska artiklarna 90.1 och 185.1 i mervärdesskattedirektivet tolkas så, att de kräver en justering av avdragen mervärdesskatt avseende en leverans även i ett fall som i det nationella målet där den transaktion avseende vilken avdraget gjordes har ogiltigförklarats genom lagakraftvunnet avgörande, eller ska det med beaktande av definitionen i artikel 14.1 i mervärdesskattedirektivet i ett sådant fall antas att det inte föreligger någon leverans och att mervärdesskatten aldrig blev utkrävbar?

2. Ska artikel 185.1 och 185.2 i mervärdesskattedirektivet tolkas så, att det i avsaknad av nationella bestämmelser för justering av avdrag för ingående mervärdesskatt när en transaktion ogiltigförklaras genom domstolsavgörande, kan ske en justering med direkt tillämpning av artikel 90.1 i [mervärdesskattedirektivet]?”

Domstolens behörighet

17 Enligt fast rättspraxis är domstolen endast behörig att tolka unionsrätten, vad avser dess tillämpning i en ny medlemsstat, från och med dagen för den statens anslutning till unionen (beslut av den 11 maj 2017, Exmitiani, C?286/16, ej publicerat, EU:C:2017:368, punkt 12).

18 Härav framgår särskilt att EU-domstolen inte har behörighet att tolka EU-direktiv avseende mervärdesskatt när den ifrågavarande beskattningsperioden avser en tid före den berörda medlemsstatens anslutning (beslut av den 11 maj 2017, Exmitiani, C?286/16, ej publicerat, EU:C:2017:368, punkt 13).

19 Enligt beslutet om hänskjutande förvärvade Varna Holideis en hotellfastighet i Varna i december 2004, det vill säga före Republiken Bulgariens anslutning till unionen den 1 januari 2007.

20 I artikel 63 i mervärdesskattedirektivet anges att den beskattningsgrundande händelsen inträffar och mervärdesskatt blir utkrävbar vid den tidpunkt då leveransen av varorna eller tillhandahållandet av tjänsterna äger rum (dom av den 7 mars 2013, Efir, C-19/12, ej publicerad, EU:C:2013:148, punkt 31).

21 Om det antas att leveransen av fastigheten i fråga i det nationella målet reglerades genom sådana bestämmelser som dem som anges i mervärdesskattedirektivet, har leveransen ägt rum och mervärdesskatten blivit utkrävbar före Republiken Bulgariens anslutning till unionen.

22 Vad gäller den avdragsrätt som föreskrivs i mervärdesskattedirektivet är denna, såväl materiellt som tidsmässigt, direkt knuten till utkrävbarheten av den ingående mervärdesskatt som ska betalas eller har betalats för varor eller tjänster.

23 Beskattningsbara personers rätt att, från den mervärdesskatt som de är skyldiga att betala in, dra av den mervärdesskatt som de ska betala eller har betalat vid ingående förvärv av varor och tjänster utgör nämligen en grundläggande princip i det gemensamma system för mervärdesskatt som har inrättats genom unionslagstiftningen. Såsom EU-domstolen vid upprepade tillfällen har understrukit utgör avdragsrätten i artikel 167 och följande artiklar i mervärdesskattedirektivet en oskiljaktig del av mervärdesskattesystemet och får i princip inte inskränkas. I synnerhet gäller att avdragsrätten inträder omedelbart för hela den ingående skatten (dom av den 21 mars 2018, Volkswagen, C-533/16, EU:C:2018:204, punkterna 37 och 39).

24 Enligt artiklarna 167 och 179 första stycket i mervärdesskattedirektivet, ska avdrag i princip göras under samma period som avdragsrätten inträder, det vill säga när skatten blir utkrävbar (dom av den 21 mars 2018, Volkswagen, C-533/16, EU:C:2018:204, punkt 44).

25 Härav följer, enligt den rättspraxis som angetts i punkterna 17 och 18 ovan, att domstolen inte är behörig att besvara de frågor som ställts, i den mån dessa avser mervärdesskattens utkrävbarhet och utövandet av avdragsrätten.

26 Vad gäller justering av avdrag för mervärdesskatt fastställs i artiklarna 184–186 i mervärdesskattedirektivet de villkor som gäller för att skattemyndigheten ska kunna kräva att en beskattningsbar person gör en justering. Av domstolens praxis framgår att det system för justering som föreskrivs i dessa artiklar utgör en oskiljaktig del av det avdragssystem som införts genom mervärdesskattedirektivet. Syftet med systemet är att öka avdragens exakthet för att garantera mervärdesskattens neutralitet (dom av den 22 februari 2018, T-2, C-396/16, EU:C:2018:109, punkt 23).

27 Även om justering inte de facto kan förändra det ursprungliga avdraget, utan leder till en ökning eller en minskning av den mervärdesskatt den beskattningsbara personen ska betala under en senare beskattningsperiod (se, för ett liknande resonemang, dom av den 11 april 2018, SEB bankas, C-532/16, EU:C:2018:228, punkt 53), avser systemet för justering ändå att korrigera avdrag som gjorts tidigare.

28 Enligt artikel 184 i mervärdesskattedirektivet ska det ursprungliga avdraget för ingående mervärdesskatt justeras när det är högre eller lägre än det avdrag som den beskattningsbara personen hade rätt att göra.

29 Av en jämförelse mellan artiklarna 184 och 185.1 i mervärdesskattedirektivet följer för övrigt

att när en justering visar sig vara nödvändig på grund av att en av de faktorer som ursprungligen beaktades vid beräkningen av avdraget har ändrats, ska beräkningen av justeringen ske på så sätt att det slutliga avdragsbeloppet överensstämmer med det belopp som den beskattningsbara personen skulle ha haft rätt till om denna justering hade beaktats från början (dom av den 22 februari 2018, T-2, C-396/16, EU:C:2018:109, punkt 27).

30 Domstolen har dessutom redan fastställt att enbart det faktum att det föreligger någon omständighet som hänför sig till tiden efter den berörda medlemsstatens anslutning till unionen som har ett samband med händelser som föregår detta datum och som är en följd av dessa händelser inte räcker för att ge domstolen behörighet att besvara frågor som avser tolkningen av ett direktiv (beslut av den 11 maj 2011, Semerdzhiev, C-32/10, ej publicerat, EU:C:2011:288, punkt 26).

31 Eftersom skyldigheten att justera mervärdesskatten är ouplösligt förbunden med utkrävbarheten av den ingående mervärdesskatt som ska betalas eller har betalats och med den rätt till avdrag som följer av denna, kan därför inte den omständigheten att det efter att en stat ansluter sig till unionen inträffar händelser som, i princip, kan ge upphov till denna skyldighet göra det möjligt för domstolen att tolka mervärdesskattedirektivet om den leverans av varor eller annan egendom eller det tillhandahållande av tjänster som avses ägde rum före denna anslutning.

32 Domstolen är således inte behörig att besvara de frågor som ställts av Administrativen sad – Varna (Förvaltningsdomstolen i Varna).

Rättegångskostnader

33 Eftersom förfarandet i förhållande till parterna i det nationella målet utgör ett led i beredningen av samma mål, ankommer det på den hänskjutande 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 (sjätte avdelningen) följande:

Europeiska unionens domstol är inte behörig att besvara de frågor som ställts av Administrativen sad – Varna (Förvaltningsdomstolen i Varna, Bulgarien).

Underskrifter

* Rättegångsspråk: bulgariska.