



Rättsfallssamlingen

DOMSTOLENS DOM (tionde avdelningen)

den 29 februari 2024*

”Begäran om förhandsavgörande – Gemensamt system för mervärdesskatt – Direktiv 2006/112/EG – Undantag enligt artikel 90.2 – Beskattningsunderlag – Nedsättning av beskattningsunderlaget – Helt eller delvis utebliven betalning av priset – Preklusionsfrist för att begära att beskattningsunderlaget för mervärdesskatt ska nedsättas i efterhand – Tidpunkt vid vilken preklusionsfristen börjar löpa – Den beskattningsbara personens rätt till ränta”

I mål C-314/22,

angående en begäran om förhandsavgörande enligt artikel 267 FEUF, framställd av Varhoven administrativen sad (Högsta förvaltningsdomstolen, Bulgarien) genom beslut av den 4 maj 2022, som inkom till domstolen den 11 maj 2022, i målet

”Consortium Remi Group” AD

mot

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

meddelar

DOMSTOLEN (tionde avdelningen)

sammansatt av avdelningsordföranden Z. Csehi (referent) samt domarna M. Ilešič och D. Gratsias, generaladvokat: J. Kokott,

justitiesekreterare: handläggaren R. Stefanova-Kamisheva,

efter det skriftliga förfarandet och förhandlingen den 12 maj 2023,

med beaktande av de yttranden som avgetts av:

- Direktor na Direktsia ”Obzhalvane i danachno-osiguritelna praktika” Varna pri Tsentralno upravlenie na Natsionalnata agentsia za prihodite, genom M. Koleva och S. Petkov,
- Bulgariens regering, av T. Mitova, i egenskap av ombud,

* Rättegångsspråk: bulgariska.

– Europeiska kommissionen, av D. Drambozova och J. Jokubauskaitė, båda i egenskap av ombud, och efter att den 7 september 2023 ha hört generaladvokatens förslag till avgörande, följande

Dom

- 1 Begäran om förhandsavgörande avser bland annat tolkningen av artikel 90 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 "Consortium Remi Group" AD (nedan kallat Remi Group) och Direktor na Direktsia "Obzhalvane i danachno-osiguritelna praktika" Varna pri Tsentralno upravlenie na Natsionalnata agentsia za prihodite (direktören för avdelningen "Överklagande och praxis i skatte- och socialförsäkringsärenden" i Varna vid den nationella skattemyndigheten, Bulgarien) (nedan kallat Direktor) angående den senares beslut att inte medge Remi Group en justering av den mervärdesskatt som Remi Group betalat för fakturor som inte har blivit betalda av gäldenärerna.

Tillämpliga bestämmelser

Unionsrätt

Akten om Republiken Bulgariens anslutning till Europeiska unionen

- 3 Artikel 2 i akten om villkoren för Republiken Bulgariens och Rumäniens anslutning och om anpassning av de fördrag som ligger till grund för Europeiska unionen (EUT L 157, 2005, s. 203) har följande lydelse:

"Från och med dagen för anslutningen skall bestämmelserna i de grundläggande fördragen och i rättsakter som har antagits av institutionerna och Europeiska centralbanken före anslutningen vara bindande för Bulgarien och Rumänien och skall tillämpas i dessa stater på de villkor som anges i de fördragen och i denna akt."

Mervärdesskattedirektivet

- 4 Artikel 63 i mervärdesskattedirektivet föreskriver följande:

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

- 5 I artikel 73 i mervärdesskattedirektivet föreskrivs följande:

"För andra leveranser av varor och tillhandahållanden av tjänster än som avses i artiklarna 74–77 skall beskattningsunderlaget omfatta allt som utgör den ersättning som leverantören eller tillhandahållaren har erhållit eller skall erhålla från förvärvaren eller en tredje part för dessa transaktioner, inklusive subventioner som är direkt kopplade till priset på transaktionerna."

6 Artikel 90 i direktivet har följande lydelse:

”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.”

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 Artikel 273 första stycket i mervärdesskattedirektivet har följande lydelse:

”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.”

Bulgarisk rätt

9 I artikel 115 i zakon za danak varhu dobavenata stoynost (mervärdesskattelagen) (DV, nr 63 av den 4 augusti 2006), som trädde i kraft den 1 januari 2007, i den lydelse som är tillämplig i det nationella målet (nedan kallad ZDDS), föreskrivs följande:

”1) För det fall beskattningsunderlaget ändras eller leveransen hävs efter det att faktura har utfärdats, ska leverantören utfärda en nota som hänför sig till denna faktura.

2) ... Notan ska utfärdas inom fem dagar efter den händelse som avses i punkt 1, och när den avser en leverans för vilken en faktura har utfärdats som anger den mervärdesskatt som tagits ut på en förskottsbetalning, inom fem dagar räknat från dagen för återbetalning, kompensation eller annan reglering mot ersättning av förskottet, för det belopp som återbetalas, avräknas eller regleras mot ersättning på annat sätt.

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

4) Utöver de väsentliga delar som avses i artikel 114 ska det i en nota till en faktura anges

1. nummer och datum på den faktura för vilken notan utfärdas,
2. skälet till utfärdandet av denna nota.
- 5) En nota ska utfärdas i minst två exemplar: en till leverantören och en till mottagaren.

...

7) ... Notan avseende en faktura behöver inte innehålla de väsentliga uppgifter som avses i artikel 114.1 punkterna 12, 14 och 15, med undantag för när notan gäller en transaktion för vilken platsen för fullgörande är belägen på en medlemsstats territorium, en gemenskapsintern transaktion eller distansförsäljning av varor.”

10 Artikel 116 ZDDS har följande lydelse:

”1) Ändringar av och tillägg till fakturor och tillhörande notor är inte tillåtna. Felaktigt upprättade eller ändrade handlingar ska ogiltigförklaras, och nya handlingar bör upprättas.

2) Utfärdade fakturor och tillhörande noter på vilka mervärdesskatt inte anges trots att den borde anges ska också anses vara felaktigt upprättade.

3) Utfärdade fakturor och tillhörande noter på vilka mervärdesskatt anges trots att den inte borde anges ska också anses vara felaktigt upprättade.

4) Om handlingar som upprättats eller ändrats på ett felaktigt sätt har förts in i leverantörens eller mottagarens bokföring, är det nödvändigt att för var och en av parterna upprätta en rapport som anger följande:

1. Skälet till ogiltigförklaring.
2. Nummer på den handling som ogiltigförklarats och datum då den ogiltigförklarades.
3. Nummer på den nya handlingen och datum då den utfärdades.
4. Underskrift av de personer som har upprättat protokollet för var och en av parterna.
- 5) Samtliga kopior av de ogiltigförklarade handlingarna ska förvaras av utställaren och registreras i leverantörens och mottagarens räkenskaper i enlighet med tillämpningsbestämmelserna för denna lag.”

11 I artikel 128.1 i Danachno-osiguritelnia protsesualen kodeks (processlagen om skatt och social trygghet) (DV, nr 105, av den 29 december 2005, i kraft sedan den 1 januari 2006), i den lydelse som är tillämplig på tvisten i det nationella målet (nedan kallad DOPK), föreskrivs följande:

”Felaktigt utbetalda eller mottagna belopp, med avseende på skatter, obligatoriska socialförsäkringsavgifter, böter och ekonomiska påföljder som påförts av skattemyndigheten, samt belopp som kan komma att återbetalas av [Natsionalnata agentsia za prihodite (den nationella skattemyndigheten)] i enlighet med skatte- eller socialförsäkringslagstiftningen, ska kvittas av skattemyndigheten vid återbetalning av den utkrävbbara offentliga skuld som uppbärs av den nationella

skattemyndigheten. Det är möjligt att kvitta en preskriberad skuld när gäldenärens fordran har förfallit till betalning innan skulden har preskriberats.”

- 12 Artikel 129 DOPK har följande lydelse:

”1) Skattemyndigheten kan fatta beslut om kvittning eller återbetalning ex officio eller efter skriftlig ansökan från den berörda personen. Ansökan om kvittning eller återbetalning ska prövas om den görs inom fem år räknat från den 1 januari det år som följer på det år då grunden för återbetalning uppkom, såvida inte något annat föreskrivs i lag.

...

3) ... Beslut om kvittning eller återbetalning ska utfärdas inom 30 dagar från mottagandet av begäran om ingen kontroll har beordrats före utgången av denna tidsfrist. Även när fråga är om kvittning eller återbetalning, även när det beslut som avses i första meningen har överklagats, kan skatteskulder eller obligatoriska socialavgifter bli föremål för en kontroll. För det fall beslut överklagas på rättslig väg är det möjligt att utfärda ett ändrat beslut fram till dess att domstolsbeslutet träder i kraft.

...

7) Beslut om kvittning eller återbetalning kan överklagas i enlighet med den ordning som gäller för överklagande av beslut om efterbeskattning.”

- 13 I artikel 110 i zakon za zadalzhniyata i dogovorite (lag om obligationer och avtal) (DV nr 275, av den 22 november 1950), i den lydelse som är tillämplig i det nationella målet (nedan kallad ZZD), föreskrivs följande:

”En femårig preskriptionstid på fem år medför att alla fordringar avseende vilka inget annat föreskrivs i lag upphör att gälla.

...”

- 14 Artikel 116 ZZD har följande lydelse:

”Preskriptionstiden ska avbrytas

- a) om gäldenären godkänner fordran,
- b) om det väcks en talan, framställs invändningar eller begärs förlikning. Om talan inte väckts, invändning inte görs eller förlikningsansökan avslås, ska preskriptionen inte anses ha avbrutits,
- c) genom exekutiva åtgärder.

...”

- 15 Artikel 117 ZZD har följande lydelse:

”När preskriptionstiden avbryts börjar en ny preskriptionstid löpa.

Om fordran har fastställts genom ett rättsligt avgörande är den nya preskriptionstiden fem år i samtliga fall.

...”

- 16 I artikel 120 ZZD stadgas följande:

”Preskription gäller inte ex officio.”

Målet vid den nationella domstolen och tolkningsfrågorna

- 17 Remi Group är verksamt inom byggnation av byggnader och anläggningar. Remi Group registrerades för mervärdesskatt den 16 juni 1995 men avfördes från mervärdesskatteregistret den 7 mars 2019 på grund av ett systematiskt åsidosättande av de skyldigheter som följer av ZDDS. Genom dom av den 18 september 2020 förklarade Okrazhen sad Varna (Regiondomstolen i Varna, Bulgarien) att Remi Group var insolvent och att ett insolvensförfarande hade inletts.
- 18 För perioden 2006–2010 och år 2012 skickade Consortium Remi Group fakturor till fem bolag, närmare bestämt till ”Promes” OOD, till ”Orkid Sofia Hills” EOOD, till ”Valentin Stoyanov” EOOD, till ”Sunshine Coast Investment” EOOD och till ”Mosstroy-Varna” AD (nedan kallade gäldenärsbolagen). I fakturorna angavs mervärdesskatten och för de flesta beskattningsperioderna blev denna betald. På grund av gäldenärsbolagens uteblivna betalning av dessa fakturor uppgår det totala beloppet för Remi Groups fordringar avseende mervärdesskatt på nämnda fakturor till 618 171,16 bulgariska leva (BGN) (cirka 309 085 euro).
- 19 Genom ett beslut om efterbeskattning av den 31 januari 2011 fastställdes Remi Groups skulder enligt ZDDS för perioden den 1 januari 2007–31 juli 2010. Dessa inkluderade den mervärdesskatt som tagits upp på fakturorna till Sunshine Coast Investment EOOD. Remi Group överklagade detta beslut till domstol, men överklagandet ogillades av domstolen i första instans, vars dom fastställdes av Varhoven administrativen sad (Högsta förvaltningsdomstolen, Bulgarien).
- 20 Genom en ansökan av den 7 februari 2020, som ingavs med stöd av artikel 129.1 DOPK (nedan kallad ansökan om kvittning), begärde Remi Group, med stöd av artikel 128.1 i DOPK, att de bulgariska skattemyndigheterna skulle kvitta dess mervärdesskatteskulder mot ett belopp på 618 171,16 BGN, jämte dröjsmålsränta, vilket motsvarade den mervärdesskatt som deklarerats och betalats för fakturorna till gäldenärsbolagen. Som bilaga till sin ansökan om kvittning ingav Remi Group en ”förteckning över motparternas obetalda belopp”.
- 21 Begäran avslogs emellertid med motiveringen att den hade ingetts efter utgången av den preklusionsfrist som föreskrivs i artikel 129.1 DOPK. Vidare ansågs Remi Group inte ha styrkt att fordringarna avseende den mervärdesskatt som gäldenärsbolagen fakturerats helt eller delvis inte hade betalats.
- 22 Under tiden för bestridandet av beslutet att avslå denna begäran inkom Remi Group med de beslut om att inleda insolvensförfaranden som hade fattats gentemot gäldenärsbolagen samt bevis för att dessa fordringar hade godkänts av konkursförvaltarna för gäldenärsbolagen och för att dessa fordringar hade tagits upp i de godkända register över fordringar som upprättats inom ramen för dessa insolvensförfaranden.

- 23 Beslutet att avslå ansökan om kvittning fastställdes i sin helhet av Direktor genom beslut av den 22 maj 2020.
- 24 Remi Group väckte talan vid Administrativen sad Varna (Förvaltningsdomstolen i Varna, Bulgarien) mot beslutet att avslå ansökan om kvittning, vilket bekräftades av Direktor. Denna domstol avslog överklagandet. Remi Group överklagade detta avgörande till Varhoven administrativen sad (Högsta förvaltningsdomstolen, Bulgarien), tillika den hänskjutande domstolen, och gjorde gällande att beskattningsunderlaget för mervärdesskatt enligt artikel 90.1 i mervärdesskattedirektivet ska sättas ned i de fall där den beskattningsbara personen inte har erhållit hela eller en del av den ersättning som ska betalas efter leveransen av varorna eller efter tillhandahållandet av tjänsterna. Vidare gjordes gällande att nämnda bestämmelse har direkt effekt och därför ska tillämpas när de nationella bestämmelserna strider mot den.
- 25 Den hänskjutande domstolen har förklarat att den bulgariska lagstiftningen inte innehåller några bestämmelser som gör det möjligt att sätta ned beskattningsunderlaget för mervärdesskatt vid utebliven betalning. I artikel 115 ZDDS föreskrivs en sådan kvittning endast i händelse av hävning av leveransen.
- 26 Med hänvisning till EU-domstolens resonemang i dom av den 23 november 2017, Di Maura (C-246/16, EU:C:2017:887, punkterna 21–27), och dom av den 3 juli 2019, UniCredit Leasing (C-242/18, EU:C:2019:558, punkterna 62 och 65), anser den hänskjutande domstolen, i likhet med vad Remi Group har gjort gällande, att möjligheten att återbetala mervärdesskatt vid utebliven betalning inte helt kan uteslutas, och detta trots det undantag som föreskrivs i artikel 90.2 i mervärdesskattedirektivet. Så är bland annat fallet när den beskattningsbara personen visar att det med hänsyn till omständigheterna finns en risk för att skyldigheten att betala en faktura, för den person till vilken fakturan är ställd, inte kommer att fullgöras.
- 27 Enligt den hänskjutande domstolen har det undantag som föreskrivs i artikel 90.2 i detta direktiv inte beaktats inom ramen för en särskild lagstiftning i Bulgarien, vare sig när det gäller det sätt på vilket beskattningsunderlaget ska justeras när skyldigheten att betala en mervärdesskattefordran inte kan uppfyllas eller när det gäller villkoren för att ansöka om återbetalning av erlagd mervärdesskatt.
- 28 Mot denna bakgrund beslutade Varhoven administrativen sad (Högsta förvaltningsdomstolen) att vilandeförklara målet och ställa följande tolkningsfrågor till EU-domstolen:
- ”1) Om det föreligger ett undantag enligt artikel 90.2 mervärdesskattedirektivet, strider en nationell bestämmelse såsom artikel 129.1 andra meningen i [DOPK] – som föreskriver en preklusionsfrist för att lämna in en ansökan om kvittning eller återbetalning av den skatt som tas ut av den beskattningsbara personen för tillhandahållande av varor eller tjänster vid helt eller delvis utebliven betalning av mottagaren av leveransen eller tjänsten – mot neutralitetsprincipen och artikel 90 i detta direktiv?
- 2) Oberoende av svaret på den första frågan: Är det, under omständigheterna i målet vid den nationella domstolen, en nödvändig förutsättning för erkännandet av rätten av nedsättning av beskattningsunderlaget enligt artikel 90.1 i mervärdesskattedirektivet, att den beskattningsbara personen ändrar sin momsfaktura på grund av att mottagaren helt eller delvis inte har betalat priset för leveransen eller tjänsten innan ansökan om återbetalning görs?

- 3) Beroende på hur fråga 1 och 2 besvaras: Hur ska artikel 90.1 i mervärdesskattedirektivet tolkas vid fastställandet av tidpunkten vid vilken grunden för nedsättningen av beskattningsunderlaget uppstår om det rör sig om helt eller delvis utebliven betalning av priset och det på grund av undantaget från artikel 90.1 inte finns någon nationell reglering?
- 4) Hur ska övervägandena i domarna av den 23 november 2017, Di Maura (C-246/16, EU:C:2017:887, punkt 21–27), och av den 3 juli 2019 UniCredit Leasing (C-242/18, EU:C:2019:558, punkt 62 och 65), tillämpas om bulgarisk rätt inte innehåller några specifika villkor för tillämpningen av undantaget enligt artikel 90.2 i mervärdesskattedirektivet?
- 5) Hindrar neutralitetsprincipen och artikel 90 i mervärdesskattedirektivet en skatte- och socialförsäkringspraxis enligt vilken en justering av den fakturerade skatten vid utebliven betalning inte är tillåten förrän mottagaren av varorna eller tjänsten - om denne är en beskattningsbar person - informerats om upphävandet av skatten så att det avdrag som ursprungligen gjorts kan justeras?
- 6) Är det möjligt att mot bakgrund av tolkningen av artikel 90.1 i mervärdesskattedirektivet utgå från att en eventuell rätt till nedsättning av beskattningsunderlaget vid helt eller delvis utebliven betalning ger rätt till återbetalning av den mervärdesskatt som leverantören har betalt jämte dröjsmålsränta, och från vilken tidpunkt?”

Domstolens behörighet

- 29 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 (dom av den 17 december 2020, Franck, C-801/19, EU:C:2020:1049, punkt 16 och där angiven rättspraxis).
- 30 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 medlemsstats anslutning (dom av den 3 juli 2019, UniCredit Leasing, C-242/18, EU:C:2019:558, punkt 31).
- 31 Eftersom justeringsskyldigheten är oupplösligt förbunden med utkrävbarheten av den ingående mervärdesskatt som ska betalas eller har betalats och med den rätt till avdrag som följer därav, ger nämligen den omständigheten att det, efter en medlemsstats anslutning till unionen, uppkommit omständigheter som i princip kan ligga till grund för denna skyldighet, inte EU-domstolen möjlighet att tolka mervärdesskattedirektivet om leveransen av de aktuella varorna eller tillhandahållandet av tjänsterna ägde rum före anslutningen (dom av den 27 juni 2018, Varna Holideis, C-364/17, EU:C:2018:500, punkt 31).
- 32 I förevarande fall avser det nationella målet beskattningsperioden avseende mervärdesskatt för 2006–2010 och för 2012. Domstolen är följaktligen inte behörig att besvara tolkningsfrågorna i den del de avser leveranser av varor eller tillhandahållanden av tjänster som ägde rum år 2006, vilka var före Republiken Bulgariens anslutning till unionen den 1 januari 2007.

Prövning av tolkningsfrågorna

Den första, den tredje och den fjärde frågan

- 33 Det ska inledningsvis erinras om att EU-domstolen, för att kunna ge ett användbart svar till den hänskjutande domstolen, kan behöva ta hänsyn till unionsbestämmelser som den nationella domstolen inte har hänvisat till i sina frågor, genom att från skälen i beslutet om hänskjutande bland annat avlägsna de delar av unionsrätten som behöver tolkas med hänsyn till saken i målet (dom av den 2 mars 2023, Åklagarmyndigheten, C-666/21, EU:C:2023:149, punkt 22 och där angiven rättspraxis).
- 34 Även om den hänskjutande domstolen i förevarande fall i sina tolkningsfrågor endast har hänvisat till principen om skatteneutralitet, utgör denna omständighet inte hinder för att beakta andra allmänna unionsrättsliga principer som kan vara relevanta för att besvara dessa frågor.
- 35 Den hänskjutande domstolen ska således anses ha ställt den första, den tredje och den fjärde frågan, vilka ska prövas tillsammans, för att få klarhet i huruvida artikel 90.1 i mervärdesskattedirektivet, jämförd med principerna om skatteneutralitet, proportionalitet och effektivitet, med beaktande av undantaget i artikel 90.2 i mervärdesskattedirektivet, ska tolkas så, att den utgör hinder för en lagstiftning i en medlemsstat, som föreskriver en preklusionsfrist för att lämna in en ansökan om återbetalning av mervärdesskatt till följd av en nedsättning av beskattningsunderlaget för mervärdesskatt vid helt eller delvis utebliven betalning av en faktura som utfärdats av en beskattningsbar person, och om så inte är fallet, från vilken tidpunkt en sådan frist ska börja löpa, i avsaknad av särskilda nationella bestämmelser i detta avseende.
- 36 Domstolen erinrar härvidlag om att det i artikel 90.1 i mervärdesskattedirektivet föreskrivs att vid avbeställning, hävning, icke godkännande, helt eller delvis utebliven betalning eller nedsättning av priset efter det att transaktionen ägt rum, ska beskattningsunderlaget nedsättas i motsvarande omfattning på de villkor som medlemsstaterna bestämmer. Enligt denna bestämmelse är medlemsstaterna skyldiga att medge nedsättning av beskattningsunderlaget och följaktligen av det mervärdesskattebelopp som den beskattningsbara personen ska betala varje gång som denne inte har erhållit en del av eller hela vederlaget efter det att en transaktion har genomförts. Denna bestämmelse är ett uttryck för en grundläggande princip i mervärdesskattedirektivet, enligt vilken beskattningsunderlaget utgörs av det vederlag som faktiskt har erhållits. Följden av detta blir att skattemyndigheten inte kan uppbära ett större mervärdesskattebelopp än det som den beskattningsbara personen har erhållit (dom av den 11 november 2021, ELVOSPOL, C-398/20, EU:C:2021:911, punkterna 24 och 25).
- 37 I artikel 90.2 i mervärdesskattedirektivet föreskrivs att medlemsstaterna, om betalningen helt eller delvis uteblir, får göra undantag från den skyldighet att sätta ned beskattningsunderlaget för mervärdesskatt som föreskrivs i artikel 90.1 i direktivet.
- 38 Domstolen har i detta avseende redan fastställt att en nationell bestämmelse som vid uppräknings av de situationer då beskattningsunderlaget ska sättas ned inte anger utebliven betalning av priset för transaktionen ska anses vara en följd av att medlemsstaten har utnyttjat den möjlighet till undantag som föreskrivs i artikel 90.2 i mervärdesskattedirektivet (dom av den 3 juli 2019, UniCredit Leasing, C-242/18, EU:C:2019:558, punkt 60 och där angiven rättspraxis).

- 39 I förevarande fall framgår det såväl av beslutet om hänskjutande som av den bulgariska regeringens muntliga yttranden, att den nationella lagstiftningen, genom att i artikel 115.1 ZDDS räkna upp de situationer där beskattningsunderlaget korrigeras, inte föreskriver någon korrigerings vid utebliven betalning av priset för den mervärdesskattepliktiga transaktionen.
- 40 Vad gäller den period som är aktuell i det nationella målet ska Republiken Bulgarien följaktligen anses ha utövat sin rätt att avvika från skyldigheten att sätta ned beskattningsunderlaget vid utebliven betalning, varmed leasinggivaren inte kan åberopa en sådan rätt (se, för ett liknande resonemang, dom av den 3 juli 2019, UniCredit Leasing, C-242/18, EU:C:2019:558, punkt 61).
- 41 Enligt domstolens fasta praxis grundar sig denna möjlighet att göra undantag, som är strikt begränsad till fall då betalningen helt eller delvis uteblir, emellertid på tanken att utebliven betalning från motparten under vissa omständigheter och på grund av rättsläget i den berörda medlemsstaten kan vara svår att kontrollera eller endast tillfällig (dom av den 11 november 2021, ELVOSPOL, C-398/20, EU:C:2021:911, punkt 27 och där angiven rättspraxis).
- 42 Av detta följer att utövandet av denna möjlighet att införa undantag måste vara berättigat, så att de åtgärder som medlemsstaterna vidtar för att använda sig av denna möjlighet inte hindrar att man uppnår det mål som eftersträvas med mervärdesskattedirektivet, nämligen att harmonisera skatterna. Av detta följer även att utövandet av möjligheten att införa undantag inte ska göra det möjligt för medlemsstaterna att helt enkelt utesluta nedsättning av beskattningsunderlaget för mervärdesskatt vid utebliven betalning (dom av den 11 november 2021, ELVOSPOL, C-398/20, EU:C:2021:911, punkt 28 och där angiven rättspraxis).
- 43 En rätt för medlemsstaterna att utesluta alla möjligheter till nedsättning av beskattningsunderlaget för mervärdesskatt vid slutgiltigt utebliven betalning skulle nämligen strida mot principen om mervärdesskattens neutralitet, av vilken det bland annat följer att den mervärdesskatt som näringsidkaren, i egenskap av skatteindrivare på statens vägnar, ska betala eller har betalat inom ramen för sin ekonomiska verksamhet inte till någon del ska belasta denne (dom av den 11 november 2021, ELVOSPOL, C-398/20, EU:C:2021:911, punkt 31 och där angiven rättspraxis).
- 44 I detta sammanhang ska det erinras om, för det första, att artikel 90.1 i mervärdesskattedirektivet uppfyller villkoren för att ha direkt effekt (dom av den 15 oktober 2020, E. (Mervärdesskatt – Nedsättning av beskattningsunderlaget), C-335/19, EU:C:2020:829, punkt 51 och där angiven rättspraxis). För det andra syftar möjligheten, i artikel 90.2 i mervärdesskattedirektivet, att göra undantag endast till att göra det möjligt för medlemsstaterna att skingra ovissheten som är förknippad med indrivningen av de belopp som ska betalas och reglerar inte frågan huruvida det går att underlåta att sätta ned beskattningsunderlaget för mervärdesskatt vid slutlig utebliven betalning (dom av den 11 juni 2020, SCT, C-146/19, EU:C:2020:464, punkt 24 och där angiven rättspraxis).
- 45 Såsom generaladvokaten har påpekat i punkterna 41 och 56 i sitt förslag till avgörande kan artikel 90.1 i mervärdesskattedirektivet för övrigt vara direkt tillämplig när medlemsstaten, såsom i förevarande fall, inte tillåter någon nedsättning av beskattningsunderlaget vid helt eller delvis utebliven betalning utan att beakta graden av osäkerhet vad gäller huruvida denna uteblivna betalning någonsin kommer att kunna drivas in.

- 46 För det första, vad gäller den begränsning i tiden av rätten till nedsättning av beskattningsunderlaget som avses i artikel 90 i direktivet, ska det påpekas att det följer av domstolens praxis att en möjlighet att ge in en ansökan om återbetalning av mervärdesskatt utan någon sådan begränsning skulle stå i strid med rättssäkerhetsprincipen, enligt vilken det krävs att en beskattningsbar persons skatterättsliga ställning – med hänsyn till personens rättigheter och skyldigheter i förhållande till skattemyndigheten – inte kan ifrågasättas under obegränsad tid (se, för ett liknande resonemang, beslut av den 3 mars 2021, FGSZ, C-507/20, EU:C:2021:157, punkt 23 och där angiven rättspraxis).
- 47 Domstolen har dessutom slagit fast, vad gäller ett avdragssystem för mervärdesskatt vilken domstolen har understrukt ska tolkas i överensstämmelse med artikel 90 i mervärdesskattedirektivet (se, för ett liknande resonemang, dom av den 22 februari 2018, T-2, C-396/16, EU:C:2018:109, punkt 35), 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 mervärdesskattedirektivet, 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 utnyttja avdragsrätten (effektivitetsprincipen) (dom av den 12 april 2018, Biosafe – Indústria de Reciclagens, C-8/17, EU:C:2018:249, punkt 37 och där angiven rättspraxis).
- 48 Vad gäller den nationella lagstiftning som är aktuell i det nationella målet, i vilken det fastställs en preklusionsfrist efter vars utgång ansökan om återbetalning av skatt inte kan tas upp till prövning, räcker det att påpeka, i likhet med vad generaladvokaten har påpekat i punkt 44 i sitt förslag till avgörande, att artikel 90.1 i mervärdesskattedirektivet inte utgör hinder för en sådan begränsning i tiden av rätten till nedsättning av beskattningsunderlaget.
- 49 För det andra, det förhållandet att det har fastställts en preklusionsfrist vars utgång medför att en borgenär inte längre har rätt att ansöka om nedsättning av beskattningsunderlaget för mervärdesskatt avseende vissa fordringar kan inte anses strida mot mervärdesskattedirektivet. Det är emellertid en fråga för nationell rätt att fastställa från vilken tidpunkt denna frist börjar löpa, under förutsättning att likvärdighetsprincipen och effektivitetsprincipen iakttas (se, för ett liknande resonemang, beslut av den 3 mars 2021, FGSZ, C-507/20, EU:C:2021:157, punkt 23 och där angiven rättspraxis).
- 50 Vad närmare bestämt gäller effektivitetsprincipen kan det utläsas av domstolens praxis att en preklusionsfrist som började löpa från den tidpunkt då de ursprungliga fakturorna utfärdades och som beträffande vissa transaktioner löpte ut före ansökan om kvittning lämnades in, inte med framgång kan åberopas som hinder mot utövandet av rätten till avdrag för mervärdesskatt om den beskattningsbara personen inte har visat prov på bristande omsorg och om det inte har förekommit missbruk eller otillbörlig samverkan (se, för ett liknande resonemang, beslut av den 3 mars 2021, FGSZ, C-507/20, EU:C:2021:157, punkt 25 och där angiven rättspraxis).
- 51 Domstolen finner, i likhet med vad generaladvokaten har påpekat i punkt 50 i sitt förslag till avgörande, att med hänsyn till principen om mervärdesskattens neutralitet av vilken det följer att den näringsidkare som säkerställer förfinansieringen av mervärdesskatten genom att driva in den för statens räkning, inte till någon del ska belastas av denna skatt inom ramen för sin mervärdesskattepliktiga ekonomiska verksamhet – måste den tidpunkt då preklusionsfristen för

att utöva rätten till nedsättning av beskattningsunderlaget enligt artikel 90.1 i mervärdesskattedirektivet börjar löpa ha ett tillräckligt samband med den tidpunkt från och med vilken den beskattningsbara personen, som agerar omsorgsfullt, kan utnyttja denna rätt.

- 52 I avsaknad av nationella bestämmelser om hur rätten till nedsättning av beskattningsunderlaget ska utövas vid helt eller delvis utebliven betalning, såsom i det nationella målet, kräver proportionalitets- och rättssäkerhetsprincipen att den beskattningsbara personen med rimlig sannolikhet kan identifiera den tidpunkt då preklusionsfristen börjar löpa.
- 53 I detta avseende konstaterar domstolen att osäkerheten kring utebliven betalning och frågan huruvida denna är definitiv även skulle kunna beaktas genom att bevilja nedsättning av beskattningsunderlaget för mervärdesskatt när borgenären före utgången av insolvensförfarandet eller likvidationsförfarandet för gäldenären visar att skulden med rimlig sannolikhet inte kommer att betalas, och genom att, efter förnyad bedömning, höja beskattningsunderlaget för det fall betalning trots allt sker. Det ankommer således på de nationella myndigheterna att, med iakttagande av proportionalitetsprincipen och under domstolskontroll, bedöma den bevisning för långvarig utebliven betalning som borgenären ska inkomma med beroende på vad som föreskrivs i den nationella lagstiftning som är tillämplig. Ett sådant system skulle vara lika effektivt för att uppnå det eftersträfvade målet och samtidigt vara mindre ingripande för borgenären, som säkerställer förfinansieringen av mervärdesskatten genom att driva in den för statens räkning (dom av den 15 oktober 2020, E. (Mervärdesskatt – Nedsättning av beskattningsunderlaget), C-335/19, EU:C:2020:829, punkt 48 och där angiven rättspraxis).
- 54 Detta konstaterande gäller i än högre grad i samband med insolvens- eller likvidationsförfaranden, i vilka det i princip inte kan fastställas att fordran definitivt inte kan drivas in förrän efter en lång period. En sådan tidsfrist innebär, under alla omständigheter, att näringsidkare, som omfattas av denna lagstiftning, vid utebliven betalning av en faktura missgynnas likviditetsmässigt i förhållande till sina konkurrenter i andra medlemsstater på ett sätt som uppenbarligen är till hinder för den skatteharmonisering som eftersträvas med mervärdesskattedirektivet (se, för ett liknade resonemang, dom av den 15 oktober 2020, E. (Mervärdesskatt – Nedsättning av beskattningsunderlaget), C-335/19, EU:C:2020:829, punkt 50 och där angiven rättspraxis).
- 55 Även om de leveranser av varor och tillhandahållanden av tjänster som är aktuella i det nationella målet ägde rum under åren 2007–2010 och 2012, ingav Remi Group den ansökan om återbetalning som följer av nedsättningen av beskattningsunderlaget för mervärdesskatt först under år 2020. Det framgår emellertid såväl av handlingarna i målet som av parternas svar på de frågor som ställdes vid förhandlingen att de två första av gäldenärsbolagen hade avförts från handelsregistret innan ansökan lämnades in, år 2012 respektive år 2017, att det tredje ströks ur detta bolagsregister under det förfarande som är aktuellt i det nationella målet och slutligen att de två sistnämnda bolagen var föremål för insolvensförfaranden som hade inletts innan ansökan lämnades in.
- 56 Det ankommer följaktligen på den hänskjutande domstolen, som ensam är behörig att pröva de faktiska omständigheterna, att fastställa från och med vilken tidpunkt Remi Group, utan att visa prov på bristande omsorg, hade kunnat göra gällande sin rätt till nedsättning av beskattningsunderlaget vid helt eller delvis utebliven betalning, bland annat med hänsyn till att dess fordringar eventuellt kunde vara omöjliga att drivas in.

- 57 Med hänsyn till det ovanstående ska den första, den tredje och den fjärde tolkningsfrågan besvaras enligt följande: Artikel 90 i mervärdesskattedirektivet, jämförd med principerna om skatteneutralitet, proportionalitet och effektivitet, ska tolkas så, att den inte utgör hinder för en lagstiftning i en medlemsstat, som föreskriver en preklusionsfrist för att lämna in en ansökan om återbetalning av mervärdesskatt till följd av en nedsättning av beskattningsunderlaget för mervärdesskatt vid helt eller delvis utebliven betalning, som innebär att en beskattningsbar person som inte är tillräckligt omsorgsfull kan påföras en sanktion efter fristens utgång, under förutsättning att denna frist börjar löpa först vid den tidpunkt då den beskattningsbara personen, utan att visa prov på bristande omsorg, har kunnat göra gällande sin rätt till nedsättning. I avsaknad av nationella bestämmelser om villkoren för utövandet av denna rätt ska den tidpunkt då en sådan preklusionsfrist börjar löpa framgå med rimlig sannolikhet för den beskattningsbara personen.

Den andra och den femte tolkningsfrågan

- 58 Mot bakgrund av den rättspraxis om vilken det erinrats i punkt 33 ovan ska den andra och den femte frågan, som ska prövas tillsammans, förstås så, att den hänskjutande domstolen vill få klarhet i huruvida artiklarna 90.1 och 273 i mervärdesskattedirektivet, jämförda med principerna om skatteneutralitet och proportionalitet, ska tolkas så, att de, i avsaknad av specifika nationella bestämmelser, utgör hinder för ett krav från skattemyndigheten som innebär att beskattningsunderlaget för mervärdesskatt får sättas ned, vid helt eller delvis utebliven betalning av en faktura som utfärdats av en beskattningsbar person, förutsatt att den beskattningsbara personen i förväg ändrar den ursprungliga fakturan och i förväg underrättar gäldenären om sin avsikt att dra av mervärdesskatten, förutsatt att det rör sig om en beskattningsbar person.
- 59 Vad inledningsvis gäller villkoret för nedsättning av beskattningsunderlaget för mervärdesskatt, att den beskattningsbara personen har ändrat de ursprungligen utfärdade fakturorna, ska det påpekas att ett sådant villkor, i motsats till vad Direktor och Europeiska kommissionen har anfört, inte följer av artikel 203 i mervärdesskattedirektivet.
- 60 Enligt domstolens praxis är denna bestämmelse nämligen endast tillämplig när mervärdesskatten har fakturerats felaktigt och den omfattar följaktligen inte situationer där den skatt som anges på fakturan är korrekt (se, för ett liknande resonemang, dom av den 8 december 2022, Finanzamt Österreich (Mervärdesskatt som felaktigt fakturerats slutkonsumenter), C-378/21, EU:C:2022:968, punkterna 21 och 23).
- 61 Både ett krav på ändring av den ursprungliga fakturan och ett krav enligt vilket en beskattningsbar person, för att vid utebliven betalning kunna sätta ned beskattningsunderlaget för mervärdesskatten i motsvarande grad, på förhand ska meddela sin gäldenär, om gäldenären är en beskattningsbar person, om sin avsikt att helt eller delvis dra av mervärdesskatten, omfattas båda två av artikel 90.1 och artikel 273 i mervärdesskattedirektivet (se, för ett liknande resonemang, dom av den 26 januari 2012, Kraft Foods Polska, C-588/10, EU:C:2012:40, punkt 24, och dom av den 6 december 2018, Tratave, C-672/17, EU:C:2018:989, punkt 35).
- 62 I detta avseende erinrar domstolen om att medlemsstaterna, enligt artikel 273 i direktivet, får införa de skyldigheter som de finner nödvändiga för en riktig uppbörd av mervärdesskatten och för förebyggande av bedrägeri. Ett villkor för detta är dock bland annat att denna möjlighet inte används för att införa ytterligare krav avseende fakturering utöver dem som anges i kapitel 3 i direktivet.

- 63 Med hänsyn till att bestämmelserna i artiklarna 90.1 och 273 i mervärdesskattedirektivet inte – bortsett från de gränser som uppställs däri – innehåller några preciseringar vad gäller de villkor eller skyldigheter som medlemsstaterna får föreskriva, ger dessa bestämmelser medlemsstaterna ett utrymme för skönsmässig bedömning vad gäller bland annat de formaliteter som de beskattningsbara personerna ska uppfylla vid skattemyndigheterna för att kunna få en nedsättning av beskattningsunderlaget (dom av den 11 juni 2020, UniCredit Leasing, C-146/19, EU:C:2020:464, punkt 35 och där angiven rättspraxis).
- 64 De åtgärder som medlemsstaterna får vidta med stöd av artikel 273 i mervärdesskattedirektivet får emellertid i princip endast avvika från reglerna om beskattningsunderlag för mervärdesskatt i den mån som detta är absolut nödvändigt för att uppnå detta särskilda syfte. De ska nämligen i minsta möjliga mån påverka syftena med och principerna i mervärdesskattedirektivet och får därför inte tillämpas på ett sådant sätt att de äventyrar mervärdesskattens neutralitet, vilken utgör en grundläggande princip i det gemensamma system för mervärdesskatt som har inrättats genom unionslagstiftningen på området (dom av den 6 oktober 2021, Boehringer Ingelheim, C-717/19, EU:C:2021:818, punkt 60 och där angiven rättspraxis).
- 65 Det kan enligt dessa principer – om det blir omöjligt eller orimligt svårt att återfå erlagd mervärdesskatt på grund av de villkor som gäller för att ansöka om återbetalning av skatt – således krävas att medlemsstaterna föreskriver nödvändiga instrument och förfaranderegler för att möjliggöra för den beskattningsbara personen att återkräva den skatt som felaktigt fakturerats (se, för ett liknande resonemang, beslut av den 26 januari 2012, Kraft Foods Polska, C-588/10, EU:C:2012:40, punkt 29 och där angiven rättspraxis).
- 66 Det är därför viktigt att de formaliteter som de beskattningsbara personerna ska uppfylla vid skattemyndigheterna för att kunna få en nedsättning av beskattningsunderlaget för mervärdesskatt begränsas till sådana formaliteter som gör det möjligt att pröva huruvida en del av eller hela ersättningen slutligt inte kommer att erhållas efter det att transaktionen genomförts. Det ankommer härvidlag på de nationella domstolarna att kontrollera huruvida detta är fallet vad gäller de formaliteter som krävs av den berörda medlemsstaten (se, för ett liknande resonemang, beslut av den 6 oktober 2021, Boehringer Ingelheim, C-717/19, EU:C:2021:818, punkt 61 och där angiven rättspraxis).
- 67 Domstolen har vid upprepade tillfällen slagit fast att kravet enligt vilket en nedsättning av beskattningsunderlaget i en ursprunglig faktura förutsätter att den beskattningsbara personen har erhållit en bekräftelse på att förvärvaren av varorna eller tjänsterna har mottagit en kreditfaktura, i princip kan bidra till såväl en riktig uppbörd av mervärdesskatten och förebyggande av bedrägeri som att förhindra risken för skattebortfall, och uppfyller således de legitima mål som anges i artiklarna 90.1 och 273 i mervärdesskattedirektivet (se, för ett liknande resonemang, beslut av den 26 januari 2012, Kraft Foods Polska, C-588/10, EU:C:2012:40, punkterna 32 och 33 och där angiven rättspraxis).
- 68 Såsom framgår av domstolens praxis gäller detta konstaterande även för kravet på den beskattningsbara personen att, för att få sätta ned beskattningsunderlaget för mervärdesskatten, på förhand meddela sin gäldenär, om gäldenären är en beskattningsbar person, om sin avsikt att helt eller delvis dra av mervärdesskatten (se, för ett liknande resonemang, dom av den 6 december 2018, Tratave, C-672/17, EU:C:2018:989, punkterna 35 och 36).

- 69 De krav som består i att nedsättning av beskattningsunderlaget enbart får göras om den beskattningsbara personen har gjort en ändring av den ursprungliga fakturan på grund av att betalningen helt eller delvis har uteblivit, och att denne i förväg har underrättat gäldenären om sin avsikt att dra av skatten så att denne senare är informerad vid justeringen av det avdrag som ursprungligen gjorts, såsom de som är i fråga i det nationella målet, påverkar följaktligen i princip inte mervärdesskattens neutralitet (se, för ett liknande resonemang, dom av den 26 januari 2012, Kraft Foods Polska, C-588/10, EU:C:2012:40, punkt 37, och dom av den 6 december 2018, Tratave, C-672/17, EU:C:2018:989, punkt 39).
- 70 Det ankommer emellertid på den hänskjutande domstolen att pröva huruvida sådana krav i förevarande fall framstår som orimligt inskränkande krav för de beskattningsbara personer som levererar varor eller tillhandahåller tjänster (se, för ett liknande resonemang, dom av den 6 december 2018, Tratave, C-672/17, EU:C:2018:989, punkt 41).
- 71 För det första framgår det av innehållet i de handlingar som ingetts till domstolen, som bekräftades vid förhandlingen, att det i den bulgariska lagstiftningen, i den lydelse som är tillämplig på omständigheterna i det nationella målet, inte föreskrevs några krav på att ändra den ursprungliga fakturan eller att informera gäldenären om att skatten skulle dras av vid utebliven betalning.
- 72 För det andra framgår det av samma handlingar att Remi Group ströks från mervärdesskatteregistret den 7 mars 2019, vilket innebar att denna beskattningsbara person, vid den tidpunkt då den aktuella ansökan om kvittning lämnades in, inte längre hade möjlighet att utfärda kreditfakturer. Direktör har i detta avseende nämligen påpekat, utan att bli motsagd på denna punkt, att de nationella bestämmelser som var tillämpliga i tiden (*ratione temporis*), inte tillät en ändring av mervärdesskatten när den beskattningsbara personen hade strukits ur nämnda register.
- 73 Domstolen konstaterar således att eftersom ändring av en faktura enligt nationell rätt är ett nödvändigt villkor för att erhålla en nedsättning av beskattningsunderlaget, påverkas mervärdesskattens neutralitet när det är omöjligt eller orimligt svårt för den beskattningsbara personen att ändra en sådan faktura (se, för ett liknande resonemang, dom av den 6 oktober 2021, Boehringer Ingelheim, C-717/19, EU:C:2021:818, punkt 63).
- 74 I ett sådant fall som det som är aktuellt i det nationella målet, där den beskattningsbara personen inte kan utfärda en handling med en ändring av fakturer vars belopp inte har betalats, kräver principen om mervärdesskattens neutralitet och proportionalitetsprincipen att den berörda medlemsstaten tillåter den beskattningsbara personen att med andra medel vid de nationella skattemyndigheterna visa att fakturorna inte har betalats, vilket ligger till grund för personens rätt till nedsättning av beskattningsunderlaget (se, för ett liknande resonemang, dom av den 6 oktober 2021, Boehringer Ingelheim, C-717/19, EU:C:2021:818, punkt 65).
- 75 Under dessa omständigheter finner domstolen att den omständigheten, att rätten till nedsättning av beskattningsunderlaget för mervärdesskatt, i avsaknad av relevanta nationella bestämmelser, villkoras av att den ursprungliga fakturan har ändrats, går utöver vad som är nödvändigt för att uppnå det mål som eftersträvas med artikel 273 i mervärdesskattedirektivet, det vill säga att undanröja risken för skattebortfall, när det inte längre är möjligt att uppfylla detta villkor.

- 76 Detsamma gäller i än högre grad skyldigheten att underrätta mottagaren av denna faktura om att fakturautställaren har för avsikt att dra av mervärdesskatten, såsom avses i den femte frågan, vars lydelse, och andra konstateranden i begäran om förhandsavgörande, ger vid handen att denna skyldighet utgör ett nödvändigt villkor, som uppställs i den bulgariska skattemyndighetens praxis, för att fakturerad mervärdesskatt ska kunna justeras vid helt eller delvis utebliven betalning.
- 77 Med detta sagt ska det emellertid påpekas att Remi Group i förevarande fall ströks från mervärdesskatteregistret på grund av systematiskt åsidosättande av bolagets skyldigheter enligt mervärdesskattelagen och på grund av att dess ansökan om kvittning avsåg utebliven betalning av fakturor som utfärdats flera år före avregistreringen. Det ankommer således på den hänskjutande domstolen att pröva huruvida det inte kan anses vara den beskattningsbara personens ansvar att vederbörande inte kan utfärda ändringsfakturor.
- 78 Mot bakgrund av det ovanstående ska den andra och den femte frågan besvaras enligt följande: Artiklarna 90.1 och 273 i mervärdesskattedirektivet, jämförda med principen om skatteneutralitet och proportionalitetsprincipen, ska tolkas så, att de, i avsaknad av specifika nationella bestämmelser, utgör hinder för ett krav från skattemyndigheten som innebär att beskattningsunderlaget för mervärdesskatt får sättas ned, vid helt eller delvis utebliven betalning av en faktura som utfärdats av en beskattningsbar person, förutsatt att den beskattningsbara personen i förväg ändrar den ursprungliga fakturan och i förväg underrättar gäldenären om sin avsikt att dra av mervärdesskatten, när det är omöjligt för den beskattningsbara personen att göra en sådan ändring i tid, och denna omöjlighet inte kan tillskrivas vederbörande.

Den sjätte frågan

- 79 Den hänskjutande domstolen har ställt den sjätte frågan för att få klarhet i huruvida artikel 90.1 i mervärdesskattedirektivet ska tolkas så, att en eventuell rätt till nedsättning av beskattningsunderlaget för mervärdesskatt vid helt eller delvis utebliven betalning av en faktura som utfärdats av en beskattningsbar person, ger rätt till återbetalning av den mervärdesskatt som vederbörande har betalat jämte dröjsmålsränta och, om så är fallet, från vilken tidpunkt en sådan rätt kan göras gällande.
- 80 Såsom det har erinrats om i punkt 42 i förevarande dom säkerställer det gemensamma systemet för mervärdesskatt att mervärdesskatten är neutral, och syftar till att säkerställa att den mervärdesskatt som näringsidkaren ska betala eller har betalat inom ramen för sin ekonomiska verksamhet inte till någon del ska belasta näringsidkaren själv. Det framgår även av den rättspraxis som det hänvisas till i punkt 63 ovan att även om medlemsstaterna har ett utrymme för skönsmässig bedömning vid fastställandet av de villkor som avses i artikel 90 i mervärdesskattedirektivet, får dessa villkor emellertid inte medföra att principen om skatteneutralitet äventyras genom att mervärdesskatten helt eller delvis belastar den beskattningsbara personen.
- 81 Sådana villkor ska till exempel göra det möjligt för den beskattningsbara personen att under godtagbara förhållanden utkräva hela den fordran som följer av en nedsättning av beskattningsunderlaget för mervärdesskatt. Detta innebär att återbetalningen ska verkställas inom rimlig tid genom kontant betalning eller på ett likvärdigt sätt. Det sätt på vilket återbetalningen verkställs får under inga omständigheter ge upphov till en finansiell risk för den beskattningsbara personen (se, för ett liknande resonemang, dom av den 12 maj 2021, technoRent International m.fl., C-844/19, EU:C:2021:378, punkt 38).

- 82 Om den beskattningsbara personen inte hade rätt till dröjsmålsränta för det fall återbetalningen från en nedsättning av beskattningsunderlaget för mervärdesskatten inte sker inom rimlig tid, skulle vederbörandes situation påverkas negativt, i strid med principen om skatteneutralitet (se, för ett liknande resonemang, dom av den 12 maj 2021, *technoRent International m.fl.*, C-844/19, EU:C:2021:378, punkterna 39 och 41).
- 83 Även om artikel 90 i mervärdesskattedirektivet varken föreskriver en skyldighet att betala ränta på återbetalning av mervärdesskatt till följd av en nedsättning av beskattningsunderlaget för mervärdesskatt, eller preciserar från och med vilken tidpunkt sådan ränta ska utgå, kräver principen om mervärdesskattens neutralitet att ekonomiska förluster som uppkommit på grund av att överskjutande mervärdesskatt återbetalats först efter utgången av en rimlig tidsfrist ska kompenseras genom betalning av dröjsmålsränta (se, för ett liknande resonemang, dom av den 12 maj 2021, *technoRent International m.fl.*, C-844/19, EU:C:2021:378, punkterna 40 och 41).
- 84 I en sådan situation har nämligen den beskattningsbara personen en överskjutande mervärdesskatt som ska återbetalas till denne, men som medför ekonomiska förluster för vederbörande genom att de aktuella beloppen inte är tillgängliga. Om den beskattningsbara personen inte hade rätt till dröjsmålsränta för det fall skattemyndigheten inte återbetalar det överskjutande beloppet inom rimlig tid, skulle vederbörandes situation påverkas negativt, vilket skulle strida mot principen om skatteneutralitet (se, för ett liknande resonemang, dom av den 12 maj 2021, *technoRent International m.fl.*, C-844/19, EU:C:2021:378, punkt 42).
- 85 Vad närmare bestämt gäller villkoren för tillämpning av ränta på återbetalning till följd av en nedsättning av beskattningsunderlaget för mervärdesskatt, omfattas dessa av medlemsstaternas processuella autonomi, som omgärdas av likvärdighets- och effektivitetsprincipen (se, analogt, dom av den 13 oktober 2022, *HUMDA*, C-397/21, EU:C:2022:790, punkt 45).
- 86 Det ankommer således på den hänskjutande domstolen att, mot bakgrund av dessa principer och av samtliga särdrag i det mål som den har att avgöra, avgöra huruvida det i förevarande fall ska ske en återbetalning till följd av en nedsättning av beskattningsunderlaget för mervärdesskatt och, om den konstaterar att återbetalningen inte har skett inom rimlig tid, från och med vilken tidpunkt dröjsmålsränta ska läggas till det belopp som ska återbetalas (se, för ett liknande resonemang, dom av den 5 oktober 2023, *ZSE Elektrárne*, C-151/23, EU:C:2023:751, punkt 28).
- 87 Såsom generaladvokaten har påpekat i punkterna 99, 100 och 102 i sitt förslag till avgörande ska ränta på rätten till återbetalning på grund av en nedsättning av beskattningsunderlaget för mervärdesskatt, i avsaknad av närmare bestämmelser i nationell rätt, i förevarande fall endast beräknas från och med den tidpunkt då den beskattningsbara personen anser att utebliven betalning av den aktuella fordran är definitiv, i den mening som avses i artikel 90 i mervärdesskattedirektivet, och gör gällande sin rätt till nedsättning av beskattningsunderlaget för mervärdesskatt i samband med deklarationen för den pågående beskattningsperioden, eftersom den rättsliga grunden för betalning av mervärdesskatt före denna tidpunkt är artikel 63 i detta direktiv.
- 88 Mot bakgrund av det ovanstående ska den sjätte frågan besvaras enligt följande: Artikel 90.1 i mervärdesskattedirektivet, jämförd med principen om skatteneutralitet, ska tolkas så, att en eventuell rätt till nedsättning av beskattningsunderlaget för mervärdesskatt vid helt eller delvis utebliven betalning av en faktura som utfärdats av en beskattningsbar person, ger rätt till återbetalning av den mervärdesskatt som vederbörande har betalat jämte dröjsmålsränta, och att utgångspunkten för beräkningen av denna ränta, i avsaknad av närmare föreskrifter för

tillämpning av eventuell ränta som ska betalas i en medlemsstats lagstiftning, är den tidpunkt från och med vilken den beskattningsbara personen gör gällande sin rätt till nedsättning i sin deklaration för den då pågående beskattningsperioden.

Rättegångskostnader

- 89 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 (tionde avdelningen) följande:

- 1) Artikel 90 i rådets direktiv 2006/112/EG av den 28 november 2006 om ett gemensamt system för mervärdesskatt, jämförd med principerna om skatteneutralitet, proportionalitet och effektivitet, ska tolkas så, att den inte utgör hinder för en lagstiftning i en medlemsstat, som föreskriver en preklusionsfrist för att lämna in en ansökan om återbetalning av mervärdesskatt till följd av en nedsättning av beskattningsunderlaget för mervärdesskatt vid helt eller delvis utebliven betalning, som innebär att en beskattningsbar person som inte är tillräckligt omsorgsfull kan påföras en sanktion efter fristens utgång, under förutsättning att denna frist börjar löpa först vid den tidpunkt då den beskattningsbara personen, utan att visa prov på bristande omsorg, har kunnat göra gällande sin rätt till nedsättning. I avsaknad av nationella bestämmelser om villkoren för utövandet av denna rätt ska den tidpunkt då en sådan preklusionsfrist börjar löpa framgå med rimlig sannolikhet för den beskattningsbara personen.
- 2) Artiklarna 90.1 och 273 i direktiv 2006/112, jämförda med principen om skatteneutralitet och proportionalitetsprincipen, ska tolkas så, att de, i avsaknad av specifika nationella bestämmelser, utgör hinder för ett krav från skattemyndigheten som innebär att beskattningsunderlaget för mervärdesskatt får sättas ned, vid helt eller delvis utebliven betalning av en faktura som utfärdats av en beskattningsbar person, förutsatt att den beskattningsbara personen i förväg ändrar den ursprungliga fakturan och i förväg underrättar gäldenären om sin avsikt att dra av mervärdesskatten, när det är omöjligt för den beskattningsbara personen att göra en sådan ändring i tid, och denna omöjlighet inte kan tillskrivas vederbörande.
- 3) Artikel 90.1 i direktiv 2006/112, jämförd med principen om skatteneutralitet, ska tolkas så, att en eventuell rätt till nedsättning av beskattningsunderlaget för mervärdesskatt vid helt eller delvis utebliven betalning av en faktura som utfärdats av en beskattningsbar person, ger rätt till återbetalning av den mervärdesskatt som vederbörande har betalat jämte dröjsmålsränta, och att utgångspunkten för beräkningen av denna ränta, i avsaknad av närmare föreskrifter för tillämpning av eventuell ränta som ska betalas i en medlemsstats lagstiftning, är den tidpunkt från och med vilken den beskattningsbara personen gör gällande sin rätt till nedsättning i sin deklaration för den då pågående beskattningsperioden.

Underskrifter