



Datum van inontvangstneming : 06/09/2023

Zaak C-429/23**Samenvatting van het verzoek om een prejudiciële beslissing overeenkomstig artikel 98, lid 1, van het Reglement voor de procesvoering van het Hof van Justitie****Datum van indiening:**

11 juli 2023

Verwijzende rechter:

Administrativen Sad Varna (bestuursrechter in eerste aanleg Varna, Bulgarije)

Datum van de verwijzingsbeslissing:

30 juni 2023

Verzoekende partij:

NARE-BG EOOD

Verwerende partij:

Direktor na Direktsia „Obzhalvane i danachno-osiguritelna praktika” Varna pri Tsentralno Upravlenie na Natsionalnata Agentsia za Prihodite

Voorwerp van de procedure in het hoofdgeding

Het hoofdgeding betreft de controle van een naheffingsaanslag waarbij een belastingdienst verzoekster in het hoofdgeding de toepassing van een correctie voor een eerder tijdvak heeft geweigerd en de uitoefening van het recht op aftrek van voorbelasting heeft ontzegd voor leveringen die zij had ontvangen voordat zij zich overeenkomstig de Zakon za danak varhu dobavenata stoynost (wet op de belasting over de toegevoegde waarde; hierna: „ZDDS”) liet registreren.

Voorwerp en rechtsgrondslag van de prejudiciële verwijzing

In de onderhavige zaak zijn in Bulgarije specifieke voorschriften in verband met de COVID-19-pandemie vastgesteld tijdens de in de ZDDS bepaalde termijn van twaalf maanden voor de uitoefening van het recht op aftrek van voorbelasting

voor leveringen die verzoekster vóór haar registratie bedoeld in de ZDDS had ontvangen. Gelet op de moeilijkheden die de pandemie voor de marktdeelnemers met zich meebracht, voorzagen de genoemde voorschriften in een verlenging van de termijnen voor de aangifte en de betaling van bepaalde belastingen, maar voorzagen zij niet in deze mogelijkheid voor de aangifte, de betaling en het recht op aftrek van de belasting over de toegevoegde waarde (hierna: „btw”). Verzoekster voert aan dat zij juist vanwege de COVID-19-besmetting en de daaropvolgende quarantaine van haar boekhouder een technische fout heeft gemaakt waarvan de correctie werd geweigerd bij de in het hoofdgeding bestreden naheffingsaanslag. Derhalve kan verzoekster haar recht op aftrek van voorbelasting in de praktijk niet uitoefenen voor de leveringen die zij vóór haar registratie bedoeld in de ZDDS heeft ontvangen.

De verwijzende rechter wenst van het Hof te vernemen of de toepasselijke nationale bepalingen en praktijken de uitoefening van het recht op aftrek van voorbelasting in deze omstandigheden in de praktijk niet onmogelijk of uiterst moeilijk maken en of zij verenigbaar zijn met de artikelen 184 en 186 van richtlijn 2006/112/EG van de Raad van 28 november 2006 betreffende het gemeenschappelijke stelsel van belasting over de toegevoegde waarde (hierna: „btw-richtlijn”) alsook met de beginselen van fiscale neutraliteit, gelijkwaardigheid en doeltreffendheid.

Voorts wenst de verwijzende rechter van het Hof te vernemen of het op grond van de genoemde bepalingen van de btw-richtlijn toegestaan is om het recht op aftrek van voorbelasting te ontzeggen voor leveringen die een belastingplichtige vóór zijn registratie volgens de ZDDS heeft ontvangen, indien hij de btw over deze leveringen heeft opgegeven in een regularisatieaangifte voor een tijdvak dat binnen het laatste belastingtijdvak van de vervaltermijn van twaalf maanden voor de uitoefening van het recht op aftrek van voorbelasting voor die leveringen valt.

Het verzoek is ingediend krachtens artikel 267 VWEU.

Prejudiciële vragen

- 1) Heeft een vervaltermijn als die welke in het hoofdgeding aan de orde is – tegen de achtergrond van de bij wet ingevoerde maatregelen om de epidemie in te dammen, waaronder het opleggen van bestuursrechtelijke maatregelen om het verlaten van de woning en de bewegingsvrijheid in plaatsen te beperken, het contact met andere personen te beperken en winkels te sluiten, waarbij in het kader van die maatregelen ter indamming van de epidemie de termijnen voor de aangifte en de betaling van belastingschulden overeenkomstig de Zakon za korporativnoto podohodno oblagane (wet op de vennootschapsbelasting) (die de termijnen voor de aangifte en de betaling van inkomstenbelastingen naar nationaal recht regelt) zijn verlengd – tot gevolg dat de uitoefening van het recht op aftrek van voorbelasting door de belastingplichtigen tijdens de periode waarin de maatregelen ter indamming

van de epidemie gelden, in de praktijk onmogelijk of uiterst moeilijk wordt gemaakt, en zijn vanuit dit oogpunt nationale regelingen en praktijken van de belastingdienst als die welke in het hoofdgeding aan de orde zijn, verenigbaar met artikel 184 juncto artikel 186 van richtlijn 2006/112/EG van de Raad van 28 november 2006 betreffende het gemeenschappelijke stelsel van belasting over de toegevoegde waarde (PB 2006, L 347, blz. 1; hierna: „btw-richtlijn”), in het licht van het bij deze richtlijn ingevoerde beginsel van fiscale neutraliteit en de Unierechtelijke beginselen van gelijkwaardigheid en doeltreffendheid (arrest van 8 mei 2008, Ecotrade, C-95/07 en C-96/07, EU:C:2008:267)?

- 2) Is in de omstandigheden van de onderhavige zaak, in het licht van de in de Zakon za danak varhu dobavenata stoynost (wet op de belasting over de toegevoegde waarde; hierna: „ZDDS”) opgenomen mogelijkheid om de opgegeven gegevens te corrigeren door een btw-aangifte overeenkomstig de ZDDS, krachtens artikel 184 juncto artikel 186 van de btw-richtlijn een praktijk van de belastingdienst toelaatbaar waarbij een belastingplichtige het recht op aftrek van voorbelasting wordt ontzegd op grond dat de btw werd opgegeven in een regularisatieaangifte die werd ingediend om de gegevens te corrigeren voor het laatste belastingtijdvak van de vervaltermijn (twaalf maanden) voor de uitoefening van het recht op aftrek van voorbelasting over leveringen die de belastingplichtige vóór zijn registratie volgens de ZDDS heeft ontvangen, voor zover de transacties niet verborgen waren gehouden, de gegevens over de uitvoering ervan waren opgenomen in de boekhouding van verzoekster, de belastingdienst over de noodzakelijke informatie beschikte en er geen aanwijzingen waren dat de begroting schade had geleden?

Unierechtelijke bepalingen en rechtspraak

Richtlijn 2006/112/EG van de Raad van 28 november 2006 betreffende het gemeenschappelijke stelsel van belasting over de toegevoegde waarde, artikelen 167, 168, 178, 179, 180, 182, 184, 185, 250-252 en 273

Arrest van 7 juli 2022, Staatssecretaris van Financiën (Ontzegging van het recht op aftrek) (C-194/21, EU:C:2022:535); hierna: „arrest Staatssecretaris van Financiën”

Arrest van 8 mei 2008, Ecotrade (C-95/07 en C-96/07, EU:C:2008:267); hierna: „arrest Ecotrade”

Arrest van 12 juli 2012, EMS-Bulgaria Transport (C-284/11, EU:C:2012:458); hierna: „arrest EMS-Bulgaria Transport”

Arrest van 9 juli 2015, ██████████ (C-183/14, EU:C:2015:454); hierna: „arrest ██████████”

Nationale wetgeving

Zakon za danak varhu dobavenata stoynost – artikelen 74, 75, 125 en 126

Zakon za merkite i deystviyata po vreme na izvanrednoto polozhenie, obyaveno s reshenie na Narodnoto sabranie ot 13 mart 2020 i za preodolyavane na posleditsite (wet betreffende maatregelen en handelingen tijdens de bij besluit van het Bulgaarse parlement van 13 maart 2020 afgekondigde noodtoestand en betreffende de aanpak van de gevolgen ervan; hierna: „ZMDIPPP”) [het opschrift van de wet is met ingang van 14 mei 2020 aangevuld; de eerdere titel luidde: Zakon za merkite i deystviyata po vreme na izvanrednoto polozhenie, obyaveno s reshenie na Narodnoto sabranie ot 13 mart 2020 (wet betreffende de maatregelen en handelingen tijdens de bij besluit van het Bulgaarse parlement van 13 maart 2020 afgekondigde noodtoestand)] – § 25, 27, 28, 29 en 49 van de overgangs- en slotbepalingen bij die wet

Zakon za korporativnoto podohodno oblagane (wet op de vennootschapsbelasting, hierna: „ZKPO”) – artikelen 92, 93 en 219, leden 1, 4 en 5

Korte uiteenzetting van de feiten en van de procedure

- 1 Het onderzoek in de procedure voor de verwijzende rechter betreft een naheffingsaanslag van 24 januari 2022, die is afgegeven door een belastingautoriteit van de Teritorialna direktsia na Natsionalnata agentsia za prihodite (territoriaal directoraat van het nationaal agentschap voor belastinginkomsten) Varna (Bulgarije).
- 2 De controle omvat de volgende soort verplichting en het volgende tijdvak: btw over het tijdvak van 1 juli 2021 tot en met 31 juli 2021 en btw over het tijdvak van 1 oktober 2020 tot en met 30 juni 2021.
- 3 Bij de vaststelling van de naheffingsaanslag heeft de belastingautoriteit onregelmatigheden bij verzoekster geconstateerd bij de toepassing van de bepalingen van de ZDDS met betrekking tot de te verrekenen en terug te betalen bedragen.
- 4 Deze bedragen worden gespecificeerd in een tabel met vermelding van het factuurnummer, de datum, de leverancier, het voorwerp, de maatstaf van heffing en het btw-bedrag. Het overzicht omvat 71 facturen die tussen 2017 en 2019 zijn uitgereikt. Deze periode ligt vóór het tijdstip van de registratie van de onderneming volgens de ZDDS. De maatstaf van heffing voor de 71 vermelde facturen bedraagt in totaal 587 293,93 BGN en het btw-bedrag is in totaal 117 458,80 BGN. Er wordt niet betwist dat de leveringen hebben plaatsgevonden. Ook staat vast dat de btw door de leveranciers is betaald.
- 5 Tevens is vastgesteld dat de onderneming op 25 november 2019 volgens de ZDDS is geregistreerd.

- 6 Over het tijdvak van 25 november 2019 tot en met 30 september 2020 heeft verzoekster een btw-aangifte ten bedrage van 0 BGN ingediend.
- 7 Op 10 december 2020 heeft verzoekster een btw-aangifte over het belastingtijdvak november 2020 ingediend, waarin zij leveringen met recht op volledige aftrek van voorbelasting ten bedrage van 50 627 BGN en met btw ten bedrage van 10 125,40 BGN heeft aangegeven (waardoor de terug te vorderen btw 10 125,40 BGN bedroeg); op 14 januari 2021 heeft zij een btw-aangifte over december 2020 ingediend, waarin zij leveringen met recht op volledige aftrek van voorbelasting ten bedrage van 587 293,93 BGN en met btw ten bedrage van 117 458,80 BGN heeft aangegeven (waardoor de terug te vorderen btw 117 458,80 BGN bedroeg).
- 8 Bij brief van 15 januari 2021 heeft verzoekster de belastingautoriteiten overeenkomstig artikel 126, lid 3, ZDDS meegedeeld dat zij de volgende technische fouten in de overzichten van de facturen volgens de ZDDS over de belastingtijdvakken november en december 2020 had gemaakt: in het inkoopoverzicht en de belastingaangifte over december 2020 zijn ten onrechte facturen opgenomen die in de overzichten van de facturen volgens de ZDDS over november 2020 hadden moeten staan. Als reden voor de fouten voert verzoekster een COVID-19-besmetting van de boekhouder, gevolgd door een quarantaine, aan waardoor het werk is overgedragen aan een collega die hem heeft vervangen.
- 9 De termijn voor de uitoefening van het recht op aftrek van voorbelasting voor de betrokken leveringen bedroeg twaalf maanden en eindigde in november 2020. Om het recht op aftrek van voorbelasting uit te oefenen, moest tot uiterlijk 14 december 2020 een belastingaangifte worden ingediend. In de aangifte over november 2020 is het recht op aftrek van voorbelasting voor die leveringen niet uitgeoefend.
- 10 De belastingautoriteit heeft het recht op aftrek van voorbelasting voor de genoemde facturen onder verwijzing naar artikel 72, lid 1, ZDDS ontzegd, die bepaalt dat een volgens de ZDDS geregistreerde persoon het recht op aftrek van voorbelasting voor het belastingtijdvak mag uitoefenen waarin dat recht is ontstaan of voor een van de twaalf daaropvolgende belastingtijdvakken.
- 11 De belastingautoriteit wijst erop dat volgens artikel 75, leden 1 en 2, ZDDS het recht op aftrek van voorbelasting over goederen en diensten die vóór de registratie van de belastingplichtige bestonden, op het tijdstip van zijn registratie volgens de ZDDS ontstaat en in het belastingtijdvak waarin het is ontstaan of in een van de twaalf daaropvolgende belastingtijdvakken wordt uitgeoefend. Daaruit leidt de belastingautoriteit af dat de vervaltermijn voor de uitoefening van het recht op aftrek van voorbelasting voor de in de naheffingsaanslag genoemde facturen in het belastingtijdvak december 2020 is verstreken en het recht op aftrek van voorbelasting is uitgesloten.

- 12 Volgens de belastingautoriteit heeft de gecontroleerde onderneming in strijd met artikel 72 ZDDS het recht op volledige aftrek van voorbelasting uitgeoefend en moet de aftrek van voorbelasting voor december 2020 voor de genoemde facturen naar beneden worden bijgesteld.
- 13 Bij de naheffingsaanslag van 24 januari 2022 is verzoekster daarom het recht op aftrek van voorbelasting voor 71 facturen van de volgens de ZDDS geregistreeerde leveranciers voor de periode 2017 tot en met 2019 met een maatstaf van heffing van 587 293,93 BGN en een btw-bedrag van in totaal 117 458,80 BGN ontzegd.
- 14 Op 13 maart 2020 heeft het parlement van de Republiek Bulgarije in verband met de COVID-19-pandemie voor de periode van 13 maart 2020 tot en met 13 april 2020 de noodtoestand op het nationale grondgebied uitgeroepen. Vervolgens is de ZMDIPPP vastgesteld. Bij een reeks besluiten van de ministerraad en regelingen van de minister van Volksgezondheid zijn in de loop van 2020 maatregelen ingevoerd om de epidemie in het land in te dammen en is de periode van de noodtoestand vanwege de epidemie geleidelijk verlengd tot 30 april 2021.

Voornaamste argumenten van partijen in het hoofdgeding

- 15 Verzoekster stelt dat het in het verzoek om een prejudiciële beslissing beschreven geding van zuiver juridische aard is omdat de feiten niet worden betwist. De prejudiciële vragen hebben betrekking op de bepalingen van de btw-richtlijn, in het bijzonder artikel 179, lid 1, en de artikelen 180 en 273 alsook op de beginselen van fiscale neutraliteit, doeltreffendheid en gelijkwaardigheid, zoals behandeld in de arresten Ecotrade en EMS-Bulgaria Transport.
- 16 Volgens verzoekster is het door verweerder aangevoerde arrest Staatssecretaris van Financiën niet van toepassing.
- 17 Verweerder stelt dat verzoekster in strijd met artikel 75, lid 2, ZDDS het recht op aftrek van voorbelasting voor de 71 in het geding zijnde facturen heeft uitgeoefend. Deze facturen hebben betrekking op diensten en voorschotten die verzoekster vóór haar registratie volgens de ZDDS heeft ontvangen en die op het moment van haar registratie voorhanden waren, maar die zij in haar btw-aangifte te laat heeft aangegeven – zij heeft deze voor het belastingtijdvak december 2020 in plaats van uiterlijk voor het belastingtijdvak november 2020 in haar inkoopoverzicht opgenomen. Volgens verzoekster was de reden voor deze vertraging dat haar verantwoordelijke accountant voor een bepaalde periode in december 2020 corona had.
- 18 Gezien deze omstandigheden is verweerder van mening dat het geding voor de verwijzende rechter de toepassing van artikel 75, lid 2, gelezen in samenhang met artikel 75, lid 1, ZDDS en niet de voorwaarden voor het corrigeren van fouten in ingediende aangiften volgens artikel 125 ZDDS betreft, omdat verzoekster geen btw-aangifte over de periode van 25 november 2019 tot en met 30 september 2020 heeft ingediend, maar de betrokken facturen voor de belastingtijdvakken oktober

2020 en november 2020 niet overeenkomstig artikel 124 ZDDS in haar inkoopoverzicht heeft opgenomen.

Korte uiteenzetting van de motivering van de verwijzingsbeslissing

- 19 Volgens de verwijzende rechter gaat het om de vraag of het is toegestaan dat verzoekster de aangifte – door het indienen van een btw-aangifte over december 2020 en een correctieopgave voor november 2020 – achteraf (november 2020) corrigeert en het recht op aftrek van voorbelasting voor leveringen uitoefent die zij vóór de datum van haar registratie volgens de ZDDS, te weten 25 november 2019, heeft ontvangen, en wel tegen de achtergrond dat binnen de termijn van één jaar die in de nationale wetgeving is vastgesteld voor het recht op aftrek van voorbelasting voor leveringen die belastingplichtigen vóór het tijdstip van hun registratie volgens de ZDDS hebben ontvangen, in Bulgarije bij wet maatregelen zijn vastgesteld die, rekening houdend met de epidemische situatie, voorzien in termijnen voor de aangifte en betaling van bepaalde belastingen, maar niet in een dergelijke bepaling voor de aangifte en betaling van btw.
- 20 De verwijzende rechter is van mening dat het Hof in zijn eerdere rechtspraak over zaken heeft geoordeeld waarin de feiten en de nationale fiscale bepalingen verschilden van die welke in casu aan de orde zijn, en dat de richtsnoeren voor de uitlegging en toepassing van de relevante nationale bepalingen voor de omzetting van de btw-richtlijn daarom gedeeltelijk irrelevant zijn, zodat een verzoek om een prejudiciële beslissing noodzakelijk is.
- 21 De eerste prejudiciële vraag vloeit voort uit het verschil tussen de omstandigheden van de onderhavige zaak en die welke zijn onderzocht in de arresten EMS-Bulgaria Transport en Ecotrade. In dit verband merkt de verwijzende rechter, onder verwijzing naar punt 49 van het arrest EMS-Bulgaria Transport en naar de punten 46 en 48 van het arrest Ecotrade, op dat het verschil in casu is gelegen in de specifieke wettelijke bepalingen die, wegens de moeilijkheden waarmee de marktdeelnemers in het kader van de COVID-19-pandemie worden geconfronteerd, voorzien in langere termijnen voor de aangifte en betaling van de krachtens de ZKPO verschuldigde belastingen, maar niet in een soortgelijke mogelijkheid voor de aangifte, de betaling en het recht op aftrek met betrekking tot de btw.
- 22 De tweede prejudiciële vraag vloeit voort uit het verschil tussen de omstandigheden van de zaak waarin het arrest Staatssecretaris van Financiën is gewezen, en de omstandigheden van de onderhavige zaak wat betreft het tijdvak voor het indienen van de correctieopgave. In dat arrest omvatte het tijdvak de jaren 2006 tot en met 2015, waarin de belastingplichtige een naheffingsaanslag had ontvangen (2015) en na het opleggen van die aanslag aanspraak heeft gemaakt op aftrek van voorbelasting voor de btw die over de aankoop van de goederen in 2006 was betaald, terwijl in casu verzoekster zelf de discrepantie in de aangegeven gegevens heeft ontdekt en de correctieopgave in het daaropvolgende

belastingtijdvak na het verstrijken van de termijn voor de uitoefening van het recht op aftrek van voorbelasting in november 2020 (maar binnen de termijn voor het indienen van de correctieopgave – december 2020) heeft ingediend.