

Mål C-696/22

Sammanfattning av begäran om förhandsavgörande enligt artikel 98.1 i domstolens rättegångsregler

Datum för ingivande:

8 november 2022

Domstol som begär förhandsavgörande:

Curtea de Apel Cluj (Rumänien)

Datum för beslutet att begära förhandsavgörande:

15 juli 2021

Klagande:

C SPRL

Motparter:

Administrația Județeană a Finanțelor Publice (AJFP) Cluj

Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice (DGRFP) Cluj-Napoca

Saken i det nationella målet

Förvaltningsrättsligt överklagande som klaganden, C SPRL, har ingett mot motparterna, AJFP Cluj (Administrația Județeană a Finanțelor Publice Cluj (regionala förvaltningen för offentliga finanser i Cluj, Rumänien)) (nedan kallad AJFP) och DGRFP Cluj-Napoca (Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice Cluj-Napoca (regionala generaldirektoratet för offentliga finanser i Cluj-Napoca, Rumänien)) (nedan kallat DGRFP) med yrkande om delvis ogiltigförklaring av beskattningsbeslutet avseende mervärdesskatt meddelat av AJFP och av beslutet om omprövning av detta beskattningsbeslut meddelat av DGRFP.

Syfte med och rättslig grund för begäran om förhandsavgörande

Curtea de Apel Cluj har med stöd av artikel 267 FEUF begärt att EU-domstolen ska tolka artiklarna 63, 64 och 66 i direktiv 2006/112/EG och principen om iakttagande av rätten till försvar.

Frågor som har hänskjutits för förhandsavgörande

1) Utgör artiklarna 63, 64 och 66 i rådets direktiv 2006/112/EG om ett gemensamt system för mervärdesskatt hinder för en skattemyndighets förvaltningspraxis – såsom den i förevarande fall, där den beskattningsbara personen, som är ett bolag med begränsat ansvar bestående av auktoriserade yrkesutövare (SPRL) genom vilket förvaltare i insolvensförfaranden kan utöva sitt yrke, åläggs ytterligare betalningsskyldigheter – bestående i att den beskattningsgrundande händelsen och mervärdesskattens utkrävbarhet fastställs till den tidpunkt då tillhandahållandet av tjänsterna äger rum inom ramen för ett insolvensförfarande, för det fall konkursdomstolen eller borgenärskollektivet fastställer arvodet till förvaltaren i insolvensförfaranden, med påföljande skyldighet för den beskattningsbara personen att utfärda fakturorna senast den femtonde dagen i den månad som följer på den månad då den beskattningsgrundande händelsen för mervärdesskatt inträffar?

2) Utgör artiklarna 63, 64 och 66 i rådets direktiv 2006/112/EG om ett gemensamt system för mervärdesskatt hinder för en skattemyndighets förvaltningspraxis såsom den i förevarande fall, där den beskattningsbara personen, som är ett bolag med begränsat ansvar bestående av auktoriserade yrkesutövare (SPRL) genom vilket förvaltare i insolvensförfaranden kan utöva sitt yrke, åläggs ytterligare betalningsskyldigheter, eftersom den beskattningsbara personen har utfärdat fakturor och uppburit mervärdesskatt först på dagen för mottagandet av betalningen för de tjänster som har tillhandahållits inom ramen för insolvensförfarandet, trots att borgenärskollektivet har beslutat att arvodet till förvaltaren i insolvensförfaranden är villkorat av att det finns likvida medel på gäldenärernas konton?

3) Är det för att medges rätt till avdrag, för det fall den beskattningsbara personen har ingått ett samarbetsavtal avseende varumärken (co-branding) med en advokatbyrå och ska bevisa att det föreligger ett direkt och omedelbart samband mellan de förvärv som den beskattningsbara personen har gjort i tidigare led och transaktioner i senare led, tillräckligt att den beskattningsbara personen styrker att det efter ingåendet av avtalet har skett en ökning av omsättningen/värdet på de beskattningsbara transaktionerna, utan att inkomma med ytterligare styrkande handlingar? Om frågan besvaras jakande, vilka kriterier ska då tas i beaktande för att fastställa avdragsrättens faktiska räckvidd?

4) Ska den allmänna unionsrättsliga principen om rätten till försvar tolkas på så sätt att den domstol som prövar målet i sak – när det under ett nationellt administrativt förfarande avseende en begäran om omprövning av ett

beskattningsbeslut varigenom det har fastställts att det ska betalas extra mervärdesskatt godtas nya faktiska och rättsliga argument jämfört med dem i den skatterevisionspromemoria som detta beskattningsbeslut grundar sig på och den beskattningsbara personen i väntan på avgörandet av den domstol som prövar målet i sak har medgetts interimistiskt rättsskydd i form av uppskov med kravet på inbetalning av skatt, utan att undersöka huruvida förfarandet hade kunnat leda till ett annat resultat om detta fel inte hade förelegat – kan anse att denna princip inte har åsidosatts?

Anförda unionsbestämmelser och anförd praxis från EU-domstolen

Rådets direktiv 2006/112/EG av den 28 november 2006 om ett gemensamt system för mervärdesskatt (EUT L 347, 2006, s 1), i dess ändrade lydelse (nedan kallat mervärdesskattedirektivet), artiklarna 63, 64, 66 och 168.

Dom av den 19 september 2000, Schmeink & Cofreth och Strobel (C-454/98, punkt 59).

Dom av den 21 februari 2006, BUPA Hospitals och Goldsborough Developments (C-419/02, punkt 45).

Dom av den 18 juli 2013, AES-3C Maritza East 1 (C-124/12).

Dom av den 3 juli 2014, Kamino International Logistics och Datema Hellmann Worldwide Logistics (C-129/13 och C-130/13, punkterna 73, 78 och 79).

Dom av den 3 september 2015, Asparuhovo Lake Investment Company (C-463/14, punkt 35).

Dom av den 9 november 2017, Ispas (C-298/16, punkt 37).

Dom av den 29 november 2018, Finanzamt Goslar (C-548/17, punkt 28).

Dom av den 4 juni 2020, C.F. (Skattekontroll) (C-430/19, punkterna 35 och 36).

Dom av den 25 november 2021, Amper Metal (C-334/20).

Anförda nationella bestämmelser

Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal (lag nr 571/2003 om skatter och avgifter), offentliggjord i *Monitorul Oficial al României* (Republiken Rumäniens officiella tidning) nr 927 av den 23 december 2003, i dess ändrade och kompletterade lydelse som gällde vid tidpunkten för de faktiska omständigheterna (nedan kallad 2003 års skattelag), avsnittet om mervärdesskatt:

Artikel 126, enligt vilken transaktioner som utgörs av eller likställs med leverans av varor eller tillhandahållande av tjänster som omfattas av mervärdesskatteplikt och görs mot ersättning är beskattningsbara i Rumänien.

Artikel 134.1, enligt vilken den beskattningsgrundande händelsen avser den händelse genom vilken de rättsliga villkoren för att mervärdesskatt ska bli utkrävbar är uppfyllda. I samma punkt stadgas det att mervärdesskattens utkrävbarhet sammanfaller med det datum då skattemyndigheten har rätt att kräva att skatten ska betalas. Enligt artikel 134.3 kan betalning av mervärdesskatten krävas det datum då en person är skyldig att betala skatten till staten. Från och med denna tidpunkt påförs dröjsmålsränta för det fall skatten inte betalas.

Artikel 134¹, enligt vilken den beskattningsgrundande händelsen vid tillhandahållanden av tjänster inträffar det datum då tjänsterna tillhandahålls. I händelse av tillhandahållanden av tjänster som pågår kontinuerligt, såsom leverans av naturgas och vatten, tillhandahållande av telefontjänster, leverans av el och liknande, anses tillhandahållandena ha gjorts de datum som specificeras i avtalet för betalning av de tillhandahållna tjänsterna eller vid datumet för utfärdandet av fakturan.

Artikel 134², enligt vilken mervärdesskatten blir utkrävbar för leveranser av varor och tillhandahållanden av tjänster det datum då den beskattningsgrundande händelsen inträffar. I undantagsfall inträder utkrävbarheten vid datumet för utfärdandet av en faktura, före det datum då den beskattningsgrundande händelsen inträffar och vid det datum då förskottet mottas för de förskottsbetalningar som har gjorts före det datum då den beskattningsgrundande händelsen inträffar.

Artikel 145, enligt vilken varje beskattningsbar person har rätt att göra avdrag på förvärv om de är avsedda att användas till bland annat beskattningsbara transaktioner.

Artikel 155 om fakturering, där det i punkt 1 för perioden 2010–2012 och i punkt 15 från och med år 2013 föreskrivs att den beskattningsbara person som tillhandahåller andra tjänster än ett tillhandahållande utan rätt till avdrag för mervärdesskatt ska utfärda en faktura till varje mottagare senast den femtonde dagen i den månad som följer på den månad då beskattningsgrundande händelsen inträffar, såvida inte fakturan redan har utfärdats. På de förskottsbelopp som mottas för ett tillhandahållande av tjänster ska den beskattningsbara personen dessutom utfärda en faktura till varje mottagare senast den femtonde dagen i den månad som följer på den månad då förskotten mottas, såvida inte fakturan redan har utfärdats.

Ordonanța Guvernului nr. 92 din 24 decembrie 2003 privind Codul de procedură fiscală al României (regeringsdekret nr 92 av den 24 december 2003, skatteprocesslagen), offentliggjort i *Monitorul Oficial al României* nr 941 av den 29 december 2003, i dess ändrade lydelse, nu upphävd genom artikel 354 i lag nr 207/2015 (nedan kallad 2003 års skatteprocesslag).

”Artikel 213

Omprövningsbeslut

1) Den behöriga myndigheten ska, när den prövar en begäran om omprövning, granska de faktiska och rättsliga omständigheter som ligger till grund för beskattningsbeslutet. Vid bedömningen av begäran om omprövning ska hänsyn tas till parternas argument, de rättsliga bestämmelser som parterna har åberopat och de handlingar som lagts till akten i ärendet. Begäran om omprövning ska prövas inom gränserna för yrkandena i det.

...

3) Omprövningsbeslutet får inte leda till att klagandens rättsställning försämras på grund av dennes överklagande.”

Legea nr. 554/2004 a contenciosului administrativ (lag nr 554/2004 om förvaltningsrättsliga mål), offentliggjord i *Monitorul Oficial al României* nr 1154 av den 7 december 2004, som var gällande vid tidpunkten för uppskovet med verkställigheten av beskattningsbeslutet:

”Artikel 14

Uppskov med verkställigheten av beslutet

1) I vederbörligen motiverade fall och för att förhindra en omedelbart förestående skada får den skadelidande personen, efter att i enlighet med artikel 7 ha vänt sig till den myndighet som har antagit beslutet eller den närmast överordnade myndigheten, ansöka om att den behöriga domstolen ska förordna om uppskov med verkställigheten av det ensidiga förvaltningsbeslutet till dess att det skett en prövning i sak. Om den skadelidande personen inte framställer ett yrkande om upphävande av beslutet inom 60 dagar, upphör uppskovet med verkställigheten enligt lag och utan några formkrav.

...

7) Uppskovet med verkställigheten av förvaltningsbeslutet har till verkan att all form av verkställighet upphör tills uppskovsperioden löper ut.”

Legea nr. 85/2006 privind procedura insolvenței (lag nr 85/2006 om insolvensförfarande), offentliggjord i *Monitorul Oficial al României* nr 359 av den 21 april 2006, nu upphävd genom artikel 344 i lag nr 85/2014:

”Artikel 4

1) Galdenärens tillgångar ska tas i anspråk för att täcka samtliga kostnader för det förfarande som har införts genom denna lag, däribland de kostnader som förvaltaren och/eller likvidatorn har haft för delgivning, kallelse och meddelande om förfarandeåtgärder.

...

4) Om det saknas likvida medel på gäldenärens konto används likvidationsfonden. Betalningarna utförs i enlighet med artikel 37.4 i brådskanke regeringsdekret nr 86/2006 om organisering av det arbete som utförs av förvaltare i insolvensförfaranden, vilket, med ändringar och tillägg, omvandlats till lag nr 254/2007, i dess ändrade och kompletterade lydelse, på grundval av en budget ...

Artikel 11

1) Konkursdomstolens huvuduppgifter är enligt denna lag följande:

...

c) att i beslutet om att inleda förfarandet – bland lämpliga förvaltare i insolvensförfaranden som i detta avseende har ingett erbjudande om sina tjänster till handlingarna i förfarandet – utse och motivera valet av den tillfälliga förvaltare eller, allt efter omständigheterna, likvidator som ska genomföra förfarandet tills denne bekräftas eller, allt efter omständigheterna, byts ut av borgenärskollektivet eller av den fordringsägare som har minst 50 procent av värdet på fordringarna och fastställa dels dennes arvode enligt de kriterier som anges i lagen om organisering av det arbete som utförs av förvaltare i insolvensförfaranden, dels dennes uppgifter under denna period ...

d) att genom beslut bekräfta dels den förvaltare eller likvidator som har utsetts av borgenärskollektivet eller av den fordringsägare som innehar minst 50 procent av värdet på fordringarna, dels det överenskomna arvodet ...”

Ordonanța de urgență a Guvernului nr. 86/2006 privind organizarea activității practicienilor în insolvență (brådskanke regeringsdekret nr 86/2006, lagen om organisering av det arbete som utförs av förvaltare i insolvensförfaranden), offentliggjort i *Monitorul Oficial al României* nr 944 av den 22 november 2006:

”Artikel 38

1) Förvaltare i insolvensförfaranden har rätt till ett arvode för det utförda arbetet i form av fast arvode, arvode vid positivt utfall eller en kombination av dessa.

...

4) Det tillfälliga arvodet under observationsperioden fastställs av konkursdomstolen vid inledandet av insolvensförfarandet på grundval av kriterierna i punkt 2. Borgenärskollektivet kan ändra detta arvode med beaktande av punkt 2.

5) Betalning av arviden till förvaltare i insolvensförfaranden eller likvidatorer, eller av rättegångskostnaderna, sker från den fond som har upprättats enligt artikel

4 i lag nr 85/2006, i dess ändrade och kompletterade lydelse. Dessa arvoden ska beräknas i överensstämmelse med de taxor och standardkostnader som fastställs av Stämman av permanenta representanter för [Den nationella sammanslutningen av förvaltare i insolvensförfaranden i Rumänien].”

Kortfattad redogörelse för de faktiska omständigheterna och förfarandet i det nationella målet

- 1 C är ett bolag med begränsat ansvar bestående av auktoriserade yrkesutövare (SPRL) genom vilket förvaltare i insolvensförfaranden kan utföra sitt arbete eller delta i insolvensförfarandet antingen i egenskap av förvaltare under observationsperioden och i samband med rekonstruktionsförfarandet eller i egenskap av likvidator inom ramen för det allmänna insolvensförfarandet och det förenklade insolvensförfarandet.
- 2 Genom AJFP:s beskattningsbeslut av den 13 augusti 2015 ålades C att betala extra mervärdesskatt med ett belopp på 2 937 084 RON för beskattningsperioden mellan den 1 januari 2010 och den 31 juli 2014 samt accessoriska skatteförpliktelser med ett belopp på 1 900 705 RON, till ett sammanlagt belopp om 4 837 789 RON. Den skatterevisionspromemoria som låg till grund för beskattningsbeslutet angav i korthet att C för vissa tillhandahållanden av tjänster som hade genomförts under den period som omfattades av skattekontrollen hade uppburit mervärdesskatt först vid tidpunkten för betalningen av tjänsterna och inte vid tidpunkten för det faktiska tillhandahållandet.
- 3 C ingav en begäran om omprövning av beskattningsbeslutet av den 13 augusti 2015. Genom omprövningsbeslutet av den 10 maj 2016 avslog DGRFP begäran om omprövning med avseende på beloppet 2 375 480 RON i mervärdesskatt eftersom den saknade fog, biföll delvis begäran om omprövning och upphävde det angripna beskattningsbeslutet för beloppet på 123 266 RON i mervärdesskatt, återkallade delvis beskattningsbeslutet vad gäller beloppet på 2 112 926 RON (212 221 RON i mervärdesskatt, 1 457 894 RON i dröjsmålsränta på mervärdesskatten och 432 811 RON i förseningsavgift för mervärdesskatten) och avslog avslutningsvis begäran om omprövning för beloppet på 226 117 RON i mervärdesskatt eftersom den saknade fog.
- 4 I det expertutlåtande som har sammanställts i förevarande fall anses de tjänster som förvaltare i insolvensförfaranden tillhandahåller utgöra tillhandahållanden av tjänster som pågår kontinuerligt och för vilka betalning kan ske inom ett år. Det konstaterades i omprövningsbeslutet att C hade utfärdat fakturor till sina kunder och uppburit mervärdesskatt först vid datumet för mottagandet av motvärdet för de tjänster som hade tillhandahållits, på grundval av att arvodet hade godkänts med det suspensiva villkoret att det finns likvida medel på gäldenärens konto. Det organ som är behörigt att pröva begäran om omprövning ansåg att 2003 års skattelag inte gör åtskillnad mellan den beskattningsgrundande händelsen och mervärdesskattens utkrävbarhet beroende på huruvida det suspensiva villkoret om

mottagandet av arvodet (det finns likvida medel på gäldenärens konton) är uppfyllt. Organet preciserade dessutom att förvaltaren/likvidatorn tillhandahåller tjänster för hantering av insolvens-/rekonstruktions-/konkursförfaranden från och med det datum då denne utses och fram till dess att denne befrias från det uppdrag och ansvar som konkursdomstolen har tilldelat honom eller henne, oavsett om det kommer in likvida medel på gäldenärernas konton eller inte.

- 5 Vad gäller det samarbetsavtal som C ingick år 2009 med advokatbyrån DDKK, som är bildad som ett privaträttsligt bolag mellan advokater, och mot bakgrund av vilket DDKK beviljar C en finansiering och rätten att använda DDKK:s namn och logotyp i allt yrkes- och kommunikationsmaterial enligt formeln för co-branding (nedan kallat samarbetsavtalet), nekades avdragsrätten eftersom fakturorna för tillhandahållanden av tjänster inte baserades på handlingar som styrkte att tjänsterna hade använts för C:s beskattningsbara transaktioner, i den mening som föreskrivs i artikel 145.2 a i 2003 års skattelag. C har gjort gällande att avtalet ingicks i syfte att marknadsföra sig och ömsesidigt stödja varandra för att locka till sig kunder, det vill säga för att stödja C:s nuvarande verksamhet och inrätta C:s filial i Bukarest. Den hänskjutande domstolen påpekar dessutom att nämnda organ som är behörigt att pröva begäran om omprövning ansåg att det rör sig om en marknadsföringsstrategi för att diversifiera och öka kundantalet genom att lägga till DDKK:s logotyp. C är mot bakgrund av samarbetsavtalet skyldigt att betala en viss procentsats av intäkterna från sin yrkesverksamhet till DDKK. Enligt årsredovisningen för år 2011 ökade intäkterna med 2 556 702 RON jämfört med år 2010 (från 21 893 741 RON till 24 450 443 RON).
- 6 Den 11 mars 2016 ingav C förvaltningsrättsligt överklagande till den hänskjutande domstolen med yrkande om delvis ogiltigförklaring av DGRFP:s beslut av den 10 maj 2016 vad gäller punkterna 1 och 3 i beslutsdelen, delvis ogiltigförklaring av AJFP:s beskattningsbeslut av den 13 augusti 2015, begränsat till den extra mervärdesskattfordran med ett belopp på 4 488 406 RON i mervärdesskatt och accessoriska skatteförpliktelser, samt uppskov med verkställigheten av DGRFP:s beslut av den 10 maj 2016 med avseende på punkt 3 i beslutsdelen. Vidare yrkade C att motparterna skulle förpliktas att ersätta rättegångskostnaderna.

Parternas huvudargument

- 7 Parterna har inte uttryckt sin ståndpunkt angående begäran om förhandsavgörande och frågorna däri.
- 8 I sak anser C att de överväganden som ligger till grund för DGRFP:s beslut om omprövning av AJFP:s beskattningsbeslut är rättsstridiga och saknar fog.
- 9 Vad gäller metoden för att fastställa arvodet har C gjort gällande att skattemyndigheten, trots att C hade inkommit med det protokoll över borgenärskollektivets stämma som hade fastställt arvodet till förvaltaren/likvidatorn, ansåg att beslutet att inleda insolvensförfarandet eller, allt efter omständigheterna, konkursförfarandet inte hade ingetts med avseende på

vissa transaktioner och att det därför inte var styrkt att arvodet till förvaltaren i insolvensförfarandet inte hade fastställts genom detta rättsliga avgörande, utan först därefter genom borgenärskollektivets beslut. Nämnda protokoll styrker däremot den tidpunkt från och med vilken arvodet till förvaltaren/likvidatorn uttryckligen har fastställts och blivit säker och förfallen. Skattemyndighetens begäran om att det ska lämnas in ytterligare handlingar är därför orimlig, i än högre grad eftersom skattemyndigheten ställer krav på bevisning av att en omständighet inte har förelegat.

- 10 Vad gäller den beskattningsgrundande händelsen och mervärdesskattens utkrävbarhet har C gjort gällande att skattemyndigheten tolkar och tillämpar skattebestämmelserna felaktigt, både i fallet med månatliga arvoden och i fallet med villkorade arvoden.
- 11 När det gäller månatliga arvoden hävdar C att den beskattningsgrundande händelsen och, implicit, mervärdesskattens utkrävbarhet inte kan uppkomma på grund av att insolvensförfarandet inleds och att förvaltaren i insolvensförfarandet utses, om inte konkursdomstolen vid den aktuella tidpunkten även fastställer arvodet till förvaltaren/likvidatorn. Dessutom kan fordran inte faktureras eftersom den inte har fastställts. DGRFP anser emellertid att C, när arvodet väl är känt efter det att borgenärskollektivet har godkänt det, är skyldigt att omedelbart fakturera arvodet för föregående eller innevarande månad. C har anfört att det enligt DGRFP är för sent att utfärda fakturan först i den månad som följer på godkännandet. Om arvodet är känt även innan det godkänns av borgenärskollektivet, eftersom konkursdomstolen har fastställt det preliminärt, föreligger faktureringsskyldigheten för de fastställda preliminära beloppen enligt skattemyndigheten just från och med den tidpunkt då förfarandet inleds, och mellanskillnaden faktureras i händelse av senare ändring.
- 12 Enligt C utgör emellertid dessa skäl till att avslå begäran om omprövning ett avsteg från skattereglerna om den beskattningsgrundande händelsen, mervärdesskattens utkrävbarhet och faktureringen, eftersom DGRFP drog slutsatsen att C inte hade iakttagit fristen för faktureringen och fristen för betalning av den mervärdesskatt som är utkrävbar, utan att först ha uttalat sig om den tidpunkt då den beskattningsgrundande händelsen inträffar som fastställer mervärdesskattens utkrävbarhet.
- 13 C har för det första anfört att den beskattningsgrundande händelsen inte fastställs med beaktande av faktureringsskyldigheten inom en viss frist, utan att den tidpunkt då den beskattningsgrundande händelsen inträffar däremot är den tidpunkt utifrån vilken den bindande fristen för utfärdandet av fakturan beräknas (se, i detta hänseende, artikel 155.15 i 2003 års skattelag). För det andra har lagstiftaren, i artikel 134¹ i 2003 års skattelag och utifrån den tillhandahållna tjänstens specifika karaktär, uttryckligen fastställt de situationer då den beskattningsgrundande händelsen anses ha inträffat. Mot bakgrund av att den tjänst som C tillhandahåller är av fortlöpande karaktär är regeln om att den beskattningsgrundande händelsen inträffar vid den tidpunkt då leveransen av

varorna eller tillhandahållandet av tjänsterna äger rum inte tillämplig, eftersom det rör sig om ett av de särskilda fall som anges i artikel 134.7, 134.8 och 134.12 i 2003 års skattelag. I C:s situation inträffar den beskattningsgrundande händelsen därför, allt efter omständigheterna, antingen vid datumet för överenskommelsen om betalning av arvodet (i enlighet med borgenärskollektivets beslut) eller vid datumet för utfärdandet av en faktura.

- 14 Sammanfattningsvis har C gjort gällande att om den beskattningsgrundande händelsen inträffar vid tidpunkten för utfärdandet av fakturan blir mervärdesskatten utkrävbar först vid denna tidpunkt. C har således iakttagit fristen för betalning av mervärdesskatten. Även om den beskattningsgrundande händelsen inträffar vid den tidpunkt då borgenärskollektivet fastställer arvodet ska fakturan ändå utfärdas senast den femtonde dagen i den påföljande månaden, och denna frist har iakttagits.
- 15 I sin svarsskrivelse har **DGRFP** gjort gällande att den beskattningsgrundande händelsen enligt nationell lagstiftning inträffar det datum då leveransen av varorna eller tillhandahållandet av tjänsterna äger rum och att mervärdesskatten blir utkrävbar det datum då den beskattningsgrundande händelsen inträffar. I undantagsfall blir mervärdesskatten utkrävbar vid datumet för utfärdandet av en faktura, om denna utfärdas innan den beskattningsgrundande händelsen inträffar, eller när förskottet mottas, om förskottet betalas innan den beskattningsgrundande händelsen inträffar. Den beskattningsbara personen är därför skyldig att utfärda en faktura för leveransen av varor/tillhandahållandet av tjänster senast den femtonde dagen i den månad som följer på den månad då den beskattningsgrundande händelsen inträffar.
- 16 Vad gäller villkorade arvoden (det finns likvida medel på gäldenärens konto i slutet av förfarandet) har C gjort gällande att skattemyndigheten har tillämpat samma regelverk som för mervärdesskatt på arvoden med betalningsfrist, utifrån antagandet att C de facto tillhandahåller en tjänst och därför ska utfärda en faktura till kunderna, eftersom 2003 års skattelag inte gör åtskillnad mellan den beskattningsgrundande händelsen och mervärdesskattens utkrävbarhet beroende på huruvida ett villkor är uppfyllt.
- 17 Enligt C beaktade emellertid inte det organ som är behörigt att pröva begäran om omprövning det faktum att mervärdesskatten ska betalas på grundval av en ekonomisk transaktion (och därmed på grundval av ett rättsförhållande). Huruvida det rättsförhållande som utgör underlaget för mervärdesskatten föreligger beror emellertid på om villkoret är uppfyllt. Följande två alternativ är således möjliga beroende på huruvida villkoret är uppfyllt: (i) Om villkoret inte är uppfyllt (det saknas likvida medel på gäldenärens konto i slutet av förfarandet) anses rättsförhållandet aldrig ha förelegat och det finns således inte heller någon rättslig grund för uppbörd av mervärdesskatt. Till stöd för detta argument har C hänvisat till punkt 35 i EU-domstolens dom av den 3 september 2015, C-463/14, Asparuhovo Lake Investment Company. Detta innebär således att så länge arvodet inte ska betalas på grund av att villkoret inte är uppfyllt, även om tjänsten faktiskt

har tillhandahållits, föreligger ingen motprestation, eftersom den aktuella tjänsten inte omfattas av mervärdesskattens tillämpningsområde. (ii) Om villkoret är uppfyllt (det finns likvida medel på gäldenärens konto i slutet av förfarandet) föreligger rättsförhållandet, men först då är det med säkerhet fastställt att arvodet ska betalas. Detta innebär att betalningen av arvodet skjuts upp till den tidpunkt som ska tas i beaktande för att bedöma huruvida villkoret är uppfyllt (slutet av förfarandet). I detta fall är artikel 134^{1.8} i 2003 års skattelag tillämplig, enligt vilken den beskattningsgrundande händelsen inträffar de betalningsdatum som specificeras i avtalet eller vid datumet för utfärdandet av en faktura.

- 18 Vad gäller de särskilda situationer då borgenärskollektivet godkänner att det fakturerade arvodet inte tas ut och att det avstås från framtida arvode blir rättsförhållandet utan motprestation, på samma sätt som i det fall då villkoret inte är uppfyllt, med den följderna att tillhandahållandet av tjänsten inte längre är av ekonomisk karaktär och därför inte omfattas av mervärdesskattens tillämpningsområde.
- 19 Vad beträffar den mervärdesskatt som enligt skattemyndigheten inte var avdragsgill har C gjort gällande att det organ som är behörigt att pröva begäran om omprövning gjorde en mycket djupare analys av den faktiska situationen än skatteinspektörerna. Nämnda organ utelämnade nästan helt de faktiska omständigheter som redovisas i skatterevisionspromemorian och som låg till grund för beskattningsbeslutet. I själva verket ersatte nämnda organ skatteinspektörernas motivering med sin egen och la fram hela nya grunder till stöd för beslutet att neka rätten till avdrag för mervärdesskatt.
- 20 C har vidare gjort gällande att detta synsätt av det organ som är behörigt att pröva begäran om omprövning är rättsstridigt. Förfarandet för begäran om omprövning av de skatterättsliga förvaltningsrättsakterna är ett administrativt förhandsförfarande som inte omfattas av den kontradiktoriska principen eftersom den beskattningsbara personen inte kan uttrycka sin ståndpunkt om en eventuell ny tolkning av den rättsliga och faktiska situation som har konstaterats och antagits av skatteinspektörerna. C har med hänvisning till artikel 213.1 i 2003 års skatteprocesslag gjort gällande att det ankommer på det organ som är behörigt att pröva begäran om omprövning att bedöma om de faktiska och rättsliga omständigheter som har godtagits av skatteinspektörerna äger grund och kan ge stöd för det meddelade beskattningsbeslutet. Det organ som är behörigt att pröva begäran om omprövning får därför inte framföra ytterligare argument för att styrka att förvaltningsbeslutet är rättsenligt, eftersom den beskattningsbara personen inte har någon möjlighet att försvara sig mot dessa argument.
- 21 I förevarande fall drog det organ som är behörigt att pröva begäran om omprövning samma slutsatser om den mervärdesskatt som är avdragsgill som skatteinspektörerna, men grundade sina slutsatser på helt andra argument och rekonstruerade hela den skattemässiga situationen. C hade ingen möjlighet att uttala sig om dessa argument och hindrades således från att utöva sin rätt till försvar, vilket nödvändigtvis medför att omprövningsbeslutet ska ogiltigförklaras.

- 22 Vad gäller de fakturor som hade utfärdats av advokatbyrån DDKK nekade skattemyndigheten rätten till avdrag för mervärdesskatt för dessa transaktioner av två skäl. För det första ingavs det inte bevis för att de tjänster som C hade fakturerats hade tillhandahållits på grundval av samarbetsavtalet och dess tilläggs klausul, och inte på grundval av avtal nr 335204/03.12.2010 som angavs i de utfärdade fakturorna. För det andra gick det inte av de ingivna styrkande handlingarna att utläsa den förvärvade tjänstens karaktär eller att styrka att tjänsten var nödvändig för att bedriva verksamheten med beskattningsbara transaktioner.
- 23 C har gjort gällande att samtliga fakturor från DDKK, som C registrerade i sina räkenskaper, hade utfärdats på grundval av samarbetsavtalet och dess tilläggs klausul. Fakturorna innehöll en felaktig hänvisning till avtal nr 335204/03.12.2010, vilket har intygats av representanter för DDKK.
- 24 Enligt C konstaterade skattemyndigheten dessutom att skatteinspektörerna inte för någon av de registrerade fakturorna från DDKK hade fått någon rapport om verksamheten eller arbetena eller annan motsvarande handling som intygar att de tjänster som C hade fakturerats hade tillhandahållits på grundval av samarbetsavtalet eller tilläggs klausulen i samarbetsavtalet, och inte på grundval av avtal nr 335204/03.12.2010 som angavs i de utfärdade fakturorna, vilket båda bolagen har gjort gällande, dock utan att inge bevis för detta med styrkande handlingar.
- 25 I den rapport som föreslår ett omprövningsbeslut vidhåller emellertid skatteinspektörerna att skälet till att neka avdragsrätten i själva verket inte var att fel rättslig grund angavs för utfärdandet av fakturan, utan det faktum att det inte var möjligt att fastställa ett samband mellan de angivna beloppen i de utfärdade fakturorna och samarbetsavtalet med DDKK. Det organ som är behörigt att pröva begäran om omprövning kompletterade de argument som hade använts i skatterevisionspromemorian och slog fast att C inte hade ingett handlingar av vilka de tillhandahållna tjänsterna faktiskt framgick, i ett sammanhang där det enligt samarbetsavtalet är C som ska göra alla beräkningar av det månatliga belopp som ska betalas.
- 26 Det framgår av artikel 5.1 i samarbetsavtalet att ”C ges rätten att använda DDKK:s namn och logotyp i allt yrkes- och kommunikationsmaterial enligt samarbetsavtalet mellan varumärken [co-branding]” i enlighet med artikel 1 i nämnda avtal. För att betala tillbaka den beviljade finansieringen var C och dess dotterbolag skyldiga att betala DDKK ett belopp på 10 procent (exklusive mervärdesskatt) av alla intäkter från C:s yrkesverksamhet från och med datumet för ikraftträdandet av samarbetsavtalet och under hela dess löptid. Genom tecknandet av tilläggs klausulen avtalades det senare att beräkningsgrunden för det belopp som skulle betalas till DDKK endast omfattade de rörliga intäkterna och att den fastställda procentsatsen på 10 procent i samarbetsavtalet skulle ändras till 7 procent om de årliga rörliga årsintäkterna var lägre än 3 miljoner euro och till 9 procent om de översteg denna gräns.

- 27 De angivna beloppen i DDKK:s fakturor var enligt C i överensstämmelse med samtliga bestämmelser i avtalet om metoden för beräkning av de belopp som skulle betalas, vilket framgår av de prospekt som bifogades fakturorna.
- 28 Mellan åren 2009 och 2011 gjorde dessutom C betalningar till DDKK i enlighet med sin avtalsmässiga skyldighet att betala tillbaka den beviljade finansieringen. De skattemyndigheter som genomförde skattekontrollen avseende den aktuella perioden bestred inte att dessa transaktioner hade ägt rum.
- 29 C har vidare gjort gällande att samarbetsavtalet syftade till att åstadkomma en formel för co-branding, det vill säga ett samarbete mellan varumärken med målsättningen att skapa en gynnsam situation för båda avtalsparterna, vilket är att föredra framför den traditionella konkurrensen. Genom denna marknadsföringsstrategi hade C för avsikt att komma in på marknaden för tjänster i insolvensförfaranden i Bukarest och förbättra sin förmåga att locka till sig ekonomiska aktörer i huvudstaden, vilket uppnåddes till stor del tack vare att namnet på den kända advokatbyrån DDKK förknippades med bolagets namn. Mot denna bakgrund har C anfört att samtliga lagstadgade villkor är uppfyllda för att utöva rätten till avdrag för mervärdesskatt för de belopp som betalades till DDKK på grundval av samarbetsavtalet och dess tilläggs klausul, eftersom det faktiska tillhandahållandet av co-brandingtjänster inte har ifrågasatts, i och med att C använde DDKK:s namn och logotyp i allt sitt yrkes- och kommunikationsmaterial i enlighet med bestämmelserna i avtalet. Sambandet mellan dessa tjänster och C:s beskattningsbara transaktioner framgår tydligt av syftet med dessa tjänster, vilket var att etablera en egen kundkrets och locka till sig DDKK:s kunder.
- 30 Med hänvisning till punkt 31 i EU-domstolens dom av den 18 juli 2013, C-124/12, AES-3C Maritza East 1, har C gjort gällande att dessa kostnader har ett direkt och omedelbart samband med den beskattningsbara personens samlade ekonomiska verksamhet.
- 31 Det aktuella samarbetsavtalet ingicks enbart för att utöka och utveckla C:s verksamhet, med den följd att förekomsten av ett direkt och omedelbart samband, utöver ett rent ekonomiskt samband, inte kan ifrågasättas. Enligt årsredovisningen för år 2011 ökade dessutom C:s intäkter med 2 556 702 RON jämfört med år 2010 (från 21 893 741 RON till 24 450 443 RON). C har vidare anfört att slutsatserna av det organ som är behörigt att pröva begäran om omprövning, enligt vilka C inte har ingett handlingar som faktiskt styrker de tillhandahållna tjänsterna, är i strid med principen att innehåll går före form. Kravet på att inkomma med skriftliga bevis som styrker tjänsternas innehåll är nämligen överdrivet, eftersom dessa tjänster inte kan kvantifieras i skriftlig form.
- 32 Enligt C, som i detta hänseende har hänvisat till unionsrättslig praxis, bygger regelverket för avdrag för mervärdesskatt på principen om skatteneutralitet. De formella skyldigheternas omfattning och art får därför inte hindra beskattningsbara personer från att utöva sin rätt till avdrag för mervärdesskatt eller medföra att det i praktiken blir omöjligt eller orimligt svårt att utöva denna rätt.

- 33 Mot bakgrund av domen Schmeink & Cofreth och Strobel är det enligt C inte befogat att neka rätten till avdrag för mervärdesskatt för fakturor som utfärdas på grundval av samarbetsavtalet mellan varumärken, om avdragsrätten nekas på grund av att det saknas handlingar som styrker att tjänsterna har tillhandahållits, eftersom ett sådant nekande åsidosätter principen om mervärdesskattens neutralitet.
- 34 **DGRFP** har gjort gällande att C med sina argument inte har styrkt att dess samarbetspartner faktiskt tillhandahöll de fakturerade tjänsterna och inte har motbevisat slutsatserna av skatteinspektörerna, enligt vilka beloppet på 646 673 RON i mervärdesskatt drogs av på grundval av fakturorna för tillhandahållandet av tjänsterna utan att grunda sig på någon handling som styrkte att tillhandahållandena av tjänsterna var avsedda för C:s beskattningsbara transaktioner.

Kortfattad redogörelse för skälen till att förhandsavgörande begärs

- 35 Vad beträffar den **första frågan** påpekar den hänskjutande domstolen att det är nödvändigt att klargöra begreppet ”leveranser av varor eller tillhandahållanden av tjänster som pågår kontinuerligt under en viss tidsperiod” i artikel 64.2 i direktiv 2006/112 och på vilket sätt denna definition kan tillämpas på det specifika arbete som utförs av förvaltare/likvidatorer i insolvensförfaranden.
- 36 Konkursdomstolen eller borgenärskollektivet fastställde förvaltarens eller likvidatorns månatliga arvode och sett ur denna synvinkel är C:s arvode säkert.
- 37 C har gjort gällande att artikel 134^{1.8} i 2003 års skattelag är tillämplig på C:s situation, eftersom det rör sig om tillhandahållanden av tjänster som pågår kontinuerligt för vilka betalningen kan ske inom ett år. Den nationella lagtexten innehåller ingen uttömmande lista, utan en rad exempel såsom leverans av naturgas och vatten, tillhandahållande av telefons tjänster, leverans av el ”och liknande”. Eftersom artikel 64 i direktiv 2006/112 tycks utgöra ett undantag från den regel som fastställs i artikel 63 och därför ska tolkas restriktivt (se dom av den 21 februari 2006, BUPA Hospitals och Goldsborough Developments, C-419/02, REG 2006, s. I-1685, punkt 45), uppstår frågan huruvida tillhandahållanden av tjänster av förvaltare/likvidatorer i insolvensförfaranden omfattas av kategorin ”och liknande” i artikel 134^{1.8} i 2003 års skattelag och följaktligen huruvida det villkor är uppfyllt som är fastställt på unionsnivå i artikel 64.2 angående kravet på en bestämmelse i nationell lagstiftning: ”I vissa fall ... får medlemsstaterna föreskriva att”.
- 38 Eftersom de tjänster och tillhandahållanden som anges i bestämmelsen i nationell lagstiftning har vissa särdrag, i och med att det rör sig om leveranser av naturgas, vatten och så vidare, och därmed allmännyttiga tjänster, är det nödvändigt att inhämta EU-domstolens yttrande mot bakgrund av artikel 64.2 i direktiv 2006/112.

- 39 Utifrån klassificeringen av dessa tjänster kommer även den beskattningsgrundande händelsen och den tidpunkt då mervärdesskatten blir utkrävbar i förevarande fall att fastställas till antingen i den månad som följer på fastställandet av arvodet enligt artikel 155 i 2003 års skattelag, med hänvisning till artikel 66 c i mervärdesskattedirektivet, eller inom ett år om tillhandahållandet av tjänsten anses pågå kontinuerligt.
- 40 Vad beträffar den **andra frågan** finner den hänskjutande domstolen att problemställningen i förevarande situation rör fastställandet av den beskattningsgrundande händelsen och den tidpunkt då mervärdesskatten blir utkrävbar med avseende på det specifika arbete som förvaltare i insolvensförfaranden utför, för det fall mervärdesskatten uppbärs först vid datumet för mottagandet av betalningen av de tjänster som har tillhandahållits inom ramen för insolvensförfarandet och borgenärskollektivet har beslutat att betalningen av arvodet till förvaltaren i insolvensförfarandet är villkorad av att det finns likvida medel på gäldenärernas konton.
- 41 C har med hänvisning till EU-domstolens dom *Asparuhovo Lake Investment Company* (C-463/14) gjort gällande att det inte kan uppkomma en mervärdesskattefordran utan en beskattningsbar ekonomisk transaktion. Den hänskjutande domstolen påpekar emellertid att en viss betalning under alla omständigheter äger rum i den mening som avses i artikel 4.4 i lag nr 85/2006. I denna situation aktualiseras frågan om det inte hade varit lämpligare att använda systemet för justering av mervärdesskatten i avsaknad av likvida medel på gäldenärernas konton, med den följd att mervärdesskatten skulle ha uppburits omedelbart.
- 42 Mot bakgrund av det som EU-domstolen slog fast i punkt 28 i domen av den 29 november 2018, C-548/17, *Finanzamt Goslar*, önskar den hänskjutande domstolen i andra hand få klarhet i huruvida tjänster som förvaltare i insolvensförfaranden tillhandahåller, såsom i förevarande fall, ger upphov till successiva avräkningar eller successiva betalningar.
- 43 Den **tredje frågan** syftar till att fastställa huruvida det för att ha rätt till avdrag för mervärdesskatt i fallet med ett samarbetsavtal mellan varumärken (co-branding) är tillräckligt vad beträffar bevisbördan att den beskattningsbara personen, för att uppfylla det materiella villkoret om ett direkt och omedelbart samband mellan de förvärv som den beskattningsbara personen har gjort i tidigare led och transaktioner i senare led, styrker att omsättningen eller värdet på de beskattningsbara transaktionerna har ökat efter ingåendet av avtalet, utan att behöva inkomma med andra styrkande handlingar.
- 44 Om frågan besvaras jakande och det utöver de fakturor där mervärdesskatten anges och givetvis det aktuella samarbetsavtalet mellan varumärken (co-branding) inte finns andra styrkande handlingar, hyser den hänskjutande tvivel om vilka kriterier som ska tas i beaktande för att fastställa avdragsrättens faktiska räckvidd. Med andra ord vill den hänskjutande domstolen få klarhet i huruvida förekomsten

av ett direkt och omedelbart samband mellan de förvärv som den beskattningsbara personen har gjort i tidigare led och transaktioner i senare led, i avsaknad av styrkande handlingar, är tillräcklig för att ge rätt till att i sin helhet dra av den mervärdesskatt som anges i fakturorna.

- 45 Enligt den hänskjutande domstolen har den tredje frågan inte förlorat sitt syfte till följd av EU-domstolens dom av den 25 november 2021, *Amper Metal*, C-334/20, eftersom omsättningen, till skillnad från i nämnda mål, i detta fall har ökat och frågan rör bevisnivån med avseende på de handlingar som krävs för att styrka att det materiella villkoret om ett direkt och omedelbart samband är uppfyllt. I slutändan rör frågan rätten till avdrag för mervärdesskatt.
- 46 Den **fjärde frågan** har ställts i ett sammanhang där det organ som är behörigt att pröva begäran om omprövning, vad gäller den mervärdesskatt som enligt skatteinspektörerna inte var avdragsgill, bekräftade den valda lösningen i beskattningsbeslutet, men kompletterade den faktiska skattemässiga situationen genom att godta nya faktiska och rättsliga argument jämfört med dem i den skatterevisionspromemoria som beskattningsbeslutet grundade sig på.
- 47 Den hänskjutande domstolen påpekar att C i väntan på avgörandet av den domstol som prövar målet i sak har beviljats interimistiskt rättsskydd i form av uppskov med kravet på inbetalning av skatt och understryker att C i sitt överklagande av omprövningsbeslutet har bestridit de nya omständigheter som låg till grund för beslutet.
- 48 Efter en genomgång av EU-domstolens praxis hänvisar den hänskjutande domstolen framför allt till punkterna 78 och 79 i domen *Kamino International Logistics och Datema Hellmann Worldwide Logistics*, där det framgår att effektivitetsprincipen inte kräver att ett ifrågasatt beslut som antagits i strid med rätten till försvar ska ogiltigförklaras i samtliga fall. För att ett åsidosättande av rätten till försvar ska leda till ogiltigförklaring av det beslut som antagits efter det administrativa förfarandet krävs att förfarandet hade kunnat leda till ett annat resultat om detta fel inte hade förelegat.
- 49 Den hänskjutande domstolen erinrar vidare om punkt 37 i EU-domstolens dom *Ispas*, enligt vilken det för att kunna fastställa om de krav som följer av effektivitetsprincipen har iakttagits i förevarande fall ska en bedömning göras inte bara av lydelsen i de relevanta nationella förfarandereglererna, utan även av deras konkreta tillämpning. Det ankommer på den hänskjutande domstolen att göra denna bedömning.
- 50 Den hänskjutande domstolen är dessutom av den uppfattningen att punkterna 35 och 36 i EU-domstolens dom *C.F. (Skattekontroll)* ännu en gång bekräftar villkoret om att en skada ska anses föreligga och att denna dom inte tillför nya aspekter i fråga om rätten till försvar.
- 51 Mot bakgrund av dessa faktorer önskar den hänskjutande domstolen få klarhet i huruvida det i förevarande fall utan vidare är uteslutet att C kan göra gällande en

skada, eftersom C har beviljats interimistiskt rättsskydd enligt artikel 14 i lag nr 554/2004 om förvaltningsrättsliga mål. Den hänskjutande domstolen frågar sig närmare bestämt, på grundval av en tolkning e contrario av punkt 73 i EU-domstolens dom Kamino International Logistics och Datema Hellmann Worldwide Logistics, huruvida det går att dra slutsatsen att principen om iakttagande av rätten till försvar inte har åsidosatts i den mån den nationella lagstiftningen i förevarande fall tillåter uppskovet med kravet på inbetalning av skatt (beskattningsbeslut) i väntan på att en domstol eventuellt ändrar kravet.

ARBETSDOKUMENT