

**Mål C-430/19**

**Sammanfattning av begäran om förhandsavgörande enligt artikel 98.1 i domstolens rättegångsregler**

**Datum för ingivande:**

3 juni 2019

**Domstol som begär förhandsavgörande:**

Tribunalul Cluj (Rumänien)

**Datum för beslutet att begära förhandsavgörande:**

15 maj 2019

**Klagande:**

SC C. F. SRL

**Motparter:**

A. J. F. P. M.

D. G. R. F. P. C.

---

**Saken i det nationella målet**

Talan i ett förvaltnings- och skatterättsligt mål som har väckts av bolaget C. F. SRL mot Administrația Județeană a Finanțelor Publice M. (regional förvaltning för offentliga finanser i M., Rumänien, nedan kallad A. J. F. P. M.) och Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice C. (det regionala generaldirektoratet för offentliga finanser i C., Rumänien, nedan kallat D. G. R. F. P. C.) angående överklagande av ett skattebeslut.

**Syfte med och rättslig grund för begäran om förhandsavgörande**

Tribunalul Cluj – Secția de Contencios Administrativ și Fiscal, de Conflicte de Muncă și Asigurări Sociale begär i enlighet med artikel 267 FEUF förhandsavgörande om tolkningen av principen om iakttagande av rätten till försvar mot bakgrund av rätten att få tillgång till handlingarna i den administrativa akten samt om tolkningen av den så kallade teorin om ”den oskyldiga parten”.

## Frågor som har hänskjutits för förhandsavgörande

1. Kan och ska ett skattebeslut som har utfärdats gentemot en privatperson uttryckligen ogiltigförklaras mot bakgrund av principen om iakttagande av rätten till försvar, såsom den hittills har utvecklats i unionsrättslig praxis (domarna Solvay, Sopropé och Ispas), om privatpersonen inte har getts möjlighet att få tillgång till de uppgifter varpå skattebeslutet har utfärdats gentemot nämnda person, även om beslutet hänvisar till vissa uppgifter i handlingarna i den administrativa akten?

2. Utgör principerna om skatteneutralitet, proportionalitet och likvärdighet hinder för att utöva rätten att dra av mervärdesskatt och bolagsskatt om ett bolag uppvisar ett oklanderligt skattemässigt beteende men nekas rätt att göra avdrag för bolagsskatt på grund av att bolagets leverantörer har uppvisat ett skattemässigt beteende som förmodas vara inkorrekt på grundval av faktorer såsom brist på personalresurser och transportmedel, och när skattemyndigheten dessutom inte inkommer med bevis för några aktiviteter ur vilka de berörda leverantörernas skattemässiga/straffrättsliga ansvar kan härledas?

3. Är en nationell förvaltningspraxis förenlig med unionsrätten om rätten att dra av mervärdesskatt och bolagsskatt villkoras av att den beskattningsbara personen respektive den skattskyldiga personen innehar andra styrkande handlingar utöver faktura, till exempel ett kostnadsförslag och en lägesrapport, när det beaktas att dessa kompletterande styrkande handlingar inte fastställs klart och noggrant i den nationella skattelagstiftningen?

4. Kan det mot bakgrund av domen WebMindLicenses anses att det är fråga om skattefusk om en skattskyldig person köper varor och tjänster från en annan skattskyldig person som omfattas av ett fördelaktigare skattesystem än den förstnämnda?

### Anförda unionsrättsliga bestämmelser

Principerna om iakttagande av rätten till försvar, skatteneutralitet, proportionalitet och likvärdighet

### Anförda nationella bestämmelser

Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală (lag nr 207/2015, skatteprocesslagen)

Artiklarna 9.1 och 46.2 j, enligt vilka skattemyndigheten ska ge den skattskyldiga personen möjlighet att yttra sig och informera om detta i det utfärdade skattebeslutet.

Artikel 278.1 där det stadgas att ett förvaltningsrättsligt överklagande inte har någon suspensiv verkan på verkställigheten av det angripna skattebeslutet.

Legea nr. 227/2015 privind Codul fiscal (lag nr 227/2015 om skatter och avgifter), som gäller sedan den 1 januari 2016

Artikel 11.1

”Vid fastställandet av beloppet på en skatt, en avgift eller en obligatorisk social avgift kan skattemyndigheten låta bli att beakta en transaktion utan ekonomiskt syfte och anpassa transaktionens skattemässiga effekter eller omklassificera formen av en transaktion eller aktivitet för att återspegla transaktionens eller aktivitetens ekonomiska innehåll.”

Artikel 25.1

”Vid fastställandet av det skattemässiga resultatet får avdrag göras för kostnader i samband med utövande av ekonomiska verksamheter, däribland dem som regleras av gällande lagstiftningsakter, samt registreringsavgifter, skatter och avgifter inbetalda till handels- och industrikammare, arbetsgivarorganisationer och fackföreningar.”

Artikel 299.1 a om den beskattningsbara personens skyldighet att inneha en faktura och bevis för den ingående mervärdesskatt som har betalats eller ska betalas.

Den tidigare gällande skattelagen (lag nr 571/2003) – artiklarna 11.1, 21.1 och 146.1 a – vars bestämmelser motsvarar ovannämnda artiklar i den nya skattelagen.

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

- 1 C. F. SRL är ett rumänskt privaträttsligt bolag som sysslar med skogsavverkning. Under perioden från den 29 augusti 2016 till den 13 april 2017 blev bolaget föremål för en skatterevision utförd av A. J. F. P. M. Nämnda revision avsåg bolagsskatten för perioden från den 1 januari 2011 till den 31 december 2016 samt mervärdesskatten för perioden från den 1 mars 2014 till den 31 december 2016.
- 2 Till följd av nämnda skatterevision fastställdes ytterligare skatteförpliktelser för bolaget avseende bolagsskatt och mervärdesskatt. Bolaget C. F. SRL ingav skatterättsligt överklagande av taxeringsbeslutet och beskattningsbeslutet från A. J. F. P. M. Bolaget åberopade en rad brister i skatterevisionen vad gäller förfarandemässiga frågor och materiella skatterättsliga frågor.
- 3 Överklagandet från bolaget C. F. SRL ogillades till en del, eftersom det saknade grund, och bifölls till en annan del, varvid skatterevisionsenheten ålades att genomföra en ny skatterevision. Vad gäller den del av överklagandet som

ogillades har bolaget C. F. SRL väckt talan vid Tribunalul Cluj med yrkande om ogiltigförklaring. Bolaget C. F. SRL har med hänvisning till EU-domstolens dom av den 25 oktober 2011, Solvay/kommissionen (C-109/10 P, EU:C:2011:686), först och främst yrkat att skatterevisionsbesluten ska ogiltigförklaras, eftersom bolaget i det administrativa förfarandet nekades tillgång till alla handlingar i den administrativa akten.

- 4 Redan under den skriftliga fasen av det inledande förvaltningsrättsliga överklagandeförfarandet ansökte klaganden hos skattekontrollorganen om att få utöva sin rätt att få tillgång till alla handlingar i den administrativa akten. Nämda ansökan ingavs i en situation där skatterevisionen hade vilandeförklarats i sex månader för att ett annat organ med skattekontrollbefogenheter, närmare bestämt Direcția Regională Antifraudă O. (det regionala generaldirektoratet för bekämpande av fusk i O., Rumänien, nedan kallat D. R. A. F. O.), och de myndigheter som har behörighet att handlägga brottmålsförfaranden, skulle kunna genomföra sina respektive utredningar. De myndigheter som har behörighet att handlägga brottmålsförfaranden beslutade efter den aktuella utredningen att avskriva ärendet. Bolaget C. F. SRL åberopade dessutom en rad förfarandemässiga brister.
- 5 Bolaget C. F. SRL anklagades även för att ha medverkat till fiktiva transaktioner avseende bolagsskatt och mervärdesskatt. Enligt de rumänska skattemyndigheterna var de ekonomiska transaktioner som bolaget genomförde med två affärspartner fiktiva, eftersom dessa båda leverantörer saknade den tekniska och logistiska kapaciteten för att tillhandahålla de aktuella tjänsterna. Skattemyndigheten har yrkat att bolaget C. F. SRL ska bära ansvaret för sina leverantörers förmodade inkorrekt skattemässiga beteende.

### **Parternas huvudargument**

- 6 Vad gäller rätt att få tillgång till skatterevisionsakterna har bolaget C. F. SRL gjort gällande att bolaget efter återupptagandet av skatterevisionen på intet sätt har informerats om vilken inverkan det andra kontrollorganets utredning har haft på skatterevisionen. Dessutom kunde klaganden inte på ett relevant sätt åberopa de brister som bolaget hade konstaterat, eftersom det inte ens formellt ifrågasattes om klaganden hade rätt att få tillgång till skatterevisionsakten.
- 7 I svarsskrivelsen har A. J. F. P. M. anfört att de ursprungliga redovisningshandlingarna inlämnades till D. R. A. F. O. under år 2013 och att de sedan överlämnades till Parchetul de pe lângă Tribunalul Cluj (åklagarmyndigheten vid Tribunalul Cluj, Rumänien), som genomförde utredningar för att slå fast huruvida bolaget C. F. SRL hade begått skogsrelaterad brottslighet. Motparten har även anfört att skatterevisionsenheten tog del av bolaget C. F. SRL:s redovisningshandlingar på kontoret för Parchetul de pe lângă Tribunalul Cluj. Dessutom är A. J. F. P. M. av den uppfattningen att bolaget C. F.

SRL:s rätt till försvar har iakttagits, eftersom bolagets juridiska ombud bjöds in till skattemyndighetens kontor för att motta ett exemplar av skatterevisionsakten.

- 8 Vad gäller ansvaret för leverantörers skattemässiga beteende är bolaget C. F. SRL av den uppfattningen att bolaget inte kan bära ansvaret för sina leverantörers förmodade inkorrekt skattemässiga beteende. Denna åsikt grundas på den unionsrättsliga praxisen om den så kallade teorin om den oskyldiga parten. Bolaget C. F. SRL har gjort gällande att det saknas stöd för skattekontrollorganens argument att de aktuella transaktionernas fiktiva karaktär kan härledas ur den omständigheten att bolaget inte kan inge andra styrkande handlingar utöver faktura, eftersom den högsta rättsinstansen i Rumänien, det vill säga Înalta Curte de Casație și Justiție, har slagit fast att faktura är den enda styrkande handling som enligt den rumänska skattelagstiftningen krävs för att utöva rätten att dra av mervärdesskatt och bolagsskatt.
- 9 Bolaget C. F. SRL har även angripit ett annat argument från skatterevisionsenheten, nämligen att den fiktiva karaktären av de transaktioner som bedömdes i förevarande fall kan härledas ur den omständigheten att de aktuella leverantörsbolagen var skyldiga att betala inkomstskatt för mikroföretag, närmare bestämt 3 procent av omsättningen, medan bolaget C. F. SRL var skyldigt att betala bolagsskatt på 16 procent av vinsten. Mot bakgrund av EU-domstolens dom i målet WebMindLicenses (dom av den 17 december 2015, C-419/14, ECLI:EU:C:2015:832) kan bolaget C. F. SRL enligt egen uppfattning inte läggas till last en möjlig förlust för statskassan på grund av att bolagets leverantörer med stöd av lagen valde ett annat skattesystem än det som bolaget C. F. SRL valde.
- 10 Skattemyndighetens svarsskrivelse återger noggrant skatterevisionsbeslutet. I detta sammanhang har A. J. F. P. M. inte hänvisat till unionsrättslig praxis.

#### **Kortfattad redogörelse för skälen till att förhandsavgörande begärs**

- 11 Vad gäller den rättsliga frågan om tillgång till handlingarna i den administrativa akten hänvisar den hänskjutande domstolen till unionsrättslig praxis angående principen om iakttagande av rätten till försvar, i synnerhet dom av den 18 december 2008, Sopropé (C-349/07, EU:C:2008:746, punkt 36), dom av den 3 juli 2014, Kamino Logistics [och Datema Hellmann Worldwide Logistics] (C-129/13 [och C-130/13], EU:C:2014:2041, punkt 73), och dom av den 9 november 2017, Ispas (C-298/16, EU:C:2017:843, punkt 39).
- 12 Den hänskjutande domstolen påpekar att den rumänska lagstiftaren, efter meddelandet av domen i målet Ispas, inte har vidtagit åtgärder för att reglera begreppet ”rätt att få tillgång till handlingarna i den administrativa akten”, närmare bestämt inte fastställt vare sig villkoren för att utöva nämnda rätt eller – först och främst – vilken påföljd som ska tillämpas av en nationell domstol som konstaterar att nämnda rätt har åsidosatts. Den hänskjutande domstolen påpekar även att ingivandet av ett inledande förvaltningsrättsligt överklagande i det

rumänska skatteförfarandet inte har någon suspensiv verkan på verkställigheten av den angripna rättsakten, vilket klart framgår av ordalydelsen i artikel 278.1 i Codul de procedură fiscală.

- 13 Mot ovannämnda bakgrund hyser den hänskjutande domstolen allvarliga tvivel om vilken påföljd som domstolen ska tillämpa i det nationella målet om A. J. F. P. M.:s skatterevisionsbeslut till följd av åsidosättandet av rätten att få tillgång till handlingarna i den administrativa akten. Den hänskjutande domstolen påpekar även att nationell rättspraxis är motstridig i fråga om påföljden vid åsidosättande av rätten till försvar.
- 14 I målet Ispas ombads EU-domstolen inte att klargöra vilken förfarandemässig påföljd som ska tillämpas av en nationell domstol som konstaterar att en skattskyldig persons rätt att få tillgång till handlingarna i den administrativa akten har åsidosatts. Sammanfattningsvis önskar den hänskjutande domstolen att EU-domstolen ska klargöra vilken påföljd som ska tillämpas med hänsyn till den unionsrättsliga principen om iakttagande av rätten till försvar när nämnda rätt åsidosätts genom att ett bolag, såsom klaganden, nekas tillgång till handlingarna i den administrativa akten.
- 15 Den andra rättsliga frågan gäller de villkor som ska vara uppfyllda för att ett bolag såsom klaganden enligt unionsrätten ska bära ansvaret för sina leverantörers förmodade inkorrekt beteende. Den hänskjutande domstolen påpekar att A. J. F. P. M. i samband med skatterevisionen inte gjorde gällande att de båda bolag som tillhandahöll tjänster till bolaget C. F. SRL inte hade uppfyllt sina skyldigheter vad gäller deklaration, redovisning och inbetalning till staten, utan i stället gjorde gällande att de båda leverantörsbolagen omfattades av ett skattesystem som A. J. F. P. M. anser vara fördelaktigare än det som C. F. SRL:s verksamhet omfattas av. Den hänskjutande domstolen anser att den omständigheten att leverantören och köparen av en tjänst omfattas av olika skattesystem bara återspeglar utövandet av ett lagstadgat val och inte ska betraktas som skatteundandragande. Som en följd av detta anser den hänskjutande domstolen att det, för att nämnda domstol ska kunna fatta beslut i förevarande tvist, är ytterst angeläget att EU-domstolen gör en tolkning av den så kallade teorin om den oskyldiga parten mot bakgrund av den specifika förevarande situationen och unionsrättslig praxis.
- 16 I fråga om rättspraxis hänvisar den hänskjutande domstolen till domar meddelade av Europadomstolen (dom av den 18 juni 2010 i målet Business Support Centre/Bulgarien, ansökan nr 6689/03, § 24, och dom av den 22 januari 2009 i målet Bulves AD/Bulgarien, ansökan nr 3991/03) och av EU-domstolen (dom av den 21 februari 2006, Halifax m.fl., C-255/02, EU:C:2006:121, dom av den 21 december 2011, Cicala, C-482/10, EU:C:2011:868, punkterna 17–19, dom av den 6 september 2012, Gábor Tóth, C-324/11, EU:C:2012:549, dom av den 13 februari 2014, Maks Pen EOOD, C-18/13, EU:C:2014:69, punkt 31, och dom av den 22 januari 2015, PPUH Stehcemp, C-277/14, EU:C:2015:719, punkt 52).



- 17 Den hänskjutande domstolen hyser slutligen tvivel om de styrkande handlingar som skatterevisionsenheten vid A. J. F. P. M. kräver för att medge rätt att dra av bolagsskatt och mervärdesskatt. Enligt artikel 178 a i rådets direktiv 2006/112/EG om ett gemensamt system för mervärdesskatt ska en beskattningsbar person enbart uppfylla ett unionsrättsligt formellt villkor, närmare bestämt inneha en faktura. Emellertid har den högsta rättsinstansen i konkreta fall slagit fast att rätten att dra av bolagsskatt villkoras av att den skattskyldiga personen utöver faktura inkommer med andra styrkande handlingar. Därför är den hänskjutande domstolen även i detta hänseende av den uppfattningen att det, för att nämnda domstol ska kunna fatta beslut i målet, är nödvändigt att få en tolkning av principen att innehåll går före form med hänsyn tagen till de särskilda omständigheterna i förevarande fall.

ARBETS  
DOKUMENT