

Mål C-640/23

Sammanfattning av begäran om förhandsavgörande enligt artikel 98.1 i domstolens rättegångsregler

Datum för ingivande:

25 oktober 2023

Domstol som begär förhandsavgörande:

Înalta Curte de Casație și Justiție (Rumänien)

Datum för beslutet att begära förhandsavgörande:

26 juni 2023

Klagande, motparter i första instans:

Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice Galați –
Administrația Județeană a Finanțelor Publice Vrancea

Direcția Generală de Administrare a Marilor Contribuabili

Motpart, klagande i första instans:

Greentech SA

Saken i det nationella målet

Överklaganden till högsta domstolen av en dom varigenom motparten, klaganden i första instans, i ett förvaltningsrättsligt mål delvis vann bifall för sitt yrkande om ogiltigförklaring av vissa förvaltningsrättsliga beskattningsbeslut med avseende på mervärdesskatt som hade fattats av klagandena, motparterna i första instans.

Syfte med och rättslig grund för begäran om förhandsavgörande

Begäran om förhandsavgörande har framställts med stöd av artikel 267 FEUF och avser tolkningen av artiklarna 2, 19 och 168 jämförda med artikel 203 i rådets direktiv 2006/112/EG av den 28 november 2006 om ett gemensamt system för mervärdesskatt (nedan kallat direktiv 2006/112).

Fråga som har hänskjutits för förhandsavgörande

Utgör principerna om skatteneutralitet, rättssäkerhet och skydd för berättigade förväntningar, som fastställs i artiklarna 2, 19 och 168 jämförda med artikel 203 i direktiv [2006/112], hinder för att neka rätten till avdrag för den mervärdesskatt som har betalats i samband med en försäljning, som skattemyndigheten senare har omkvalificerat som överlåtelse av företag som inte omfattas av mervärdesskattens tillämpningsområde, när mervärdesskatten redan har betalats in till statskassan och den enligt nationell lagstiftning inte kan återbetalas?

Anförda unionsbestämmelser och anförd praxis från EU-domstolen

Artiklarna 2, 19 och 168 jämförda med artikel 203 i direktiv 2006/112.

Praxis från Europeiska unionens domstol (nedan kallad EU-domstolen), särskilt dom av den 26 april 2017, Tibor Farkas (C-564/15, EU:C:2017:302), dom av den 11 april 2019, PORR Építési (C-691/17, EU:C:2019:327), och dom av den 14 mars 2013, Agrargenossenschaft Neuzelle (C-545/11, EU:C:2013:169).

Anförda nationella bestämmelser

Codul fiscal av år 2003 (lag nr 571/2003 om skatter och avgifter), artikel 3 (enligt vilken de skatter och avgifter som omfattas av denna lag bland annat baseras på principen om skatteneutralitet), artikel 126.1 (enligt vilken transaktioner som utgör eller kan likställas med leverans av varor mot ersättning är mervärdesskattepliktiga), artikel 128.7 (enligt vilken överföring av samtliga tillgångar eller någon del därav, som bland annat genomförs till följd av en försäljning, inte utgör en leverans av varor om den person som varorna har överförts till är en beskattningsbar person) och artikel 145.2 (enligt vilken varje beskattningsbar person har rätt till avdrag för mervärdesskatt på mervärdesskattepliktiga förvärv).

Codul de procedură fiscală av år 2003 (regeringsdekret nr 92/2003, skatteprocesslagen), artikel 84 (enligt vilken deklARATIONER I princip får rättas av den skattskyldiga personen eller den beskattningsbara personen på vederbörandes eget initiativ innan preskriptionstiden för rätten att fastställa skattemässiga skyldigheter löper ut) och artikel 91 (enligt vilken skattemyndighetens rätt att fastställa skattemässiga skyldigheter normalt får ske inom fem år från och med den 1 januari det år som följer på det år då skattefordran uppkom).

Hotărârea Guvernului nr. 44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr. 571/2003 privind Codul fiscal (regeringsdekret nr 44/2004 om godkännande av tillämpningsföreskrifter för lag nr 571/2003 om skatter och avgifter), punkt 6.7 och 6.8, som förklarar betydelsen av begreppet överföring av samtliga tillgångar i artikel 128.7 i Codul fiscal.

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

- 1 Under perioden från den 23 november 2015 till den 15 juli 2016 genomförde Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice Galați – Administrația Județeană a Finanțelor Publice Vrancea (regionala generaldirektoratet för offentliga finanser i Galați – distriktsförvaltningen för offentliga finanser i Vrancea) (nedan kallad AJFP Vrancea) en skattekontroll hos Greentech SA (nedan kallat Greentech). Till följd av denna skattekontroll ålades bolaget ytterligare skattemässiga skyldigheter till ett belopp på 4 388 720 rumänska lei (RON) för mervärdesskatt och tillhörande avgifter. Dessa skattemässiga skyldigheter grundade sig på den nya rättsliga kvalificeringen av den transaktion som avsåg försäljning av utrustningar från Greenfiber International SA (nedan kallat GFI) till Greentech (Greentech ansåg att denna transaktion var en mervärdesskattepliktig leverans av varor). AJFP Vrancea kvalificerade däremot denna transaktion som en delvis överföring av samtliga tillgångar mellan två närstående bolag (transaktion som inte är mervärdesskattepliktig).
- 2 Direcția Generală de Administrare a Marilor Contribuabili (generaldirektoratet för stora skattebetalare) (nedan kallat DGAMC) avslog Greentechs begäran om omprövning med avseende på dessa skattemässiga skyldigheter.
- 3 Greentech ingav förvaltningsrättsligt överklagande av DGAMC:s beslut att avslå begäran om omprövning av beskattningsbeslutet till Curtea de Apel Ploiești, som delvis biföll överklagandet.
- 4 Genom beslut av den 23 november 2021 biföll Înalta Curte de Casație și Justiție (nedan kallad ÎCCJ) delvis de överklaganden som AJFP Vrancea och DGAMC hade ingett mot domen meddelad av Curtea de Apel Ploiești.
- 5 Greentech har ingett ansökan om resning mot ÎCCJ:s beslut och gjort gällande att det strider mot EU-domstolens praxis, särskilt domen i målet Tibor Farkas (C-564/15, EU:C:2017:302), och domen i målet PORR Építési (C-691/17, EU:C:2019:327). Enligt denna praxis ska rätten till avdrag för mervärdesskatt medges även när de aktuella transaktionerna inte omfattas av mervärdesskattens tillämpningsområde, för det fall de specifika omständigheterna i den aktuella situationen visar att det skulle vara omöjligt eller orimligt svårt för den person som har betalat mervärdesskatten att få tillbaka det betalda beloppet. I annat fall skulle det nämligen innebära ett åsidosättande av principerna om skatteneutralitet och effektivitet med avseende på mervärdesskatt.
- 6 Genom beslut av den 31 januari 2023 biföll ÎCCJ ansökan om resning, upphävde delvis det angripna beslutet vad gäller överklagandegrunden om att försäljning av utrustningar i rättsligt hänseende hade omkvalificerats som överföring av samtliga tillgångar och beslutade att göra en förnyad prövning av överklagandet med avseende på denna grund.

Parternas huvudargument

- 7 Greentech finner det vara nödvändigt att få klarhet i huruvida skattemyndigheten i en medlemsstat enligt tolkningen av bestämmelserna i direktiv 2006/112 och principerna om skatteneutralitet, rättssäkerhet och skydd för berättigade förväntningar får neka rätten till avdrag för den mervärdesskatt som har betalats för en transaktion som avsåg försäljning, vilken skattemyndigheten senare har omkvalificerat som överföring av varor som inte är mervärdesskattepliktig, för det fall mervärdesskatten har betalats in till statskassan och inte kan återbetalas till den person som har betalat den, eftersom den fastställda preskriptionstiden i skattelagstiftningen har löpt ut och den nationella lagstiftningen inte innehåller förfarandemässiga instrument och mekanismer som gör att skattemyndigheten vid en sådan omkvalificering kan återbetala det inbetalda mervärdesskattebeloppet.
- 8 Bolaget har gjort gällande att i enlighet med principen om skatteneutralitet ska mervärdesskatten genom mekanismen för utövande av avdragsrätten ha en neutral effekt, det vill säga leda till samma slutresultat oavsett antalet mellanhänder. Den enda situation där denna princip inte är tillämplig är när en vara eller en tjänst når fram till en slutkonsument. I detta fall är det slutkonsumenten som är skyldig att betala mervärdesskatten. Enligt EU-domstolens fasta praxis utgör en eventuell begränsning av avdragsrätten ett åsidosättande av principen om skatteneutralitet (dom av den 26 april 2017, Tibor Farkas, C-564/15, EU:C:2017:302).
- 9 Enligt Greentech kunde GFI inte rätta fakturan för den aktuella försäljningen efter det att skattekontrollen hade slutförts hos Greentech, eftersom GFI självt tidigare hade varit föremål för en skattekontroll på grundval av vilken skatteinspektörerna hade dragit slutsatsen dels att det var korrekt av parterna att anse att den aktuella affärstransaktionen var mervärdesskattepliktig, dels att det var korrekt av GFI att uppbära mervärdesskatten och betala in den till statskassan.
- 10 Denna skattemyndighet behandlade därmed den aktuella affärstransaktionen på helt olika sätt. Å ena sidan som en mervärdesskattepliktig transaktion för GFI, till vilket Greentech hade betalat mervärdesskatten, å andra sidan som en transaktion som inte var mervärdesskattepliktig för Greentech. Till följd av detta fråntogs Greentech rätten till avdrag för den betalda mervärdesskatten.
- 11 AJFP Vrancea har påpekat att det ska tas hänsyn till de särskilda omständigheterna i den aktuella situationen, eftersom transaktionen mellan de två närstående bolagen omfattade försäljning av en produktionslinje som ägde rum samma datum som det undertecknades ett hyresavtal enligt vilket den lokal som användes av dotterbolaget, det vill säga GFI, skulle användas av Greentech för att fortsätta sin verksamhet på samma industriplattform, med anställning av specialiserad personal. Av detta framgår inte att dotterbolagets identitet bibehölls efter det att dess ekonomiska verksamhet hade övertagits.
- 12 Enligt AJFP Vrancea är avdragsrätten inte tillämplig vid en beskattningsbar persons överföring av samtliga tillgångar eller någon del därav, vilken inte utgör

en leverans av varor i den mening som avses i artikel 128.7 i Codul fiscal, eftersom en sådan överföring inte omfattas av mervärdesskattens tillämpningsområde.

- 13 AJFP Vrancea är emellertid av den uppfattningen att skattemyndigheten inte begränsade den beskattningsbara personens rätt att göra en rättelse i sin mervärdesskattedecklaration. Greentech hade därmed möjlighet att från GFI få tillbaka den mervärdesskatt för vilken avdrag inte medgavs genom att begära att GFI skulle rätta den felaktigt utställda fakturan och återbetala den skatt som hade tagits ut på grundval av denna faktura. Greentech informerades om detta förfarande i samband med skattekontrollen.

Kortfattad redogörelse för skälen till att förhandsavgörande begärs

- 14 Den hänskjutande domstolen påpekar att svaret på frågan är relevant för bedömningen med avseende på iakttagandet av principen om skatteneutralitet utifrån tre aspekter. För det första huruvida Greentech kan få tillbaka mervärdesskatten från sin affärspartner GFI, för det andra huruvida transaktionen omfattas av mervärdesskattens tillämpningsområde för att uppnå skattefördelar och för det tredje huruvida det föreligger skatteundandragande till skada för statskassan.
- 15 Enligt den hänskjutande domstolen är artiklarna 2, 19, 168 och 203 i direktiv 2006/112, som EU-domstolen ombeds att tolka, av avgörande betydelse för utgången i målet, eftersom det gemensamma systemet för mervärdesskatt är baserat på en rad bindande unionsrättsliga principer. På grundval av EU-domstolens tolkning av dessa bestämmelser kan den hänskjutande domstolen fastställa huruvida skattemyndighetens synsätt i den aktuella situationen är i linje med unionsrättens anda eller om det tvärtemot är felaktigt.
- 16 Den hänskjutande domstolen preciserar att den inte känner till någon dom vad gäller tolkningen av unionsrätten där EU-domstolen har klargjort huruvida de nationella skattemyndigheterna, för det fall en leverans av varor som omfattas av mervärdesskattens tillämpningsområde i rättsligt hänseende omkvalificeras som överföring av varor som inte omfattas av mervärdesskattens tillämpningsområde, får neka rätten till avdrag för mervärdesskatt om det inte finns något effektivt sätt att få tillbaka det betalda mervärdesskattebeloppet.
- 17 Enligt den hänskjutande domstolen följer det av EU-domstolens praxis i mål om liknande frågor att iakttagandet av principerna om skatteneutralitet, rättssäkerhet och skydd för berättigade förväntningar ska prioriteras vid fastställandet av avdragsrätten. Vidare ska de åtgärder som antas av de nationella myndigheterna ta hänsyn till huruvida statskassan har tagit skada och om de berörda parterna har agerat i god eller ond tro.
- 18 Vad gäller för det första principen om skatteneutralitet framgår det av EU-domstolens fasta praxis att varje begränsning av avdragsrätten utgör ett

åsidossättande av denna princip, vilket medför dubbelbeskattning av transaktioner som genomförs av beskattningsbara personer.

- 19 Enligt den hänskjutande domstolens uppfattning är domen av den 26 april 2017, Tibor Farkas (C-564/15, EU:C:2017:302), relevant i förevarande fall, där EU-domstolen slog fast följande:

”Bestämmelserna i direktiv 2006/112 ... samt principerna om skatteneutralitet, effektivitet och proportionalitet ska tolkas så, att de inte utgör hinder för att, i en sådan situation som den i det nationella målet, köparen av en vara frångår rätten att dra av mervärdesskatt som han felaktigt har betalat till säljaren på grundval av en faktura som utställts enligt reglerna för det ordinarie systemet för betalning av mervärdesskatt, trots att den aktuella transaktionen omfattades av förfarandet för omvänd betalningsskyldighet, när säljaren har betalat in mervärdesskatten till statskassan. Dessa principer kräver emellertid att i den mån säljarens återbetalning till köparen av den felaktigt fakturerade mervärdesskatten blir omöjlig eller orimligt svår – särskilt vid säljarens insolvens – måste köparen kunna rikta sitt återbetalningskrav direkt till skattemyndigheten.”

- 20 Till skillnad från i målet Tibor Farkas är det i förevarande fall inte säljarens insolvens som gör att det är omöjligt att få tillbaka mervärdesskatten, utan den omständigheten att det var omöjligt att rätta fakturan med avseende på mervärdesskatten, eftersom preskriptionstiden för rätten att göra rättelsen hade löpt ut.
- 21 Den hänskjutande domstolen påpekar att den inte kan spekulera i parternas skuld när det gäller iakttagandet av preskriptionstiden, eftersom det riskerar att föregripa ett beslut i sakfrågan. Det finns emellertid en rad relevanta argument enligt vilka parterna inte kan anses ha varit passiva i sina försök att återkräva mervärdesskatten och vilka stöder ståndpunkten att det var omöjligt att rätta fakturan med avseende på mervärdesskatten innan den aktuella fristen hade löpt ut.
- 22 Den hänskjutande domstolen hänvisar även till andra mål där EU-domstolen har prövat liknande frågor. I domen av den 11 april 2019, PORR Építési (C-691/17, EU:C:2019:327), slog EU-domstolen bland annat fast följande:

”[D]irektiv [2006/112] samt principerna om skatteneutralitet och effektivitet ska tolkas så, att de inte utgör hinder för en praxis hos skattemyndigheten som innebär att denna myndighet, i en situation där det inte föreligger några misstankar om bedrägeri, nekar ett företag rätt till avdrag för mervärdesskatt som detta företag, i egenskap av förvärvare av tjänster, felaktigt har betalat till tillhandahållaren av dessa tjänster på grundval av en faktura som den sistnämnde har upprättat i enlighet med reglerna för det ordinarie mervärdesskattesystemet, trots att den relevanta transaktionen var hänförlig till förfarandet för omvänd betalningsskyldighet, utan att skattemyndigheten

- innan den nekar avdragsrätt, prövar om fakturautfördaren kan återbetala det felaktigt erlagda mervärdesskattebeloppet till fakturamottagaren och får rätta fakturan inom ramen för ett förfarande för självrättelse, i enlighet med tillämplig nationell lagstiftning, för att få tillbaka den skatt som felaktigt har betalats in till statskassan, eller
- beslutar att själv till mottagaren av denna faktura betala tillbaka den mervärdesskatt som mottagaren av fakturan felaktigt har erlagt till fakturautfördaren och som fakturautfördaren därefter felaktigt har betalat in till statskassan.

För det fall det visar sig vara omöjligt eller orimligt svårt för förvärvaren av tjänsterna att få tillbaka den felaktigt fakturerade mervärdesskatten från tjänstetillhandahållaren, ... är det dock, med hänsyn till dessa principer, påkallat att förvärvaren av tjänsterna kan rikta sina återbetalningskrav direkt mot skattemyndigheten.”

- 23 Den hänskjutande domstolen anser att den aktuella situationen liknar den i målet PORR Építési vad gäller villkoret att det inte har blivit omöjligt eller orimligt svårt att få tillbaka mervärdesskatten av fakturautfördaren. Det tycks emellertid vara fallet här, eftersom Greentech inte kan rätta fakturan dels för att preskriptionstiden för rätten att göra denna rättelse har löpt ut, dels för att denna rättelse borde göras av GFI, det vill säga det bolag vilket efter den genomförda skattekontrollen fick bekräftat av skattemyndigheten att skatteuppbörden hade skett på korrekt sätt.
- 24 Vad gäller för det andra principerna om rättssäkerhet och skydd för berättigade förväntningar påpekar den hänskjutande domstolen att EU-domstolen i sin fasta praxis har slagit fast att rätten att åberopa dessa principer gäller för samtliga ekonomiska aktörer hos vilka en institution har väckt grundade förhoppningar. Enligt denna rättspraxis utgör tydliga, ovillkorliga och samstämmiga uppgifter från behörig och tillförlitlig källa, oavsett i vilken form de har lämnats, försäkringar som kan väcka grundade förhoppningar (dom av den 14 mars 2013, Agrargenossenschaft Neuzelle, C-545/11, EU:C:2013:169, punkterna 24 och 25).
- 25 Mot bakgrund av dessa principer är det enligt den hänskjutande domstolens uppfattning relevant att skattemyndigheten, som genomförde skattekontrollen hos GFI före kontrollen hos Greentech, bekräftade den skattemässiga behandling – det vill säga mervärdesskattepliktig leverans av varor – som tillämpades av de två bolagen i samband med försäljning av utrustningar. Affärstransaktionen avseende de utrustningar vars överföring gav upphov till betalning av mervärdesskatt behandlades således på helt olika sätt. Denna nationella skattemyndighet ansåg å ena sidan att GFI, vilket var det bolag som Greentech förvärvade ovannämnda utrustningar från och till vilket det betalade mervärdesskatten, var skyldigt att betala mervärdesskatten, å andra sidan att Greentech inte hade nämnda skyldighet och således nekades rätten till avdrag för den betalade mervärdesskatten.