



Rättsfallssamlingen

DOMSTOLENS DOM (nionde avdelningen)

den 13 juni 2024*

”Begäran om förhandsavgörande – Gemensamt system för mervärdesskatt – Direktiv 2006/112/EG – Artikel 64.1 och 64.2 – Tillämplighet – Konkursförvaltares och likvidatorers tjänster – Tjänster som tillhandahålls kontinuerligt – Artikel 168 a – Avdrag för ingående mervärdesskatt – Kostnader kopplade till rätten att använda sig av ett firmanamn – Rätten till försvar – Rätten att yttra sig”

I mål C-696/22,

angående en begäran om förhandsavgörande enligt artikel 267 FEUF, framställd av Curtea de Apel Cluj (Appellationsdomstolen i Cluj, Rumänien) genom beslut av den 15 juli 2021, som inkom till domstolen den 8 november 2022, i målet

C SPRL

mot

Administrația Județeană a Finanțelor Publice (AJFP) Cluj,

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

meddelar

DOMSTOLEN (nionde avdelningen)

sammansatt av avdelningsordföranden O. Spineanu-Matei, samt domarna J.-C. Bonichot (referent) och S. Rodin,

generaladvokat: N. Emiliou,

justitiesekreterare: A. Calot Escobar,

efter det skriftliga förfarandet,

med beaktande av de yttranden som avgetts av:

– C SPRL, genom A. Coroian, A. Madar-Petran och C.A. Păun, avocati,

* Rättegångsspråk: rumänska.

- Rumäniens regering, genom R. Antonie, E. Gane och A. Rotăreanu, samtliga i egenskap av ombud,
- Europeiska kommissionen, genom A. Armenia och J. Jokubauskaitė, båda i egenskap av ombud,

med hänsyn till beslutet, efter att ha hört generaladvokaten, att avgöra målet utan förslag till avgörande,

följande

Dom

- 1 Begäran om förhandsavgörande avser tolkningen av artiklarna 63, 64, 66 och 168 i rådets direktiv 2006/112/EG av den 28 november 2006 om ett gemensamt system för mervärdesskatt (EUT L 347, 2006, s. 1), i dess lydelse enligt rådets direktiv 2008/117/EU av den 16 december 2008 (EUT L 14, 2009, s. 7) (nedan kallat direktiv 2006/112), samt av principen om iakttagande av rätten till försvar.
- 2 Begäran har framställts i ett mål mellan å ena sidan C SPRL och å andra sidan Administrația Județeană a Finanțelor Publice (AJFP) Cluj (Distriktsförvaltningen för offentliga finanser i Cluj, Rumänien) och Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice (DGRFP) Cluj-Napoca (Regionala generaldirektoratet för offentliga finanser i Cluj-Napoca, Rumänien) (nedan gemensamt kallade den rumänska skattemyndigheten). Målet rör lagenligheten av ett beskattningsbeslut genom vilket C ålades att betala kompletterande mervärdesskatt för tjänster som tillhandahållits företag som är föremål för insolvensförfaranden.

Tillämpliga bestämmelser

Unionsrätt

- 3 Skäl 24 i direktiv 2006/112 har följande lydelse:

”Begreppen ’beskattningsgrundande händelse’ och ’mervärdesskattens utkrävbarhet’ bör harmoniseras för att införandet av det gemensamma mervärdesskattesystemet och eventuella senare ändringar av detta system skall kunna få verkan samtidigt i alla medlemsstater.”
- 4 Avdelning VI i detta direktiv, som rör den beskattningsgrundande händelsen och mervärdesskattens utkrävbarhet, innehåller ett kapitel 2 med rubriken ”Leverans av varor och tillhandahållande av tjänster”, i vilket artiklarna 63–67 återfinns.
- 5 I artikel 63 i nämnda direktiv föreskrivs följande:

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

6 Artikel 64.2 i direktiv 2006/112, i dess ursprungliga lydelse, ändrades genom direktiv 2008/117, vars frist för införlivande enligt artikel 3.1 i sistnämnda direktiv löpte ut den 1 januari 2010. Därvid infördes det ett första stycke i artikel 64.2 i direktiv 2006/112, utan att punkt 1 i denna artikel 64 ändrades.

7 I artikel 64 i direktiv 2006/112 föreskrivs följande:

”1. När andra leveranser av varor än sådana som avser uthyrning av en vara under en viss period eller avbetalningsförsäljning av varor i enlighet med artikel 14.2 b och tillhandahållanden av tjänster ger upphov till successiva avräkningar eller successiva betalningar, skall dessa leveranser av varor och tillhandahållanden av tjänster anses äga rum vid utgången av de perioder som dessa avräkningar eller betalningar hänför sig till.

2. ...

Medlemsstaterna får, i vissa fall som inte avses i första stycket, föreskriva att leveranser av varor och tillhandahållanden av tjänster som pågår kontinuerligt över en viss tidsperiod ska anses äga rum åtminstone med ett års intervaller.”

8 Artikel 66 i direktiv 2006/112, i dess ursprungliga lydelse, ändrades genom direktiv 2008/117. Därvid infördes det ett andra stycke i artikel 66 i direktiv 2006/112, utan att det första stycket i denna artikel ändrades.

9 I artikel 66 i detta direktiv föreskrivs följande:

”Med avvikelse från artiklarna 63, 64 och 65 får medlemsstaterna föreskriva att mervärdesskatten för vissa transaktioner eller vissa kategorier av beskattningsbara personer blir utkrävbar vid någon av följande tidpunkter:

a) Senast när fakturan utfärdas.

b) Senast vid mottagandet av betalningen.

c) Om någon faktura inte har utfärdats, eller om fakturan utfärdas för sent, inom en angiven period från dagen för den beskattningsgrundande händelsen.

...”

10 Avdelning VII i direktiv 2006/112 har rubriken ”Beskattningsunderlag”. I denna avdelning återfinns artikel 90, som har följande lydelse:

”1. Vid avbeställning, hävning, icke godkännande, helt eller delvis utebliven betalning eller nedsättning av priset efter det att transaktionen ägt rum, skall beskattningsunderlaget nedsättas i motsvarande omfattning på de villkor som medlemsstaterna bestämmer.

2. Om betalningen helt eller delvis uteblir, får medlemsstaterna avvika från bestämmelsen i punkt 1.”

- 11 Avdelning X i detta direktiv rör avdrag. Kapitel 1 i denna avdelning har rubriken ”Avdragsrättens inträde och räckvidd”. Artikel 168 i detta kapitel har följande lydelse:

”I den mån varorna och tjänsterna används för den beskattningsbara personens beskattade transaktioner skall han ha rätt att, i den medlemsstat där han utför dessa transaktioner, från den mervärdesskatt som han är skyldig att betala dra av följande belopp:

- a) Mervärdesskatt som skall betalas eller har betalats i medlemsstaten för varor som har levererats, eller kommer att levereras, till honom eller för tjänster som har tillhandahållits, eller kommer att tillhandahållas till honom av en annan beskattningsbar person.

...”

Rumänsk rätt

- 12 Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal (lag nr 571/2003 om skatter och avgifter) av den 22 december 2003 (Monitorul Oficial al României, del I, nr 927 av den 23 december 2003), i den lydelse som är tillämplig på omständigheterna i det nationella målet (nedan kallad skattelagen), innehåller en artikel 134¹, med rubriken ”Beskattningsgrundande händelse för leverans av varor och tillhandahållande av tjänster”, som har följande lydelse:

”1) Den beskattningsgrundande händelsen inträffar den dag då varorna levereras eller tjänsterna tillhandahålls, med förbehåll för de undantag som föreskrivs i detta kapitel.

...

7) Tillhandahållande av tjänster som ger upphov till successiva avräkningar eller successiva betalningar, såsom bygg- och monterings tjänster, rådgivning, forskning, expertis och andra liknande tjänster, ska anses ha utförts den dag då lägesrapporterna, arbetsrapporterna eller andra liknande handlingar som gör det möjligt att fastställa vilka tjänster som tillhandahållits utfärdades eller, i förekommande fall, beroende på avtalsvillkoren, den dag då mottagarna mottog dem.

8) När det gäller andra kontinuerliga leveranser av varor och tillhandahållanden av tjänster än de som avses i punkt 7, såsom leverans av naturgas och vatten, tillhandahållande av telefonitjänster, elleveranser och liknande, ska leveransen eller tillhandahållandet anses äga rum den dag som anges i avtalet för betalning av de levererade varorna eller tillhandahållna tjänsterna eller den dag då en faktura utfärdas, utan att avräkningsperioden får överstiga ett år.

...”

- 13 Artikel 145 i skattelagen, med rubriken ”Tillämpningsområde för avdragsrätten”, har följande lydelse:

”...

2) Varje beskattningsbar person har rätt att göra avdrag för skatt som är hänförlig till inköp om dessa används för någon av nedanstående transaktioner:

- a) Beskattade transaktioner ...”

14 Artikel 4 i Legea nr. 85/2006 privind procedura insolvenței (lag nr 85/2006 om insolvensförfaranden) av den 5 april 2006 (Monitorul Oficial al României, del I, nr 359 av den 21 april 2006) har följande lydelse:

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

...

4) Om det saknas likvida medel på gälldenärens konto ska likvidationsfonden användas...”

15 I artikel 11.1 i samma lag föreskrivs följande:

”Konkursdomarens huvuduppgifter enligt denna lag är

...

c) att i beslutet om att inleda förfarandet – bland lämpliga insolvensförvaltare som i detta avseende har ingett erbjudande om sina tjänster till handlingarna i förfarandet – utse, och motivera valet av, den tillfälliga konkursförvaltaren ..., fastställa dels dennes arvode enligt de kriterier som anges i lagen om organisering av insolvensförvaltaren arbete, dels dennes uppgifter under denna period. Konkursdomaren ska utse den provisoriska konkursförvaltare eller den provisoriska likvidator som begärts av den borgenär som har begärt att förfarandet ska inledas eller av gälldenären, om denne har ingett ansökan. ...

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

16 I artikel 21.1 och 21.1¹ i nämnda lag föreskrivs följande:

”1) Konkursförvaltaren ska varje månad inge en rapport med en beskrivning av hur han eller hon har utfört sina uppgifter, tillsammans med en handling som styrker kostnaderna för handläggningen av förfarandet eller andra kostnader som belastat gälldenärens likvida tillgångar. Rapporten ska läggas till ärendeakten och ett utdrag av den offentliggöras i [Buletinul Procedurilor de Insolvență (BPI) (Informationsbladet för insolvensförfaranden)]. Var 120:e dag ska konkursdomaren fastställa en frist för det fortsatta förfarandet, efter vars utgång konkursförvaltaren ska redogöra i sammandrag för de åtgärder som vidtagits under tiden och som anges i verksamhetsrapporterna.

¹) I den rapport som avses i punkt 1 ska även ersättningen till konkursförvaltaren eller likvidatorn anges, med uppgift om hur ersättningen beräknats.”

17 I artikel 24 i samma lag anges följande:

”1) När konkursdomaren förordnar om konkurs ska den utse en likvidator, varvid bestämmelserna i artiklarna 19, 21, 22, 23 och 102.5 ska tillämpas.

2) Konkursförvaltarens uppgifter ska upphöra när likvidatorns uppgifter fastställs av konkursdomaren.

3) Den tidigare utnämnda konkursförvaltaren kan också utses till likvidator.”

18 Ordonanța Guvernului nr 92/2003 privind Codul de procedură fiscală (regeringsbeslut nr 92/2003 om skatteförfarandelagen) av den 24 december 2003 (Monitorul Oficial al României, del I, nr 941 av den 29 december 2003), i dess lydelse vid tiden för omständigheterna i det nationella målet (nedan kallad skatteförfarandelagen), föreskrev följande i artikel 213, med rubriken, ”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 den.

2) Den myndighet som handlägger begäran om omprövning kan begära in ett yttrande från ministeriets specialiserade direktorat eller från andra institutioner och myndigheter.

3) Omprövningsbeslutet får inte leda till att den som begärt omprövning försätts i en sämre situation till följd av dennes egen begäran om omprövning.

4) Den som ingett begäran om omprövning, intervenienterna eller deras ombud kan lägga fram ny bevisning till stöd för sina yrkanden. I ett sådant fall har den skattemyndighet som utfärdat det omtvistade beskattningsbeslutet eller det organ som utfört kontrollen, beroende på omständigheterna, möjlighet att yttra sig med avseende på dessa nya omständigheter.

5) Den myndighet som handlägger begäran om omprövning ska först ta ställning till de processuella och materiella invändningarna, och om det konstateras att invändningarna är välgrundade ska ärendet inte prövas i sak.”

19 I artikel 38 i Ordonanța de urgență nr. 86/2006 privind organizarea activității practicienilor în insolvență (brådskande regeringsbeslut nr 86/2006 om organisationen av insolvensförvaltarnas verksamhet) av den 8 november 2006 (Monitorul Oficial al României, del I, nr 944 av den 22 november 2006) föreskrivs följande:

”1) Insolvensförvaltare har rätt till arvode för utfört arbete i form av fast arvode, resultatbaserat arvode eller en kombination av dessa.

...

4) Ett tillfälligt arvode 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 arvoden till insolvensförvaltare, konkursförvaltare eller likvidatorer, eller av rättegångskostnader, sker från den fond som har upprättats enligt artikel 4 i lag nr 85/2006 ...”

Målet vid den nationella domstolen och tolkningsfrågorna

- 20 C, ett bolag bildat enligt rumänsk rätt, består av konkursförvaltare och likvidatorer, kallade insolvensförvaltare enligt rumänsk rätt. Bolaget tillhandahåller tjänster till företag som är föremål för insolvensförfaranden. Det är ostridigt att dessa tjänster är mervärdesskattepliktiga.
- 21 Genom ett beskattningsbeslut av den 13 augusti 2015, som delvis fastställdes genom ett beslut av den 10 maj 2016, som antogs med anledning av C:s begäran om omprövning, konstaterade den rumänska skattemyndigheten att det förelåg oegentligheter bland annat i fråga om skattens utkrävbarhet. C överklagade beslutet av den 10 maj 2016 till Curtea de Apel Cluj (Appellationsdomstolen i Cluj, Rumänien), som är den hänskjutande domstolen, och yrkade att beslutet skulle inhiberas.
- 22 Den hänskjutande domstolen anser att detta överklagande ger upphov till tre frågor avseende tolkningen av direktiv 2006/112.
- 23 För det första, när det gäller de tjänster som C tillhandahöll bolaget SM SRL under perioden 17 mars 2011–31 augusti 2011, konstaterar den hänskjutande domstolen att C utfärdade en faktura vid sistnämnda datum.
- 24 För att bedöma huruvida detta tillvägagångssätt är lagenligt ska det fastställas huruvida de aktuella tjänsterna omfattas av artikel 64.2 i direktiv 2006/112, vilken har införlivats med rumänsk rätt genom artikel 134^{1.8} i skattelagen.
- 25 Enligt sistnämnda bestämmelse kan de beskattningsbara personerna besluta att avräkningen för deras tjänster ska ske för en period på högst ett år när det rör sig om ”kontinuerliga ... tillhandahållanden av tjänster”. Tillämpningsområdet för denna bestämmelse avgränsas genom en icke uttömmande förteckning över tjänster.
- 26 Om det skulle visa sig att de tjänster som tillhandahållits bolaget SM omfattas av artikel 134^{1.8} i skattelagen, gjorde den rumänska skattemyndigheten en felaktig bedömning när den fann att den beskattningsgrundande händelsen och skattens utkrävbarhet inträffade vid den tidpunkt då C tillhandahöll dessa tjänster och att C följaktligen var skyldigt att utfärda fakturor senast den femtonde dagen i den månad som följde efter tillhandahållandet av tjänsten.
- 27 Den hänskjutande domstolen har påpekat att det av det sakkunnigutlåtande som upprättats inom ramen för det nationella målet framgår att de aktuella tjänsterna faktiskt har tillhandahållits kontinuerligt. Det är emellertid inte uteslutet att dessa tjänster har gett upphov till successiva avräkningar eller successiva betalningar.
- 28 För det andra har den hänskjutande domstolen påpekat att C, för de tjänster som tillhandahållits under perioden november 2010–oktober 2011, utfärdade en faktura den 3 oktober 2011 och mottog mervärdesskatten den 1 november 2011, i samband med att bolaget erhöll ersättningen. Detta tillvägagångssätt motiverades av det förhållandet att betalningen var förenad med ett villkor om att mottagaren av dessa tjänster skulle ha tillgång till likvida medel.
- 29 Den rumänska skattemyndigheten ansåg att ett sådant villkor inte gjorde det möjligt att skilja den beskattningsgrundande händelsen från mervärdesskattens utkrävbarhet, eftersom C hade tillhandahållit tjänster från och med den dag då bolaget utsågs till konkursförvaltare eller likvidator.

- 30 C har däremot, med stöd av domen av den 3 september 2015, Asparuhovo Lake Investment Company (C-463/14, EU:C:2015:542, punkt 35), gjort gällande att "betalningen" kännetecknas av ett direkt samband mellan transaktionen och vederlaget. Innan betalningen i fråga erlades hade det således varken förekommit något ömsesidigt utbyte av prestationer eller någon beskattningsbar transaktion.
- 31 Den hänskjutande domstolen vill få klarhet i huruvida den rumänska skattemyndighetens ståndpunkt är förenlig med artiklarna 63, 64 och 66 i direktiv 2006/112.
- 32 För det tredje och slutligen beviljade DDKK, en advokatbyrå, med stöd av ett samarbetsavtal som ingicks den 8 december 2009, C ekonomiskt stöd och rätt att använda byråns namn och logotyp.
- 33 Enligt den rumänska skattemyndigheten ingick detta avtal i en marknadsföringsstrategi som syftade till att locka till sig kunder inför starten på C:s verksamhet som konkursförvaltare eller likvidator för insolventa företag. Skattemyndigheten nekade emellertid avdrag för den mervärdesskatt som angavs på de fakturor som DDKK hade upprättat med tillämpning av detta avtal, med motiveringen att C inte hade visat att de tjänster som DDKK hade tillhandahållit användes i samband med C:s beskattade transaktioner.
- 34 Den hänskjutande domstolen anser att C, för att kunna göra gällande sin avdragsrätt enligt artikel 145.2 a i skattelagen, måste visa att det finns ett "direkt och omedelbart samband" mellan de ingående förvärven och de utgående transaktionerna. Domen av den 25 november 2021, Amper Metal (C-334/20, EU:C:2021:961), ger viss vägledning i detta hänseende, men gör det inte möjligt att fastställa vilket beviskrav som krävs. I förevarande fall har C företett det samarbetsavtal som C ingick med DDKK och de fakturor som DDKK upprättade för den rumänska skattemyndigheten. C har vidare hänvisat till att C ökat sin omsättning och beloppet för bolagets beskattade transaktioner.
- 35 Den hänskjutande domstolen har dessutom påpekat att det nationella målet, förutom de tre frågorna om tolkningen av direktiv 2006/112, ger upphov till en fråga om rätten till försvar.
- 36 I förfarandet för omprövning av beskattningsbeslutet av den 13 augusti 2015 beaktade nämligen den rumänska skattemyndigheten nya faktiska och rättsliga argument. C har hävdatt att bolaget inte fick möjlighet att ta ställning till dessa argument, i strid med rätten till försvar och i strid med artikel 213 i skatteförfarandelagen, som begränsar den prövning som ska göras inom ramen för en omprövning till de faktiska och rättsliga omständigheter som beaktades vid utfärdandet av den angripna rättsakten.
- 37 Den hänskjutande domstolen har påpekat att EU-domstolen, i punkt 79 i domen av den 3 juli 2014, Kamino International Logistics och Datema Hellmann Worldwide Logistics (C-129/13 och C-130/13, EU:C:2014:2041), slog fast att det för att ett åsidosättande av rätten till försvar, i synnerhet rätten att yttra sig, ska leda till upphävande 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. Det följer av punkt 73 i den domen att rätten till försvar inte heller har åsidosatts om ett beskattningsbeslut inhiberas till dess att beslutet eventuellt ändras.
- 38 I förevarande fall har det på C:s begäran beviljats interimistiska åtgärder, nämligen inhibition av beskattningsbeslutet av den 13 augusti 2015 till dess att den hänskjutande domstolen meddelar ett avgörande i sak. I det nationella målet har C dessutom bestritt de nya argument som den rumänska skattemyndigheten beaktade under omprövningsförfarandet.

39 Mot denna bakgrund beslutade Curtea de Apel Cluj (Appellationsdomstolen i Cluj) att vilandeförklara målet och ställa följande tolkningsfrågor till EU-domstolen för förhandsavgörande:

- ”1) Utgör artiklarna 63, 64 och 66 i [direktiv 2006/112] hinder för en skattemyndighets förvaltningspraxis, såsom den i förevarande fall, där den beskattningsbara personen – ett bolag med begränsat ansvar bestående av auktoriserade yrkesutövare (SPRL) genom vilket insolvensförvaltare kan utöva sitt yrke – åläggs ytterligare betalningsskyldigheter, genom att den beskattningsgrundande händelsen och mervärdesskattens utkrävbarhet inom ramen för ett insolvensförfarande fastställs till den tidpunkt då tillhandahållandet av tjänsterna äger rum, trots att konkursdomaren eller borgenärskollektivet fastställer arvodet till insolvensförvaltaren, 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 direktiv 2006/112 hinder för en skattemyndighets förvaltningspraxis, såsom den i förevarande fall, där den beskattningsbara personen – ett bolag med begränsat ansvar bestående av auktoriserade yrkesutövare (SPRL) genom vilket insolvensförvaltare kan utöva sitt yrke – åläggs ytterligare betalningsskyldigheter, i den mån 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 de utgående transaktionerna, tillräckligt att den beskattningsbara personen styrker att det efter ingåendet av avtalet har skett en ökning av omsättningen eller av värdet på de beskattningsbara transaktionerna, utan att inkomma med ytterligare styrkande handlingar? Om frågan besvaras jakande, vilka kriterier ska beaktas 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 – kan anse att denna princip inte har åsidosatts utan att undersöka huruvida förfarandet hade kunnat leda till ett annat resultat om detta fel inte hade förelegat?”

Ansökan om skyndsam handläggning

40 Den hänskjutande domstolen har ansökt om att EU-domstolen ska handlägga förevarande mål skyndsamt i enlighet med artikel 105.1 i domstolens rättegångsregler och därvid gjort gällande att det nationella målet är anhängigt vid den hänskjutande domstolen sedan år 2016.

- 41 Enligt artikel 105.1 i rättegångsreglerna får EU-domstolens ordförande, på ansökan av den hänskjutande domstolen eller i undantagsfall på eget initiativ, efter att ha hört referenten och generaladvokaten, besluta att ett mål om förhandsavgörande ska handläggas skyndsamt med avvikelse från vad som gäller enligt rättegångsreglerna, när målet är av sådan beskaffenhet att det måste avgöras utan dröjsmål.
- 42 I förevarande fall förefaller det inte som om den hänskjutande domstolen är skyldig att meddela dom inom en viss tidsfrist eller att det överklagande som C ingav år 2016 har handlagts skyndsamt (se, för ett liknande resonemang, beslut av domstolens ordförande den 1 oktober 2010, N.S. m.fl., C-411/10, EU:C:2010:575, punkt 8).
- 43 I detta sistnämnda hänseende räcker det att påpeka att den hänskjutande domstolen beslutade att hänskjuta sin begäran om förhandsavgörande till EU-domstolen den 15 juli 2021. Den hänskjutande domstolen ingav emellertid denna ansökan först den 8 november 2022.
- 44 EU-domstolen erinrar för övrigt om att kravet på att ett mål som är anhängigt vid EU-domstolen ska handläggas utan dröjsmål inte kan anses följa enbart av den omständigheten att den hänskjutande domstolen är skyldig att driva handläggningen med inriktning på ett snabbt avgörande av målet (dom av den 13 oktober 2022, Gmina Wieliszew, C-698/20, EU:C:2022:787, punkt 50).
- 45 Slutligen har domstolen redan slagit fast att enskildas – visserligen legitima – intresse av att så snabbt som möjligt fastställa omfattningen av de rättigheter som de har enligt unionsrätten inte i sig utgör en sådan exceptionell omständighet som kan motivera att målet handläggs skyndsamt (beslut av domstolens ordförande av den 10 januari 2012, Arslan, C-534/11, EU:C:2012:4, punkt 13 och där angiven rättspraxis).
- 46 Under dessa omständigheter avlog domstolens ordförande, genom beslut av den 21 december 2022, efter att ha hört referenten och generaladvokaten, ansökan om skyndsamt handläggning enligt artikel 105 i rättegångsreglerna.

Prövning av tolkningsfrågorna

Huruvida tolkningsfrågorna kan tas upp till prövning

- 47 Den hänskjutande domstolen har ställt den första och den andra frågan till EU-domstolen för att få klarhet i hur artiklarna 63, 64 och 66 i direktiv 2006/112 ska tolkas.
- 48 Det framgår emellertid av begäran om förhandsavgörande att den hänskjutande domstolens frågor i själva verket inte avser tolkningen av artikel 63 i direktiv 2006/112 som sådan, utan tillämpningsområdet för artikel 64.1 respektive 64.2 i detta direktiv, jämförda med artikel 63 i samma direktiv.
- 49 Det framgår även av begäran om förhandsavgörande att artikel 64.1 och 64.2 i direktiv 2006/112, i dess ursprungliga lydelse, har införlivats med rumänsk rätt genom artikel 134¹.7 och 134¹.8 i skattelagen.

- 50 EU-domstolen kan däremot inte avgöra huruvida artikel 66 första stycket i direktivet, vilken är en fakultativ bestämmelse, hade införlivats med rumänsk rätt vid tidpunkten för de faktiska omständigheterna i det nationella målet. Den rumänska regeringen har i sitt skriftliga yttrande uppgett att så inte var fallet. EU-domstolen kan för övrigt inte, utifrån de uppgifter den har tillgång till, bedöma huruvida denna bestämmelse är relevant för utgången i det nationella målet.
- 51 Eftersom begäran om förhandsavgörande utgör grunden för det förfarande som har införts genom artikel 267 FEUF måste den nationella domstolen, i själva begäran, klargöra den faktiska och rättsliga bakgrunden till det nationella målet och ge nödvändiga förklaringar till varför den begär tolkning av just de angivna unionsbestämmelserna samt redogöra för det samband som den har funnit föreligga mellan dessa bestämmelser och den i det målet tillämpliga nationella lagstiftningen (dom av den 8 juni 2023, *Lyoness Europe*, C-455/21, EU:C:2023:455, punkt 26 och där angiven rättspraxis).
- 52 Dessa kumulativa krav på innehållet i en begäran om förhandsavgörande anges uttryckligen i artikel 94 i rättegångsreglerna, som den hänskjutande domstolen är skyldig att iaktta ytterst noggrant. Det erinras dessutom om dessa krav i punkterna 13, 15 och 16 i Europeiska unionens domstols rekommendationer till nationella domstolar om begäran om förhandsavgörande (EUT C 380, 2019, s. 1) (dom av den 8 juni 2023, *Lyoness Europe*, C-455/21, EU:C:2023:455, punkt 27 och där angiven rättspraxis).
- 53 Mot bakgrund av dessa överväganden konstaterar EU-domstolen att den första och den andra frågan inte kan tas upp till sakprövning i den del de avser tolkningen av artikel 66 i direktiv 2006/112.
- 54 Den tredje frågan rör utövandet av avdragsrätten enligt artikel 168 a i direktiv 2006/112. Den hänskjutande domstolen vill få klarhet i dels vilken bevisning som den beskattningsbara personen ska lägga fram för skattemyndigheterna för att kunna utnyttja denna rätt, dels omfattningen av den.
- 55 De uppgifter som domstolen har tillgång till avser emellertid endast den första delen av den tredje frågan, vilket innebär att den inte har möjlighet att fastställa vare sig skälen till den hänskjutande domstolens frågor om avdragsrättens omfattning eller nyttan av ett svar i detta hänseende. Under dessa omständigheter kan den tredje frågans andra del inte tas upp till sakprövning.

Den första frågan

- 56 Det ska inledningsvis påpekas att den hänskjutande domstolen, när det gäller de tjänster som är aktuella i det nationella målet, i huvudsak har uppgett att de tjänster som konkursförvaltare och likvidatorer inom C tillhandahåller företag som är föremål för insolvensförfaranden inte tillhandahålls vid enstaka tillfällen, utan kontinuerligt under en viss period.
- 57 Den hänskjutande domstolen ska följaktligen anses ha ställt den första frågan för att få klarhet i huruvida artikel 64 i direktiv 2006/112 ska tolkas så, att tjänster som tillhandahålls kontinuerligt under en viss period, såsom de tjänster som enligt rumänsk rätt utförs av konkursförvaltare och likvidatorer till förmån för företag som är föremål för insolvensförfaranden, omfattas av tillämpningsområdet för punkt 1 respektive punkt 2 i denna artikel.

- 58 Domstolen erinrar om att artikel 64.1 i direktiv 2006/112 ska tolkas mot bakgrund av artikel 63 i samma direktiv, eftersom den förstnämnda bestämmelsen är nära knuten till den sistnämnda bestämmelsen (dom av den 28 oktober 2021, X-Beteiligungsgesellschaft (Mervärdesskatt – Successiva betalningar), C-324/20, EU:C:2021:880, punkt 34).
- 59 I nämnda artikel 63 anges att den beskattningsgrundande händelsen inträffar och mervärdesskatt blir utkrävbar vid den tidpunkt då leveransen av varorna eller tillhandahållandet av tjänsterna äger rum. I artikel 64.1 i direktivet föreskrivs att tillhandahållanden av tjänster som ger upphov till successiva avräkningar eller successiva betalningar ska anses äga rum – i den mening som avses i artikel 63 i direktivet – vid utgången av de perioder som dessa avräkningar eller betalningar hänför sig till (se, för ett liknande resonemang, dom av den 28 oktober 2021, X-Beteiligungsgesellschaft (Mervärdesskatt – Successiva betalningar), C-324/20, EU:C:2021:880, punkt 35).
- 60 Det följer av en kombinerad tillämpning av dessa två bestämmelser att – vad beträffar tillhandahållanden av tjänster som ger upphov till successiva avräkningar eller successiva betalningar – den beskattningsgrundande händelsen äger rum och skatten blir utkrävbar vid utgången av de tidsperioder som dessa avräkningar eller betalningar hänför sig till (se, för ett liknande resonemang, dom av den 28 oktober 2021, X-Beteiligungsgesellschaft (Mervärdesskatt – Successiva betalningar), C-324/20, EU:C:2021:880, punkt 36 och där angiven rättspraxis).
- 61 Vad gäller uttrycket ”tillhandahållanden av tjänster som ger upphov till successiva betalningar” har domstolen fastställt att detta endast avser tillhandahållanden som på grund av sin art motiverar att ersättningen betalas genom delbetalningar, det vill säga när tjänsterna inte tillhandahålls endast en gång, utan återkommande eller kontinuerligt, under en viss period (se, för ett liknande resonemang, dom av den 28 oktober 2021, X-Beteiligungsgesellschaft (Mervärdesskatt – Successiva betalningar), C-324/20, EU:C:2021:880, punkterna 37–39).
- 62 Detta gäller i tillämpliga delar för det andra typfallet i artikel 64.1 i direktiv 2006/112, det vill säga när ”tillhandahållanden av tjänster ger upphov till successiva avräkningar”.
- 63 Det ska dessutom påpekas att det endast blir aktuellt att tillämpa artikel 64.1 i direktivet – såsom rättsregel för att fastställa tidpunkten för skattskyldighetens inträde – i den mån det inte entydigt framgår vid vilken tidpunkt eller vid vilka tidpunkter tillhandahållandena faktiskt ägde rum och detta kan ge upphov till olika bedömningar. Så är fallet när tillhandahållandena, på grund av att de är av återkommande eller kontinuerlig karaktär, har ägt rum under en eller flera bestämda perioder (dom av den 28 oktober 2021, X-Beteiligungsgesellschaft (Mervärdesskatt – Successiva betalningar), C-324/20, EU:C:2021:880, punkt 45).
- 64 Det förhåller sig däremot annorlunda om det entydigt framgår vid vilken tidpunkt ett tillhandahållande av tjänst ägde rum, bland annat om tillhandahållandet är av engångskaraktär och det finns en exakt tidpunkt som gör det möjligt att fastställa att det har slutförts, i enlighet med avtalsförhållandet mellan parterna i den aktuella transaktionen. I ett sådant fall skulle det strida mot den klara ordalydelsen i artikel 63 i direktiv 2006/112 att tillämpa artikel 64.1 i direktivet (dom av den 28 oktober 2021, X-Beteiligungsgesellschaft (Mervärdesskatt – Successiva betalningar), C-324/20, EU:C:2021:880, punkt 46).
- 65 Vidare framgår det otvetydigt av ordalydelsen i artikel 64.2 andra stycket i direktiv 2006/112 att denna bestämmelse, i likhet med punkt 1 i artikel 64, avser leveranser av varor och tillhandahållanden av tjänster som pågår kontinuerligt under en viss period.

- 66 Det framgår även att det i artikel 64.2 andra stycket i direktivet föreskrivs en ordning som det är frivilligt att genomföra, vilket innebär att det ankommer på medlemsstaterna att avgöra om de vill använda sig av denna ordning. Den nationella lagstiftaren har i detta hänseende ett visst handlingsutrymme, eftersom det i denna bestämmelse endast anges att det kan föreskrivas att den ska tillämpas ”i vissa fall”, utan någon annan precisering än den i föregående punkt angivna preciseringen att de tillhandahållna tjänsternas ska vara av kontinuerlig karaktär.
- 67 Såsom har påpekats i punkt 49 ovan beslutade den rumänska lagstiftaren att genomföra denna bestämmelse genom att anta artikel 134¹.8 i skattelagen, vars tillämpningsområde omfattar andra kontinuerliga leveranser av varor och tillhandahållanden av tjänster ”än de som avses i punkt 7” i artikel 134¹. Artikel 134¹.8 i skattelagen är således inte tillämplig när det är fråga om tillhandahållanden av tjänster som utförs kontinuerligt och ”som ger upphov till successiva avräkningar eller successiva betalningar”, vilka omfattas av punkt 7 i nämnda artikel 134¹, vilket det emellertid ankommer på den hänskjutande domstolen att kontrollera.
- 68 För att avgöra huruvida de tillhandahållanden av tjänster som är aktuella i det nationella målet omfattas av artikel 64.1 eller artikel 64.2 i direktiv 2006/112, såsom dessa har genomförts i rumänsk rätt, ankommer det följaktligen på den hänskjutande domstolen att bedöma arten av dessa tillhandahållanden av tjänster, det vill säga huruvida de faktiskt pågår kontinuerligt under en viss period och, i synnerhet, huruvida de ger upphov till successiva avräkningar eller successiva betalningar.
- 69 För fullständighetens skull ska det påpekas att det, särskilt vad gäller de tjänster som tillhandahållits SM, av begäran om förhandsavgörande framgår att C utsågs till likvidator för detta bolag och att det fastställdes ett månatligt arvode på 1 000,00 rumänska lei (RON) (cirka 240 euro) och resultatavvoden på 10 procent. Vidare har den rumänska regeringen och Europeiska kommissionen i sina skriftliga yttranden angett att konkursförvaltarna och likvidatorerna enligt rumänsk rätt, det vill säga artiklarna 21.1, 21.1¹ och 24 i lag nr 85/2006 om insolvensförfaranden, i den lydelse som är tillämplig på omständigheterna i det nationella målet, ska inge månatliga rapporter om de tillhandahållna tjänsterna och om deras fordran på ersättning.
- 70 Mot denna bakgrund framgår det, med förbehåll för de kontroller som det ankommer på den hänskjutande domstolen att göra, att de tillhandahållanden av tjänster som är aktuella i det nationella målet gav upphov till successiva avräkningar eller successiva betalningar och att de således inte omfattas av tillämpningsområdet för artikel 64.2 i direktiv 2006/112, såsom den införlivats med rumänsk rätt genom artikel 134¹.8 i skattelagen, utan av artikel 64.1 i detta direktiv, vilken införlivats med rumänsk rätt genom artikel 134¹.7 i samma lag.
- 71 Med beaktande av samtliga dessa överväganden ska den första frågan besvaras enligt följande. Artikel 64 i direktiv 2006/112 ska tolkas så, att tillämpningsområdet för punkt 1 i denna artikel omfattar tjänster som tillhandahålls kontinuerligt under en viss period, såsom de tjänster som enligt rumänsk rätt utförs av konkursförvaltare och likvidatorer till förmån för företag som är föremål för insolvensförfaranden, i den mån dessa tillhandahållanden ger upphov till successiva avräkningar eller successiva betalningar, vilket det ankommer på den hänskjutande domstolen att pröva.

Den andra frågan

- 72 Domstolen erinrar inledningsvis om att det av svaret på den första frågan framgår att sådana tillhandahållanden av tjänster som de som är aktuella i det nationella målet i princip omfattas av tillämpningsområdet för artikel 64.1 i direktiv 2006/112.
- 73 Den andra frågan kan dessutom, med hänsyn till dess ordalydelse, uppfattas som att den syftar till att fastställa vid vilken tidpunkt fakturorna ska utfärdas och mervärdesskatten uppbäras. Det framgår emellertid av uppgifterna i begäran om förhandsavgörande att denna fråga, precis som den första, avser fastställandet av den tidpunkt då den beskattningsgrundande händelsen inträffar och den tidpunkt då mervärdesskatten blir utkrävbar.
- 74 Den hänskjutande domstolen ska således anses ha ställt den andra frågan för att få klarhet i huruvida artikel 64.1 i direktiv 2006/112 ska tolkas så, att denna bestämmelse, för det fall ersättningen för tjänster som omfattas av tillämpningsområdet för denna bestämmelse inte kan betalas på grund av bristande likviditet på gäldenärens konton, kan leda till slutsatsen att mervärdesskatten blir utkrävbar först vid den tidpunkt då ersättningen faktiskt mottas.
- 75 Såsom det har erinrats om i punkt 60 ovan följer det av en kombinerad tillämpning av artikel 63 och artikel 64.1 i direktiv 2006/112 att den beskattningsgrundande händelsen inträffar och skatten blir utkrävbar, när det gäller tillhandahållanden av tjänster som ger upphov till successiva avräkningar eller successiva betalningar, vid utgången av de perioder som dessa avräkningar eller betalningar hänför sig till.
- 76 Den tidpunkt som på detta sätt fastställs med tillämpning av artikel 64.1 i direktiv 2006/112 är bindande för de beskattningsbara personerna.
- 77 Enligt artikel 63 i direktivet, jämförd med dess skäl 24, är skattskyldighetens inträde och mervärdesskattens utkrävbarhet nämligen inte något som parterna i ett avtal fritt kan förfoga över. Unionslagstiftaren har tvärtom avsett att i största möjliga utsträckning harmonisera tidpunkten för skattskyldighetens inträde i samtliga medlemsstater för att säkerställa att mervärdesskatt tas ut på ett enhetligt sätt (dom av den 28 oktober 2021, X-Beteiligungsgesellschaft (TVA – Successiva betalningar), C-324/20, EU:C:2021:880, punkt 47).
- 78 Artikel 64.1 i direktiv 2006/112 tillåter således inte att skattskyldighetens inträde och mervärdesskattens utkrävbarhet villkoras av att ersättning faktiskt har erhållits för tjänster som har tillhandahållits under en viss period. Tvärtom blir skatten vid utgången av denna period, det vill säga den dag då ersättningen normalt sett ska betalas, ofrånkomligen utkrävbar, trots att betalningen av någon anledning inte har mottagits, inbegripet om betalning inte har skett på grund av att det saknas likvida medel på gäldenärens konto.
- 79 Denna tolkning av artikel 64.1 i direktiv 2006/112 stöds av direktivets systematik.
- 80 Direktiv 2006/112 utesluter inte att mervärdesskatten kan bli utkrävbar senast vid utfärdandet av fakturan eller vid mottagandet av betalningen. Det rör sig emellertid i det hänseendet endast om en möjlighet som medlemsstaterna, med stöd av artikel 66 första stycket a och b i direktivet, med avvikelse från artiklarna 63–65 i direktivet, endast får använda sig av för vissa transaktioner eller vissa kategorier av beskattningsbara personer (se, för ett liknande resonemang, dom av den 28 oktober 2021, X-Beteiligungsgesellschaft (TVA – Successiva betalningar), C-324/20, EU:C:2021:880, punkt 49).

- 81 Det ska dessutom erinras om att de situationer i vilka mottagaren av en leverans av varor eller ett tillhandahållande av tjänster inte betalar, eller endast delvis betalar, en fordran som denne är skyldig att betala enligt det avtal som ingåtts med leverantören eller tillhandahållaren, regleras av en särskild bestämmelse i direktiv 2006/112, nämligen artikel 90.1 i direktivet, i vilken det föreskrivs att beskattningsunderlaget ska nedsättas vid helt eller delvis utebliven betalning efter det att transaktionen ägt rum (se, för ett liknande resonemang, dom av den 28 oktober 2021, X-Beteiligungsgesellschaft (TVA – Successiva betalningar), C-324/20, EU:C:2021:880, punkterna 57 och 60).
- 82 Mot bakgrund av samtliga dessa överväganden ska den andra frågan besvaras enligt följande. Artikel 64.1 i direktiv 2006/112 ska tolkas så, att denna bestämmelse, för det fall ersättningen för tjänster som omfattas av tillämpningsområdet för denna bestämmelse inte kan betalas på grund av bristande likviditet på gäldenärens konton, inte kan leda till slutsatsen att mervärdesskatten blir utkrävbar först vid den tidpunkt då ersättningen faktiskt mottas.

Den tredje frågan

- 83 Den hänskjutande domstolen har ställt den tredje frågan för att få klarhet i huruvida artikel 168 a i direktiv 2006/112 ska tolkas så, att det, för att fastställa att det finns ett direkt och omedelbart samband mellan, å ena sidan, en viss ingående transaktion och, å andra sidan, de utgående transaktioner som medför rätt till avdrag, är tillräckligt att den beskattningsbara personen, utöver det avtal som ligger till grund för den ingående transaktionen och tillhörande fakturor, inkommer med bestyrkande handlingar som visar att omsättningen eller omfattningen av de beskattade transaktioner som påstås vara hänförliga till den ingående transaktionen har ökat.
- 84 Enligt artikel 168 a i direktiv 2006/112 ska en beskattningsbar person, i den mån varorna och tjänsterna används för den beskattningsbara personens beskattade transaktioner, ha rätt att, i den medlemsstat där denne utför dessa transaktioner, från den mervärdesskatt som denne är skyldig att betala, dra av mervärdesskatt som ska betalas eller har betalats i medlemsstaten för varor som har levererats, eller kommer att levereras, till denne eller för tjänster som har tillhandahållits, eller kommer att tillhandahållas denne av en annan beskattningsbar person.
- 85 Det framgår av fast rättspraxis att avdragsrätten utgör en oskiljaktig del av mervärdesskattesystemet och i princip inte får inskränkas. Avdragsrätten inträder omedelbart för hela den ingående skatten. Syftet med avdragssystemet är att den mervärdesskatt som näringsidkaren ska betala eller har betalat inom ramen för sin ekonomiska verksamhet inte till någon del ska belasta näringsidkaren själv. Det gemensamma systemet för mervärdesskatt garanterar neutralitet beträffande skattebördan för all ekonomisk verksamhet, oberoende av dess syfte eller resultat, under förutsättning att verksamheten är mervärdesskattepliktig i sig. I den mån en beskattningsbar person, när vederbörande agerar i denna egenskap vid förvärvet av varan eller tjänsten, använder denna vara eller tjänst för sina beskattade transaktioner, ska personen ha rätt att dra av den mervärdesskatt som ska betalas eller har betalats med avseende på varan eller tjänsten (dom av den 25 november 2021, Amper Metal, C-334/20, EU:C:2021:961, punkt 23 och där angiven rättspraxis).
- 86 Domstolen har preciserat att det, för att avdragsrätt för ingående mervärdesskatt ska tillerkännas den beskattningsbara personen, i princip krävs att det finns ett direkt och omedelbart samband mellan en viss ingående transaktion och en eller flera utgående transaktioner för vilka rätt till avdrag föreligger. Avdragsrätten för den ingående mervärdesskatt som betalats vid förvärvet av varor eller tjänster förutsätter att kostnaderna för dessa förvärv utgör en del av de

kostnadskomponenter som ingår i priset för de utgående beskattade transaktioner som medför en rätt till avdrag (dom av den 8 september 2022, Finanzamt R (Avdrag för mervärdesskatt i samband med ett aktieägarbidrag), C-98/21, EU:C:2022:645, punkt 45 och där angiven rättspraxis).

- 87 Den beskattningsbara personen tillerkänns dock också avdragsrätt, även utan ett direkt och omedelbart samband mellan en viss ingående transaktion och en eller flera utgående transaktioner för vilka rätt till avdrag föreligger, när kostnaderna för de aktuella tjänsterna utgör en del av den beskattningsbara personens allmänna omkostnader och således utgör en del av de kostnadskomponenter som ingår i priset för de varor eller tjänster som denne tillhandahåller. Sådana kostnader har nämligen ett direkt och omedelbart samband med den beskattningsbara personens samlade ekonomiska verksamhet (dom av den 8 september 2022, Finanzamt R (Avdrag för mervärdesskatt i samband med ett aktieägarbidrag), C-98/21, EU:C:2022:645, punkt 46 och där angiven rättspraxis).
- 88 I båda dessa fall är det nödvändigt att kostnaden för de ingående varorna eller tjänsterna ingår i priset på särskilda utgående transaktioner eller i priset på varor eller tjänster som den beskattningsbara personen tillhandahåller inom ramen för sin ekonomiska verksamhet (dom av den 8 september 2022, Finanzamt R (Avdrag för mervärdesskatt i samband med ett aktieägarbidrag), C-98/21, EU:C:2022:645, punkt 47 och där angiven rättspraxis).
- 89 Domstolen har dessutom klargjort att frågan huruvida det föreligger samband mellan transaktionerna ska bedömas mot bakgrund av deras objektiva innehåll. Närmare bestämt ska nationella skattemyndigheter och domstolar beakta samtliga omständigheter kring de berörda transaktionerna och därvid ska hänsyn tas endast till de transaktioner som har ett objektiva samband med den beskattningsbara personens skattepliktiga verksamhet. I detta avseende har det slagits fast att hänsyn ska tas till hur de varor och tjänster som den beskattningsbara personen har förvärvat faktiskt har använts och till vad som var det enda syftet med förvärvet, eftersom detta syfte ska anses utgöra ett kriterium för bestämningen av det objektiva innehållet (se, för ett liknande resonemang, dom av den 17 oktober 2018, Ryanair, C-249/17, EU:C:2018:834, punkt 28, och dom av den 8 september 2022, Finanzamt R (Avdrag för mervärdesskatt i samband med ett aktieägarbidrag), C-98/21, EU:C:2022:645, punkt 49 och där angiven rättspraxis).
- 90 Har det väl fastställts att en transaktion inte har genomförts för en beskattningsbar persons skattepliktiga verksamhet, kan denna transaktion inte anses ha ett direkt och omedelbart samband med denna verksamhet i den mening som avses i domstolens praxis, inte ens om denna transaktion med hänsyn till sitt objektiva innehåll skulle vara mervärdesskattepliktig (dom av den 8 november 2018, C&D Foods Acquisition, C-502/17, EU:C:2018:888, punkt 37 och där angiven rättspraxis).
- 91 För det fall de aktuella kostnaderna delvis även avser en verksamhet som är undantagen från skatteplikt eller en icke ekonomisk verksamhet, kan den mervärdesskatt som betalats i samband med dessa kostnader endast delvis dras av (se, för ett liknande resonemang, dom av den 17 oktober 2018, Ryanair, C-249/17, EU:C:2018:834, punkt 30 och där angiven rättspraxis).
- 92 I förevarande fall framgår det av begäran om förhandsavgörande att C har lämnat in handlingar till den rumänska skattemyndigheten som visar att C har ökat sin omsättning eller omfattningen av sina beskattade transaktioner.

- 93 Mot bakgrund av övervägandena ovan finner EU-domstolen emellertid att sådana omständigheter inte i sig kan göra det möjligt för den rumänska skattemyndigheten att fastställa att det finns ett samband mellan de tjänster som tillhandahållits C enligt det samarbetsavtal som ingåtts med DDKK och de utgående transaktioner som C tillhandahållit och som ger rätt till avdrag.
- 94 Detta konstaterande stöds av domstolens praxis, av vilken det framgår att det enligt artikel 168 a i direktiv 2006/112 inte på något sätt, för att ha rätt till avdrag, krävs att transaktionen ger upphov till en ökning av den beskattningsbara personens omsättning eller, mer allmänt, att den transaktion som genomförs i ett tidigare led är ekonomiskt lönsam. I synnerhet kan den omständigheten att transaktionen inte har gett upphov till någon ökning av den beskattningsbara personens omsättning inte påverka avdragsrätten. Såsom det har erinrats om i punkt 85 ovan garanterar nämligen det gemensamma systemet för mervärdesskatt en neutralitet beträffande skattebördan för all ekonomisk verksamhet, oberoende av dess syfte eller resultat, under förutsättning att verksamheten, i princip, är mervärdesskattepliktig i sig. När avdragsrätten väl har inträtt kvarstår den även om den planerade verksamheten inte har påbörjats och därför aldrig har gett upphov till några beskattade transaktioner eller om den beskattningsbara personen, på grund av orsaker som vederbörande inte kunde råda över, inte har kunnat använda sig av de varor eller tjänster som har föranlett avdrag i samband med beskattningsbara transaktioner (se, för ett liknande resonemang, dom av den 25 november 2021, *Amper Metal*, C-334/20, EU:C:2021:961, punkterna 30 och 35).
- 95 Det framgår däremot av handlingarna i målet att det i förevarande fall finns andra uppgifter som kan styrka det nödvändiga sambandet mellan de transaktioner som C genomfört och bolagets skattepliktiga verksamhet, i den mening som avses i den rättspraxis som anges i punkt 89 ovan, vilka avser den faktiska användningen av de varor och tjänster som C förvärvat enligt det samarbetsavtal som ingåtts med DDKK och skälet för detta förvärv.
- 96 Det framgår nämligen av begäran om förhandsavgörande att de berörda konkursförvaltarna och likvidatorerna, enligt artikel 11.1 c och d i lag nr 85/2006 om insolvensförfaranden, för att kunna erbjuda sina tjänster inom ramen för ett visst insolvensförfarande, lämnar anbud i detta hänseende och att det i princip ankommer på borgenärerna till det företag som berörs av detta förfarande att utse en av dem. Mot bakgrund av detta rättsliga sammanhang har den rumänska skattemyndigheten redan uttalat sig om skälet för den aktuella transaktionen och därvid konstaterat att samarbetsavtalet mellan C och DDKK ingick i en marknadsföringsstrategi som syftade till att locka till sig kunder inför starten på C:s verksamhet som konkursförvaltare eller likvidator för insolventa företag.
- 97 När det gäller frågan huruvida samarbetsavtalet verkligen har genomförts förefaller det dessutom relevant att påpeka att C vid den hänskjutande domstolen har gjort gällande att de handlingar som C lämnat till tredje man bär DDKK:s firma.
- 98 Det ankommer emellertid på den hänskjutande domstolen att bedöma huruvida ovannämnda omständigheter är riktiga och att beakta dem, tillsammans med alla andra omständigheter under vilka C:s aktuella utgående transaktioner har ägt rum, för att bedöma huruvida det i förevarande fall föreligger ett direkt och omedelbart samband mellan de ingående transaktionerna och de utgående transaktioner som ger rätt till avdrag.
- 99 Mot bakgrund av dessa överväganden ska den tredje frågan besvaras enligt följande. Artikel 168 a i direktiv 2006/112 ska tolkas så, att det för att avgöra huruvida det finns ett direkt och omedelbart samband mellan, å ena sidan, en viss ingående transaktion och, å andra sidan, utgående

transaktioner som ger rätt till avdrag, förutsätts att dessa transaktioners objektiva innehåll fastställs. Härvid ska samtliga omständigheter kring dessa transaktioner beaktas, det vill säga bland annat hur de varor och tjänster som den beskattningsbara personen förvärvat faktiskt har använts och det enda syftet med detta förvärv, utan att ökningen av omsättningen eller omfattningen av de beskattade transaktionerna utgör relevanta omständigheter i detta hänseende.

Den fjärde frågan

- 100 Det ska inledningsvis erinras om att den hänskjutande domstolen har att pröva ett överklagande av ett förvaltningsbeslut som fattats med anledning av en begäran om omprövning och att den anser att detta beslut har fattats i strid med principen om iakttagande av rätten till försvar.
- 101 Det framgår i detta hänseende av begäran om förhandsavgörande att den rumänska skattemyndigheten i förevarande fall fattade ett beskattningsbeslut i vilket den konstaterade att det förelåg oegentligheter bland annat vad gäller tidpunkten för utkrävbarheten av den mervärdesskatt som C uppburit. Detta beslut fastställdes delvis efter ett omprövningsförfarande, men på grundval av nya faktiska och rättsliga omständigheter, dock utan att C beretts tillfälle att yttra sig över dessa omständigheter.
- 102 Den hänskjutande domstolen anser att detta åsidosättande av rätten till försvar inte nödvändigtvis är avgörande för målets utgång. Det beslut som fattats med anledning av C:s begäran om omprövning kan nämligen endast upphävas om det skulle visa sig att omprövningsförfarandet hade kunnat leda till ett annat resultat om det inte hade förekommit något åsidosättande. Den hänskjutande domstolen vill emellertid få klarhet i huruvida den kan avslå överklagandet utan att göra en sådan bedömning, med motiveringen att beskattningsbeslutet av den 13 augusti 2015 på begäran av C inhiberats.
- 103 Den hänskjutande domstolen ska följaktligen anses ha ställt den fjärde frågan för att få klarhet i huruvida den allmänna unionsrättsliga principen om iakttagande av rätten till försvar ska tolkas så, att det, när den behöriga myndigheten – inom ramen för ett administrativt omprövningsförfarande avseende ett beskattningsbeslut om fastställande av mervärdesskatt – fattar ett beslut grundat på nya faktiska och rättsliga omständigheter som den berörda personen inte har haft tillfälle att yttra sig över, krävs att detta beslut upphävs, trots att detta beslut på begäran av den berörda personen inhiberats parallellt med överklagandet av detta beslut.
- 104 EU-domstolen påpekar i detta hänseende att iakttagandet av rätten till försvar utgör en grundläggande unionsrättslig princip, och att rätten att yttra sig i varje förfarande utgör en integrerad del av denna princip (dom av den 3 juli 2014, Kamino International Logistics och Datema Hellmann Worldwide Logistics, C-129/13 och C-130/13, EU:C:2014:2041, punkt 28 och där angiven rättspraxis).
- 105 Med stöd av denna princip, som är tillämplig så snart myndigheterna avser att vidta en åtgärd gentemot en person som går denne emot, ska mottagarna av beslut som påtagligt påverkar deras intressen, ges möjlighet att på ett meningsfullt sätt framföra sina synpunkter med avseende på de uppgifter som myndigheten avser att lägga till grund för sitt beslut (dom av den 3 juli 2014, Kamino International Logistics och Datema Hellmann Worldwide Logistics, C-129/13 och C-130/13, EU:C:2014:2041, punkt 30 och där angiven rättspraxis).

- 106 Denna skyldighet åvilar myndigheterna i medlemsstaterna när de fattar beslut som faller inom unionsrättens tillämpningsområde, även när den tillämpliga lagstiftningen inte uttryckligen föreskriver ett sådant formkrav (dom av den 3 juli 2014, Kamino International Logistics och Datema Hellmann Worldwide Logistics, C-129/13 och C-130/13, EU:C:2014:2041, punkt 31 och där angiven rättspraxis).
- 107 Så är fallet i förevarande mål. Principen om iakttagande av rätten till försvar är således tillämplig på sådana omständigheter som dem i det nationella målet, där en medlemsstat – för att uppfylla den skyldighet som följer av tillämpningen av unionsrätten att vidta de lagstiftningsåtgärder och administrativa åtgärder som krävs för att mervärdesskatt inom dess territorium ska kunna uppbäras i sin helhet, samt för att bekämpa skatteundandragande – inleder ett skattekontrollförfarande mot en beskattningsbar person (dom av den 16 oktober 2019, Glencore Agriculture Hungary, C-189/18, EU:C:2019:861, punkt 40).
- 108 Regeln, enligt vilken mottagaren av ett beslut som går denne emot ska ges tillfälle att framföra sina synpunkter innan beslutet fattas, syftar för övrigt till att den behöriga myndigheten på ett ändamålsenligt sätt ska kunna beakta samtliga relevanta uppgifter. Denna regel har, för att säkerställa ett verkningfullt skydd av den berörda personen eller det berörda företaget, till syfte att de sistnämnda ska kunna rätta till fel eller göra gällande uppgifter avseende deras personliga situation som ger stöd för att beslutet ska fattas eller att det inte ska fattas, eller för att det ska ges ett visst innehåll (dom av den 3 juli 2014, Kamino International Logistics och Datema Hellmann Worldwide Logistics, C-129/13 och C-130/13, EU:C:2014:2041, punkt 38 och där angiven rättspraxis).
- 109 Mot bakgrund av dessa överväganden och de faktiska omständigheter som sammanfattas i punkt 101 ovan, skulle det i förevarande fall kunna anses att den rumänska skattemyndigheten har åsidosatt C:s rätt att yttra sig innan ett beslut som går honom emot fattas, vilket det ankommer på den hänskjutande domstolen att fastställa.
- 110 Så är emellertid inte fallet om anledningen till att C inte fick tillfälle att yttra sig angående de nya faktiska och rättsliga omständigheter som åberopats under omprövningsförfarandet inte var att myndigheten begått ett fel, utan att det tillämpats en processuell regel som eftersträvar ett erkänt mål av allmänintresse, vilket det ankommer på den hänskjutande domstolen att kontrollera.
- 111 Av fast rättspraxis framgår nämligen att de grundläggande rättigheterna, såsom rätten till försvar, inte utgör absoluta rättigheter, utan de kan begränsas under förutsättning att begränsningarna faktiskt tillgodoser de allmänintressen som eftersträvas med den berörda åtgärden och att de, mot bakgrund av det eftersträvade målet, inte medför ett oproportionerligt och oacceptabelt ingrepp som påverkar själva kärnan i de på detta sätt garanterade rättigheterna (dom av den 3 juli 2014, Kamino International Logistics och Datema Hellmann Worldwide Logistics, C-129/13 och C-130/13, EU:C:2014:2041, punkt 42 och där angiven rättspraxis).
- 112 I detta hänseende framgår det av domstolens praxis att ett hörande i efterhand inom ramen för ett överklagande av ett ogynnsamt beslut, under vissa villkor, kan utgöra en åtgärd som innebär att rätten att yttra sig har iakttagits (dom av den 3 juli 2014, Kamino International Logistics och Datema Hellmann Worldwide Logistics, C-129/13 och C-130/13, EU:C:2014:2041, punkt 55 och där angiven rättspraxis).

- 113 Med hänsyn till unionens allmänna intresse av att uppbörd av dess egna intäkter ska ske så snart som möjligt, vilket förutsätter att skatterevisioner kan genomföras skyndsamt och effektivt, kan en begränsning av rätten att yttra sig innan ett beslut som går mottagaren emot (såsom en betalningsuppsmaning) fattas särskilt vara motiverad dels när den berörda personen i samband med ett överklagande av detta beslut faktiskt kan begära att interimistiska åtgärder vidtas som innebär att det berörda beslutet inhiberas, dels när den berörda personen inom ramen för detta överklagande kan framföra sina synpunkter på ett ändamålsenligt sätt (se, för ett liknande resonemang, dom av den 3 juli 2014, Kamino International Logistics och Datema Hellmann Worldwide Logistics, C-129/13 och C-130/13, EU:C:2014:2041, punkterna 54, 66, 67 och 71).
- 114 Den rättspraxis som det erinrats om i punkterna 111–113 ovan avser möjligheten att motivera en begränsning av rätten att yttra sig som föreskrivs i nationell rätt. Mot bakgrund av de rättsliga och faktiska omständigheter som den hänskjutande domstolen har redogjort för förefaller det emellertid i förevarande fall inte vara fråga om en sådan begränsning, vilket det emellertid ankommer på den hänskjutande domstolen att fastställa.
- 115 Det finns nämligen ingenting i handlingarna i målet som tyder på att det i artikel 213 i skatteprocesslagen, vilken enligt de uppgifter som den hänskjutande domstolen har lämnat reglerar omprövningsförfarandet, föreskrivs någon som helst begränsning av rätten för den som ingett begäran om omprövning att yttra sig för det fall den rumänska skattemyndigheten avser att grunda sitt beslut på nya faktiska och rättsliga omständigheter som den berörda personen inte har haft tillfälle att yttra sig över. Tvärtom framgår det av den fjärde frågan och övervägandena i samband med denna fråga att den hänskjutande domstolen anser att underlåtenheten att bereda C tillfälle att yttra sig innan beslutet om omprövning fattades faktiskt utgör en "oegentlighet" som kan innebära ett åsidosättande av rätten att yttra sig.
- 116 Såsom den hänskjutande domstolen med rätta har påpekat behöver emellertid inte varje åsidosättande av rätten till försvar under ett administrativt förfarande nödvändigtvis leda till att det beslut som fattats efter detta förfarande upphävs.
- 117 I detta hänseende har EU-domstolen slagit fast att när varken villkoren för att iaktta rätten till försvar eller följderna av att dessa rättigheter åsidosätts fastställs i unionsrätten, regleras dessa villkor och följer av nationell rätt, under förutsättning att de sålunda antagna bestämmelserna motsvarar dem som gäller för enskilda i jämförbara situationer som omfattas av nationell rätt (likvärdighetsprincipen) och inte medför att det i praktiken blir omöjligt eller orimligt svårt att utöva rättigheter som följer av unionens rättsordning (effektivitetsprincipen) (dom av den 3 juli 2014, Kamino International Logistics och Datema Hellmann Worldwide Logistics, C-129/13 och C-130/13, EU:C:2014:2041, punkt 75 och där angiven rättspraxis).
- 118 Denna lösning är tillämplig på mervärdesskatteområdet eftersom direktiv 2006/112 inte innehåller några bestämmelser om överklagandeförfaranden, som skulle ha införlivats av medlemsstaterna (se, analogt, dom av den 3 juli 2014, Kamino International Logistics och Datema Hellmann Worldwide Logistics, C-129/13 och C-130/13, EU:C:2014:2041, punkt 76).
- 119 Även om medlemsstaterna således får tillåta att rätten till försvar utövas på samma villkor som de som gäller för rent interna förhållanden, ska dessa villkor dock överensstämma med unionsrätten och får bland annat inte inverka menligt på den ändamålsenliga verkan av direktiv 2006/112 (se, analogt, dom av den 3 juli 2014, Kamino International Logistics och Datema Hellmann Worldwide Logistics, C-129/13 och C-130/13, EU:C:2014:2041, punkt 77).

- 120 Den nationella domstolens skyldighet att säkerställa att unionsrätten ges full verkan medför således inte alltid att ett beslut ska upphävas när det fattats i strid med rätten till försvar. För att ett sådant åsidosättande, särskilt av rätten att yttra sig, ska leda till upphävande av ett beslut som antagits till följd av ett administrativt förfarande krävs nämligen att förfarandet hade kunnat leda till ett annat resultat om denna brist inte hade förekommit (se, för ett liknande resonemang, dom av den 3 juli 2014, Kamino International Logistics och Datema Hellmann Worldwide Logistics, C-129/13 och C-130/13, EU:C:2014:2041, punkterna 78 och 79, dom av den 20 december 2017, Prequ' Italia, C-276/16, EU:C:2017:1010, punkt 62, och dom av den 4 juni 2020, C.F. (Skattekontroll), C-430/19, EU:C:2020:429, punkt 35). Den omständigheten att den rättsakt som begärs upphävd inhiberas parallellt med det överklagande som ingetts mot nämnda rättsakt saknar däremot betydelse.
- 121 Det ankommer under dessa omständigheter på den hänskjutande domstolen att bedöma i vilken mån omprövningsförfarandet hade kunnat leda till ett annat resultat om C hade getts tillfälle att yttra sig under förfarandet.
- 122 Mot bakgrund av samtliga dessa överväganden ska den fjärde frågan besvaras enligt följande. Den allmänna unionsrättsliga principen om iakttagande av rätten till försvar ska tolkas så, att det, när den behöriga myndigheten – inom ramen för ett administrativt omprövningsförfarande avseende ett beskattningsbeslut om fastställande av mervärdesskatt – fattar ett beslut grundat på nya faktiska och rättsliga omständigheter som den berörda personen inte har haft tillfälle att yttra sig över, krävs att det beslut som fattas efter detta förfarande upphävs om förfarandet, om denna oegentlighet inte förekommit, hade kunnat leda till ett annat resultat, trots att beskattningsbeslutet på begäran av den berörda personen har inhiberats parallellt med det överklagande som ingetts mot detta beslut.

Rättegångskostnader

- 123 Eftersom förfarandet i förhållande till parterna i det nationella målet utgör ett led i beredningen av samma mål, ankommer det på den hänskjutande domstolen att besluta om rättegångskostnaderna. De kostnader för att avge yttrande till domstolen som andra än nämnda parter har haft är inte ersättningsgilla.

Mot denna bakgrund beslutar domstolen (nionde avdelningen) följande:

- 1) Artikel 64 i rådets direktiv 2006/112/EG av den 28 november 2006 om ett gemensamt system för mervärdesskatt, i dess lydelse enligt rådets direktiv 2008/117/EG av den 16 december 2008**

ska tolkas så,

att tillämpningsområdet för punkt 1 i denna artikel omfattar tjänster som tillhandahålls kontinuerligt under en viss period, såsom de tjänster som enligt rumänsk rätt utförs av konkursförvaltare och likvidatorer till förmån för företag som är föremål för insolvensförfaranden, i den mån dessa tillhandahållanden ger upphov till successiva avräkningar eller successiva betalningar, vilket det ankommer på den hänskjutande domstolen att pröva.

- 2) Artikel 64.1 i direktiv 2006/112, i dess lydelse enligt direktiv 2008/117,**

ska tolkas så,

att denna bestämmelse, för det fall ersättningen för tjänster som omfattas av tillämpningsområdet för denna bestämmelse inte kan betalas på grund av bristande likviditet på gäldenärens konton, inte kan leda till slutsatsen att mervärdesskatten blir utkrävbar först vid den tidpunkt då ersättningen faktiskt mottas.

3) Artikel 168 a i direktiv 2006/112, i dess lydelse enligt direktiv 2008/117,

ska tolkas så,

att det för att avgöra huruvida det finns ett direkt och omedelbart samband mellan, å ena sidan, en viss ingående transaktion och, å andra sidan, utgående transaktioner som ger rätt till avdrag, förutsätts att dessa transaktioners objektiva innehåll fastställs. Härvid ska samtliga omständigheter kring dessa transaktioner beaktas, det vill säga bland annat hur de varor och tjänster som den beskattningsbara personen förvärvat faktiskt har använts och det enda syftet med detta förvärv, utan att ökningen av omsättningen eller omfattningen av de beskattade transaktionerna utgör relevanta omständigheter i detta hänseende.

4) Den allmänna unionsrättsliga principen om iakttagande av rätten till försvar

ska tolkas så,

att det, när den behöriga myndigheten – inom ramen för ett administrativt omprövningsförfarande avseende ett beskattningsbeslut om fastställande av mervärdesskatt – fattar ett beslut grundat på nya faktiska och rättsliga omständigheter som den berörda personen inte har haft tillfälle att yttra sig över, krävs att det beslut som fattas efter detta förfarande upphävs om förfarandet, om denna oegentlighet inte förekommit, hade kunnat leda till ett annat resultat, trots att beskattningsbeslutet på begäran av den berörda personen har inhiberats parallellt med det överklagande som ingetts mot detta beslut.

Underskrifter