



# Rättsfallssamlingen

DOMSTOLENS DOM (sjunde avdelningen)

den 16 februari 2023 \*

”Begäran om förhandsavgörande – Gemensamt system för mervärdesskatt – Direktiv 2006/112/EG – Uppförande av ett byggnadskomplex av en sammanslutning som inte utgör en juridisk person – Sammanslutningsavtal – Vissa medlemmars försäljning av lägenheter i byggnadskomplexet – Fastställelse av den beskattningsbara person som är skyldig att betala skatten – Principen om skatteneutralitet – Avdragsrätt för mervärdesskatt”

I mål C-519/21,

angående en begäran om förhandsavgörande enligt artikel 267 FEUF, framställd av Curtea de Apel Cluj (Appellationsdomstolen i Cluj, Rumänien) genom beslut av den 28 juni 2021, som inkom till domstolen den 24 augusti 2021, i målet

**ASA**

mot

**DGRFP Cluj,**

ytterligare deltagare i rättegången:

**BP,**

**MB,**

meddelar

DOMSTOLEN (sjunde avdelningen),

sammansatt av avdelningsordföranden M.L. Arastey Sahún (referent) samt domarna F. Biltgen och J. Passer,

generaladvokat: N. Emiliou,

justitiesekreterare: A. Calot Escobar,

efter det skriftliga förfarandet,

\* Rättegångsspråk: rumänska.

med beaktande av de yttranden som avgetts av:

- ASA, genom S.I. Puț, avocat,
- Rumäniens regering, genom E. Gane, A. Rotăreanu och A. Wellman, 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 rådets direktiv 2006/112/EG av den 28 november 2006 om ett gemensamt system för mervärdesskatt (EUT L 347, 2006, s. 1) (nedan kallat mervärdesskattedirektivet) samt av principerna om proportionalitet, skatteneutralitet och rättssäkerhet.
- 2 Begäran har framställts i ett mål mellan ASA, en fysisk person, och Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice Cluj-Napoca (regionala generaldirektoratet för offentliga finanser i Cluj-Napoca, Rumänien) (nedan kallat skattemyndigheten). Målet rör uttag av mervärdesskatt på lägenhetsförsäljningar.

### Tillämpliga bestämmelser

#### *Unionsrätt*

- 3 Artikel 1.2 andra stycket i mervärdesskattedirektivet har följande lydelse:

”På varje transaktion skall mervärdesskatt, beräknad på varornas eller tjänsternas pris enligt den skattesats som är tillämplig på sådana varor eller tjänster, vara utkrävbar efter avdrag av det mervärdesskattebelopp som burits direkt av de olika kostnadskomponenter som utgör priset.”
- 4 Artikel 9.1 i samma direktiv har följande lydelse:

”Med *beskattningsbar person* avses den som, oavsett på vilken plats, självständigt bedriver en ekonomisk verksamhet, oberoende av dess syfte eller resultat.

Med *ekonomisk verksamhet* avses varje verksamhet som bedrivs av en producent, en handlare eller en tjänsteleverantör, inbegripet gruvdrift och jordbruksverksamhet samt verksamheter inom fria och därmed likställda yrken. Utnyttjande av materiella eller immateriella tillgångar i syfte att fortlöpande vinna intäkter därav skall särskilt betraktas som ekonomisk verksamhet.”

5 Artikel 11 i direktivet har följande lydelse:

”Efter samråd med den rådgivande kommittén för mervärdesskatt ... får varje medlemsstat anse som en enda beskattningsbar person sådana personer som är etablerade i medlemsstaten och som, trots att de är rättsligt oberoende, är nära förbundna med varandra genom finansiella, ekonomiska och organisatoriska band.

En medlemsstat som utnyttjar den valmöjlighet som fastställs i första stycket får anta de åtgärder som är nödvändiga för att förhindra skatteundandragande eller skatteflykt genom användning av denna bestämmelse.”

6 I artikel 12 i samma direktiv föreskrivs följande:

”1. Medlemsstaterna får anse som beskattningsbar person var och en som tillfälligtvis utför en transaktion som hänför sig till sådana verksamheter som avses i artikel 9.1 andra stycket, särskilt någon av följande transaktioner:

- a) Leverans före första besittningstagandet av en byggnad eller delar av en byggnad och den mark byggnaden står på.
- b) Leverans av mark för bebyggelse.

2. I punkt 1 a avses med byggnad varje anläggning som anbragts på eller i marken.

Medlemsstaterna får fastställa närmare regler för tillämpning av kriteriet i punkt 1 a på ombyggnation av byggnader och innebörden av begreppet ’den mark byggnaden står på’.

Medlemsstaterna får tillämpa andra kriterier än första besittningstagandet, såsom den tid som förflyter mellan den dag då byggnaden färdigställs och dagen för första leverans eller den tid som förflyter mellan dagen för första besittningstagandet och dagen för senare leverans, såvida dessa perioder inte överstiger fem respektive två år.

3. I punkt 1 b avses med mark för bebyggelse råmark eller iordningställd mark som av medlemsstaterna definierats som sådan mark.”

7 Av artikel 14.1 i mervärdesskattedirektivet framgår följande:

”Med *leverans av varor* avses överföring av rätten att såsom ägare förfoga över materiella tillgångar.”

8 I artikel 62 i direktivet anges följande:

”I detta direktiv avses med

1. *beskattningsgrundande händelse*: den händelse genom vilken de rättsliga villkoren för att mervärdesskatt skall bli utkrävbar är uppfyllda,
2. *mervärdesskattens utkrävbarhet*: att staten enligt lag får rätt att vid en given tidpunkt kräva skatt från den person som är betalningsskyldig för skatten; detta hindrar inte att tidpunkten för betalning får skjutas upp.”

9 I artikel 63 i direktivet föreskrivs följande:

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

10 I artikel 65 i samma direktiv föreskrivs följande:

”Om förskottsbetalningar görs innan leveransen av varorna eller tillhandahållandet av tjänsterna äger rum, skall mervärdesskatten på förskottsbetalningen vara utkrävbar vid mottagandet av betalningen och på det mottagna beloppet.”

11 I artikel 73 i mervärdesskattedirektivet föreskrivs följande:

”För andra leveranser av varor och tillhandahållanden av tjänster än som avses i artiklarna 74–77 skall beskattningsunderlaget omfatta allt som utgör den ersättning som leverantören eller tillhandahållaren har erhållit eller skall erhålla från förvärvaren eller en tredje part för dessa transaktioner, inklusive subventioner som är direkt kopplade till priset på transaktionerna.”

12 Artikel 78 i direktivet har följande lydelse:

”Följande poster skall ingå i beskattningsunderlaget:

- a) Skatter, tullar, avgifter och övriga pålagor, med undantag för själva mervärdesskatten.
- b) Bikostnader såsom provisions-, emballage-, transport- och försäkringskostnader som leverantören debiterar förvärvaren.

För tillämpningen av första stycket b får medlemsstaterna anse kostnader som är föremål för ett separat avtal som bikostnader.”

13 I artikel 167 i direktivet föreskrivs följande:

”Avdragsrätten skall inträda vid den tidpunkt då den avdragsgilla skatten blir utkrävbar.”

14 I artikel 168 i samma direktiv föreskrivs följande:

”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.

...”

15 I artikel 178 i mervärdesskattedirektivet föreskrivs följande:

”För att få utöva sin rätt till avdrag skall en beskattningsbar person uppfylla följande villkor:

a) För avdrag enligt artikel 168 a, avseende leveranser av varor och tillhandahållanden av tjänster, skall han inneha en faktura som utfärdats i enlighet med artiklarna 220–236 och artiklarna 238, 239 och 240.

...”

16 I artikel 179 i direktivet föreskrivs följande:

”Den beskattningsbara personen skall göra avdraget genom att från det totala mervärdesskattebelopp som skall betalas för en given beskattningsperiod subtrahera det totala skattebelopp för vilket avdragsrätt har inträtt under samma period och utövas i enlighet med bestämmelserna i artikel 178.

Medlemsstaterna får dock, vad beträffar beskattningsbara personer som utför sådana tillfälliga transaktioner som avses i artikel 12, kräva att avdragsrätten endast utövas vid tidpunkten för leveransen.”

17 I artikel 226 i direktivet föreskrivs följande:

”Utan att det påverkar tillämpningen av de särskilda bestämmelserna i detta direktiv skall endast följande uppgifter vara obligatoriska för mervärdesskatteändamål på fakturor som utfärdas i enlighet med artiklarna 220 och 221:

- 1) Datum för utfärdandet av fakturan.
- 2) Ett löpnummer baserat på en eller flera serier, som unikt identifierar fakturan.
- 3) Det registreringsnummer för mervärdesskatt som avses i artikel 214 under vilket den beskattningsbara personen har utfört leveransen av varor eller tillhandahållandet av tjänster.
- 4) Det registreringsnummer för mervärdesskatt som avses i artikel 214 under vilket förvärvaren har erhållit en leverans av varor eller ett tillhandahållande av tjänster för vilken eller vilket han är betalningsskyldig för mervärdesskatt eller en sådan leverans av varor som avses i artikel 138.
- 5) Den beskattningsbara personens och förvärvarens fullständiga namn och adress.
- 6) De levererade varornas mängd och art eller de tillhandahållna tjänsternas omfattning och art.
- 7) Det datum då leveransen av varor eller tillhandahållandet av tjänster utförs eller slutförs eller det datum då den förskottsbetalning som avses i artikel 220.4 och 220.5 erläggs, om ett sådant datum kan fastställas och skiljer sig från datumet för fakturans utfärdande.
- 8) Beskattningsunderlaget för varje skattesats eller undantag från skatteplikt, priset per enhet, exklusive mervärdesskatt, samt eventuell prisnedsättning eller rabatt om dessa inte är inkluderade i priset per enhet.

- 9) Tillämpad mervärdesskattesats.
- 10) Den mervärdesskatt som skall betalas, såvida inte en särskild ordning tillämpas för vilken detta direktiv utesluter en sådan uppgift.
- ...”

### **Rumänsk rätt**

18 I artikel 86.2–86.5 i Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal (lag nr 571/2003 om skatter) (*Monitorul Oficial al României*, del I, nr 927 av den 23 december 2003), i den lydelse som är tillämplig i det nationella målet (nedan kallad skattelagen), föreskrevs följande:

”2) Inom varje sammanslutning som inte utgör en juridisk person och som har bildats i enlighet med lagen har medlemmarna skyldighet att ingå skriftliga sammanslutningsavtal när verksamheten inleds, vilka bland annat ska innehålla uppgift om

- a) parterna i avtalet,
  - b) sammanslutningens verksamhetsföremål och säte,
  - c) medlemmarnas bidrag i form av tillgångar och rättigheter,
  - d) den enskilda medlemmens procentuella andel av sammanslutningens vinster eller förluster i proportion till det egna bidraget,
  - e) utnämning av den medlem som har ansvaret för att uppfylla sammanslutningens skyldigheter gentemot de offentliga myndigheterna,
  - f) villkoren för att sammanslutningen ska upphöra. Medlemmarnas bidrag i överensstämmelse med sammanslutningsavtalet betraktas inte som inkomster för sammanslutningen. Sammanslutningsavtalet ska registreras hos den behöriga skattemyndigheten inom 15 dagar räknat från det datum då avtalet ingås. Skattemyndigheten får vägra att registrera avtal om de inte innehåller de uppgifter som föreskrivs enligt denna punkt.
- 3) Om det finns släktskapsband mellan medlemmarna i sammanslutningen upp till och med fjärde graden, är parterna skyldiga att bevisa att de deltar i vinstgenereringen med egendom eller rättigheter som tillhör dem. Även fysiska personer med begränsad kapacitet kan vara medlemmar i associationen.
- 4) Sammanslutningarna är skyldiga att senast den 15 mars påföljande år till den behöriga skattemyndigheten inge årliga inkomstdeklarationer i enlighet med den mall som fastställts av finansministeriet, vilken även ska omfatta utdelning av nettovinst/förlust mellan medlemmarna.
- 5) Sammanslutningens årliga vinst/förlust ska fördelas mellan medlemmarna i proportion till den procentuella andel som motsvarar deras bidrag enligt sammanslutningsavtalet.”

19 Artikel 125a.1 i skattelagen har följande lydelse:

”Vid tillämpningen av denna avdelning ska nedanstående begrepp och uttryck ha följande betydelse:

...

18. Med beskattningsbar person avses i enlighet med artikel 127.1 en fysisk person, grupp av personer, offentlig institution, juridisk person samt varje enhet som kan bedriva ekonomisk verksamhet.

...”

20 I artikel 127.8 och 127.9 i skattelagen anges följande:

”8) På de villkor och inom de gränser som fastställs i tillämpningsföreskrifterna ska en grupp beskattningsbara personer som är etablerade i Rumänien och som, trots att de är rättsligt oberoende, är nära förbundna med varandra genom organisatoriska, finansiella och ekonomiska band, betraktas som en enda beskattningsbar person.

9) Varje delägare eller medlem i en grupp eller i en organisation som inte utgör en juridisk person ska betraktas som en separat beskattningsbar person när det gäller ekonomisk verksamhet som inte utövas i den berörda gruppens eller organisationens namn.”

21 Artikel 152.1 i skattelagen har följande lydelse:

”En beskattningsbar person med säte i Rumänien, vars deklarerade eller realiserade årsomsättning understiger gränsvärdet 35 000 euro, vars motvärde i RON fastställs enligt den växelkurs som Banca Națională a României [(Rumäniens centralbank)] uppgett på anslutningsdagen, avrundat till nästa tusental, får tillämpa undantaget från skatteplikt (nedan kallat den särskilda undantagsordningen) på de transaktioner som avses i artikel 126.1, med undantag för gemenskapsinterna leveranser av nya transportmedel, vilka är undantagna från skatteplikt enligt artikel 143.2 b.”

22 Hotårårea Guvernului nr. 44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr. 571/2003 privind Codul fiscal (regeringsbeslut nr 44/2004 om godkännande av tillämpningsföreskrifterna för lag nr 571/2003 om skatter) (*Monitorul Oficial al României*, del I, nr 112 av den 6 februari 2004), i den lydelse som är tillämplig på omständigheterna i det nationella målet (nedan kallat regeringsbeslut nr 44/2004), föreskrevs följande i punkt 4, vilken utfärdats med tillämpning av bestämmelserna i artikel 127 i skattelagen:

”1) Vid tillämpningen av artikel 127.8 i skattelagen kan en grupp beskattningsbara personer som är etablerade i Rumänien, som trots att de är rättsligt oberoende är nära förbundna med varandra genom finansiella, ekonomiska och organisatoriska band, välja att behandlas som en enda beskattningsbar person, en så kallad skattegrupp, på villkor att

a) en beskattningsbar person endast får ingå i en enda skattegrupp, och

b) valet ska gälla under en period av minst två år, och

c) alla beskattningsbara personer i gruppen ska tillämpa samma beskattningsperiod.

- 2) Skattegruppen kan bestå av två till fem beskattningsbara personer.
- 3) Fram till den 1 januari 2009 får en skattegrupp endast utgöras av beskattningsbara personer som betraktas som stora skattebetalare.
- 4) Beskattningsbara personer vars kapital till mer än 50 procent direkt eller indirekt ägs av samma aktieägare ska anses vara nära förbundna med varandra genom finansiella, ekonomiska och organisatoriska band i den mening som avses i punkt 1.
- 5) För att bilda en skattegrupp ska en ansökan som undertecknats av alla medlemmar i gruppen lämnas in till den behöriga skattemyndigheten och innehålla följande uppgifter:
  - a) Varje medlems namn, adress, bolagsändamål och registreringsnummer för mervärdesskatt.
  - b) Uppgifter som visar att medlemmarna har nära band till varandra i den mening som avses i punkt 2.
  - c) Namnet på den medlem som utsetts till företrädare.
- 6) Den behöriga skattemyndigheten ska inom 60 dagar från mottagandet av den ansökan som avses i punkt 5 fatta ett formellt beslut om att godkänna eller avslå etableringen av skattegruppen och ska meddela detta beslut till gruppens företrädare och till varje skattemyndighet inom vars jurisdiktion medlemmarna i skattegruppen är belägna.
- 7) Skattegruppens bildande träder i kraft den första dagen i den andra månaden efter dagen för det beslut som avses i punkt 6.

...”

### **Målet vid den nationella domstolen och tolkningsfrågorna**

- 23 Systrarna ASA och PP ägde tillsammans ett markområde i Rumänien.
- 24 I slutet av år 2006 ingick de ett avtal med BP och MB, två andra fysiska personer, och bildade en sammanslutning som inte utgör en juridisk person i syfte att uppföra ett byggnadskomplex bestående av åtta bostadshus med 56 lägenheter avsedda för försäljning till tredje man.
- 25 Enligt sammanslutningsavtalet skulle BP och MB gemensamt stå för kostnaderna för att uppföra byggnadskomplexet och vad gäller vinsten skulle ASA och PP komma i åtnjutande av en andel på 16,67 procent vardera, och BP och MB 33 procent vardera.
- 26 Enligt sammanslutningsavtalet utgjorde projektering, erhållande av bygglov och alla nödvändiga administrativa handlingar, fullgörandet av alla formaliteter och åtgärder som krävdes för inskrivning i fastighetsregistret av byggnader och lägenheter samt försäljningen av de lägenheter som skulle uppföras gemensamma skyldigheter.
- 27 Slutligen fick såväl MB som BP fullmakt att, i ASA:s och PP:s namn och för deras räkning, överföra den äganderätt som dessa hade till samtliga lägenheter som skulle byggas.



- 28 När de 56 lägenheterna hade byggts registrerades de i fastighetsregistret, där antingen ASA, PP eller ASA och PP med hälften vardera angavs som ägare respektive samägare av nämnda lägenheter.
- 29 Under perioden från den 13 maj 2008 till den 28 november 2008 såldes 53 av dessa lägenheter, varav 13 lägenheter av ASA själv, 14 lägenheter av PP själv och 26 lägenheter som samägdes av ASA och PP (varav 3 som såldes till BP och MB).
- 30 I de ingångna försäljningsavtalen angavs endast ASA och PP som ägare till tillgångarna, och BP och MB nämndes inte i avtalen. Nämnda avtal innehöll inte heller någon hänvisning till mervärdesskatten eller till det ingångna sammanslutningsavtalet.
- 31 Efter en skattekontroll utfärdade skattemyndigheten den 26 oktober 2011 ett beskattningsbeslut mot ASA, enligt vilket ASA var skyldig att betala 537 287 rumänska lei (RON) (cirka 109 000 euro) i mervärdesskatt och 482 269 rumänska lei (RON) (cirka 98 000 euro) i ränta och förseningsavgifter.
- 32 Skattemyndigheten ansåg att ASA under år 2008, ensam eller tillsammans med PP, hade bedrivit en ekonomisk verksamhet i vinstsyfte, och i synnerhet att de försäljningar som skett inom ramen för denna verksamhet utgjorde beskattningsbara transaktioner och att ASA följaktligen tillhörde kategorin beskattningsbara personer i enlighet med nationell rätt. Eftersom det belopp som ASA och PP erhållit vid de aktuella försäljningarna överskred det tak för undantag från mervärdesskatteplikt som föreskrivs i artikel 152.1 i skattelagen, skulle ASA och PP ha registrerat sig till mervärdesskatt den 1 juli 2008. Skattemyndigheten fann således att ASA var skyldig att betala mervärdesskatt på nämnda försäljningar efter detta datum.
- 33 För att komma fram till dessa slutsatser utgick skattemyndigheten från sammanslutningsavtalet, vilket inte formellt registrerats och inte hade lämnats till skattemyndigheten förrän i början av skattekontrollen.
- 34 ASA:s begäran om omprövning av detta beskattningsbeslut avslogs av skattemyndigheten år 2012.
- 35 ASA överklagade i första instans till Curtea de Apel Cluj (Appellationsdomstolen i Cluj, Rumänien), den hänskjutande domstolen, och yrkade i första hand att omprövningsbeslutet och beskattningsbeslutet skulle upphävas. Under år 2014 väckte ASA, inom ramen för denna tvist, en regresstalan mot BP och MB i syfte att dessa, för det fall ASA skulle förlora målet, skulle förpliktas att betala ett belopp motsvarande två tredjedelar av den skattefordran som ASA ålagts att betala enligt beskattningsbeslutet.
- 36 Genom dom av den 28 januari 2016 biföll nämnda domstol delvis ASA:s överklagande och upphävde delvis beslutet att avslå begäran om omprövning, beskattningsbeslutet och den tillhörande skattekontrollrapporten, på grund av sättet att beräkna mervärdesskatten och de accessoriska kostnaderna.
- 37 Genom dom som meddelades år 2016 biföll Înalta Curte de Casație și Justiție (Högsta kassationsdomstolen, Rumänien) ASA:s och skattemyndighetens överklaganden av domen av den 28 januari 2016 och återförvisade målet till den hänskjutande domstolen för förnyad prövning.

- 38 Genom dom av den 14 mars 2019 biföll den hänskjutande domstolen delvis ASA:s talan mot skattemyndigheten och upphävde delvis beslutet att avslå begäran om omprövning, beskattningsbeslutet och den tillhörande skattekontrollrapporten, med motiveringen att det pris som överenskommits inom ramen för de transaktioner ASA utfört redan inbegrep mervärdesskatt.
- 39 ASA och skattemyndigheten överklagade denna dom.
- 40 Genom dom av den 23 juli 2020 upphävde Înalta Curte de Casație și Justiție (Högsta kassationsdomstolen) nämnda dom och återförvisade på nytt målet för förnyad prövning till den hänskjutande domstolen.
- 41 Den hänskjutande domstolen har i detta hänseende inledningsvis angett att den bedömning som gjorts i det nationella målet och som innebär dels att ASA ingår i kategorin beskattningsbara personer, dels att ASA:s ekonomiska verksamhet, ensam eller tillsammans med PP, utgör en mervärdesskattepliktig verksamhet, har vunnit laga kraft.
- 42 Den hänskjutande domstolen vill i detta sammanhang få klarhet i, för det första, huruvida även BP och MB är beskattningsbara personer med avseende på försäljningen av de lägenheter som är aktuella i det nationella målet.
- 43 Den hänskjutande domstolen har påpekat att endast ASA och PP har deltagit i den beskattningsgrundande händelsen genom att, i och med försäljningarna, leverera varorna och ta emot köpeskillingen. Den hänskjutande domstolen har vidare konstaterat att BP:s och MB:s deltagande var av väsentlig betydelse för uppförandet av de åtta fastigheterna och följaktligen för den ekonomiska verksamheten som sådan.
- 44 I detta hänseende anser den hänskjutande domstolen att skattemyndigheten, i och med att den beaktade sammanslutningsavtalet för att motivera beskattningen av ASA, inte kunde göra gällande att den inte kände till bestämmelserna i detta avtal under förevändning att avtalet inte registrerats i skattehänseende innan den ekonomiska verksamheten inleddes och att avtalet inte uppfyllde formkraven i artikel 86.2 i skattelagen, eftersom den beaktade detta avtal för att motivera beskattningen av ASA. Mot bakgrund av domen av den 9 april 2013, kommissionen/Irland (C-85/11, EU:C:2013:217), skulle det dessutom kunna anses att de personer som avses i artikel 11 i mervärdesskattedirektivet inte individuellt behöver motsvara definitionen av beskattningsbar person i artikel 9.1 i direktivet, eftersom kopplingen mellan dessa båda bestämmelser förefaller göra det möjligt för personer som tillsammans är nära förbundna med varandra genom finansiella, ekonomiska och organisatoriska band att tillsammans motsvara denna definition. Att inte beakta sammanslutningsavtalet skulle med andra ord kunna leda till att skapa en skattesituation som inte överensstämmer med verkligheten. Mot bakgrund av domen av den 15 juli 2010, Pannon Gép Centrum (C-368/09, EU:C:2010:441, punkt 43), och dom av den 8 maj 2013, Petroma Transports m.fl. (C-271/12, EU:C:2013:297, punkt 34), är den avgörande frågan följaktligen huruvida skattemyndigheten kände till detta sammanslutningsavtal innan beskattningsbeslutet meddelades.
- 45 För det andra vill den hänskjutande domstolen få klarhet i omfattningen av den avdragsrätt som en person som befinner sig i ASA:s situation kan göra gällande. I ett första fall anser den hänskjutande domstolen, med stöd av EU-domstolens praxis, att ASA inte kan nekas rätt till avdrag för mervärdesskatten på de investeringstransaktioner som genomförts inom ramen för sammanslutningens verksamhet, inklusive den mervärdesskatt som hänförs till de fakturor

som utfärdats i BP:s, MB:s och PP:s namn, enbart av det skälet att ASA inte har varit betalningsskyldig för och inte personligen betalat den ingående mervärdesskatten för de varor och tjänster som använts i samband med de transaktioner som är aktuella i det nationella målet. Den hänskjutande domstolen anser emellertid att ASA kan nekas avdragsrätt för den ingående mervärdesskatt som betalats av PP, på grund av att PP själv har beskattats, vilket innebär att PP har rätt att själv dra av den ingående mervärdesskatt som hon betalat.

- 46 I ett andra fall utgår den hänskjutande domstolen från domen av den 21 november 2018, Vădan (C-664/16, EU:C:2018:933, punkt 44), i vilken EU-domstolen fann att den beskattningsbara personen är skyldig att lägga fram objektiv bevisning för att varorna och tjänsterna faktiskt har levererats till vederbörande i ett tidigare led av beskattningsbara personer, för vederbörandes beskattningsbara transaktioner, och att vederbörande verkligen har erlagt mervärdesskatt till dessa personer. Av detta följer att ASA inte har rätt att göra avdrag för ingående mervärdesskatt på fakturor som upprättats i PP:s namn, eftersom PP själv vid domstol har åberopat avdragsrätten och nämnda avdragsrätt inte kan utövas två gånger. När det gäller den mervärdesskatt som motsvarar de fakturor som upprättats i BP:s och MB:s namn, utgår den hänskjutande domstolen från principen att ASA inte heller kan dra av denna mervärdesskatt, eftersom ASA inte har betalat den ingående mervärdesskatten och eftersom BP och MB inte är beskattningsbara personer.
- 47 För det tredje är den hänskjutande domstolen osäker på huruvida ASA kan göra gällande regresskrav mot BP och MB så att de ska vara skyldiga att stå för den mervärdesskatt som betalats i proportion till deras andel i vinsten enligt sammanslutningsavtalet. Den hänskjutande domstolen har påpekat att ett sådant regresskrav, om det anses befogat, skulle kunna leda till en ändring av beskattningsbeslutet och på så sätt frånta BP och MB de rättigheter som de har enligt Codul de procedură fiscală (skatteförfarandelagen) för det fall skattemyndigheten hade väckt talan direkt mot dem.
- 48 Mot denna bakgrund beslutade Curtea de Apel Cluj (Appellationsdomstolen i Cluj) att vilandeförklara målet och ställa följande tolkningsfrågor till domstolen:
- ”1) Kan mervärdesskattedirektivet i allmänhet, och särskilt artiklarna 9, 12, 14, 62, 63, 65, 73 och 78, i en specifik situation som den som är för handen i det nationella målet, tolkas på så sätt att de fysiska personer som är parter i ett avtal om en sammanslutning som inte utgör en juridisk person också är beskattningsbara personer vid sidan av den beskattningsbara person som är skyldig att betala den skatt på transaktioner i senare led som personen borde ha uppburit, med avseende på den beskattningsgrundande händelsen för beskattningsbara transaktioner i form av leverans av fast egendom och med avseende på metoden för att beräkna motsvarande beskattningsunderlag, om det beaktas att sammanslutningsavtalet inte hade registrerats hos skattemyndigheten innan verksamheten inleddes, men ingavs till skattemyndigheten innan de skatterättsliga förvaltningshandlingarna utfärdades?
- 2) Kan mervärdesskattedirektivet i allmänhet, och särskilt artiklarna 167, 168 a, 178 a och 179, samt principerna om proportionalitet och mervärdesskattens neutralitet i en specifik situation som den som är för handen i det nationella målet tolkas på följande sätt:
- a) En beskattningsbar person kan medges avdrag, om nämnda person inte är skyldig att betala skatten och inte personligen har betalat den ingående mervärdesskatten på varor och tjänster som använts för beskattningsbara transaktioner, utan mervärdesskatten ska betalas eller har betalats i tidigare led av fysiska personer, som har fastställts inte vara beskattningsbara personer, men som är parter i ett avtal om en sammanslutning som inte

utgör en juridisk person tillsammans med den beskattningsbara person som är skyldig att inbetala den skatt på transaktioner i senare led som personen borde ha uppburit, om det beaktas att sammanslutningsavtalet inte hade registrerats hos skattemyndigheten innan verksamheten inleddes.

- b) En beskattningsbar person kan medges avdrag i en situation som den som är för handen i det nationella målet, om nämnda person inte är skyldig att betala skatten och inte personligen har betalat den ingående mervärdesskatten på varor och tjänster som använts för beskattningsbara transaktioner utan mervärdesskatten ska betalas eller har betalats i tidigare led av en fysisk person, som har fastställts vara en beskattningsbar person, som är part i ett avtal om en sammanslutning som inte utgör en juridisk person och som vid sidan av den beskattningsbara personen också försöker utöva eller har kunnat utöva sin avdragsrätt, och sistnämnda personer är skyldiga att betala den skatt på transaktioner i senare led som de borde ha uppburit, om det beaktas att sammanslutningsavtalet inte hade registrerats hos skattemyndigheten innan verksamheten inleddes?
- 3) För det fall frågan besvaras nekande och/eller mot bakgrund av rättssäkerhetsprincipen ställs följande fråga: Får den beskattningsbara person som är skyldig att betala mervärdesskatten och tillkommande pålagor väcka regresskrav mot de fysiska personer som har fastställts inte vara beskattningsbara personer och som är parter i ett avtal om en sammanslutning som inte utgör en juridisk person tillsammans med den beskattningsbara person som är skyldig att betala den skatt på transaktioner i senare led som personen borde ha uppburit, i syfte att regressvis erhålla den andel av mervärdesskatten och tillkommande pålagor som den beskattningsbara personen varit skyldig att inbetala som står i proportion till dessa personers andel i vinsten enligt sammanslutningsavtalet, om det beaktas att sammanslutningsavtalet inte hade registrerats hos skattemyndigheten innan verksamheten inleddes?”

### **Ansökan om skyndsam handläggning**

- 49 Den hänskjutande domstolen har begärt att EU-domstolen ska handlägga förevarande begäran om förhandsavgörande skyndsamt i enlighet med det förfarande som föreskrivs i artikel 105 i domstolens rättegångsregler. Till stöd för sin begäran har den hänskjutande domstolen gjort gällande att det nationella målet är anhängigt vid de nationella domstolarna sedan den 2 juli 2012.
- 50 I artikel 105.1 i rättegångsreglerna föreskrivs att domstolens ordförande, på ansökan av den hänskjutande domstolen eller i undantagsfall på eget initiativ, efter att ha hört referenten och generaladvokaten, får besluta att ett mål om förhandsavgörande ska handläggas skyndsamt, när målet är av sådan beskaffenhet att det måste avgöras utan dröjsmål.
- 51 Det ska erinras om att en sådan skyndsam handläggning av ett mål utgör ett processrättsligt instrument som är avsett att hantera högst trängande fall (dom av den 16 juni 2022, *Port de Bruxelles och Région de Bruxelles-Capitale*, C-229/21, EU:C:2022:471, punkt 40 och där angiven rättspraxis).
- 52 Den omständigheten att den hänskjutande domstolen är skyldig att göra allt den kan för att det nationella målet ska handläggas snabbt räcker således inte i sig för att motivera att förfarandet för skyndsam handläggning enligt artikel 105.1 i rättegångsreglerna tillämpas (dom av den 14 juli 2022, *CC (Byte av barnets hemvist till ett tredjeland)*, C-572/21, EU:C:2022:562, punkt 22 och där angiven rättspraxis).

- 53 Vidare kan den osäkerhet som råder för parterna i en tvist som pågått i flera år och deras, visserligen legitima, intresse av att så snabbt som möjligt få kännedom om räckvidden av de rättigheter som de har enligt unionsrätten, med hänsyn till det skyndsamma förfarandets undantagskaraktär, inte utgöra en exceptionell omständighet som kan motivera att ett sådant förfarande tillämpas (se, för ett liknande resonemang, beslut av domstolens ordförande av den 19 september 2017, Magamadov, C-438/17, ej publicerat, EU:C:2017:723, punkt 21 och där angiven rättspraxis).
- 54 I förevarande fall avtog EU-domstolens ordförande, efter att ha hört referenten och generaladvokaten, begäran om skyndsamt handläggning genom beslut av den 4 november 2021.
- 55 Enskildas intresse av att så snabbt som möjligt få fastställt räckvidden av de rättigheter som de har enligt unionsrätten, hur viktigt och legitimt det än är, medför nämligen inte att det nationella målet måste behandlas utan dröjsmål i den mening som avses i artikel 105.1 i rättegångsreglerna.

## **Prövning av tolkningsfrågorna**

### *Inledande anmärkningar*

- 56 Inledningsvis ska det prövas huruvida de olika transaktioner som är hänförliga till uppförandet av ett byggnadskomplex och försäljningen av de byggda lägenheterna, vilka utförts på grundval av ett sammanslutningsavtal, i mervärdesskattehänseende ska behandlas som olika transaktioner som ska beskattas separat eller som en enda sammansatt transaktion som består av flera delar.
- 57 Av EU-domstolens praxis framgår det i detta hänseende att det, när en transaktion utgörs av flera olika delar och handlingar, ska göras en samlad bedömning av de omständigheter som kännetecknar transaktionen i fråga för att avgöra om det, från ett mervärdesskatteperspektiv, rör sig om två eller flera fristående tillhandahållanden eller ett enda tillhandahållande (dom av den 4 september 2019, KPC Herning, C-71/18, EU:C:2019:660, punkt 35 och där angiven rättspraxis).
- 58 Domstolen har också slagit fast dels att det av artikel 1.2 andra stycket i mervärdesskattedirektivet följer att varje transaktion i regel ska anses vara fristående och självständig, dels att en transaktion som ur ekonomisk synvinkel utgörs av ett enda tillhandahållande inte får delas upp på ett konstlat sätt så att mervärdesskattesystemets funktion undergrävs (dom av den 4 september 2019, KPC Herning, C-71/18, EU:C:2019:660, punkt 36 och där angiven rättspraxis).
- 59 Flera formellt sett fristående tillhandahållanden, som skulle kunna utföras separat och som därmed var för sig skulle vara skattepliktiga eller undantagna från skatteplikt, ska således under vissa omständigheter anses utgöra en enda transaktion när de inte är självständiga (dom av den 4 september 2019, KPC Herning, C-71/18, EU:C:2019:660, punkt 37 och där angiven rättspraxis).
- 60 Ett tillhandahållande ska anses vara ett enda tillhandahållande när två eller flera delar eller handlingar som en beskattningsbar person utför har ett så nära samband att de objektivt sett utgör ett enda odelbart ekonomiskt tillhandahållande som det vore konstlat att dela upp. Så är även fallet när en eller flera tjänster utgör den huvudsakliga tjänsten och den andra, eller de andra, tjänsterna ska betraktas som en eller flera underordnade tjänster som skattemässigt ska behandlas på samma sätt som den huvudsakliga tjänsten. En tjänst ska betraktas som underordnad en huvudsaklig tjänst när kunderna inte efterfrågar den i sig, utan tjänsten endast

är ett medel för kunderna för att på bästa sätt åtnjuta den huvudsakliga tjänst som företaget tillhandahåller (dom av den 4 september 2019, KPC Herning, C-71/18, EU:C:2019:660, punkt 38 och där angiven rättspraxis).

- 61 Det finns emellertid inte någon absolut regel för hur omfattningen av ett tillhandahållande ska bedömas i mervärdesskattelhänseende. Vid bedömningen av omfattningen av ett tillhandahållande ska därför samtliga faktiska omständigheter som kännetecknar transaktionen i fråga beaktas (dom av den 4 september 2019, KPC Herning, C-71/18, EU:C:2019:660, punkt 39 och där angiven rättspraxis).
- 62 Enligt det samarbetsförfarande som har införts genom artikel 267 FEUF ankommer det, för att avgöra huruvida en affärstransaktion utgör flera fristående tillhandahållanden eller ett enda tillhandahållande i mervärdesskattelhänseende, på den nationella domstolen att undersöka vad som är kännetecknande för transaktionen i fråga, med beaktande av det ekonomiska syftet med transaktionen och mottagarnas intresse av den, och att göra den slutliga bedömningen av de faktiska omständigheterna (se, för ett liknande resonemang, dom av den 18 oktober 2018, Volkswagen Financial Services (UK), C-153/17, EU:C:2018:845, punkterna 32 och 33 samt där angiven rättspraxis).
- 63 I förevarande fall framgår det av beslutet om hänskjutande att den transaktion som är aktuell i det nationella målet bestod i uppförande av ett bostadsbyggnadskomplex i syfte att sälja de byggda lägenheterna till tredje man.
- 64 För det första framgår det av handlingarna i målet att ASA och PP deltog i nämnda transaktion genom att tillhandahålla ett markområde som de ägde till hälften vardera, medan BP och MP tillhandahöll byggmaterial och tog på sig kostnaderna för uppförandet av komplexet, även de med hälften vardera, inklusive de kostnader som uppkom för att erhålla nödvändiga administrativa handlingar. BP och MB förfogade följaktligen över fakturor som utfärdats i deras namn för de varor och tjänster som förvärvats i syfte att uppföra det aktuella komplexet.
- 65 För det andra ska det understrykas att försäljningen av de uppförda fastigheterna i sammanslutningsavtalet angavs som en del av de avtalsslutande parternas gemensamma förpliktelser. Det framgår vidare av handlingarna i målet att ASA och PP, enligt de försäljningsavtal som ingåtts genom handlingar upprättade av notarius publicus, var ägare till de fastigheter som är aktuella i det nationella målet, utan att dessa försäljningsavtal innehöll någon hänvisning vare sig till BP och MB eller till sammanslutningsavtalet. BP och MB agerade med stöd av en fullmakt som gjorde det möjligt för dem att, i ASA:s och PP:s namn och för deras räkning, överlåta ASA:s och PP:s äganderätt till lägenheterna i fråga till de personer som de valt och till det pris som överenskommits med köparen.
- 66 Eftersom de transaktioner som avser å ena sidan uppförandet av det byggnadskomplex som är aktuellt i det nationella målet, å andra sidan försäljningen av fastigheterna förefaller vara fristående, då var och en av dem har ett eget ekonomiskt särdrag och ingen av dem kan anses vara den huvudsakliga – eller underordnade – transaktionen i förhållande till den andra, ska de betraktas som separata beskattningsbara transaktioner, vilket det emellertid ankommer på den hänskjutande domstolen att pröva mot bakgrund av de faktiska omständigheterna i det nationella målet.

### *Den första frågan*

- 67 Den hänskjutande domstolen har ställt den första frågan för att få klarhet i huruvida artiklarna 9 och 11 i mervärdesskattedirektivet ska tolkas så, att parterna i ett avtal om en sammanslutning som inte utgör en juridisk person och som inte har registrerats vid den behöriga skattemyndigheten innan den berörda ekonomiska verksamheten inleddes, ska betraktas som "beskattningsbara personer" tillsammans med den beskattningsbara person som är skyldig att betala skatten på den beskattningsbara transaktionen.
- 68 För det första erinrar EU-domstolen om att begreppet beskattningsbar person i artikel 9.1 i mervärdesskattedirektivet definieras som "den som, oavsett på vilken plats, självständigt bedriver en ekonomisk verksamhet, oberoende av dess syfte eller resultat".
- 69 Enligt domstolens fasta praxis ger de formuleringar som används i artikel 9 i mervärdesskattedirektivet, bland annat uttrycket "varje person", begreppet beskattningsbar person en vid definition som fokuserar på självständigheten vid utövandet av en ekonomisk verksamhet. Detta innebär att samtliga fysiska och juridiska personer, både offentligt- och privaträttsliga, och till och med enheter som inte är egna rättssubjekt, vilka objektivt sett uppfyller villkoren i denna bestämmelse, anses vara beskattningsbara personer med avseende på mervärdesskatt (dom av den 16 september 2020, Valstybinė mokesčių inspekcija (Avtal om gemensam verksamhet), C-312/19, EU:C:2020:711, punkt 39 och där angiven rättspraxis).
- 70 För att fastställa vem som, under sådana omständigheter som de som är aktuella i det nationella målet, ska anses vara "beskattningsbar person" med avseende på mervärdesskatt för de aktuella leveranserna, ska det kontrolleras vem som självständigt har bedrivit den aktuella ekonomiska verksamheten. Självständighetskriteriet rör nämligen frågan om hur den aktuella transaktionen ska hänföras till en viss person eller enhet, samtidigt som det garanterar att förvärvaren på ett rättssäkert sätt kan utöva sin eventuella rätt till avdrag (dom av den 16 september 2020, Valstybinė mokesčių inspekcija (Avtal om gemensam verksamhet), C-312/19, EU:C:2020:711, punkt 40).
- 71 Det ska därför kontrolleras om den berörda personen bedriver sin ekonomiska verksamhet i eget namn, för egen räkning och på eget ansvar samt själv står den ekonomiska risken för verksamheten (dom av den 16 september 2020, Valstybinė mokesčių inspekcija (Avtal om gemensam verksamhet), C-312/19, EU:C:2020:711, punkt 41 och där angiven rättspraxis).
- 72 I förevarande fall ankommer det i sista hand på den nationella domstolen, som är ensam behörig att bedöma de faktiska omständigheterna, att mot bakgrund av vad som angetts ovan i punkterna 56–60 avgöra huruvida BP och MP ska anses utöva en "självständig" ekonomisk verksamhet med avseende på det sammanslutningsavtal som är aktuellt i det nationella målet.
- 73 EU-domstolen, som ska ge den hänskjutande domstolen användbara svar, är emellertid behörig att ge anvisningar, på grundval av handlingarna i det nationella målet samt de skriftliga och muntliga yttranden som avgetts till den, som är ägnade att göra det möjligt för den hänskjutande domstolen att avgöra målet (se, analogt, dom av den 17 december 2020, WEG Tevesstraße, C-449/19, EU:C:2020:1038, punkt 31).

- 74 När det gäller den beskattningsbara transaktion som är aktuell i det nationella målet, det vill säga leveransen av fastigheter, är det, såsom det erinrats om i punkt 65 ovan, riktigt att försäljningen av de lägenheter som har uppförts enligt sammanslutningsavtalet ingår bland de avtalslutande parternas gemensamma förpliktelser.
- 75 Det framgår emellertid av beslutet om hänskjutande att det, i de försäljningsavtal som ingåtts genom handlingar upprättade av notarius publicus, angavs att vinsten från försäljningen var avsedd att integreras i ASA:s och PP:s tillgångar i egenskap av ägare till de fastigheter som är aktuella i det nationella målet, utan att dessa försäljningsavtal innehöll någon hänvisning vare sig till BP och MB eller till sammanslutningsavtalet.
- 76 Även om BP och MB, såsom framgår av beslutet om hänskjutande, agerade med stöd av en fullmakt som gjorde det möjligt för dem att i ASA:s och PP:s namn och för deras räkning överlåta ASA:s och PP:s äganderätt till lägenheterna till de personer som de valt och till det pris som avtalats med köparen, är det icke desto mindre så, att de köpeavtal som ingåtts av ett av ombuden med tredje man endast fick rättsliga verkningar för ASA och PP, eftersom leveransen av fastigheterna fullgjordes enbart på grundval av försäljningsavtalen och inte på grundval av de löften om försäljning som MB ingick i sitt eget namn i egenskap av ombud för ASA och PP.
- 77 Av detta följer att BP och MB, när det gäller leveransen av fastigheterna, inte kan anses ha bedrivit ekonomisk verksamhet självständigt, enligt artikel 9.1 i mervärdesskattedirektivet, vilket innebär att de inte är "beskattningsbara personer" i den mening som avses i denna bestämmelse.
- 78 För det andra ska det prövas huruvida parterna i ett sådant sammanslutningsavtal som det som är aktuellt i det nationella målet ska anses utgöra en enda beskattningsbar person i den mening som avses i artikel 11 i mervärdesskattedirektivet.
- 79 I artikel 11 första stycket i mervärdesskattedirektivet föreskrivs att varje medlemsstat får anse som en enda beskattningsbar person sådana personer som är etablerade i medlemsstaten och som, trots att de är rättsligt oberoende, är nära förbundna med varandra genom finansiella, ekonomiska och organisatoriska band. I andra stycket i artikeln preciseras att en medlemsstat som utnyttjar denna möjlighet får vidta de åtgärder som är nödvändiga för att förhindra skatteundandragande eller skatteflykt genom användning av denna bestämmelse.
- 80 Genom denna bestämmelse avsåg unionslagstiftaren att ge medlemsstaterna möjlighet att inte systematiskt – i syfte att förenkla administrationen eller bekämpa missbruk (till exempel i form av ett företag delas upp mellan flera beskattningsbara personer så att varje person kan dra nytta av en särskild ordning) – betrakta personer, vilkas oberoende är en rent rättslig teknikalitet, som beskattningsbara personer (dom av den 15 april 2021, Finanzamt für Körperschaften Berlin, C-868/19, ej publicerad, EU:C:2021:285, punkt 35 och där angiven rättspraxis).
- 81 Klassificeringen som en enda beskattningsbar person enligt artikel 11 första stycket i mervärdesskattedirektivet innebär att de underordnade personerna inte längre separat kan underteckna mervärdesskattedeklarationer och inte heller, vare sig inom eller utom gruppen, kan identifieras som beskattningsbara personer, då enbart den enda beskattningsbara personen är behörig att underteckna sådana deklarerationer (dom av den 15 april 2021, Finanzamt für Körperschaften Berlin, C-868/19, ej publicerad, EU:C:2021:285, punkt 36 och där angiven rättspraxis).



- 82 I förevarande fall har den rumänska regeringen hävdat att den nationella lagstiftaren inte har använt sig av den möjlighet som medlemsstaterna har enligt artikel 11 i mervärdesskattedirektivet, vilket innebär att denna bestämmelse inte är tillämplig i det nationella målet. Kommissionen har för sin del gjort gällande att möjligheten att bilda en sådan grupp som avses i denna bestämmelse enligt rumänsk rätt, fram till den 1 januari 2009, endast var öppen för stora skattebetalare, och således inte för sådana fysiska personer som parterna i det sammanslutningsavtal som är aktuellt i det nationella målet.
- 83 Eftersom EU-domstolen inte är behörig att tolka nationell rätt, ankommer det uteslutande på den hänskjutande domstolen att avgöra huruvida det av ordalydelsen i artikel 125a.18 och artikel 127.8 i skattelagen samt av regeringsbeslut nr 44/2004 framgår att den rumänska lagstiftaren har använt sig av denna möjlighet och att denna möjlighet vid tidpunkten för omständigheterna i det nationella målet kunde tillämpas på parterna i det aktuella sammanslutningsavtalet.
- 84 Om så är fallet, ankommer det på EU-domstolen att, för att kunna ge den hänskjutande domstolen ett användbart svar, tillhandahålla den nationella domstolen uppgifter som gör det möjligt för den att bedöma huruvida den nationella lagstiftning som är aktuell i det nationella målet är förenlig med proportionalitetsprincipen och principen om skatteneutralitet.
- 85 Det framgår nämligen av domstolens praxis att medlemsstaterna, inom ramen för sitt utrymme för skönsmässig bedömning, får föreskriva vissa begränsningar för tillämpningen av ordningen i artikel 11 i mervärdesskattedirektivet, förutsatt att begränsningarna omfattas av direktivets mål att förebygga förfaranden eller beteenden som innebär missbruk eller att bekämpa skatteundandragande eller skatteflykt, och förutsatt att unionsrätten och dess allmänna principer, bland annat proportionalitetsprincipen och principen om skatteneutralitet, iakttas (dom av den 15 april 2021, Finanzamt für Körperschaften Berlin, C-868/19, ej publicerad, EU:C:2021:285, punkt 57 och där angiven rättspraxis).
- 86 Det ankommer således på den hänskjutande domstolen att kontrollera huruvida kravet i punkt 4.5 i regeringsbeslut nr 44/2004 på att medlemmarna i skattegruppen i förväg ska lämna en registreringsanmälan till den behöriga skattemyndigheten utgör en nödvändig och ändamålsenlig åtgärd för att förhindra förfaranden eller beteenden som innebär missbruk eller för att bekämpa skatteundandragande eller skatteflykt (se, analogt, dom av den 15 april 2021, Finanzamt für Körperschaften Berlin, C-868/19, ej publicerad, EU:C:2021:285, punkt 58 och där angiven rättspraxis).
- 87 När det gäller proportionalitetsprincipen konstaterar domstolen att en nationell lagstiftning enligt vilken det krävs att medlemmarna i skattegruppen registreras hos den behöriga skattemyndigheten innan de beskattningsbara transaktionerna utförs inte förefaller gå utöver vad som är nödvändigt för att uppnå syftet med artikel 11 i mervärdesskattedirektivet, som är att förebygga förfaranden eller beteenden som innebär missbruk eller att bekämpa skatteundandragande eller skatteflykt, i och med att den gör det möjligt för skattemyndigheten att identifiera den beskattningsbara personen innan dessa transaktioner genomförs, vilket underlättar skattekontrollen.
- 88 När det gäller principen om skatteneutralitet, som är unionslagstiftarens uttryck på mervärdesskatteområdet för den allmänna principen om likabehandling, så utgör den bland annat hinder för att ekonomiska aktörer som utför samma transaktioner behandlas olika i mervärdesskattehänseende (se, för ett liknande resonemang, dom av den 17 december 2020, WEG

Tevesstraße, C-449/19, EU:C:2020:1038, punkt 48 och där angiven rättspraxis, och dom av den 15 april 2021, Finanzamt für Körperschaften Berlin, C-868/19, ej publicerad, EU:C:2021:285, punkt 65 och där angiven rättspraxis).

- 89 I förevarande fall förefaller den förhandsanmälan som den berörda skattegruppen ska lämna till den behöriga skattemyndigheten, vilken föreskrivs i den nationella lagstiftning som är aktuell i det nationella målet, avse myndighetens skyldighet att föra ett register över personer som ska betala inkomstskatt eller bolagsskatt, vilket innebär att detta krav inte kan tolkas så, att det strider mot principen om skatteneutralitet.
- 90 Av detta följer att även om det antas att de bestämmelser i nationell rätt som nämns i punkt 83 ovan utgör ett införlivande av artikel 11 i mervärdesskattedirektivet och dessa bestämmelser är tillämpliga på parterna i det sammanslutningsavtal som är aktuellt i det nationella målet, utgör denna artikel 11 inte något hinder för att en sådan sammanslutning, som inte utgör en juridisk person och som inte registrerats hos skattemyndigheten före de aktuella transaktionerna, fräntas möjligheten att tillämpa dessa bestämmelser.
- 91 Mot denna bakgrund ska den första frågan besvaras enligt följande. Artiklarna 9 och 11 i mervärdesskattedirektivet ska tolkas så, att parterna i ett avtal om en sammanslutning som inte utgör en juridisk person och som inte har registrerats vid den behöriga skattemyndigheten innan den berörda ekonomiska verksamheten inleddes, inte ska betraktas som "beskattningsbara personer" vid sidan av den beskattningsbara person som är skyldig att betala in skatten på den beskattningsbara transaktionen.

### *Den andra frågan*

- 92 Den hänskjutande domstolen har ställt den andra frågan för att få klarhet i huruvida mervärdesskattedirektivet, proportionalitetsprincipen och principen om skatteneutralitet ska tolkas så, att de kräver att en beskattningsbar person, när denne inte har någon faktura i eget namn, ska ha rätt att dra av den ingående mervärdesskatt som betalats av en annan part i en sammanslutning som inte utgör en juridisk person i samband med denna sammanslutnings ekonomiska verksamhet.
- 93 Av domstolens fasta praxis följer att avdragsrätten utgör en grundläggande princip i det gemensamma systemet för mervärdesskatt som i princip inte kan inskränkas. Avdragsrätt inträder omedelbart för hela den ingående skatten (dom av den 10 februari 2022, Grundstücksgemeinschaft Kollaustraße 136, C-9/20, EU:C:2022:88, punkt 47 och där angiven rättspraxis).
- 94 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 följaktligen en fullständig neutralitet beträffande skattebördan för all ekonomisk verksamhet, oavsett syfte och resultat, under förutsättning att verksamheten, i princip, är mervärdesskattepliktig i sig (dom av den 10 februari 2022, Grundstücksgemeinschaft Kollaustraße 136, C-9/20, EU:C:2022:88, punkt 48 och där angiven rättspraxis).
- 95 Enligt artikel 167 i mervärdesskattedirektivet ska avdragsrätten inträda vid den tidpunkt då den avdragsgilla skatten blir utkrävbar. De materiella villkoren för att denna rätt ska inträda anges i artikel 168 a i direktivet. För att en person ska ha avdragsrätt, krävs således dels att den berörda

personen är en beskattningsbar person i den mening som avses i direktivet, dels att de varor eller tjänster som åberopats som grund för ett sådant avdrag ska ha använts av den beskattningsbara personen i ett senare led i samband med dennes beskattningsbara transaktioner och att dessa varor eller tjänster levererats respektive tillhandahållits i ett tidigare led av en annan beskattningsbar person (dom av den 21 november 2018, Vădan, C-664/16, EU:C:2018:933, punkt 39 och där angiven rättspraxis).

- 96 Vad gäller de formella villkoren för avdragsrätt framgår det av artikel 178 a i mervärdesskattedirektivet att avdragsrätten förutsätter innehav av en faktura som utfärdats i enlighet med artikel 226 i direktivet (dom av den 21 november 2018, Vădan, C-664/16, EU:C:2018:933, punkt 40 och där angiven rättspraxis).
- 97 Domstolen har tidigare slagit fast att den ingående mervärdesskatten, enligt den grundläggande principen om mervärdesskattens neutralitet, måste få dras av när de materiella villkoren är uppfyllda, även om de beskattningsbara personerna har underlåtit att uppfylla vissa formella krav. Av detta följer att skattemyndigheten inte får neka rätt till avdrag för mervärdesskatt enbart på grund av att en faktura inte uppfyller de villkor som ställs i artikel 226 leden 6 och 7 i mervärdesskattedirektivet, när den förfogar över alla de uppgifter som behövs för att fastställa att de materiella villkoren avseende denna rätt är uppfyllda (dom av den 21 november 2018, Vădan, C-664/16, EU:C:2018:933, punkt 41 och där angiven rättspraxis).
- 98 En strikt tillämpning av det formella kravet att uppvisa fakturor kolliderar således med neutralitets- och proportionalitetsprinciperna. En sådan tillämpning skulle nämligen på ett orimligt sätt hindra den beskattningsbara personen från att komma i åtnjutande av skatteneutraliteten avseende dessa transaktioner (dom av den 21 november 2018, Vădan, C-664/16, EU:C:2018:933, punkt 42 och där angiven rättspraxis).
- 99 Det ankommer emellertid på den beskattningsbara person som begär avdrag för mervärdesskatt att visa att vederbörande uppfyller de krav som uppställs för ett sådant avdrag (dom av den 21 november 2018, Vădan, C-664/16, EU:C:2018:933, punkt 43 och där angiven rättspraxis).
- 100 Den beskattningsbara personen är således skyldig att lägga fram objektiv bevisning för att varor och tjänster faktiskt har levererats till vederbörande i ett tidigare led av beskattningsbara personer för vederbörandes beskattningsbara transaktioner och att vederbörande verkligen har erlagt mervärdesskatt till dessa personer (dom av den 21 november 2018, Vădan, C-664/16, EU:C:2018:933, punkt 44 och där angiven rättspraxis).
- 101 I förevarande fall framgår det av beslutet om hänskjutande att BP och MB, som ansvarade för att uppföra det byggnadskomplex som är aktuellt i det nationella målet, förfogar över fakturor som utfärdats i deras namn för de varor och tjänster som de personligen förvärvade i samband med denna byggnation, i den mening som avses i artikel 168 a och artikel 178 a i mervärdesskattedirektivet, medan ASA, som har deltagit i sammanslutningen genom att, tillsammans med PP, tillhandahålla den mark på vilken detta byggnadskomplex har byggts, endast förfogar över fakturor som utfärdats i sitt namn för eltjänster och skattekvitton som hon angett har betalats av BP.
- 102 Mot bakgrund av den domstolspraxis som det redogjorts för i punkterna 98–100 ovan ankommer det på ASA att lägga fram objektiv bevisning för att varor och tjänster som har samband med uppförandet av det byggnadskomplex som är aktuellt i det nationella målet faktiskt har levererats till ASA i ett tidigare led av beskattningsbara personer, för hennes egna beskattningsbara

transaktioner, det vill säga för leveransen av fastigheterna och med avseende på vilka hon faktiskt har betalat mervärdesskatt. På så sätt undviks risken för att ASA, BP och MB gör dubbla avdrag för samma mervärdesskattebelopp i strid med principen om neutralitet.

- 103 Mot denna bakgrund ska den andra frågan besvaras enligt följande. Mervärdesskattedirektivet, proportionalitetsprincipen och principen om skatteneutralitet ska tolkas så, att de inte kräver att en beskattningsbar person, när denne inte har någon faktura i eget namn, ska ha rätt att dra av den ingående mervärdesskatt som betalats av en annan part i en sammanslutning som inte utgör en juridisk person i samband med denna sammanslutnings ekonomiska verksamhet, även om den beskattningsbara personen är skyldig att inbetala skatten i samband med denna verksamhet, när det inte finns objektiv bevisning för att de varor och tjänster som är aktuella i det nationella målet faktiskt har tillhandahållits denna person i ett tidigare led av beskattningsbara personer, för personens egna beskattningsbara transaktioner.

### *Den tredje frågan*

- 104 Den hänskjutande domstolen har, för det fall den andra frågan besvaras nekande, ställt den tredje frågan för att få klarhet i huruvida rättssäkerhetsprincipen utgör hinder för att den beskattningsbara person som är skyldig att betala mervärdesskatten kan framställa regresskrav mot de andra medlemmarna i ett sammanslutningsavtal för att de ska förpliktas att bära mervärdesskatten i proportion till deras rätt i vinsten enligt nämnda sammanslutningsavtal.
- 105 Domstolen erinrar i detta hänseende om att rättssäkerhetsprincipen utgör en grundläggande unionsrättslig princip som innebär att rättsregler ska vara klara, precisa och förutsebara vad gäller deras verkningar, i synnerhet om reglerna kan få negativa konsekvenser för enskilda eller företag, så att dessa på ett otvetydigt sätt kan få kännedom om sina rättigheter och skyldigheter samt vidta åtgärder i enlighet därmed (dom av den 25 januari 2022, VYSOČINA WIND, C-181/20, EU:C:2022:51, punkt 47 och där angiven rättspraxis).
- 106 Rättssäkerhetsprincipen ska iakttas i nationella bestämmelser som omfattas av tillämpningsområdet för eller genomför unionsrätten (se, för ett liknande resonemang, beslut av den 17 juli 2014, Yumer, C-505/13, ej publicerat, EU:C:2014:2129, punkt 37 och där angiven rättspraxis).
- 107 Den hänskjutande domstolen har emellertid inte visat att en beskattningsbar persons talan mot tredje man i syfte att genom en regresstalan erhålla återbetalning av ingående mervärdesskatt omfattas av tillämpningsområdet för eller genomför unionsrätten, eftersom en sådan regresstalan regleras uteslutande i nationell rätt.
- 108 Under dessa omständigheter, och i avsaknad av uppgifter som gör det möjligt att dra slutsatsen att mervärdesskattedirektivet är tillämpligt på den situation som avses i den tredje frågan, ska den tredje frågan avvisas.

### **Rättegångskostnader**

- 109 Eftersom förfarandet i förhållande till parterna i målet vid den nationella domstolen utgör ett led i beredningen av samma mål, ankommer det på den nationella 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 (sjunde avdelningen) följande:

**1) Artiklarna 9 och 11 i rådets direktiv 2006/112/EG av den 28 november 2006 om ett gemensamt system för mervärdesskatt**

**ska tolkas så,**

**att parterna i ett avtal om en sammanslutning som inte utgör en juridisk person och som inte har registrerats vid den behöriga skattemyndigheten innan den berörda ekonomiska verksamheten inleddes, inte ska betraktas som ”beskattningsbara personer” vid sidan av den beskattningsbara person som är skyldig att betala in skatten på den beskattningsbara transaktionen.**

**2) Direktiv 2006/112, proportionalitetsprincipen och principen om skatteneutralitet**

**ska tolkas så,**

**att de inte kräver att en beskattningsbar person, när denne inte har någon faktura i eget namn, ska ha rätt att dra av den ingående mervärdesskatt som betalats av en annan part i en sammanslutning som inte utgör en juridisk person i samband med denna sammanslutnings ekonomiska verksamhet, även om den beskattningsbara personen är skyldig att inbetala skatten i samband med denna verksamhet, när det inte finns objektiv bevisning för att de varor och tjänster som är aktuella i det nationella målet faktiskt har tillhandahållits denna person i ett tidigare led av beskattningsbara personer, för personens egna beskattningsbara transaktioner.**

Underskrifter