

Sag C-621/19

Sammendrag af anmodning om præjudiciel afgørelse i henhold til artikel 98, stk. 1, i Domstolens procesreglement

Dato for indlevering:

20. august 2019

Forelæggende ret:

Najvyšší súd Slovenskej republiky (Den Slovakiske Republik)

Afgørelse af:

16. april 2019

Appellant:

Weindel Logistik Service SR spol. s r.o.

Indstævnt:

Finančné riaditeľstvo Slovenskej republiky

Hovedsagens genstand

Det fælles merværdiafgiftssystem – fortolkning af direktiv 2006/112/EF – artikel 167 og artikel 168, litra e) – ret til fradrag af merværdiafgift – nægtelse – betingelse om ejendomsret til indførte varer eller retten til som ejer at råde over disse varer – betingelse om, at indførte varer anvendes til den afgiftspligtige persons afgiftspligtige transaktioner i form af salg af disse varer på det nationale område, levering til en anden medlemsstat eller udførsel til et tredjeland – krav om opfyldelse af betingelsen om, at der består en direkte og umiddelbar tilknytning mellem de erhvervede varer og de udgående transaktioner

Genstand og retsgrundlag for forelæggelsen

Fortolkning af EU-retten, artikel 267 TEUF

Præjudicielle spørgsmål

- 1) Skal artikel 167 og artikel 168, litra e), i Rådets direktiv 2006/112/EF [af 28. november 2006] om det fælles merværdiafgiftssystem fortolkes således, at

retten til fradrag af den merværdiafgift, som den afgiftspligtige person skal betale af indførte varer, er underlagt et krav om ejendomsret til de indførte varer eller retten til som ejer at råde over disse varer?

- 2) Skal artikel 168, litra e), i direktiv 2006/112/EF [af 28. november 2006] om det fælles merværdiafgiftssystem fortolkes således, at retten til fradrag af den merværdiafgift, som den afgiftspligtige person skal betale af indførte varer, kun opstår, hvis de indførte varer anvendes i forbindelse med den afgiftspligtige persons afgiftspligtige transaktioner i form af salg af disse varer på det nationale område, levering til en anden medlemsstat eller udførsel til et tredjeland?
- 3) Er betingelsen om, at der skal være en direkte og umiddelbar tilknytning mellem de erhvervede varer og de udgående transaktioner, opfyldt under disse omstændigheder, og er det nærmere bestemt i den foreliggende sag muligt at anvende den traditionelle fortolkning af fradragsretten, der er baseret på en direkte og umiddelbar tilknytning mellem de erhvervede varer og de udgående transaktioner, med hensyn til de udgifter, der ikke er opstået i forbindelse med varerne, og således ikke kunne afspejles i prisen for den udgående transaktion?

Anførte EU-retlige forskrifter

Rådets direktiv 2006/112/EF af 28. november 2006 om det fælles merværdiafgiftssystem, artikel 167 og artikel 168, litra e)

Anførte nationale retsfor skrifter

Zákon č. 222/2004 Z.z. o dani z pridanej hodnoty v znení neskorších predpisov (lov nr. 222/2004 om merværdiafgift med senere ændringer) (herefter »momsloven«)

Artikel 2, stk. 1, litra d)

»Følgende pålægges afgift

- a) levering af varer mod vederlag
- b) levering af en tjenesteydelse (herefter »levering af tjenesteydelser«) mod vederlag i indlandet af en afgiftspligtig person
- c) køb af varer mod vederlag i en anden medlemsstat i De Europæiske Fællesskaber (herefter »medlemsstat«)
- d) indførsel af varer til det nationale område.

Artikel 3, stk. 1

En afgiftspligtig person er enhver, der udøver selvstændig virksomhed som omhandlet i stk. 2, uanset formålet med eller resultatet af den pågældende virksomhed.

Artikel 3, stk. 2

Ved økonomisk virksomhed (herefter »økonomisk virksomhed«) forstås alle former for virksomhed, som skaber indtægter, og som omfatter virksomhed som producent, handlende eller tjenesteyder, herunder minedrift, byggeri og landbrug, samt virksomhed inden for liberale erhverv i henhold til særlovgivningen, samt kreativ og sportslig virksomhed. Ved økonomisk virksomhed forstås endvidere udnyttelse af materielle eller immaterielle goder med henblik på at opnå indtægter herfra; hvis formuegoderne indgår i formueforholdet mellem ægtefæller, anses udnyttelsen heraf med henblik på at opnå indtægter for at være ligeligt fordelt på hver ægtefælle, medmindre ægtefællerne aftaler andet.

Artikel 21, stk. 1

Ved indførsel af varer forfalder afgiften:

- a) når varerne henføres under toldproceduren for overgang til fri omsætning
- b) når varerne henføres under toldproceduren for aktiv forædling under tilbagebetalingsordningen
- c) ved afslutning af toldproceduren for midlertidig indførsel
- d) ved genindførsel af varer, når varerne henføres under toldproceduren for overgang til fri omsætning fra toldproceduren for passiv forædling
- e) ved ulovlig indførsel af varer
- f) ved unddragelse af varer fra toldtilsyn
- g) i andre tilfælde, hvor der opstår toldskyld i forbindelse med indførsel af varer.

Artikel 49, stk. 2, litra d)

Den afgiftspligtige person har ret til i den afgift, som den pågældende skal betale, at fradrage afgiften på varer og tjenesteydelser, der anvendes som et led i dennes levering af varer og tjenesteydelser som afgiftspligtig person, med de i stk. 3 og 7 nævnte undtagelser. Den afgiftspligtige person har ret til at fradrage afgiften, hvis den er blevet betalt til afgiftsmyndighederne ved varernes indførsel på det nationale område.

Artikel 51, stk. 1, litra d)

Den afgiftspligtige person kan udøve sin fradragsret som omhandlet i artikel 49, hvis den pågældende på tidspunktet for afgiftsfradraget i henhold til artikel 49, stk. 2, litra d), er i besiddelse af et af toldmyndigheden bekræftet importdokument, hvorpå den afgiftspligtige person er angivet som modtager og importør.

Artikel 69, stk. 8

Ved indførsel skal den person, der i henhold til toldlovgivningen er debitor for varerne, eller varemodtageren betale afgiften, hvis debitor på indførselstidspunktet i henhold til toldlovgivningen er en udenlandsk person, der i henhold til særlige bestemmelser er i besiddelse af en enkelttilladelse udstedt af toldmyndighederne i en anden medlemsstat, og denne debitor ikke anvender de indførte varer i forbindelse med sin egen økonomiske virksomhed.

Zákon č. 511/1992 Zb. o správe daní a poplatkov a o zmenách v sústave územných finančných orgánov v znení neskorších predpisov (lov nr. 511/1992 om forvaltning af skat og øvrige afgifter og om ændring af organisationen af de regionale skatte- og afgiftsmyndigheder, med senere ændringer)

Artikel 44, stk. 6, litra b), nr. 1

Såfremt der foretages afgiftskontrol eller gentagen afgiftskontrol af en afgiftspligtig person, skal skatte- og afgiftsmyndighederne senest 15 dage efter afslutningen heraf (artikel 15, stk. 13) udstede en yderligere afgiftsansættelse, hvis den skyldige afgift, der er konstateret efter kontrollen, afviger fra den afgift, der er angivet i selvangivelsen, i opgørelsen af supplerende indtægter eller i den supplerende indberetning, eller hvis den afgift, der er konstateret efter en gentagen afgiftskontrol, afviger fra den afgift, der er fastsat af skatte- og afgiftsmyndighederne efter afgiftskontrollen, eller hvis den afviger fra afgiftsforskellen i den supplerende afgiftsansættelse.

Relevant praksis ved EU-Domstolen

C-98/98, Midland Bank plc.

C-408/98, Abbey National

C-465/03, Kretztechnik

Kort fremstilling af de faktiske omstændigheder og retsforhandlingerne i hovedsagen

- 1 Denne anmodning er indgivet under en sag mellem selskabet Weindel Logistik Service SR, spol. s.r.o. og Finančné riaditeľstvo Slovenskej republiky (finansdirektoratet i Den Slovakiske Republik) vedrørende nægtelsen af at indrømme appellanten ret til at fradrage merværdiafgift (herefter »moms«) i henhold til artikel 51, stk. 1, litra d), i lov nr. 222/2004.

- 2 Daňový úrad Bratislava (skatte- og afgiftskontoret i Bratislava, herefter »afgiftsmyndigheden«) nægtede ved afgørelser af 18. juli 2011 at indrømme appellanten ret til fradrag for afgiftsperioden fra februar til december 2008. Afgiftsforskellen for den angivne afgiftsperiode beløber sig til i alt 198 322,25 EUR.
- 3 Appellanten indførte som modtager og klarerer varer til Den Slovakiske Republik fra Schweiz, Hongkong og Kina med henblik på ompakning. På tidspunktet for varenes overgang til fri omsætning forfaldt afgiften over for appellanten i henhold til artikel 21, stk. 1, litra a), i lov nr. 222/2004. Efter ompakningen blev varerne eksporteret eller solgt fra Den Slovakiske Republiks område til et tredjeland, og ompakningen blev faktureret kunden. Varerne var i hele perioden ejet af de udenlandske kunder.
- 4 Appellanten betalte afgiften og gjorde krav på fradrag i henhold til artikel 51, stk. 1, litra d), i lov nr. 222/2004. Afgiftsmyndigheden afslog at indrømme appellanten fradrag af den betalte afgift med den begrundelse, at appellanten havde tilsidesat nævnte lovs artikel 49, stk. 2, og artikel 51, stk. 1, litra d). For det første var appellanten hverken ejeren af de indførte varer eller havde ret til som ejer at råde herover, endvidere havde omkostningerne til varerne ingen direkte og umiddelbar tilknytning til appellantens økonomiske virksomhed og appellanten havde ikke afholdt udgifter til køb af varer, der efterfølgende indgik i prisen for de udgående afgiftspligtige transaktioner, og endelig havde appellanten ikke anvendt de indførte varer til levering af varer eller tjenesteydelser: Appellanten havde ikke solgt varerne på det nationale område, leveret dem til en anden medlemsstat i Den Europæiske Union eller udført dem til et tredjeland og dermed havde appellanten ikke anvendt varerne med henblik på sin egen økonomiske virksomhed i sin egenskab af afgiftspligtig person.
- 5 Afgiftsmyndighedens afgørelser truffet i første instans blev opretholdt af indstævnte ved afgørelser af 13. oktober 2011.
- 6 Appellanten anlagde sag til prøvelse heraf ved Krajský súd v Bratislave (den regionale ret i Bratislava, Slovakiet, herefter »den regionale ret«), som den 20. juni 2012 forkastede søgsmålet.
- 7 Dommen afsagt af den regionale ret blev efterfølgende ophævet ved dom afsagt af Najvyšší súd Slovenskej republiky (Den Slovakiske Republiks øverste domstol, herefter »den øverste domstol«), ref. 3Sžf/78-88/2012 af 15. januar 2013, hvorved indstævntes afgørelser blev annulleret ligesom afgørelserne truffet i første instans af den administrative myndighed, og sagen blev hjemvist. I denne dom anførte den øverste domstol, at appellanten havde handlet korrekt, da appellanten udøvede sin ret til at fradrage den afgift, som appellanten havde været pligtig at betale af de indførte varer. Den økonomiske tilknytning fulgte af den omstændighed, at såfremt appellanten ikke faktisk havde indført varerne, ville appellanten ikke have kunnet levere de tjenesteydelser med hensyn til varerne, som kunderne havde bestilt. Afgiftsmyndigheden og indstævnte havde handlet i strid med loven, da de

uden retlig grund havde pålagt appellanten en såkaldt umulig betingelse. Appellanten var i stand til at levere tjenesteydelserne med henblik på ompakning af varerne, selv uden at der var tale om en ejendomsret til disse varer, eftersom ingen lovbestemmelser var til hinder herfor. I modsat ville neutralitetsprincippet blive tilsidesat.

- 8 Uden at der var indtruffet en ændring af de faktiske omstændigheder, nægtede afgiftsmyndigheden ved afgørelse af 16. januar 2014 igen, af de samme grunde som tidligere, appellanten ret til at fradrage afgiften for afgiftsperioden fra februar til december 2008 med et beløb på 198 322,52 EUR. Afgiftsmyndigheden gentog sin tidligere argumentation og påberåbte sig endvidere konklusionerne fra det 94. møde i »Momsudvalget« den 19. oktober 2011, hvoraf fremgår, at den person, der skal betale afgiften af indførte varer, ikke har ret til at fradrage den betalte afgift, hvis den pågældende ikke har erhvervet retten til som ejer at råde over varerne, eller hvis omkostningerne i forbindelse med varerne ikke har nogen direkte og umiddelbar tilknytning til den pågældendes økonomiske virksomhed. Afgiftsmyndigheden henviste også til Domstolens domme i sag C-98/98, Midland Bank plc., C-408/98, Abbey National, og C-465/03 Kretztechnik.
- 9 Appellanten påklagede afgiftsmyndighedens afgørelser af 16. januar 2014 og gjorde herved gældende, at ejendomsretten, og nærmere bestemt overdragelse af retten til som ejer at råde over varerne, for så vidt som denne betingelse følger af et møde i »Momsudvalget«, kun vedrører levering af varer til en køber. Appellanten gjorde endvidere gældende, at udtrykket »anvendes som et led i dennes levering af varer og tjenesteydelser«, som er omhandlet i artikel 49, stk. 2, i lov nr. 222/2004, skal fortolkes i lyset af denne lovs artikel 3, stk. 3, således at afgiftsfradraget afhænger af omfanget af anvendelsen af varerne til brug for den afgiftspligtige persons økonomiske virksomhed. Appellanten har med henblik på udøvelsen af sin økonomiske hovedvirksomhed indført varer, som selskabet ikke faktisk havde videresolgt, men udelukkende anvendt til sin økonomiske hovedvirksomhed, dvs. ompakning af varerne.
- 10 Ved nye afgørelser af 7. april 2014 opretholdt indstævnte afgiftsmyndighedens afgørelser af 16. januar 2014. Navnlig tiltrådte indstævnte afgiftsmyndighedens begrundelser under henvisning til mødet i »Momsudvalget«.
- 11 Sagen blev derefter indbragt for den regionale domstol, som annullerede indstævntes afgørelser af 7. april 2014. Denne dom blev appelleret til den øverste domstol, som efterfølgende forkastede anmodningen om prøvelse af lovligheden af indstævntes afgørelser og tiltrådte de retlige argumenter, som afgiftsmyndigheden og indstævnte havde fremført. Den øverste domstol afviste appellants anmodning om at forelægge sagen for Domstolen og sagen blev derfor indbragt for Ústavný súd Slovenskej republiky (Den Slovakiske Republiks forfatningsdomstol), som i denne forbindelse fastslog, at der forelå en tilsidesættelse af appellants grundlæggende ret til en effektiv og upartisk domstolsbeskyttelse.

Parternes hovedargumenter

- 12 Appellanten har gjort gældende, at selskabet har ret til at fradrage moms, fordi ejendomsretten, og nærmere bestemt overdragelse af retten til som ejer at råde over varen, udelukkende vedrører levering af varer til køberen. Appellanten var ikke køber og derfor kan denne betingelse ikke finde anvendelse i sagen. Når varerne indføres, er afgiftspligten og fradragsretten ikke underlagt en betingelse om, at der er erhvervet ret til ejendom eller ret til som ejer at råde over varerne. Varerne er blevet indført med henblik på udøvelse af selskabets økonomiske hovedvirksomhed.
- 13 Indstævnte har gjort gældende, at en af betingelserne for momsfradrag, også når der er tale om indførsel af varer, er erhvervelse af ejendomsretten eller retten til som ejer at råde over varerne, samt at der er en direkte og umiddelbar tilknytning til den økonomiske virksomhed, at der er tale om udgifter til køb af varer, og at varerne anvendes til levering af varer eller tjenesteydelser i forbindelse med udøvelsen af økonomisk virksomhed.

Kort fremstilling af begrundelsen for forelæggelsen

- 14 Det grundlæggende spørgsmål i nærværende sag er, om appellanten i en situation, hvor appellanten har modtaget varer indført på Den Slovakiske Republiks område med henblik på at oplagre og ompakke dem, og hvor varerne er overgået til fri omsætning, er blevet debitor for afgiften som omhandlet i lov nr. 222/2004, og om appellanten efter oplagringen og ompakningen af disse varer, som sidenhen er blevet leveret til et tredjeland og til andre medlemsstater, på grundlag af den udstedte faktura har ret til at fradrage momsen i henhold til denne lov.
- 15 Den øverste domstol fastslog i sin dom ref. 3Sžf/78-88/2012, at afgiften forfaldt over for appellanten som følge af indførslen af varerne og ikke som følge af en levering af varer og tjenesteydelser, og at appellanten derfor havde handlet korrekt ved at udøve sin ret til at fradrage moms af leveringer af varer og tjenesteydelser i det beløb, som appellanten havde været pligtig at betale i sin egenskab af afgiftspligtig person ved indførslen af varerne på det nationale område, navnlig da der består en økonomisk tilknytning i den foreliggende sag: Hvis varerne ikke var blevet indført til appellants forretningssted, ville appellanten ikke have kunnet udøve sin økonomiske virksomhed, nemlig ompakning af varerne.
- 16 I den efterfølgende dom i sagen, ref. 6Sžf/23/2016, nåede den øverste domstol – idet den anerkendte de konklusioner, der var anført i den oprindelige dom, hvorefter afgiften forfaldt over for appellanten på datoen for antagelsen af toldangivelsen vedrørende varernes overgang til fri omsætning – imidlertid frem til en anden konklusion for så vidt angår spørgsmålet om, hvorvidt betingelserne for momsfradrag var opfyldt. Den øverste domstol fremhævede i sin afgørelse, at betingelsen for fuldt fradrag af momsen er, at varerne eller tjenesteydelserne anvendes til den afgiftspligtige persons økonomiske virksomhed. Den henledte samtidig opmærksomheden på, at når fradragsretten udøves, skal der i princippet

være en direkte tilknytning mellem den enkelte indgåede afgiftspligtige vare eller levering (modtagne erhvervede varer eller tjenesteydelser) og de leverede varer eller tjenesteydelser. I almindelighed skal omkostningskomponenterne derfor opstå, før den afgiftspligtige person gennemfører den afgiftspligtige transaktion, som de vedrører. Når den afgiftspligtige person påberåber sig fuld fradragsret for afgiften, skal den pågældende være i stand til at godtgøre en direkte og umiddelbar tilknytning til den afgiftspligtige levering, for hvilken lovgivningen indrømmer fradrag.

- 17 På baggrund af det ovenstående konkluderede den øverste domstol, at betingelsen om, at varerne eller ydelserne blev anvendt til brug for den afgiftspligtige persons økonomiske virksomhed, ikke var opfyldt, ligesom betingelsen om en direkte og umiddelbar tilknytning mellem den indgående og den udgående transaktion heller ikke var det, eftersom appellanten ikke efterfølgende havde videresolgt varerne, som appellanten endvidere ikke ejede – appellanten kunne derfor ikke foretage en afgiftspligtig transaktion, men blot ompakke varerne og arrangere eksport af varerne til tredjelande, der var bestemt af det schweiziske selskab, som ejede varerne. I tilfælde af tilbagebetaling til appellanten af den betalte afgift ville afgiften ikke være blevet betalt på det nationale område, eftersom den udenlandske person ikke var registreret som afgiftspligtig på det nationale område. Den afgift, som appellanten ønskede at fradrage, vedrørte varerne og havde ikke noget at gøre med ompakningen af disse varer. Appellanten fakturerede kun den udenlandske person for de tjenesteydelser, der var udført i forbindelse med ompakningen af varerne, og prisen omfattede ikke omkostningerne til erhvervelse af varerne.
- 18 Under disse omstændigheder er det den forelæggende rets opfattelse, henset til konklusionerne fra Den Slovakiske Republiks forfatningsdomstols i ref. II. ÚS-381/2018-49 af 11. oktober 2018, som bl.a. fastslår, at der er sket en tilsidesættelse af appellants grundlæggende rettigheder, idet sagen ikke er blevet forelagt Domstolen, at det er nødvendigt at forelægge Domstolen ovenstående præjudicielle spørgsmål om fortolkning af de relevante EU-retlige bestemmelser for at kunne behandle tvisten i hovedsagen.