

**Mål C-519/09****Sammanfattning av begäran om förhandsavgörande enligt artikel 98.1 i domstolens rättegångsregler****Datum för ingivande:**

20 augusti 2019

**Hänskjutande domstol:**

Najvyšší súd Slovenskej republiky (Republiken Slovakien)

**Datum för beslutet att begära förhandsavgörande:**

16 april 2019

**Klagande:**

Weindel Logistik Service SR spol. s r.o.

**Motpart:**

Finančné riaditeľstvo Slovenskej republiky

**Saken i målet vid den nationella domstolen**

Gemensamt system för mervärdesskatt – Tolkning av direktiv 2006/112/EG – Artikel 167 och artikel 168 e – Avdragsrätt för mervärdesskatt – Avslag – Villkor om äganderätt till importerade varor eller rätt att förfoga över sådana varor som en ägare – Villkor om användning av importerade varor för den beskattningsbara personens skattepliktiga transaktioner i form av inhemsk försäljning av sådana varor, leverans till en annan medlemsstat eller export till ett tredjeland – Krav på ett direkt och omedelbart samband mellan inköpta varor och utgående transaktioner.

**Föremål och rättslig grund för begäran om förhandsavgörande**

Tolkning av unionsrätten, artikel 267 FEUF.

**Tolkningsfrågor**

- 1) Ska artikel 167 och artikel 168 e i rådet direktiv 2006/112/EG [av den 28 november 2006] om ett gemensamt system för mervärdesskatt tolkas så, att

ett villkor för att avdrag ska få göras för mervärdesskatt som en beskattningsbar person är skyldig att betala på importerade varor är att den beskattningsbara personen innehar äganderätten till de importerade varorna eller rätten att förfoga över sådana varor som om personen i fråga vore ägare till dessa varor?

- 2) Ska artikel 168 e i direktiv 2006/112/EG tolkas så, att avdragsrätt för mervärdesskatt som den beskattningsbara personen är skyldig att betala på importerade varor endast inträder om de importerade varorna används för den beskattningsbara personens skattepliktiga transaktioner i form av inhemsk försäljning av sådana varor, leverans till en annan medlemsstat eller export till ett tredjeland?
- 3) Ska villkoret om ett direkt och omedelbart samband mellan de förvärvade varorna och utgående transaktioner under sådana omständigheter anses vara uppfyllt? Är det i det aktuella fallet möjligt att tillämpa den traditionella tolkningen av avdragsrätten, som vilar på ett direkt och omedelbart samband mellan de förvärvade varorna och utgående transaktioner, när det gäller kostnadskomponenter som inte är relaterade till varorna och således inte kunde återspeglas i priset på den utgående transaktionen?

#### **Anförda unionsbestämmelser**

Rådets direktiv 2006/112/EG av den 28 november 2006 om ett gemensamt system för mervärdesskatt: artikel 167 och artikel 168 e

#### **Anförda nationella bestämmelser**

Lag nr 222/2004 om mervärdesskatt och senare ändringar (zákon č. 222/2004 Z.z. o dani z pridanej hodnoty v znení neskorších predpisov) (nedan kallat lagen om mervärdesskatt)

#### Artikel 2.1 d

”Följande transaktioner ska vara föremål för mervärdesskatt:

- a) Leverans av varor mot ersättning.
- b) Tillhandahållande av en tjänst mot ersättning som görs inom landet av en beskattningsbar person.
- c) Inköp av varor mot ersättning i en annan medlemsstat i Europeiska gemenskaperna (nedan kallad medlemsstat).
- d) Import av varor till landet.

#### Artikel 3.1

Med beskattningsbar person avses den som självständigt bedriver ekonomisk verksamhet enligt punkt 2, oberoende av dess syfte eller resultat.

### Artikel 3.2

Med ekonomisk verksamhet avses all verksamhet som ger en inkomst och bedrivs av tillverkare, handlare och tjänsteleverantörer, inbegripet gruvdrift, bygg- och jordbruksverksamhet, verksamhet som bedrivs av fria yrkesutövare enligt speciallagstiftning samt kreativ, intellektuell verksamhet och idrottsverksamhet. Med ekonomisk verksamhet avses även utnyttjande av materiella eller immateriella tillgångar i inkomstsyfte. Om tillgångarna ingår i makars giftorättsgods, ska utnyttjandet av tillgångarna, i inkomstsyfte, beaktas i lika delar för båda makarna, om inget annat avtalats mellan makarna.

### Artikel 21.1

Vid import av varor blir mervärdesskatten utkrävbar

- a) när varorna genom tullförfarandet övergår till fri omsättning,
- b) när varorna genom tullförfarandet övergår till aktiv förädling i återbetalningssystemet,
- c) när tullförfarandet för tillfällig införsel upphör,
- d) om varorna återimporteras och genom tullförfarandet övergår från passiv förädling till fri omsättning,
- e) vid olaglig import av varor,
- f) när varorna undandras tullkontroll,
- g) i andra fall där en tullskuld uppkommer vid import av varor.

### Artikel 49.2 d

Den beskattningsbara personen får från den skatt denna person är skyldig att betala göra avdrag för ingående mervärdesskatt på varor och tjänster som vederbörande i egenskap av beskattningsbar person använder för leverans av varor eller tillhandahållande av tjänster, med undantag för bestämmelserna i punkterna 3 och 7. Den beskattningsbara personen får dra av skatt som betalades in till skatteförvaltningen vid tidpunkten för importen av varorna till landet.

### Artikel 51.1 d

Den beskattningsbara personen kan göra gällande avdragsrätt enligt artikel 49 om vederbörande, vid tidpunkten för skatteavdraget enligt artikel 49.2 d, förfogar över en av tullmyndigheten bekräftad importhandling där den beskattningsbara personen angetts som mottagare och importör.

## Artikel 69.8

Vid import ska skatten betalas av den person som är betalningsskyldig enligt tullagstiftningen eller av mottagaren av varorna, om den betalningsskyldiga personen vid tidpunkten för importen, enligt tullagstiftningen, är en utländsk person med ett engångstillstånd enligt specialbestämmelser som utfärdats av tullmyndigheten i en annan medlemsstat, och nämnda betalningsskyldiga person inte använder de importerade varorna för den egna ekonomiska verksamheten.

Lag nr 511/1992 om förvaltning av skatter och avgifter och ändringar av systemet med regionala skattemyndigheter och senare ändringar (zákon č. 511/1992 Zb. o správe daní a poplatkov a o zmenách v sústave územných finančných orgánov v znení neskorších predpisov)

## Artikel 44.6 b 1

Vid en skattekontroll eller en upprepad skattekontroll hos en beskattningsbar person, ska skatteförvaltningen senast femton dagar efter kontrollens slutförande (artikel 15.13) utfärda ett kompletterande beskattningsbeslut, om den fastställda skatten efter skattekontrollen avviker från den skatt som angetts i inkomstdeklarationen eller i tillägget till inkomstdeklarationen, eller om den fastställda skatten efter den upprepade skattekontrollen avviker från den skatt som fastställdes av skatteförvaltningen efter skattekontrollen eller om den avviker från skatteskillnaden i det kompletterande beskattningsbeslutet.

## **Domstolens praxis som anförts av den hänskjutande domstolen**

C-98/98, Midland Bank plc.

C-408/98, Abbey National

C-465/03, Kretztechnik

## **Kortfattad redogörelse för sakförhållandena och förfarandet i det nationella målet**

- 1 Den nu aktuella begäran har lagts fram i ett mål som avser en tvist mellan det kommersiella bolaget Weindel Logistik Service SR, spol. s.r.o. och Finančné riaditeľstvo Slovenskej republiky (Republiken Slovakiens skattemyndighet) angående beslut att neka klaganden avdragsrätt för mervärdesskatt enligt artikel 51.1 d i lag nr 222/2004.
- 2 Daňový úrad Bratislava (Skattekontoret i Bratislava, Slovakien) (nedan kallat skattekontoret eller skatteförvaltningen), beslutade den 18 juli 2011 att klaganden inte hade rätt att dra av mervärdesskatt för beskattningsperioden februari–december 2008. Skatteskillnaden för den angivna beskattningsperioden uppgick till sammanlagt 198 322,25 euro.

- 3 Klaganden hade, i egenskap av mottagare och deklarant, importerat varor från Schweiz, Hong Kong och Kina till Republiken Slovakien för att paketera om dem. När varorna övergick till fri omsättning blev klaganden skyldig att betala mervärdesskatt enligt artikel 21.1 a i lag nr 222/2004. Efter ompaketeringen exporterades eller levererades varorna från Republiken Slovakien till ett tredjeland. Ompaketeringstjänsterna fakturerades uppdragsgivaren. Varorna tillhörde de utländska uppdragsgivarna under hela perioden.
- 4 Klaganden betalade skatten och gjorde gällande avdragsrätt enligt artikel 51.1 d i lag nr 222/2004. Skattekontoret motiverade sitt beslut att inte medge avdragsrätt för den inbetalda skatten med att klaganden hade åsidosatt artikel 49.2 och artikel 51.1 d i nämnda lag. Klaganden var först och främst inte ägare till de importerade varorna och hade inte heller rätt att använda dem som om klaganden vore ägare till dem. Vidare hade kostnaderna för varorna inget direkt och omedelbart samband med klagandens ekonomiska verksamhet, i den meningen att klaganden inte haft några kostnader för att köpa in varor som sedan inkluderats i priset på de utgående skattepliktiga transaktionerna. Slutligen använde inte klaganden de importerade varorna för leverans av varor eller tjänster. Klaganden varken sålde de importerade varorna inom landet, levererade dem till en annan medlemsstat i Europeiska unionen eller exporterade dem till tredje land. Således använde han inte varorna för den egna ekonomiska verksamheten som en beskattningsbar person.
- 5 Skattekontorets beslut i första instans fastställdes av motparten genom beslut av den 13 oktober 2011.
- 6 Klagandens överklagande ogillades av Krajský súd v Bratislave (Regiondomstolen i Bratislava, Slovakien) (nedan kallad Regiondomstolen) genom en dom av den 20 juni 2012.
- 7 Regiondomstolens dom ändrades sedan av Najvyšší súd Slovenskej republiky (Republiken Slovakiens högsta domstol) (nedan kallad Högsta domstolen), genom en dom av den 15 januari 2013, 3Sžf/78-88/2012, varvid motpartens beslut och förvaltningsorganets beslut i första instans upphävdes och målet återförvisades för ny handläggning. Högsta domstolen förklarade i den domen att klaganden hade handlat riktigt när han gjort gällande avdragsrätten för den skatt som han var skyldig att betala för de importerade varorna. Den ekonomiska kontexten utgörs förvisso av att klaganden inte hade kunnat tillhandahålla de avtalade tjänsterna för i förhållande till de aktuella varorna om inte importen faktiskt hade skett. Skattekontoret och motparten hade handlat rättsstridigt när de, utan rättslig grund, hade ställt ett villkor som betecknades som omöjligt mot klaganden. Klaganden fick tillhandahålla ompaketeringstjänster för varorna även utan äganderätt till varorna, eftersom det inte fanns någon lagbestämmelse som förbjöd det. I annat fall skulle neutralitetsprincipen ha åsidosatts.
- 8 Skattekontoret beslutade den 16 januari 2014, utan att sakförhållandena hade ändrats, att återigen och av samma skäl som tidigare neka klaganden rätt att dra av

198 322,25 euro i skatt för perioden februari–december 2008. Skattekontoret anförde samma resonemang som tidigare och lade också till slutsatserna från mervärdesskattekommitténs 94:e möte den 19 oktober 2011, av vilka framgår att en person som är skyldig att betala skatt vid tidpunkten för importen av varorna inte har rätt att dra av den inbetalade skatten om vederbörande inte har förvärvat rätten att använda varorna som en ägare och om det inte finns ett direkt och omedelbart samband mellan kostnaderna för varorna och vederbörandes ekonomiska verksamhet. Skattekontoret erinrade också om domstolens domar C-98/98, Midland Bank plc., C-408/98, Abbey National, och C-465/03, Kretztechnik.

- 9 Klaganden överklagade skattekontorets beslut av den 16 januari 2014. I överklagandena anförde klaganden att äganderätten, i synnerhet överföringen av rätten att förfoga över varorna som en ägare, vilket villkor följde av mervärdesskattekommitténs möte, enbart avsåg överlämnandet av varorna till köparen. Klaganden anförde också att uttrycket ”använder för leverans av varor eller tillhandahållande av tjänster” i artikel 49.2 i lag nr 222/2004 ska tolkas mot bakgrund av artikel 3.3 i samma lag, så att skatteavdraget ska vara beroende av i vilken omfattning varorna används för den beskattningsbara personens ekonomiska verksamhet. Klaganden importerade, för sin huvudsakliga ekonomiska verksamhet, varor som han i sanningens namn inte sålde men som han emellertid enbart använde för sin huvudsakliga ekonomiska verksamhet, det vill säga tjänster i form av ompaketering av varorna.
- 10 Skattekontorets beslut av den 16 januari 2014 fastställdes av motparten genom nya beslut av den 7 april 2014. I synnerhet fastställde motparten de skäl som skattekontoret anfört i första instans med hänvisning till slutsatserna från mervärdesskattekommitténs möte.
- 11 Talan väcktes vid Regiondomstolen, som upphävde motpartens beslut av den 7 april 2014. Regiondomstolens beslut överklagades till Republiken Slovakiens högsta domstol som slutligen avvisade begäran om prövning av lagenligheten av motpartens beslut, för att i stället bifalla skattekontorets och motpartens yrkanden. Högsta domstolen avvisade klagandens förslag att begära ett förhandsavgörande av domstolen. Frågan togs därför upp i Ústavný súd Slovenskej republiky (Republiken Slovakiens konstitutionsdomstol) som i detta avseende konstaterade att klagandens grundläggande rätt till ett effektivt och opartiskt domstolsskydd hade åsidosatts.

### **Parternas huvudargument**

- 12 Klaganden anser sig ha rätt att dra av mervärdesskatten, eftersom äganderätten, närmare bestämt överföringen av rätten att förfoga över varorna som en ägare, enbart avser överlämnandet av varorna till köparen. Klaganden var inte köparen, och därför kan detta villkor inte tillämpas i klagandens fall. Vid importen av varorna är skattens utkrävbarhet och avdragsrätten inte beroende av inträdet av en

äganderätt eller en rätt att förfoga över varorna som en ägare. Varorna importerades för klagandens huvudsakliga ekonomiska verksamhet.

- 13 Motparten har anfört att även vid import av varor är ett villkor för att avdrag för mervärdesskatt ska kunna göras gällande att äganderätten eller rätten att förfoga över sådana varor som en ägare har förvärvat, samt att det finns ett direkt och omedelbart samband med den ekonomiska verksamheten och att kostnader uppstått för inköp av varor, och att de använts för leverans av varor eller tillhandahållande av tjänster för utövande av en ekonomisk verksamhet.

### **Sammanfattning av skälen till begäran om förhandsavgörande**

- 14 Den grundläggande frågan i det nu aktuella målet är huruvida – i en situation där klaganden har tagit emot varor, som importerats till Republiken Slovakien, för lagring och ompaketering och denne i samband med att varorna sedan övergår till fri omsättning blir betalningsskyldig för skatten i den mening som avses i lag nr 222/2004 och klaganden, efter lagring och ompaketering av sådana varor, sänder dem vidare till tredje land eller till andra medlemsstater – nämnde klagande därefter, med stöd av den utfärdade fakturan, har rätt att dra av mervärdesskatt enligt nämnda lag.
- 15 Högsta domstolen förklarade i dom 3Sžf/78-88/2012 att skatten blev utkrävbar av klaganden vid varuimporten och inte med anledning av leverans av varor eller tillhandahållande av tjänster och att klaganden således hade rätt att, för den mervärdesskatt klaganden i egenskap av beskattningsbar person var skyldig att betala för importen av varorna till landet, göra gällande avdragsrätt för skatten på leverans av varor och tillhandahållande av tjänster, i synnerhet som det i det aktuella fallet förelåg ett samband. Klaganden skulle nämligen inte ha kunnat bedriva sin ekonomiska verksamhet – tjänsten att ompaketera varor – utan att faktiskt importera varorna till sin arbetsplats.
- 16 I en senare dom i frågan, dom 6Sžf/23/2016, drog Högsta domstolen emellertid en annan rättslig slutsats, trots att den medgav vad som angavs i den ursprungliga domen, att skattens utkrävbarhet med avseende på klaganden inträdde dagen för godkännandet av tulldeklarationen om varornas övergång till fri omsättning, vad gäller frågan om villkoren för avdrag för mervärdesskatt var uppfyllda. Högsta domstolen underströk i sitt beslut att villkoret för att hela mervärdesskatten ska få dras av är att varorna och tjänsterna används för den beskattningsbara personens ekonomiska verksamhet. Högsta domstolen påpekade också att det i princip måste finnas ett direkt samband mellan en enskild inköpt skattepliktig vara eller tjänst (inköpt vara eller mottagen tjänst) då avdragsrätten för skatten görs gällande. Således måste kostnadskomponenterna i allmänhet uppstå innan den beskattningsbara personen har genomfört den skattepliktiga transaktion som dessa hänför sig till. Om en beskattningsbar person gör gällande full avdragsrätt för skatten måste denna person kunna styrka ett direkt och omedelbart samband med

den skattepliktiga varuleveransen eller det skattepliktiga tjänstetillhandahållandet i samband med vilket skatteavdrag medges enligt lag.

- 17 Mot ovanstående bakgrund fann Högsta domstolen att villkoret att varan eller tjänsten skulle användas för den beskattningsbara personens ekonomiska verksamhet i själva verket inte var uppfyllt, och inte heller kravet på ett omedelbart och direkt samband mellan den ingående och den utgående transaktionen, i och med att klaganden inte i ett senare skede hade levererat varorna, som han inte ens var ägare till. Således kunde klaganden inte genomföra en skattepliktig transaktion, utan endast ompaketera varorna och se till att de exporterades till vissa tredjeländer som bestämdes av det schweiziska bolag som ägde varorna. Om den inbetalda skatten återbetalades till klaganden skulle skatten inte ha betalats i landet, eftersom den utländska personen inte var registrerad som beskattningsbar person i landet. Den skatt som klaganden begärt avdrag för avsåg varorna och ingick inte i ompaketeringstjänsten för sådana varor. Klaganden fakturerade den utländska personen enbart för de tjänster som utförts i form av ompaketering av godset. Priset inkluderade inte kostnader för inköp av varor.
- 18 *Sic stantibus rebus* anser Högsta domstolen, med beaktande av slutsatserna i utlåtande nr II. ÚS-381/2018-49 av den 11 oktober 2018 av Republiken Slovakien konstitutionsdomstol, i vilket bland annat fastställdes att de grundläggande rättigheterna för en part i målet hade åsidosatts på grund av att inget förhandsavgörande begärts av domstolen, att det för den fortsatta prövningen av målet är nödvändigt att ställa ovan angivna tolkningsfrågor till domstolen för att få en tolkning av Europeiska unionens relevanta bestämmelser.