

Sag C-171/23

Anmodning om præjudiciel afgørelse

Dato for indlevering:

20. marts 2023

Forelæggende ret:

Upravni sud u Zagrebu (Kroatien)

Afgørelse af:

9. marts 2023

Sagsøger:

UP CAFFE d.o.o.

Den anden part i sagen:

Ministarstvo financija Republike Hrvatske

[...]

Upravni sud u Zagrebu (forvaltningsdomstol, Zagreb) [...], i et forvaltningsretligt søgsmål anlagt af sagsøgeren: UP CAFFE d.o.o., [...] Čakovec, [...]

[...]

mod den anden part i sagen: Ministarstvo financija Republike Hrvatske (Finansministeriet i Republikken Kroatien) [...], Zagreb, [...]

[...]

anmoder

om fortolkning af artikel 19, stk. 1, og artikel 28 i Rådets direktiv 2006/112/EF af 28. november 2006 om det fælles merværdiafgiftssystem [...]

Hovedsagens genstand og relevante faktiske omstændigheder

- 1 Sagsøgeren - UPCAFFE d.o.o. i Čakovec [...] – har anlagt et søgsmål ved den forelæggende ret om vurdering af lovligheden af en afgørelse fra Republikken

Kroatien, finansministeriet [...] af 24. august 2020 (herefter »den anfægtede afgørelse«).

- 2 I den anfægtede afgørelse blev sagsøgerens klage over afgørelse af 17. oktober 2018 truffet af Republika Hrvatska, Ministarstvo financija, Porezna uprava, Područni ured Čakovec ((Republikken Kroatien, Finansministeriet, Skatteforvaltningen, det regionale kontor Čakovec) [...] (herefter »afgiftsavgørelsen«), som fastlagde, at sagsøgeren havde en forpligtelse til at betale den nedsatte moms for perioden fra den 1. januar 2018 til den 31. juli 2018 med et fastsat afgiftsgrundlag på 552 936,08 HRK, og hvor momsforpligtelsen blev beregnet med en sats på 25%, hvilket blev 138 234,02 HRK, samt renter for ikke-tidsmæssig betaling af afgifter indtil datoen for indberetningen på 2 425,12 HRK, afvist. I afgiftsavgørelsens punkt II blev det nærmere angivet, hvordan sagsøgeren skulle betale disse forpligtelser og renter. Afgørelsens punkt III pålagde sagsøgeren at foretage passende bogføringsmæssige justeringer i regnskabsbøgerne og foretage en korrektion af afgiftsgrundlaget, efter at indbetalingerne er foretaget. I punkt IV i afgørelsen er der fastsat en frist for, hvornår afgørelsens punkter skal være efterlevet, og punkt V indeholder en advarsel om konsekvenserne af manglende efterlevelse.
- 3 Den afgiftsmæssige afgørelse er truffet på baggrund af resultaterne af en særligt undersøgelse, som den anden part i sagen har foretaget, hvorunder det blev fastslået, at sagsøgeren som var indtrådt i aktiviteterne af den nært knyttet retsforgænger, selskabet SS-UGO d.o.o, var en person relateret til dette selskab, og at den eneste årsag til sagsøgerens etablering var en aggressiv (afgiftsrelateret) planlægning for at undgå at blive optaget i momssystemet, således at det nystiftede selskab (sagsøgeren) bør pålægges offentlige afgifter på en sådan måde, at det må anses for, at et nyt selskab aldrig blev etableret, det vil sige, at driftskontinuiteten i det tidligere selskab blev afbrudt. På baggrund af denne omstændighed blev sagsøgeren beregnet for merværdiafgift samt den indgående moms på transaktioner på et tidligere omsætningstrin i løbet af denne aktivitet.
- 4 I modsætning til den ovenfor beskrevne modparts holdning, som ligger til grund for den anfægtede afgørelse, har sagsøgeren gjort gældende, at der er tale om en »mindre afgiftspligtig person«, som i medfør af direktivets artikel 3 har valgt ikke at være omfattet af merværdiafgiftssystemet. Han har endvidere gjort gældende, at det først var efter udløbet af afregningsperioden i medfør af ændringerne i artikel 49, stk. 1, nr. 4, i afgiftsloven, at der blev givet mulighed for at anerkende en person, der på grund af kontinuitet driver virksomhed ved brug af det samme udstyr i de samme lokaler, som en person, der er tilknyttet selskabet. Under hensyntagen til det faktum, at bestemmelsernes tilbagevirkende kraft er i strid med Ustav Republike Hrvatske (Republikken Kroatiens forfatning), og Republikken Kroatien har først gennemført artikel 19, 59 og 80 i sjette momsdirektiv den 1. januar 2020, anser sagsøgeren den anfægtede afgørelse som værende ulovlig.
- 5 Sagens anden part bestrider ikke de ovennævnte faktiske omstændigheder (at den pågældende afgørelse blev truffet i en periode, hvor der ikke var noget lovmæssigt

grundlag for det), men gør gældende, at det sjette momsdirektiv i medfør af artikel 2, første led, i Zakon o porezu na dodanu vrijednost (merværdiafgiftsloven) (*Narodne novine*, nr 77/13), blev gennemført i Republikken Kroatiens retsorden, hvilket forpligter Republikken Kroatien til at følge EU's regelværk. På grund af denne omstændighed og gældende fællesskabsret konkluderer den anden part i sagen, at handlinger, der udelukkende foretages med henblik på at opnå afgiftsfordele, uden noget andet økonomisk formål, samtidigt med, at betingelserne for at drive virksomhed er skabt på et urigtigt grundlag, ikke kan anses som værende gyldige. Den anden part i sagen har henvist til den konklusion, der er kommet til udtryk i Domstolens dom af 21. februar 2006, Halifax m.fl., C-255/02 af 18. december 2014, Schoenimport »Italmoda« Mariano Previti m.fl., C-131 /13, C -163/13 og C-164/13, hvorefter en stat på grundlag af et ikke-gennemført direktiv kan nægte ret til tilbagebetaling af indgående afgift til en person, der deltager, eller ved, at hun eller han er medvirkende hertil, i momssvig.

Relevant kroatisk ret

- 6 Artikel 5 i Opći porezni kong (afgiftsloven) (*Narodne novine*, nr 115/16 og 106/18) bestemmer, at afgiftssager er underlagt de regler, der var gældende på tidspunktet for indtræden af de faktiske omstændigheder, der gav anledning til pålæggelse af afgiften.
- 7 Artikel 49, stk. 1, nr. 4, i Opći porezni kong (afgiftsloven) bestemmer, at personer, der er nært knyttet til hinanden i lovens forstand, er personer, der opfylder mindst én af følgende betingelser: to eller flere fysiske og/eller juridiske personer, der med henblik på at opfylde deres forpligtelser i henhold til det afgiftsretlige forhold, bærer én risiko på en sådan måde, at der er kontinuitet i driften af virksomheden i de samme lokaler ved brug af det samme udstyr.
- 8 Artikel 90, stk. 4, i Ustav Republike Hrvatske (Republikken Kroatiens forfatning) (*Narodne novine*, nr. 56/90, 135/97, 113/00, 28/01, 76/10 og 5/14) bestemmer, at love og andre bestemmelser for statslige organer og organer med offentlige beføjelser, ikke kan anvendes have tilbagevirkende kraft.
- 9 I henhold til artikel 1 i Zakon o izmjenama i dopunama Općeg poreznog kona (lov om ændringer og tillæg til afgiftsloven) (*Narodne novine*, nr. 121/19), er artikel 12a tilføjet til Opći porezni kong (afgiftsloven), som bestemmer, at en afgiftspligtig persons modtagelse af afgiftsfordele ved at anvende afgiftssystemet og organisationsformer, der pålægges lavere afgiftssatser, og som ikke var beregnet til en given gruppe af afgiftspligtige personer, opnår afgiftsfordele i strid med lovens formål, især når den erhvervsdrivende ofte ændrer organisationsform for sin virksomhed, hvilket vil sige for individuelle transaktioner, bruger den én organisationsform, som derefter erstattes af en anden form, der er underlagt lavere afgiftssatser, eller som undgår at opfylde andre afgiftsmæssige forpligtelser.

EU-retten

- 10 Direktivets artikel 11, stk. 1, fastslår, at hver enkelt medlemsstat, efter høring af Det Rådgivende Udvalg for Merværdiafgift (herefter »momsudvalget«), kan betragte personer, der er etableret på samme medlemsstats område, og som i retlig forstand er selvstændige, men finansielt, økonomisk og organisatorisk er nært knyttet til hinanden, som én enkelt afgiftspligtig person.
- 11 Direktivets artikel 19, stk. 1, fastslår, at medlemsstaterne kan anlægge den betragtning, at der ved hel eller delvis overdragelse af en samlet formuemasse, mod eller uden vederlag eller i form af indskud i et selskab, ikke er sket nogen levering af varer, og at modtageren træder i overdragerens sted.
- 12 Direktivets artikel 28 bestemmer, at når en afgiftspligtig person, som handler i eget navn, men for tredjemands regning, optræder som formidler i forbindelse med en ydelse, anses han for selv at have modtaget og leveret den pågældende ydelse.
- 13 Direktivets artikel 80, stk. 1, bestemmer, at for at forebygge momssvig eller momsunddragelse kan medlemsstaterne fastsætte, at i forbindelse med levering af varer og ydelser til modtagere, til hvem der findes familiemæssige eller andre nære personlige, ledelsesmæssige eller medlemsmæssige bindinger samt ejendomsretlige, finansielle eller retlige bindinger som fastsat af medlemsstaten, svarer beskatningsgrundlaget til normalværdien i følgende tilfælde:
 - a) hvis modværdien er lavere end normalværdien, og modtageren af leveringen eller ydelsen ikke har fuld fradragsret i henhold til artikel 167-171 og artikel 173-177;
 - b) hvis modværdien er lavere end normalværdien, og leverandøren ikke har fuld fradragsret i henhold til artikel 167-171 og artikel 173-177, og leveringen er omfattet af fritagelse i henhold til artikel 132, 135, 136, 371, 375, 376 og 377, artikel 378, stk. 2, artikel 379, stk. 2, og artikel 380-390;
 - (c) hvis modværdien er højere end normalværdien, og leverandøren ikke har fuld fradragsret i henhold til artikel 167-171 og artikel 173-177.

Begrundelse for anmodningen om præjudiciel afgørelse

- 14 Indledningsvis og under hensyn til det ovenstående har den forelæggende ret påpeget, at der på tidspunktet for indtræden af den begivenhed, der gav anledning til afgiftspligten, ikke var nogen bestemmelser i national ret, der ville forbyde opnåelse af afgiftsfordele gennem et afgiftssystem, der består i at ændre den organisatoriske form, og derfor kunne sådanne bestemmelser ikke anvendes i den foreliggende sag. På det tidspunkt, hvor den afgiftspligtige begivenhed indtraf, indeholdt den nationale lovgivning desuden ikke en generel bestemmelse, der forbød enhver adfærd, der ville udgøre misbrug af afgiftslovgivningen. Den forelæggende ret har præciseret dette punkt i anmodningen, da den begivenhed, der gav anledning til afgiftspligten (mere præcist unddragelse af afgiftspligt ved at danne en ny organisationsform) fandt sted i 2018 (fra 1. januar til 31. juli 2018),

og Izmjename i dopunama Općeg poreznog kona (lov om ændringer og tillæg til afgiftsloven) trådte i kraft 1. januar 2020, og herefter blev der i national lovgivning indført en bestemmelse, hvorefter en ændring af organisationsform foretaget med henblik på afgiftsunddragelse kan pålægges afgift.

- 15 Dog indeholdt EU-retten på det tidspunkt, hvor sagsøgeren udøvede økonomisk virksomhed, generelle bestemmelser om forbud mod enhver adfærd, der har karakter af misbrug af afgiftslovgivningen fra en afgiftspligtig persons side, og medlemsstaterne var forpligtede til at gennemføre disse bestemmelser i deres nationale retssystemer, hvilket Republikken Kroatien først gjorde efter indtræden af den begivenhed, der gav anledning til afgiftspligten i den pågældende sag.
- 16 Domstolen påpeger endvidere, at et direktiv ifølge EU-Domstolens faste praksis, ikke i sig selv kan skabe forpligtelser for private, og derfor kan en medlemsstat ikke påberåbe sig direktivet over for sådanne personer (jf. dommene Pfeiffer m.fl., C-397/01 til C-403/01, EU:C:2004:584, præmis 108 og Küçükdeveci, C-555/07, EU:C:2010:21, præmis 46).
- 17 Den forelæggende ret har også bemærket, at Domstolen i sin dom af 18. december 2014, Schoenimport »Italmoda« Mariano Previti m.fl., C-131/13, C-163/13 og C-164/13, allerede har givet udtryk for at have den holdning, at: »Rådets sjette direktiv 77/388/EØF af 17. maj 1977 om harmonisering af medlemsstaternes lovgivning om omsætningsafgifter – Det fælles merværdiafgiftssystem: ensartet beregningsgrundlag, som ændret ved Rådets direktiv 95/7/EF af 10. april 1995, skal fortolkes således, at det påhviler de nationale myndigheder og domstole at nægte en afgiftspligtig person retten til fradrag eller fritagelse for merværdiafgift eller tilbagebetaling heraf i forbindelse med levering inden for Fællesskabet, også selv om der ikke findes bestemmelser i national ret, som foreskriver, at sådanne rettigheder skal nægtes, hvis det på grundlag af objektive forhold fastslås, at denne afgiftspligtige person vidste eller burde have vidst, at vedkommende ved den transaktion, der påberåbes som grundlag for den omhandlede rettighed, medvirkede til svig vedrørende merværdiafgift begået inden for rammerne af en leveringskæde«.
- 18 Ved gennemgangen af det citerede standpunkt har den forelæggende ret bemærket, at situationen i den foreliggende sag imidlertid er anderledes. Det citerede standpunkt giver nemlig et klart svar på spørgsmålet i den situation, hvor den afgiftspligtige person »nægtes retten til fradrag, fritagelse eller tilbagebetaling af moms«. Denne holdning er baseret på EU-domstolens opfattelse af, at »det ikke er muligt for den afgiftspligtige person at gøre en ret gældende, som er fastsat i sjette direktiv, når de objektive kriterier for indrømmelse af denne ret ikke er opfyldt [...] på grund af svig [...]«. Den ret, der er fastsat i sjette direktiv, er i dette tilfælde retten til tilbagebetaling af indgående moms.
- 19 Den forelæggende ret finder, at tilbagebetaling af afgift er en ret ifølge EU-retten, og at denne er fastsat i direktivet, men retten bemærker, at det i den foreliggende sag ikke drejer sig om tilbagebetaling af afgift, men om fastlæggelse af

afgiftsforpligtelsen, hvilket adskiller den foreliggende sag fra den tidligere afgjorte sag.

Præjudicielle spørgsmål

- 20 På baggrund af ovenstående nærer Upravni sud u Zagrebu (forvaltningsdomstolen i Zagreb) tvivl med hensyn til fortolkningen af EU-retten i forhold til, om offentlige myndigheder kan bestemme afgiftspligten (i stedet for at nægte retten til tilbagebetaling, hvilket allerede er afgjort i Domstolens dom af 18.12.2014, Schoenimport »Italmoda» Mariano Previti m.fl., C-131/13, C-163/13 og C-164/13) på grundlag af en generel bestemmelse i et direktiv, der ikke var blevet gennemført i det nationale retssystem, og i en situation, hvor den nationale lovgivning ikke indeholder nogen bestemmelser herom.
- 21 For at kunne vurdere, om den beskrevne fremgangsmåde, der er fulgt af de offentlige myndigheder er lovlig, udsætter Upravni sud (forvaltningsdomstol), i henhold til artikel 45, stk. 2, punkt 1, i Zakon o upravnim sporovima (lov om forvaltningsretssager) (*Narodne novine*, nr. 20/10, 143/12, 152/14, 29/17 og 110/21) afgørelse med sagsnummer Usl - 3014/2020-15 af 9. marts 2023, den forvaltningsretlige sag og forelægger sagen for Domstolen med en anmodning om fortolkning af EU-retten:

Pålægger EU-retten de nationale myndigheder og domstole en forpligtelse til at fastsætte en momspligt (og ikke afslå en anmodning om tilbagebetaling) i sager, hvor sagens objektive omstændigheder indikerer, at der er begået momssvig ved at danne et nyt selskab og afbryde den afgiftspligtige kontinuitet i det tidligere selskab, og hvor den afgiftspligtige person vidste eller burde have vidst, at han deltog i en sådan handling, og hvor national lovgivning på det tidspunkt, hvor den afgiftspligtige begivenhed indtraf, ikke foreskriver en sådan fastlæggelse af afgiftspligten?

[...]