

Mål C-171/23

Begäran om förhandsavgörande

Datum för ingivande:

20 mars 2023

Domstol som begär förhandsavgörande:

Upravni sud u Zagrebu (Kroatien)

Datum för beslutet att begära förhandsavgörande:

9 mars 2023

Klagande:

UP CAFFE d.o.o.

Motpart:

Ministarstvo financija Republike Hrvatske

[utelämnas]

Upravni sud u Zagrebu (Förvaltningsdomstolen i Zagreb, Kroatien) [utelämnas], har inom ramen för ett förvaltningsrättsligt förfarande som klaganden, UP CAFFE d.o.o., [utelämnas] Čakovec [utelämnas]

[utelämnas]

inlett mot motparten, Ministarstvo financija Republike Hrvatske (Republiken Kroatiens finansministerium) [utelämnas], Zagreb, [utelämnas]

[utelämnas]

framställt en **begäran om förhandsavgörande avseende tolkningen av artikel 19.1 och artikel 28 i Europaparlamentets och rådets direktiv 2006/112/EG av den 28 november 2006 om ett gemensamt system för mervärdesskatt** [utelämnas]

Saken i det nationella målet och bakgrund till tvisten

- 1 Klaganden, UP CAFFE d.o.o. i Čakovcu [utelämnas], väckte talan vid den hänskjutande domstolen för att få utrett huruvida beslutet från Republika

Hrvatska, Ministarstvo financija (Republiken Kroatens finansministerium) [utelämnas] av den 24 augusti 2020 (nedan kallat det angripna beslutet) var lagenligt.

- 2 Genom det angripna beslutet avslogs klagandens överklagande av det skattebeslut som Republika Hrvatska, Ministarstvo financija, Porezna uprava, Područni ured Čakovec (Republiken Kroatens finansministerium, skattemyndigheten, den regionala avdelningen i Čakovec) [utelämnas] hade fattat den 17 oktober 2018 (nedan kallat beskattningsbeslutet), i vilket klagandens skuld med avseende på den undervärderade mervärdesskatten för perioden från den 1 januari 2018 till den 31 juli 2018 fastställdes till ett belopp av beskattningsunderlaget på 552 936,08 HRK, på grundval av vilket klagandens mervärdesskatteskuld beräknades, med en skattesats på 25 procent, till ett belopp om 138 234,02 HRK, samt ränta på skatteskulden fram till den dag då protokollet upprättades till ett belopp om 2425,12 HRK. I punkt II i den dispositiva delen av beskattningsbeslutet anges hur klaganden ska betala det angivna skuldbeloppet och räntan. I punkt III i den dispositiva delen av beslutet ålades klaganden att, efter det att betalningen hade gjorts, redovisa motsvarande belopp i bokföringen på ett sådant sätt att beskattningsunderlagets storlek korrigerades. I punkt IV i den dispositiva delen av beskattningsbeslutet fastställdes den frist inom vilket beslutet skulle genomföras och punkt V innehöll en varning avseende konsekvenserna av att beslutet inte följts.
- 3 Beskattningsbeslutet upprättades på grundval av resultaten av en särskild kontroll som hade utförts av motparten, inom ramen för vilken det fastställdes att klaganden, i egenskap av rättslig efterträdare till den närstående rättsliga föregångarens verksamhet, bolaget SS-UGO d.o.o, är en person som är närstående till bolaget och att det enda skälet till att klaganden bildades var att bedriva aggressiv [skatte]planering för att undvika att omfattas av mervärdesskattereglerna, varför det nybildade bolaget (klaganden) skulle påföras avgifter på så sätt att det måste anses att något nytt bolag aldrig hade bildats, det vill säga att ett avbrott i det tidigare bolagets verksamhet aldrig skett. På grundval av denna omständighet beräknades mervärdesskatten för klaganden, med beaktande av den ingående mervärdesskatt som erlagts för ingående transaktioner inom ramen för denna verksamhet.
- 4 Klaganden har motsatt sig motpartens ovan beskrivna ståndpunkt, som ligger till grund för det angripna beslutet, och har gjort gällande att den är en ”småföretagare” som med stöd av artikel 3 i direktiv 2006/112 har valt att inte omfattas av mervärdesskattesystemet. Klaganden har dessutom understrukt att det är först efter utgången av beskattningsperioden, till följd av de ändringar som gjorts i artikel 49.1 punkt 4 i Opći porezni zakon (skattelagen), som möjligheten föreskrivs att betrakta en person som en närstående person till en person som till följd av kontinuiteten bedriver verksamheten, med användning av samma utrustning och i samma lokal. Med hänsyn till att en retroaktiv tillämpning av bestämmelser strider mot Ustav Republike Hrvatske (Republiken Kroatens konstitution) och att Republiken Kroatien i denna del införlivade artiklarna 19, 59

och 80 i sjätte direktivet först den 1 januari 2020, anser klaganden att det angripna beslutet är rättsstridigt.

- 5 Motparten har inte bestritt ovannämnda omständigheter (att det aktuella beslutet antogs avseende en period då det inte fanns någon rättslig grund för dess antagande), men har angett att sjätte direktivet har införlivats med Republiken Kroatiens rättsordning genom artikel 2 första strecksatsen i Zakon o porezu na dodanu vrijednost (lag om mervärdesskatt) (Narodne novine, nr 77/13), och att Republiken Kroatien följaktligen har åtagit sig att överta Europeiska unionens regelverk. På grundval av denna omständighet och detta regelverk har motparten dragit slutsatsen att åtgärder som vidtas enbart i syfte att erhålla skattefördelar, utan något annat ekonomiskt syfte, och där villkoren för att bedriva verksamheten har skapats på konstgjord väg, inte kan anses vara giltiga. Motparten har hänvisat till den ståndpunkt som EU-domstolen intog i sin dom av den 21 februari 2006, Halifax m.fl., C-255/02, och dom av den 18 december 2014, Schoenimport "Italmoda" Mariano Previti m.fl., C-131/13, C-163/13 och C-164/13, det vill säga att en stat, på grundval av ett direktiv som inte har införlivats, kan vägra en person rätten till återbetalning av ingående skatt om denna medverkar, eller känner till att han eller hon medverkar i ett mervärdesskatteundandragande.

Tillämplig kroatisk rätt

- 6 I artikel 5 i Opći porezni zakon (skattelagen) (Narodne novine, nr 115/16 och nr 106/18) föreskrivs att i skatteförfaranden ska de bestämmelser som gällde vid den tidpunkt då de omständigheter som ligger till grund för beskattningen inträffade tillämpas.
- 7 I artikel 49.1 punkt 4 i Opći porezni zakon (skattelagen) föreskrivs att med närstående personer i den mening som avses i denna lag avses personer som uppfyller minst ett av följande villkor: två eller flera fysiska och/eller juridiska personer som, för att fullgöra sina skyldigheter som följer av det skatterättsliga förhållandet, enbart tar en risk, på så sätt att det i deras fall föreligger en kontinuitet i verksamheten i samma lokaler med användning av samma utrustning.
- 8 I artikel 90.4 i Ustav Republike Hrvatske (Republiken Kroatiens författning) (Narodne novine, nr 56/90, nr 135/97, nr 113/00, nr 28/01, nr 76/10 och nr 5/14) föreskrivs att lagar och andra författningar som utfärdas av statliga organ och organ med offentliga befogenheter inte får ha retroaktiv verkan.
- 9 Genom artikel 1 i Zakon o izmjenama i dopunama Općeg poreznog zakona (lag om ändringar och tillägg till skattelagen) (Narodne novine, nr 121/19) har artikel 12a lagts till i Opći porezni zakon (skattelagen), där det föreskrivs att en skattskyldig som får skatteförmåner genom att utnyttja skattesystemet genom att använda organisationsformer som beskattas med lägre skattesatser, som inte var avsedda för en viss grupp av skattskyldiga, erhåller skattefördelar i strid med lagens syfte, särskilt om näringsidkaren ofta byter organisationsform för sin verksamhet, det vill säga använder en organisationsform för vissa transaktioner

som genomförs, som han sedan ersätter med en annan form som omfattas av lägre skattesatser, eller undviker att fullgöra andra skatteförpliktelser.

Unionsrätt

- 10 I artikel 11.1 i direktiv 2006/112 föreskrivs att efter samråd med den rådgivande kommittén för mervärdesskatt (nedan kallad ”mervärdesskattekommittén”) 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.
- 11 I artikel 19.1 i direktiv 2006/112 föreskrivs att vid en överföring av samtliga tillgångar eller någon del därav, vare sig den sker mot ersättning eller gratis eller som tillskott till ett företag, får medlemsstaterna anse att någon leverans av varor inte har ägt rum och att mottagaren träder i överlåtarens ställe.
- 12 I artikel 28 i direktiv 2006/112 föreskrivs att om en beskattningsbar person i eget namn men för någon annans räkning deltar i ett tillhandahållande av tjänster, skall han anses själv ha tagit emot och tillhandahållit tjänsterna i fråga.
- 13 I artikel 80 i direktiv 2006/112 föreskrivs att för att förhindra skatteundandragande eller skatteflykt får medlemsstaterna i följande fall vidta åtgärder för att beskattningsunderlaget för leverans av varor eller tillhandahållande av tjänster där det föreligger familjeband eller andra nära personliga band, organisatoriska band, äganderättsliga band, band på grund av medlemskap, finansiella band eller juridiska band enligt medlemsstatens definition skall motsvara marknadsvärdet:
 - a) Om ersättningen är lägre än marknadsvärdet och mottagaren av leveransen eller tillhandahållandet inte har full avdragsrätt enligt artiklarna 167–171 och artiklarna 173–177.
 - b) Om ersättningen är lägre än marknadsvärdet, leverantören eller tillhandahållaren inte har full avdragsrätt enligt artiklarna 167–171 och artiklarna 173–177 och leveransen eller tillhandahållandet omfattas av ett undantag från skatteplikt enligt artiklarna 132, 135, 136, 371, 375, 376, 377, artiklarna 378.2, 379.2 eller artiklarna 380–390.
 - c) Om ersättningen är högre än marknadsvärdet och leverantören eller tillhandahållaren inte har full avdragsrätt enligt artiklarna 167–171 och artiklarna 173–177.

Skälen för begäran om förhandsavgörande

- 14 Mot bakgrund av det ovan anförda har den hänskjutande domstolen påpekat att det vid tidpunkten för den beskattningsgrundande händelsen inte fanns några bestämmelser i nationell rätt som förbjöd att skattefördelar erhöles genom ett skattesystem som bestod i en ändring av organisationsformen, vilket innebar att

sådana bestämmelser inte kunde tillämpas i förevarande fall. Vid tidpunkten för den beskattningsgrundande händelsen innehöll den nationella lagstiftningen inte heller någon allmän bestämmelse som förbjöd varje beteende som utgjorde missbruk av skatterätten. Vid förklaringen av denna punkt i begäran har den hänskjutande domstolen konstaterat att den beskattningsgrundande händelsen (eller närmare bestämt undvikandet av skattskyldighet genom skapandet av en ny organisationsform) inträffade 2018 (från den 1 januari till den 31 juli 2018), medan Zakon o izmjename i dopunama Općeg poreznog zakona (lag om ändringar och tillägg till skattelagen), på grundval av vilken en bestämmelse infördes i den nationella lagstiftningen, enligt vilken en ändring av organisationsform som görs i syfte att undvika skatt kan beskattas, trädde i kraft den 1 januari 2020.

- 15 Unionsrätten innehöll däremot, vid den tidpunkt då klaganden bedrev ekonomisk verksamhet, allmänna bestämmelser som förbjöd varje beteende från en skattskyldig persons sida som utgjorde missbruk av skatterätten och medlemsstaterna var skyldiga att införliva dessa bestämmelser med sin nationella rättsordning, vilket Republiken Kroatien inte gjorde förrän efter det att den beskattningsgrundande händelsen hade inträffat i det aktuella målet.
- 16 Den hänskjutande domstolen erinrar vidare om att enligt EU-domstolens fasta praxis kan ett direktiv inte i sig självt ålägga en enskild skyldigheter, vilket innebär att en medlemsstat inte kan åberopa det gentemot en enskild (se domarna i de förenade målen Pfeiffer m.fl., C-397/01-C-403/01, EU:C:2004:584, punkt 108 och domen i målet Küçükdeveci, C-555/07, EU:C:2010:21, punkt 46).
- 17 Den hänskjutande domstolen har även påpekat att EU-domstolen i sin dom av den 18 december 2014, Schoenimport ”Italmoda” Mariano Previti m.fl., C-131/13, C-163/13 och C-164/13, redan har uttryckt ståndpunkten att ”[r]ådets sjätte direktiv 77/388/EEG av den 17 maj 1977 om harmonisering av medlemsstaternas lagstiftning rörande omsättningsskatter – Gemensamt system för mervärdesskatt: enhetlig beräkningsgrund, i dess lydelse enligt rådets direktiv 95/7/EG av den 10 april 1995, ska tolkas så, att det ankommer på de nationella myndigheterna och domstolarna att, med avseende på en gemenskapsintern leverans, neka en skattskyldig person rätt till avdrag, rätt till undantag från skatteplikt eller rätt till återbetalning av mervärdesskatt, även om det inte finns några bestämmelser i nationell rätt som föreskriver att dessa rättigheter ska nekas, om det med hänsyn till objektiva uppgifter är utrett att den skattskyldiga personen kände till eller borde ha känt till att vederbörande, genom den transaktion som åberopats som grund för den aktuella rättigheten, medverkade i ett skatteundandragande inom ramen för en leveranskedja.”
- 18 Vid bedömningen av denna ståndpunkt har den hänskjutande domstolen påpekat att situationen i förevarande fall emellertid är annorlunda. Denna ståndpunkt ger nämligen ett klart svar på frågan om en situation där den skattskyldige ”nekas rätt till avdrag, rätt till undantag från skatteplikt eller rätt till återbetalning av mervärdesskatt”. Denna ståndpunkt grundar sig på EU-domstolens konstaterande

att ”den skattskyldiga personen inte kan åberopa en rättighet som föreskrivs i sjätte direktivet om de objektiva kriterier som ligger till grund för beviljande av denna rättighet inte är uppfyllda på grund av ett skatteundandragande.” Den rättighet som föreskrivs i sjätte direktivet är i detta fall rätten till återbetalning av ingående skatt.

- 19 Den hänskjutande domstolen konstaterar att återbetalning av skatten är unionsrättslig rättighet som föreskrivs i ett direktiv, men påpekar att det i förevarande fall inte rör sig om en återbetalning av skatt, utan om en beräkning av skatteskulden, vilket medför att förevarande mål skiljer sig från det tidigare avgjorda målet.

Fråga som hänskjutits för förhandsavgörande

- 20 Mot bakgrund av det ovan anförda vill Upravni sud u Zagrebu (Förvaltningsdomstolen i Zagreb) få klarhet i fråga om tolkningen av unionsrätten, när det gäller frågan om huruvida offentliga myndigheter kan fastställa skatteskulden (inte neka rätten till återbetalning, vilket redan har avgjorts av EU-domstolen i dom av den 18 december 2014, Schoenimport ”Italmoda” Mariano Previti m.fl., C-131/13, C-163/13 och C-164/13) på grundval av en allmän bestämmelse i ett direktiv som inte har införlivats i den nationella rättsordningen och i en situation där det i den nationella rätten inte finns någon bestämmelse i detta avseende.
- 21 För att kunna pröva lagenligheten av det beskrivna förfarandet av de offentliga myndigheterna ska Upravni sud (förvaltningsdomstol) med stöd av artikel 45.2 punkt 1 i Zakon o upravnim sporovima (lagen om förvaltningsförfarande) (Narodne novine, nr 20/10, nr 143/12, nr 152/14, nr 29/17 och nr 110/21), genom beslut nr Usl - 3014/2020-15 av den 9 mars 2023, vilandeförklara det administrativa förfarandet och framställa en begäran till EU-domstolen om tolkning av unionsrätten.

Är nationella myndigheter och domstolar skyldiga enligt unionsrätten att fastställa mervärdesskattskyldigheten (och inte avslå ansökan om återbetalning) när det av de objektiva omständigheterna i målet framgår att ett undandragande av mervärdesskatt har begåtts genom bildandet av ett nytt bolag, det vill säga genom ett avbrott i det tidigare bolagets beskattningsbara verksamhet, om den skattskyldige kände till eller borde ha känt till att vederbörande medverkade i en sådan transaktion och det i nationell rätt inte föreskrivs något sådant fastställande av mervärdesskattskyldigheten vid tidpunkten för den beskattningsgrundande händelsen?

[utelämnas]