

FORSLAG TIL AFGØRELSE FRA GENERALADVOKAT

P. MENGOZZI

fremsat den 22. maj 2012 (1)

Sag C-165/11

Dažová riaditeľstvo Slovenskej republiky

mod

Profitube spol. s r.o.

(anmodning om præjudiciel afgørelse indgivet af *dal Najvyšší súd Slovenskej republiky* (Slovakiet))

»Moms – varer fra et tredjeland, der anbringes i toldoplæg i en medlemsstat inden for rammerne af suspensionsordningen – salg af disse varer, idet suspensionsordningen opretholdes – levering af varer – afgiftspligtig transaktion«

1. Hvis et produkt indføres i Unionen inden for rammerne af en suspensionsordning, der er fastsat i toldbestemmelserne, med henblik på eventuel omdannelse og efterfølgende eksport uden for Fællesskabet, får dette produkt ikke status af fællesskabsvarer. Fra et toldmæssigt synspunkt er der således ingen skyldige afgifter. Hvordan forholder det sig imidlertid, hvis dette produkt, som i øvrigt opbevares i et toldoplæg, sælges af en virksomhed i Unionen til en anden virksomhed i Unionen og således forbliver fysisk på samme sted og juridisk set forbliver inden for rammerne af suspensionsordningen? Det ønskes navnlig oplyst, om der skal betales merværdiafgift (herefter »moms«) af et sådant salg. Dette er grundlæggende den problemstilling, som den slovakiske højesteret har forelagt Domstolen med sine præjudicielle spørgsmål.

I – Retsforskrifter

A – Toldbestemmelserne

2. Begrebet Unionens »toldområde« er defineret i artikel 3 i toldkodeksen (2). I henhold til denne bestemmelse omfatter toldområdet alle medlemsstaternes områder med undtagelse af de områder, der udtrykkelig er angivet i denne bestemmelse.

3. Artikel 84 indeholder en fortegnelse over »suspensionsprocedurer«, herunder toldoplæg og aktiv forædling i form af en suspensionsordning. Disse ordninger giver i medfør af henholdsvis artikel 98 og 114 mulighed for at indføre ikke-fællesskabsvarer på Unionens toldområde, uden at de pålægges afgifter. Toldoplægsproceduren omfatter anbringelse på toldoplæg af varer og aktiv forædling og forarbejdning af disse.

4. I henhold til toldkodeksens artikel 98, stk. 2, forstås der ved et toldoplæg »ethvert område, der er godkendt af toldmyndighederne og underlagt deres kontrol, og hvor varer kan opbevares på

de fastsatte betingelser«.

B – *Momsbestemmelserne*

5. På tidspunktet for de faktiske omstændigheder, der ligger til grund for hovedsagen, og som går tilbage til 2005-2006, var de gældende momsbestemmelser indeholdt i sjette direktiv (3).

6. I medfør af sjette direktivs artikel 2 pålægges moms:

»1. levering af goder og tjenesteydelser, som mod vederlag foretages i indlandet af en afgiftspligtig person, der optræder i denne egenskab

2. indførsel af goder«.

7. Ved »levering af et gode« forstås ifølge artikel 5, stk. 1, »overdragelse af retten til som ejer at råde over et materielt gode«.

8. Unionens område er med henblik på anvendelsen af sjette direktiv defineret i artikel 3. Unionens område omfatter medlemsstaternes områder med undtagelse af de områder, der udtrykkelig er angivet i denne bestemmelse.

9. Sjette direktivs artikel 16 indeholder nogle bestemmelser om afgiftsfritagelse. I den ændrede udgave af sjette direktiv fastslås følgende om denne afgiftsfritagelse med lovtekniske spidsfindigheder i artikel 28c (4):

»1. Med forbehold af andre fællesskabsbestemmelser om skatter og afgifter kan medlemsstaterne, under forudsætning af at den i artikel 29 foreskrevne samrådsprocedure iagttages, træffe særlige foranstaltninger med henblik på at fritage følgende transaktioner eller nogle af disse [...]:

[...]

B. levering af goder, der er bestemt til at skulle:

[...]

c) henføres under en toldoplagsprocedure eller en procedure for aktiv forædling

[...]

D. levering af goder og tjenesteydelser foretaget:

a) på de i punkt B, litra a), b), c) og d), opregnede steder og fortsat undergivet en af de i samme punkter nævnte ordninger

[...]«

10. I artikel 16 i sjette direktiv bemyndiges medlemsstaterne således i det væsentlige til at indrømme momsfritagelse i forbindelse med salg af et gode, der er omfattet af en toldsuspensionsordning, og som også efter salget er omfattet af denne ordning.

II – **Faktiske omstændigheder, hovedsagen og det præjudicielle spørgsmål**

11. Hovedsagen vedrører nogle halvfabrikata i stål (spoler), der er indført fra Ukraine af den slovakiske virksomhed Profitube og i Slovakiet er omfattet af en suspensionsordning. Mere præcist

er varerne til at begynde med blevet anbragt i toldoplag og er derefter med henblik på omdannelsen til stålprofiler blevet omfattet af proceduren for aktiv forædling.

12. Efterfølgende er varerne uden nogensinde at være blevet flyttet fra det sted, hvor de var anbragt, blevet solgt af Profitube til en anden slovakisk virksomhed, MERCURIUS, og på ny anbragt i toldoplag.

13. De slovakiske skattemyndigheder har opkrævet moms af Profitubes salg til MERCURIUS, idet transaktionen betragtes som en normal levering af momspligtige goder.

14. Profitube har bestridt skattemyndighedernes afgørelse ved domstolene, idet virksomheden hævder, at varerne på intet tidspunkt skal omfattes af momsbestemmelserne, eftersom varerne ikke skal anses for at være fællesskabsvarer i toldkodeksens forstand.

15. Profitube fik medhold i første instans, den regionale domstol Krajský súd i Bratislava, som ophævede skattemyndighedernes afgørelse. I anden instans blev denne afgørelse imidlertid omstødt af højesteret, Najvyšší súd, som er den forelæggende ret, der betragter transaktionen som værende momspligtig.

16. Profitube appellerede imidlertid afgørelsen til forfatningsdomstolen, Ústavný súd, der ophævede højesterets afgørelse og hjemviste sagen til sidstnævnte. Ifølge forfatningsdomstolen havde højesteret navnlig ikke taget behørig højde for de bestemmelser i slovakisk ret, hvori det fastslås, at toldbestemmelserne har forrang for momsloven.

17. Herefter besluttede højesteret at udsætte sagen og forelægge Domstolen følgende spørgsmål til præjudiciel afgørelse:

»1) I en situation, hvor i 2005 og 2006 varer fra en stat, som ikke tilhører Den Europæiske Union (Ukraine) blev [indført] til et offentligt toldoplag beliggende i en stat, som tilhører Den Europæiske Union, af en importør fra sidstnævnte stat og efterfølgende i dette toldoplag blev omdannet under proceduren for aktiv forædling inden for rammerne af suspensionsordningen, og det endelige produkt i stedet for med det samme at blive eksporteret som omhandlet i artikel 114 i forordning (EØF) nr. 2913/92 blev solgt i samme toldoplag af den person, som havde omdannet produktet, til et andet selskab fra nævnte medlemsstat, som fra ovennævnte toldoplag ikke bragte produktet i fri omsætning, men henførte det under toldoplagsproceduren, er nævnte salg af varer i samme toldoplag da stadig kun underlagt Fællesskabets toldbestemmelser, eller har den retlige situation ændret sig med nævnte salg, således at nævnte transaktion skal underlægges ordningen i Rådets sjette direktiv 77/388/EØF af 17. maj 1977, med andre ord, er det muligt med henblik på formålet med merværdiafgiftsordningen i sjette direktiv at anse et offentligt toldoplag, som er beliggende på en af medlemsstaternes område, for en del af Fællesskabets område, eller denne medlemsstats område, som defineret i sjette direktivs artikel 3?

2) Er det muligt at vurdere den ovenfor beskrevne situation i lyset af doktrinen om misbrug af rettigheder udviklet af Den Europæiske Unions Domstol vedrørende anvendelsen af sjette direktiv (dom af 21.2.2006, sag C-255/02, Halifax), således at sagsøgeren med salget af varerne i det offentlige toldoplag, der er beliggende i Den Slovakiske Republik, allerede har gennemført en levering af varer mod vederlag på nationalt område?

3) Dersom det første spørgsmål besvares bekræftende, således at nævnte transaktion skal underlægges ordningen i sjette direktiv, udgør en sådan transaktion da afgiftspligtens indtræden

- a) i henhold til sjette direktivs artikel 10, stk. 1 og 2, idet afgiften kan opkræves som følge af salget af varerne i toldoplaget, der er beliggende i Den Slovakiske Republik, eller
- b) fordi toldproceduren efter indførslen af varerne fra et tredjeland (sjette direktivs artikel 10, stk. 3) afsluttedes under varernes opbevaring på nævnte toldoplag med salget af de oplagrede varer til en anden person i en medlemsstat?
- 4) Opfyldes målene med sjette direktiv som defineret i præamblen hertil, herunder navnlig målene med GATT (WTO), når et salg af varer, som er indført fra et tredjeland til et toldoplag, og som efterfølgende er blevet omdannet dér og overdraget til en anden person i denne medlemsstat i et toldoplag, der er beliggende i en stat, som er medlem af Det Europæiske Fællesskab, ikke underlægges merværdiafgiftsordningen i nævnte medlemsstat?«

III – Analyse

A – Momspligten (særlig vedrørende det første og det tredje spørgsmål)

18. Almindeligvis er varer, der indføres eller leveres, momspligtige. I den foreliggende sag hersker der ingen tvivl om, at der ikke er tale om en indførsel, idet de i hovedsagen omhandlede varer er omfattet af en toldsuspensionsordning. Som følge heraf kan en eventuel momspligt udelukkende skyldes det forhold, at der er sket en »levering af goder« i overensstemmelse med bestemmelserne i sjette direktiv.
19. Mere præcist foreligger der momspligt ved levering af goder, hvis tre betingelser alle sammen er opfyldt. Ifølge sjette direktivs artikel 2 skal transaktionen for det første omfatte levering af goder mod vederlag, og for det andet skal denne levering foretages af en afgiftspligtig person, der optræder i denne egenskab.
20. For det tredje skal transaktionen ske *inden for Unionens område* som defineret i direktivets artikel 3.
21. I den foreliggende sag betvivler den forelæggende ret ikke, at de to første betingelser er opfyldt, og det er således ikke nødvendigt at beskæftige sig yderligere med disse. Salget er foretaget mod vederlag af en afgiftspligtig person, der optrådte i denne egenskab, og har medført en overdragelse fra sælger til køber af retten til som ejer at råde over det pågældende gode. Formålet med de præjudicielle spørgsmål er i stedet at præcisere, om også den tredje betingelse er opfyldt. Ifølge den fortolkning, som sagsøgeren i hovedsagen gør gældende, kan en vare, der er omfattet af suspensionsordningen, og som således ikke kan betegnes som en fællesskabsvare i henhold til toldbestemmelserne, ikke anses for at befinde sig på Unionens område i momsmæssig henseende. På den anden side har alle de øvrige parter, der har afgivet indlæg i sagen, fastholdt, at Profitubes salg af varerne til MERCURIUS var en almindelig økonomisk transaktion, der var momspligtig.
22. Den forelæggende rets spørgsmål kan behandles under ét, da der er tale om en enkelt problemstilling, som gør sig gældende for samtlige spørgsmål. Desuden vil det fremgå, at det ikke er nødvendigt at besvare det andet og det fjerde spørgsmål, hvis løsningen er, at der foreligger momspligt henhold til sjette direktiv.
23. Dette er netop min holdning. Efter min opfattelse foreligger der momspligt. EU-retten indeholder ingen bestemmelser, der gør det muligt at indrømme moms fritagelse for salg af varer, der er omfattet af og er bestemt til at forblive omfattet af en toldsuspensionsordning.
24. Det skal først og fremmest fremhæves, at de EU-retlige told- og momsbestemmelser udgør

to grundlæggende forskellige lovsæt. Dette indebærer naturligvis ikke, at der ikke er indbyrdes forbindelse mellem de to lovsæt, idet det fremgår, at sjette direktivs artikel 16 f.eks. netop regulerer en situation, hvor såvel toldbestemmelserne som momsbestemmelserne finder anvendelse. Det skal imidlertid præciseres, at det drejer sig om to grupper af bestemmelser, der på den ene side har samme hierarkiske lovrang som afledt ret, således at den enes automatiske forrang for den anden er udelukket, samt at bestemmelsernes formål er helt igennem forskellige. Hvis et bestemt gode er omfattet af en »privilegeret« ordning i toldbestemmelserne, er dette ikke ensbetydende med, at det pågældende gode automatisk er omfattet af en gunstig momsbestemmelse og omvendt.

25. For det andet hersker der ingen tvivl om, at et toldoplag i momsmæssig henseende er placeret på Unionens område. Sjette direktiv indeholder en udtrykkelig angivelse af de områder i medlemsstaterne, som momsbestemmelserne ikke finder anvendelse på, og toldoplagene er ikke indeholdt heri. Domstolen har i en tidligere sag, der havde visse lighedspunkter med den foreliggende sag, allerede haft lejlighed til at anføre sine betragtninger om, at et toldoplag i momsmæssig henseende ligger inden for Unionens område (5). Mere generelt fastslås det i retspraksis, at ordningen ifølge sjette direktiv »pligtmæssigt og ufravigeligt skal anvendes på medlemsstaternes nationale område i dets helhed« (6).

26. Følgelig er det forhold, at de leverede varer i den foreliggende sag var fysisk anbragt i et toldoplag, irrelevant i momsmæssig henseende, og i denne forbindelse er det i samme henseende irrelevant, at disse goder er omfattet af en toldsuspensionsordning.

27. I øvrigt ligger toldoplagene i medfør af toldbestemmelserne også inden for Unionens område. Det, at goder, der er anbragt i toldoplag, kan være omfattet af en særlig toldmæssig status, der indebærer, at de er lette at kontrollere, bør ikke berøre det forhold, at det ikke på nogen måde drejer sig om steder uden for medlemsstaternes områder. Som anført i toldkodeksens artikel 98, stk. 2, er toldoplagene udelukkende områder, der er godkendte af toldmyndighederne til opbevaring af varer på nogle fastsatte betingelser.

28. Følgelig udgør et salg som det, der er forelagt retten i hovedsagen, en momspligtig levering af goder, der befinder sig på Unionens område.

29. Efter min opfattelse bekræftes denne fortolknings rigtighed også i utvetydige vendinger i sjette direktivs artikel 16.

30. Som det fremgår af det ovenstående, fastslås det faktisk i denne bestemmelse, at medlemsstaterne kan indrømme momsfristagelse for nogle transaktioner, herunder også for levering af goder, som er omfattet af en toldsuspensionsordning, og som fortsat er omfattet af denne ordning efter leveringen. Dette indebærer, at en medlemsstat kan træffe beslutning om at indrømme momsfristagelse i forbindelse med salg af den karakter, som den foreliggende sag vedrører (7). Det er således indlysende, at hvis det i direktivet fastslås, at medlemsstaterne kan indrømme momsfristagelse for transaktioner af den karakter, som den foreliggende sag omhandler, skal der betales moms, hvis der ikke indrømmes en sådan fritagelse. Det ville ikke give nogen mening at fastlægge bestemmelser om momsfristagelse, hvis hovedreglen ikke var, at der forelå afgiftspligt. Med andre ord er udgangspunktet i sjette direktiv, at salg af varer, der er omfattet af en toldsuspensionsordning, almindeligvis er momspligtige, og at salget kun kan fritages herfor, hvis medlemsstaterne vælger at indrømme afgiftsfristagelse.

31. I den foreliggende sag synes det at fremgå tydeligt af de betragtninger, som er blevet forelagt Domstolen, at Slovakiet ikke har indrømmet afgiftsfristagelse, og den slovakiske regering har udtrykkeligt bekræftet denne omstændighed. Imidlertid tilkommer det naturligvis den forelæggende ret at efterprøve, om der eventuelt foreligger nationale bestemmelser, som

indebærer, at de fritagelser, der er mulige i henhold til sjette direktivs artikel 16, er blevet indført i national ret.

B – *Det andet og det fjerde præjudicielle spørgsmål*

32. På baggrund af mit forslag til afgørelse af det centrale spørgsmål fra den nationale ret er det ikke nødvendigt, at Domstolen behandler det andet og det fjerde spørgsmål, der udelukkende er blevet forelagt for det tilfælde, at Domstolen havde fundet, at der ikke forelå momspligt i sager som den foreliggende.

IV – **Forslag til afgørelse**

33. På baggrund af de ovenstående betragtninger foreslår jeg, at Domstolen træffer følgende afgørelse vedrørende det af Najvyšší súd Slovenskej republiky forelagte spørgsmål:

»Medmindre en medlemsstat har gjort brug af muligheden for at indrømme fritagelse i medfør af artikel 16 i Rådets sjette direktiv 77/388/EØF af 17. maj 1977 om harmonisering af medlemsstaternes lovgivning om omsætningsafgifter – Det fælles merværdiafgiftssystem: ensartet beregningsgrundlag, ændrer den omstændighed, at et salg vedrører goder, der er omfattet af en toldsuspensionsordning og/eller er anbragt i et toldoplæg, ikke det forhold, at dette salg er merværdiafgiftspligtigt«.

1 – Originalsprog: italiensk.

2 – Rådets forordning (EØF) nr. 2913/92 af 12.10.1992 om indførelse af en EF-toldkodeks, EFT L 302, s. 1, med senere ændringer.

3 – Rådets sjette direktiv 77/388/EØF af 17.5.1977 om harmonisering af medlemsstaternes lovgivning om omsætningsafgifter – Det fælles merværdiafgiftssystem: ensartet beregningsgrundlag, EFT L 145, s. 1, med senere ændringer.

4 – Den del af artikel 28c, der ændrer artikel 16, blev indført med Rådets direktiv 95/7/EF af 10.4.1995 om ændring af direktiv 77/388/EØF og om nye forenklingsforanstaltninger vedrørende moms – anvendelsesområdet for visse fritagelser og reglerne for deres praktiske gennemførelse, EFT L 102, s. 18.

5 – Dom af 9.2.2006, sag C-305/03, Kommissionen mod Det Forenede Kongerige, Sml. I, s. 1213, præmis 40. Domstolen bemærkede her, at muligheden for afgiftsfritagelse i medfør af sjette direktivs artikel 16 vedrører »transaktioner gennemført i indlandet«.

6 – Dom af 29.3.2007, sag C-111/05, Aktiebolaget NN, Sml. I, s. 2697, præmis 55.

7 – Der kan sættes spørgsmålstejn ved, om den nævnte fritagelse, jf. artikel 16, kun bør finde anvendelse i forbindelse med levering af varer, hvis toldstatus *er uændret* uanset leveringen, men i den foreliggende sag overgår goderne i leveringsøjeblikket fra den aktive forædlingsprocedure til toldoplægsproceduren. Jeg mener imidlertid, at en tilsvarende fortolkning ikke ville være korrekt, og at overgangen fra en suspensionsordning til en anden ikke er til hinder for, at man kan drage fordel af en fritagelse, forudsat at den relevante medlemsstat har indrømmet den.