

FÖRSLAG TILL AVGÖRANDE AV GENERALADVOKAT

PAOLO MENGOZZI

föredraget den 22 maj 2012(1)

Mål C-165/11

Dažovė riadite?stvo Slovenskej republiky

mot

Profitube spol. sro

(begäran om förhandsavgörande från Najvyšší súd Slovenskej republiky, Slovakien)

”Mervärdesskatt – Varor som härrör från tredjeland och som hänförs till ett suspensivt förfarande i ett tullager i en medlemsstat – Försäljning av varor med bibehållande av det suspensiva förfarandet – Leverans av varor – Skattepliktig transaktion”

1. Om en produkt förs in till unionens territorium med användning av ett suspensivt förfarande som föreskrivs i tullbestämmelserna, till exempel för att bearbetas och sedan återexporteras till tredjeland, får denna produkt inte status som gemenskapsvara. Ur tullsynpunkt ska följaktligen inte någon tull erläggas. Vad händer dock om denna produkt, vilken för övrigt är placerad i ett tullager, säljs av ett företag i unionen till ett annat företag i unionen, fastän varan fysiskt sett blir kvar på samma plats och juridiskt sett alltjämt omfattas av ett suspensivt förfarande? Ska i synnerhet mervärdesskatt betalas vid en sådan försäljning? Detta är i huvudsak den frågeställning som Slovakiens högsta domstol genom sina tolkningsfrågor har underställt domstolens prövning.

I – Tillämpliga bestämmelser

A – Tullbestämmelserna

2. Begreppet unionens ”tullområde” definieras i artikel 3 i tullkodexen.(2) Enligt denna bestämmelse omfattar tullområdet i synnerhet samtliga medlemsstaters territorium, med undantag av de platser som uttryckligen anges i själva bestämmelsen.

3. I artikel 84 i tullkodexen förtecknas de ”suspensiva arrangemangen”: till dessa hör i synnerhet lagring i tullager och aktiv förädling enligt ett suspensionssystem. Enligt artikel 98 respektive artikel 114 gör dessa förfaranden det möjligt att föra in icke-gemenskapsvaror till unionens tullområde utan erläggande av tull. Tullagerförfarandet syftar till lagring av varor, och förfarandet för aktiv förädling syftar till bearbetning av varor.

4. Enligt artikel 98.2 i tullkodexen avses med tullager ”varje av tullmyndigheterna godkänt och övervakat ställe, där varor får lagras enligt fastställda villkor”.

B – Mervärdesskattebestämmelserna

5. Vid tidpunkten för de faktiska omständigheterna i målet vid den nationella domstolen, vilka hänför sig till åren 2005 och 2006, var bestämmelserna i sjätte direktivet(3) de tillämpliga mervärdesskattebestämmelserna.

6. Enligt artikel 2 i sjätte direktivet ska mervärdesskatt betalas för följande:

"1. [L]everans av varor eller tillhandahållande av tjänster som sker mot vederlag inom landets territorium av en skattskyldig person i denna egenskap,

2. införsel av varor."

7. Med "leverans av varor" avses, enligt artikel 5.1, "överföring av rätten att såsom ägare förfoga över egendom".

8. Unionens territorium, vid tillämpningen av sjätte direktivet, definieras i artikel 3. Det omfattar medlemsstaternas territorium, med undantag av de platser som uttryckligen anges i samma artikel.

9. Artikel 16 i sjätte direktivet innehåller vissa bestämmelser om undantag från mervärdesskatt. I denna artikel, i dess – genom en egendomlig lagstiftningsteknik – ändrade lydelse enligt artikel 28c i sjätte direktivet,(4) föreskrivs i synnerhet följande:

"1. Utan att det påverkar tillämpningen av gemenskapens övriga skattebestämmelser får medlemsstaterna efter det samråd som föreskrivs i artikel 29 vidta särskilda åtgärder i syfte att undanta alla eller några av följande transaktioner ...:

...

B. Leveranser av varor som är avsedda att:

...

c) placeras i tullagerförfarande eller aktivt förädlingsförfarande,

...

D. Leveranser av varor och tillhandahållanden av tjänster som utförs:

a) på de platser som anges i B a), b), c) och d) som fortfarande omfattas av en av de situationer som anges där,

..."

10. Enligt artikel 16 i sjätte direktivet är det således kort sagt tillåtet för medlemsstaterna att från mervärdesskatt undanta försäljningen av en vara som omfattas av ett suspensivt tullförfarande och som efter försäljningen alljämt omfattas av ett sådant förfarande.

II – Bakgrund, målet vid den nationella domstolen och tolkningsfrågorna

11. Målet vid den nationella domstolen avser vissa halvfabrikat av stål (band) som importerades från Ukraina för det slovakiska bolaget Profitubes räkning och hänfördes till ett suspensivt förfarande i Slovakien. Närmare bestämt hänfördes varorna först till tullagerförfarandet

och därefter till förfarandet för aktiv förädling för att bearbetas till profilstänger av stål.

12. Därefter såldes varorna, utan att någonsin lämna den plats där de fanns, av Profitube till ett annat slovakiskt bolag, MERCURIUS, och hänfördes på nytt till tullagerförfarandet.

13. De slovakiska skattemyndigheterna krävde att mervärdesskatt skulle betalas vid Profitubes försäljning till MERCURIUS, eftersom de ansåg att transaktionen i mervärdesskattehänseende utgjorde en normal skattepliktig leverans av varor.

14. Profitube överklagade skattemyndigheternas beslut till domstol. Bolaget hävdade att eftersom de aktuella varorna inte ansågs utgöra gemenskapsvaror i den mening som avses i tullagstiftningen kunde de inte heller omfattas av tillämpningsområdet för mervärdesskattereglerna.

15. Profitubes talan bifölls i första instans av Krajský súd (regional domstol) i Bratislava, vilken upphävde skattemyndigheternas beslut. I andra instans intog dock Najvyšší súd (högsta domstolen), som är den hänskjutande domstolen i förevarande mål, rakt motsatt ståndpunkt och slog fast att transaktionen var mervärdesskattepliktig.

16. Profitube överklagade dock till Ústavný súd (författningsdomstolen), vilken upphävde högsta domstolens avgörande och återförvisade målet till nämnda domstol. I synnerhet fann författningsdomstolen att högsta domstolen inte på ett lämpligt sätt hade beaktat vissa bestämmelser i slovakisk rätt som föreskriver att tullbestämmelserna har företräde framför bestämmelserna om mervärdesskatt.

17. I det skedet beslutade högsta domstolen att vilandeförklara målet och att följande tolkningsfrågor skulle hänskjutas till domstolen:

"1. Under åren 2005 och 2006 placerades varor [importerade] från ett land utanför Europeiska unionen (Ukraina) i ett allmänt tullager i en medlemsstat i Europeiska unionen. Varorna hade importerats av en importör i nämnda medlemsstat. Varorna bearbetades därefter i nämnda tullager genom aktiv förädling enligt suspensionssystemet. Den förädlade produkten exporterades inte direkt i den mening som avses i artikel 114 i förordning nr 2913/92 utan såldes i stället av förädlaren, inom samma lager, till ett annat företag i nämnda medlemsstat. Köparen lät inte varorna övergå till fri omsättning från tullagret utan återförde dem till tullagerförfarandet. Omfattas i en sådan situation varuförsäljning inom samma tullager fortfarande enbart av gemenskapens tullagstiftning eller har den rättsliga situationen ändrats genom denna försäljning så att transaktionen i stället omfattas av rådets sjätte direktiv 77/388/EEG av den 17 maj 1977? Är det med andra ord möjligt mot bakgrund av syftet med mervärdesskattesystemet i sjätte direktivet att betrakta ett allmänt tullager beläget i en medlemsstat som en del av gemenskapens territorium, eller som en del av den medlemsstatens territorium, enligt definitionen i artikel 3 i sjätte direktivet?

2. Kan ovannämnda situation mot bakgrund av praxis från Europeiska unionens domstol angående rättsmissbruk och tillämpningen av sjätte direktivet (dom av den 21 februari 2006 i mål C-255/02 Halifax) bedömas på så sätt att klaganden, genom att sälja varor i ett allmänt tullager beläget inom Republiken Slovaکیens territorium, redan har utfört en leverans av varor mot vederlag i nämnda stat?

3. För det fall den första frågan ska besvaras jakande och transaktionen ska omfattas av systemet i sjätte direktivet, innebär transaktionen att skattskyldighet inträder

- a) enligt artikel 10.1 och 10.2 i sjätte direktivet, därför att skatt kan tas ut till följd av att det har skett en leverans av varor i ett tullager som är beläget i Republiken Slovakien, eller
- b) därför att tullagerförfarandet efter införseln av varorna från tredjeland (artikel 10.3 i sjätte direktivet) avslutades medan varorna fortfarande var placerade i nämnda tullager genom att de såldes till en annan person i en medlemsstat?

4. Är det förenligt med de mål som uppställs i sjätte direktivet såsom de definieras i skälen därtill, och närmare bestämt med målen med GATT (WTO), när försäljning av varor, som importerats från tredjeland till ett tullager där de genomgår förädling och säljs till en annan person i denna medlemsstat i ett tullager beläget i en medlemsstat i Europeiska unionen, inte omfattas av mervärdesskattesystemet i nämnda medlemsstat?"

III – Bedömning

A – Skyldigheten att betala mervärdesskatt (särskilt den första och den tredje frågan)

18. I allmänhet ska mervärdesskatt på en vara betalas vid införsel eller leverans av varan. I förevarande fall är det ostridigt att det inte har skett någon införsel, eftersom de varor som är i fråga i målet vid den nationella domstolen omfattas av ett suspensivt tullförfarande. Följaktligen kan en eventuell skyldighet att betala mervärdesskatt endast grunda sig på att det har skett en "leverans av varor" med de särdrag som föreskrivs i sjätte direktivet.

19. Närmare bestämt ska mervärdesskatt i allmänhet betalas vid leverans av varor om tre kumulativa villkor är uppfyllda. Enligt artikel 2 i sjätte direktivet ska transaktionen, för det första, utgöra en leverans av varor som sker mot vederlag. För det andra ska leveransen ha utförts av en skattskyldig person i denna egenskap.

20. För det tredje ska transaktionen ha utförts *inom unionens territorium*, såsom detta definieras i artikel 3 i direktivet.

21. I förevarande mål har den hänskjutande domstolen inte ifrågasatt att de två första villkoren är uppfyllda, och det är därför inte nödvändigt att uppehålla sig vid dessa. Försäljningen utfördes mot vederlag av en skattskyldig person i denna egenskap, och den medförde en överföring från säljaren till köparen av rätten att såsom ägare förfoga över egendomen. Tolkningsfrågorna syftar i stället till att klargöra huruvida även det tredje villkoret är uppfyllt. Enligt den tolkning som förordas av klagandebolaget i målet vid den nationella domstolen ska en vara som omfattas av ett suspensivt förfarande, vilken följaktligen inte har blivit en gemenskapsvara enligt tullagstiftningen, i mervärdesskattehänseende inte anses befinna sig inom unionens territorium. Alla andra som har yttrat sig i förevarande mål har däremot hävdats att Profitubes försäljning av varan till MERCURIUS utgjorde en normal mervärdesskattepliktig ekonomisk transaktion.

22. Det är lämpligt att pröva den nationella domstolens frågor gemensamt, eftersom den frågeställning som ligger till grund för dessa är densamma. Som kommer att framgå nedan är det vidare inte nödvändigt att besvara den andra och den fjärde frågan, om svaret är att mervärdesskatt ska betalas enligt sjätte direktivet.

23. Jag är just av den uppfattningen. Enligt min mening ska mervärdesskatt betalas. I unionsrätten finns det inte någon bestämmelse som tillåter att skyldigheten att betala skatt bortfaller vid försäljning av varor som har hänförs till – och som är avsedda att fortsätta omfattas av – ett suspensivt tullförfarande.

24. Det ska först påpekas att tullbestämmelserna och bestämmelserna om mervärdesskatt

utgör två helt skilda regelverk enligt unionsrätten. Det betyder naturligtvis inte att det saknas en inbördes relation mellan de båda: som framgått ovan reglerar exempelvis artikel 16 i sjätte direktivet just en sådan situation där både tullbestämmelserna och bestämmelserna om mervärdesskatt ska tillämpas. Det måste dock stå klart att det rör sig om två kategorier av bestämmelser som, för det första, har samma rang i sekundärrättens normhierarki – vilket utesluter att det ena regelverket automatiskt har företräde framför det andra – och som, för det andra, eftersträvar helt olika mål. Det förhållandet att en viss vara omfattas av "förmånliga" bestämmelser enligt tullagstiftningen betyder inte att varan automatiskt ska behandlas förmånligt i mervärdesskattehanseende och vice versa.

25. Vidare utgör ett tullager utan tvekan en del av unionens territorium i mervärdesskattehanseende. I sjätte direktivet anges uttryckligen de delar av medlemsstaternas territorium som mervärdesskattesystemet inte är tillämpligt på, och tullager hör inte till dessa. Domstolen har redan haft tillfälle att påpeka, i ett mål som hade vissa beröringspunkter med förevarande mål, att ett tullager utgör en del av unionens territorium i mervärdesskattehanseende.⁽⁵⁾ Mer allmänt framgår det av rättspraxis att det system som föreskrivs i sjätte direktivet "måste tillämpas på medlemsstaternas territorier i dess helhet".⁽⁶⁾

26. Det förhållandet att de varor som såldes i förevarande fall fysiskt sett fanns i ett tullager saknar följaktligen relevans i mervärdesskattehanseende, på samma sätt som det i det avseendet saknar relevans att nämnda varor är föremål för ett suspensivt tullförfarande.

27. För övrigt *utgör tullager en del av unionens territorium även enligt tullagstiftningen*. Det förhållandet att de varor som finns i tullager kan åtnjuta en särskild tullstatus, vilken hänger samman med att varorna lätt går att kontrollera, ändrar inte det förhållandet att det inte på något sätt är fråga om platser utanför unionens territorium: som anges i artikel 98.2 i tullkodexen utgör tullager endast av tullmyndigheterna godkända ställen för att lagra varor i enlighet med vissa särskilda villkor.

28. En sådan försäljning som den som har underställts den nationella domstolens prövning utgör följaktligen en leverans av varor som ägt rum inom unionens territorium och omfattas av skyldigheten att betala mervärdesskatt.

29. Att denna tolkning är korrekt bekräftas även, enligt min mening på ett otvetydigt sätt, av artikel 16 i sjätte direktivet.

30. Som framgått ovan föreskrivs det nämligen i den bestämmelsen att medlemsstaterna får undanta vissa transaktioner från mervärdesskatt, däribland även leveranser av varor som omfattas av ett suspensivt tullförfarande och som fortsätter att omfattas av ett sådant förfarande efter leveransen. Det innebär att en medlemsstat skulle kunna besluta att undanta en sådan försäljning som den som är i fråga i förevarande mål från mervärdesskatt.⁽⁷⁾ Det är således uppenbart att om det i direktivet föreskrivs att medlemsstaterna får undanta sådana transaktioner som den aktuella transaktionen från mervärdesskatt, så *ska mervärdesskatt betalas* om ett sådant undantag inte har beviljats. Det skulle inte finnas någon anledning att föreskriva en möjlighet till undantag från mervärdesskatt om inte huvudregeln var att skatt ska betalas. Med andra ord *utgår sjätte direktivet från antagandet att en försäljning av varor som omfattas av ett suspensivt tullförfarande normalt är mervärdesskattepliktig* och kan undantas från mervärdesskatt endast om medlemsstaterna beslutar att bevilja undantag.

31. I förevarande fall tycks det klart framgå av de yttranden som har avgetts vid domstolen att Slovakien inte har beviljat något undantag: den slovakiska regeringen har uttryckligen bekräftat detta. Det ankommer dock naturligtvis på den nationella domstolen att fastställa huruvida det finns några eventuella nationella bestämmelser varigenom de undantag som är tillåtna enligt artikel 16 i

sjätte direktivet har införts i nationell rätt.

B – *Den andra och den fjärde frågan*

32. Mot bakgrund av mitt föreslagna svar på den nationella domstolens huvudfråga är det inte nödvändigt att domstolen prövar den andra och den fjärde frågan, vilka har ställts enbart för det fall domstolen skulle slå fast att mervärdesskatt inte ska betalas i ett sådant fall som det aktuella.

IV – **Förslag till avgörande**

33. Mot bakgrund av det ovan anförda föreslår jag att domstolen ska besvara de frågor som ställts av Najvyšší súd Slovenskej republiky på följande sätt:

Såvida inte en medlemsstat har utnyttjat möjligheten att bevilja undantag, enligt artikel 16 i rådets sjätte direktiv 77/388/EEG av den 17 maj 1977 om harmonisering av medlemsstaternas lagstiftning rörande omsättningsskatter – Gemensamt system för mervärdesskatt: enhetlig beräkningsgrund, medför den omständigheten att en försäljning avser varor som har hänförs till ett suspensivt tullförfarande och/eller har placerats i ett tullager inte att mervärdesskatteplikten för själva försäljningen bortfaller.

1– Originalspråk: italienska.

2– Rådets förordning (EEG) nr 2913/92 av den 12 oktober 1992 om inrättandet av en tullkodex för gemenskapen (EGT L 302, s. 1; svensk specialutgåva, område 2, volym 16, s. 4), i dess ändrade lydelse.

3– Rådets sjätte direktiv 77/388/EEG av den 17 maj 1977 om harmonisering av medlemsstaternas lagstiftning rörande omsättningsskatter – Gemensamt system för mervärdesskatt: enhetlig beräkningsgrund (EGT L 145, s. 1; svensk specialutgåva, område 9, volym 1, s. 28), i dess ändrade lydelse.

4– Den del av artikel 28c varigenom artikel 16 har ändrats infördes genom rådets direktiv 95/7/EG av den 10 april 1995 om ändring av direktiv 77/388/EEG och om införande av nya förenklingsåtgärder avseende mervärdesskatt – tillämpningsområde för vissa undantag från beskattning och praktiska åtgärder för genomförandet (EGT L 102, s. 18).

5 – Dom av den 9 februari 2006 i mål C-305/03, kommissionen mot Förenade kungariket (REG 2006, s. I-1213), punkt 40. Domstolen påpekade däri att möjligheten till undantag enligt artikel 16 i sjätte direktivet avser "transaktioner som har utförts inom landets territorium".

6 – Dom av den 29 mars 2007 i mål C-111/05, Aktiebolaget NN (REG 2007, s. I-2697), punkt 55.

7 – Vissa invändningar skulle kunna anföras genom att hävda att det undantag som avses i artikel 16 endast skulle vara tillämpligt vid leverans av varor vars tullstatus *förblir oförändrad* trots leveransen, medan varorna i förevarande fall vid leveransen övergick från det aktiva förädlingsförfarandet till tullagerförfarandet. Jag anser dock att en sådan tolkning inte skulle vara korrekt och att övergången från ett suspensivt förfarande till ett annat inte hindrar åtnjutandet av undantag, förutsatt att den berörda medlemsstaten har föreskrivit ett sådant undantag.