DOMSTOLENS DOM (Syvende Afdeling)

30. september 2010 *

I sag C-395/09,

angående en anmodning om præjudiciel afgørelse i henhold til artikel 234 EF, indgivet af Naczelny Sąd Administracyjny (Polen) ved afgørelse af 6. august 2009, indgået til Domstolen den 13. oktober 2009, i sagen:

Oasis East sp. z o.o.

mod

Minister Finansów,

har

DOMSTOLEN (Syvende Afdeling)

sammensat af afdelingsformanden, R. Silva de Lapuerta (refererende dommer), og dommerne J. Malenovský og T. von Danwitz,

* Processprog: polsk.

generaladvokat: P. Mengozzi
justitssekretær: fuldmægtig C. Strömholm,

på grundlag af den skriftlige forhandling og efter retsmødet den 7. juli 2010,

efter at der er afgivet indlæg af:

— Oasis East sp. z o.o. ved M. Wojda og J. Martini

— den polske regering ved M. Szpunar og M. Jarosz, som befuldmægtigede

— Europa-Kommissionen ved M. Owsiany-Hornung, K. Herrmann og D. Triantafyllou, som befuldmægtigede,

og idet Domstolen efter at have hørt generaladvokaten har besluttet, at sagen skal pådømmes uden forslag til afgørelse,

afsagt følgende

Dom

1 Anmodningen om præjudiciel afgørelse vedrører fortolkningen af artikel 17, stk. 2 og 6, i Rådets sjette direktiv 77/388/EØF af 17. maj 1977 om harmonisering af medlemsstaternes lovgivning om omsætningsafgifter — Det fælles merværdiafgiftssystem: ensartet beregningsgrundlag (EFT L 145, s. 1, som ændret ved Rådets direktiv 95/7/EF af 10.4.1995 (EFT L 102, s. 18), herefter »sjette direktiv«), hvis bestemmelser i det væsentlige er blevet gentaget i artikel 176 i Rådets direktiv 2006/112/EF af 28. november 2006 om det fælles merværdiafgiftssystem (EUT L 347, s. 1).

2 Anmodningen er blevet fremsat i en sag mellem Oasis East sp. z o.o. (herefter »Oasis East«) og Minister Finansów (det polske finansministerium).

Retsforskrifter

EU-retlige forskrifter

3 Artikel 17, stk. 2 og 6, i sjette direktiv i den affattelse, der følger af direktivets artikel 28, litra f), bestemmer:

»2. I det omfang goder og tjenesteydelser anvendes i forbindelse med den afgiftspligtige persons afgiftspligtige transaktioner, er han berettiget til i den afgift, der påhviler ham, at fradrage følgende beløb:

a) den merværdiafgift [(herefter »moms«)], som skyldes eller er erlagt i indlandet for goder og tjenesteydelser, der er eller vil blive leveret til ham af en anden afgiftspligtig person

[…]

6. Senest inden udløbet af en periode på fire år fra datoen for dette direktivs ikrafttræden fastsætter Rådet med enstemmighed på forslag af Kommissionen de udgifter, der ikke giver ret til fradrag i [momsen]. Under alle omstændigheder giver udgifter, der ikke er af streng, erhvervsmæssig karakter, som for eksempel udgifter til luksusforbrug, underholdning eller repræsentation, ikke adgang til fradrag.

Indtil de ovenfor omhandlede regler træder i kraft, kan medlemsstaterne opretholde alle de undtagelser, som på tidspunktet for dette direktivs ikrafttræden var gældende i henhold til deres nationale lovgivning.«

4 Sjette direktiv er blevet ophævet og erstattet af direktiv 2006/112.

5 Dette direktivs artikel 176 bestemmer:

»Rådet fastsætter med enstemmighed på forslag af Kommissionen de udgifter, der ikke giver ret til fradrag af momsen. Under alle omstændigheder giver udgifter, der ikke er af streng erhvervsmæssig karakter, som f.eks. udgifter til luksusforbrug, underholdning eller repræsentation, ikke adgang til fradrag.

Indtil de i stk. 1 omhandlede bestemmelser træder i kraft, kan medlemsstaterne opretholde alle de undtagelser, som var gældende i henhold til deres nationale lovgivning pr. 1. januar 1979 eller for de medlemsstater, som er tiltrådt Fællesskabet efter denne dato, på datoen for deres tiltrædelse.«

Nationale bestemmelser

6 Artikel 25, stk. 1, nr. 1a), i loven om merværdiafgift (ustawa o podatku VAT z roku 1993) af 8. januar 1993 (herefter »momsloven af 1993«) bestemmer:

»Der kan ikke foretages nedsættelse af det skyldige afgiftsbeløb eller godtgørelse af forskellen i forhold til den skyldige afgift for så vidt angår indførsler, som den afgiftspligtige har erhvervet, når vederlaget for disse betales direkte eller indirekte til en person, der har sin bopæl, sit hjemsted eller sin administration på eller i et af de i bilag 9 til nærværende lov nævnte territorier eller lande.«

7 Bilag 9 til momsloven af 1993, der har overskriften »Fortegnelse over lande (territorier), fra hvilke moms af indførsel af tjenesteydelser hverken giver ret til nedsættelse af den moms, der skal betales, eller til godtgørelse af forskellen i forhold til den skyldige moms«, omfatter:

»1. Fyrstendømmet Andorra

2. Anguilla — selvstyrende territorium under Det Forenede Kongerige Storbritannien og Nordirland

3. Antigua og Barbuda

4. Aruba — selvstyrende territorium under Kongeriget Nederlandene

5. Commonwealth of the Bahamas

6. Bahrain

7. Barbados

8. Belize

9. Bermuda — territorium underlagt Det Forenede Kongerige Storbritannien og Nordirland

10. De Britiske Jomfruøer — territorium under Det Forenede Kongerige Storbritannien og Nordirland

11. Cookøerne — selvstyrende territorium associeret med New Zealand

12. Commonwealth of Dominica

13. Gibraltar — territorium underlagt den britiske krone

14. Grenada

15. Guernsey/Sark/Alderney — territorium underlagt den britiske krone

16. Hongkong — særligt administrativt område under Folkerepublikken Kina

17. Jersey — territorium underlagt den britiske krone

18. Caymanøerne — territorium under Det Forenede Kongerige Storbritannien og Nordirland

19. Republikken Liberia

20. Fyrstendømmet Liechtenstein

21. Macao — særligt administrativt område under Folkerepublikken Kina

22. Republikken Maldiverne

23. Isle of Man — territorium underlagt den britiske krone

24. Republikken Marshalløerne

25. Republikken Mauritius

26. Fyrstendømmet Monaco

27. Montserrat — territorium under Det Forenede Kongerige Storbritannien og Nordirland

28. Republikken Nauru

29. De Nederlandske Antiller — selvstyrende territorium under Kongeriget Nederlandene

30. Niue — selvstyrende territorium associeret med New Zealand

31. Republikken Panama

32. Den Uafhængige Stat Samoa

33. Republikken Seychellerne

34. Føderationen Saint Kitts og Nevis

35. Saint Lucia

36. Saint Vincent og Grenadinerne

37. Kongeriget Tonga

38. Turks- og Caicosøerne — territorium under Det Forenede Kongerige Storbritannien og Nordirland

39. De Amerikanske Jomfruøer — territorium, som ikke er inkorporeret i De Forenede Stater

40. Republikken Vanuatu

41. De Forenede Arabiske Emirater.«

8 Dette skattesystem er i det væsentlige blevet opretholdt ved bestemmelserne i loven om merværdiafgift (ustawa o podatku VAT z roku 2004) af 11. marts 2004 (herefter »momsloven af 2004«), nærmere bestemt denne lovs artikel 88, stk. 1, nr. 1), sammenholdt med lovens bilag 5, dog således at listen i dette bilag omfattede 39 stater og territorier i stedet for 41. Disse bestemmelser trådte i kraft den 1. maj 2004.

Tvisten i hovedsagen og det præjudicielle spørgsmål

9 Oasis East producerer og sælger vandkøleanlæg. Som led i dette selskabs virksomhed, som også omfatter eftersalgsservice, benytter det sig af tjenesteydelser, der udbydes af en virksomhed, der er etableret på et af de territorier, der er opregnet i bilag 9 til momsloven af 1993, som er blevet erstattet af bilag 5 til momsloven af 2004. Denne

virksomhed yder Oasis East administrative tjenester og teknisk bistand. De tjenesteydelser, der præsteres, omfatter bl.a. marketingvirksomhed, organisering af og deltagelse i internationale fagmesser, transaktioner vedrørende produktionsplanlægning, ingeniørtjenester, finansiel og regnskabsmæssig rådgivning, transportorganisation, tjenesteydelser i forbindelse med drift af informationssystemer og koordinering på indkøbs- og salgsområdet.

10 Oasis East forhørte sig den 28. december 2007 hos direktøren for skattemyndighederne i Katowice om, hvorvidt selskabet fra den 1. maj 2004 havde været berettiget til at foretage fradrag af indgående afgift betalt ved indførsel af administrative tjenester, hvor betaling af vederlaget var sket til en virksomhed, der har sit hjemsted på et af de territorier, der er nævnt i bilag 5 til momsloven af 2004.

11 Direktøren for skattemyndighederne i Katowice besvarede ved en afgørelse af 4. april 2008 selskabets forespørgsel benægtende. Han fandt, at selskabet ikke havde været berettiget til at foretage fradrag af indgående afgift, eftersom vederlaget for de pågældende tjenesteydelser var blevet betalt til en virksomhed, der havde sit hjemsted, sit sæde eller sin administration i en af de stater eller på et af de territorier, der er nævnt i bilag 5 til momsloven af 2004.

12 Direktøren for skattemyndighederne i Katowice anførte, at den nationale lovgivning ikke var i strid med EU-retten, idet sjette direktivs artikel 17, stk. 6, tillod medlemsstaterne at opretholde alle de udelukkelser, som var gældende i henhold til deres nationale lovgivning på tidspunktet for direktivets ikrafttræden. Han udledte heraf, at Republikken Polen havde bevaret muligheden for at opretholde de begrænsninger for fradrag af moms, som var gældende på datoen for Polens tiltrædelse af Den Europæiske Union.

13 Den 18. juni 2008 påklagede Oasis East afgørelsen af 4. april 2008 ved Wojewódzki Sąd Administracyjny w Gliwicach (forvaltningsdomstolen i voïevodie, Gliwice).

14 Retten frifandt ved dom af 22. december 2008 sagsøgte. Den fandt, at opretholdelse i den nationale retsorden af undtagelsen i artikel 88, stk. 1, nr. 1), i momsloven af 2004 ikke kunne betragtes som værende uforenelig med sjette direktivs artikel 17, stk. 6.

15 Oasis East gentog i sin kassationsappel, som selskabet indbragte den 9. marts 2009, den argumentation, som selskabet tidligere havde gjort gældende. Naczelny Sąd Administracyjny besluttede på denne baggrund at udsætte sagen og at forelægge Domstolen følgende præjudicielle spørgsmål:

»Har en medlemsstat ifølge fællesskabsretten, navnlig artikel 17, stk. 6, i sjette direktiv […] (nu artikel 176 i […] direktiv 2006/112/EF), ret til at anvende nationale bestemmelser, i henhold til hvilke en afgiftspligtigs ret til nedsættelse af det afgiftsbeløb, der skal betales, eller til godtgørelse af forskellen i forhold til den afgift, der skal betales, er udelukket ved indførsel af tjenesteydelser, hvor vederlaget betales direkte eller indirekte til en person, der har sin bopæl, sit hjemsted eller sin administration på et territorium eller i et land, der i national ret er angivet som såkaldt skatteparadis, når en sådan udelukkelse allerede var blevet vedtaget inden medlemsstatens tiltrædelse af Fællesskabet?«

Om det præjudicielle spørgsmål

16 Den forelæggende ret spørger med sit spørgsmål, om sjette direktivs artikel 17, stk. 6, hvis bestemmelser i det væsentlige er gentaget i artikel 176 i direktiv 2006/112, tillader, at der opretholdes en national lovgivning, der fandt anvendelse på tidspunktet for sjette direktivs ikrafttræden i den pågældende medlemsstat, som generelt udelukker fradragsretten for indgående moms betalt ved erhvervelse af importerede tjenesteydelser, hvor vederlaget betales direkte eller indirekte til en person, der er etableret i en stat eller på et territorium, der i lovgivningen er angivet som såkaldt skatteparadis.

17 Da både sjette direktivs artikel 17, stk. 6, og artikel 176 i direktiv 2006/112 nævnes i det forelagte spørgsmål, bemærkes indledningsvis, at de to bestemmelser i det væsentlige er identiske.

18 Med henblik på besvarelsen af nævnte spørgsmål bemærkes, at retten til fradrag i sjette direktivs artikel 17, stk. 2, som en integrerende del af momsordningen udgør et grundlæggende princip i det fælles momssystem og som udgangspunkt ikke kan begrænses (jf. dom af 8.1.2002, sag C-409/99, Metropol og Stadler, Sml. I, s. 81, præmis 42, af 26.5.2005, sag C-465/03, Kretztechnik, Sml. I, s. 4357, præmis 33, og af 15.4.2010, forenede sager C-538/08 og C-33/09, X Holding og Oracle Nederland, Sml. I, s. 3129, præmis 37).

19 Princippet om fradragsret for moms er ikke desto mindre begrænset af undtagelsesbestemmelsen i sjette direktivs artikel 17, stk. 6. Medlemsstaterne kan således opretholde deres lovgivning med hensyn til undtagelser til fradragsretten, som var gældende på tidspunktet for sjette direktivs ikrafttræden, indtil Rådet udsteder de i

artiklen omhandlede regler (jf. dom af 11.12.2008, sag C-371/07, Danfoss og AstraZeneca, Sml. I, s. 9549, præmis 28, og dommen i sagen X Holding og Oracle Nederland, præmis 38).

20 Eftersom Rådet ikke har vedtaget sådanne regler, kan medlemsstaterne opretholde deres eksisterende lovgivning med hensyn til udelukkelse af fradragsret for moms. EU-retten indeholder således ikke til dato nogen bestemmelse, der opregner de udgifter, der er udelukket fra fradragsretten (jf. dom af 8.12.2005, sag C-280/04, Jyske Finans, Sml. I, s. 10683, præmis 23, og dommen i sagen Danfoss og AstraZeneca, præmis 29).

21 Med hensyn til omfanget af undtagelsesordningen efter sjette direktivs artikel 17, stk. 6, har Domstolen allerede udtalt, at denne bestemmelse forudsætter, at de udelukkelser, som medlemsstaterne kan opretholde, var lovlige i medfør af Rådets andet direktiv 67/228/EØF af 11. april 1967 om harmonisering af medlemsstaternes lovgivning om omsætningsafgifter — Det fælles merværdiafgiftssystems struktur og de nærmere regler for dets anvendelse (EFT 1967, s. 14, herefter »andet direktiv«), som blev udstedt før sjette direktiv (jf. dom af 5.10.1999, sag C-305/97, Royscot m.fl., Sml. I, s. 6671, præmis 21, og dommen i sagen X Holding og Oracle Nederland, præmis 40).

22 Det bemærkes herved, at andet direktivs artikel 11, der i stk. 1 indførte fradragsretten, dog i stk. 4 bestemte, at medlemsstaterne kunne udelukke bestemte ting og bestemte tjenesteydelser fra fradragsretten, og særligt sådanne, som helt eller delvist vil kunne anvendes til den afgiftspligtiges eller hans personales private forbrug.

23 Derfor udgør den mulighed, der er tildelt medlemsstaterne i sjette direktivs artikel 17, stk. 6, ikke en ubegrænset skønsmæssig beføjelse til at udelukke alle eller næsten alle goder og tjenesteydelser fra fradragsretten for moms og således fratage ordningen, der

blev indført med andet direktivs artikel 11, stk. 1, sit indhold. Den nævnte beføjelse kan således ikke anvendes til generelle udelukkelser og fritager ikke medlemsstaterne for forpligtelsen til i tilstrækkelig grad at præcisere de goder og tjenesteydelser, for hvilke fradragsretten er udelukket (jf. i denne retning dommen i sagen Royscot m.fl., præmis 22 og 24, og dom af 14.7.2005, sag C-434/03, Charles og Charles-Tijmens, Sml. I, s. 7037, præmis 33 og 35).

24 Når det drejer sig om en ordning, der udgør en undtagelse til princippet om fradragsret for moms, skal den desuden fortolkes strengt (jf. dommen i sagen Metropol og Stadler, præmis 59, og dom af 22.12.2008, sag C-414/07, Magoora, Sml. I, s. 10921, præmis 28).

25 For så vidt angår hovedsagen og den eventuelle anvendelse af undtagelsesordningen i sjette direktivs artikel 17, stk. 6, bemærkes, at nævnte direktiv trådte i kraft i Polen på datoen for denne medlemsstats tiltrædelse af Unionen, dvs. den 1. maj 2004. Denne dato er derfor relevant med henblik på anvendelsen af ovennævnte bestemmelse for så vidt angår denne medlemsstat (jf. Magoora-dommen, præmis 27).

26 For så vidt angår den polske regerings henvisning til, at der i artikel 176 i direktiv 2006/112 sondres mellem de medlemsstater, der tiltrådte Unionen før den 1. januar 1979, og dem, som Republikken Polen, hvis tiltrædelse skete efter denne dato, bemærkes, at formålet med denne sondring kun er at fastlægge datoen forud for hvilken de udgifter, der ikke giver fradragsret for moms, skulle være fastlagt i den nationale lovgivning.

27 Artikel 176 i direktiv 2006/112 kan derfor ikke føre til forskellige fortolkninger med hensyn til rækkevidden af de omhandlede udelukkelser, alt efter om den pågældende medlemsstat tiltrådte Unionen før den 1. januar 1979 eller efter denne dato. Derfor har indførelsen af dette direktivs artikel 176 ikke haft nogen indvirkning på retspraksis vedrørende fortolkningen af sjette direktivs artikel 17, stk. 6.

28 Med henblik på vurderingen af den i hovedsagen omhandlede nationale lovgivning med hensyn til undtagelsesordningen bemærkes, som også påpeget af den forelæggende ret, at denne lovgivning udgør en foranstaltning af generel karakter, der begrænser fradragsretten for indgående moms betalt af erhvervelse af importerede tjenesteydelser, hvor vederlaget betales direkte eller indirekte til en person, der er etableret i en stat eller på et territorium, der i nævnte lovgivning er angivet som såkaldt skatteparadis.

29 En sådan lovgivning indebærer en begrænsning af fradragsretten for moms, der går ud over, hvad der er tilladt efter sjette direktivs artikel 17, stk. 6.

30 Domstolen har således præciseret, at medlemsstaterne ikke er berettigede til at opretholde udelukkelser af fradragsretten for moms, som finder generel anvendelse uanset hvilken udgift forbundet med erhvervelse af goder eller tjenesteydelser, der er tale om (jf. i denne retning dom af 23.4.2009, sag C-74/08, PARAT Automotive Cabrio, Sml. I, s. 3459, præmis 28 og 29, og dommen i sagen X Holding og Oracle Nederland, præmis 44).

31 For så vidt angår den polske regerings bemærkning om, at den omstridte nationale lovgivning er nødvendig for at forebygge skattesvig, bemærkes endelig, at selv om Domstolen ganske vist i præmis 70 i dom af 21. februar 2006, Halifax m.fl. (sag C-255/02, Sml. I, s. 1609), anerkendte, at princippet om forbud mod misbrug finder anvendelse på momsområdet, tillader princippet ikke medlemsstaterne at udvide anvendelsesområdet for den omhandlede undtagelsesordning. Selv om restriktionerne i polsk ret som påpeget af den forelæggende ret var begrundet i behovet for at undgå

visse former for skattesvig eller skatteunddragelse, foreskriver sjette direktivs artikel 27 i denne henseende en speciel procedure, hvorefter Rådet kan bemyndige hver medlemsstat at indføre særlige undtagelsesforanstaltninger.

32 På denne baggrund skal det forelagte spørgsmål besvares med, at sjette direktivs artikel 17, stk. 6, hvis bestemmelser i det væsentlige er gentaget i artikel 176 i direktiv 2006/112, skal fortolkes således, at den ikke tillader, at der opretholdes en national lovgivning, der fandt anvendelse på tidspunktet for sjette direktivs ikrafttræden i den pågældende medlemsstat, som generelt udelukker fradragsretten for indgående moms betalt ved erhvervelse af importerede tjenesteydelser, hvor vederlaget betales direkte eller indirekte til en person, der er etableret i en stat eller på et territorium, der i lovgivningen er angivet som såkaldt skatteparadis.

Sagens omkostninger

33 Da sagens behandling i forhold til hovedsagens parter udgør et led i den sag, der verserer for den forelæggende ret, tilkommer det denne at træffe afgørelse om sagens omkostninger. Bortset fra nævnte parters udgifter kan de udgifter, som er afholdt i forbindelse med afgivelse af indlæg for Domstolen, ikke erstattes.

På grundlag af disse præmisser kender Domstolen (Syvende Afdeling) for ret:

Artikel 17, stk. 6, i 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, hvis bestemmelser i det væsentlige er

gentaget i artikel 176 i Rådets direktiv 2006/112/EF af 28. november 2006 om det fælles merværdiafgiftssystem, skal fortolkes således, at den ikke tillader, at der opretholdes en national lovgivning, der fandt anvendelse på tidspunktet for ikrafttrædelsen af sjette direktiv 77/388 i den pågældende medlemsstat, som generelt udelukker fradragsretten for indgående merværdiafgift betalt ved erhvervelse af importerede tjenesteydelser, hvor vederlaget betales direkte eller indirekte til en person, der er etableret i en stat eller på et territorium, der i lovgivningen er angivet som såkaldt skatteparadis.

Underskrifter