DOMSTOLENS DOM (SJUNDE AVDELNINGEN)

den 30 september 2010 *

I mål C-395/09,

angående en begäran om förhandsavgörande enligt artikel 234 EG, framställd av Naczelny Sąd Administracyjny (Polen) genom beslut av den 6 augusti 2009, som inkom till domstolen den 13 oktober 2009, i målet

Oasis East sp. z o.o.

mot

Minister Finansów,meddelar

DOMSTOLEN (sjunde avdelningen)

sammansatt av avdelningsordföranden R. Silva de Lapuerta (referent) samt domarna J. Malenovský och T. von Danwitz,

* Rättegångsspråk: polska.

generaladvokat: P. Mengozzi,
justitiesekreterare: handläggaren C. Strömholm,

efter det skriftliga förfarandet och förhandlingen den 7 juli 2010,

med beaktande av de yttranden som avgetts av:

— Oasis East sp. z o.o., genom M. Wojda och J. Martini,

— Polens regering, genom M. Szpunar och M. Jarosz, båda i egenskap av ombud,

— Europeiska kommissionen, genom M. Owsiany-Hornung, K. Herrmann och D. Triantafyllou, samtliga i egenskap av ombud,

med hänsyn till beslutet, efter att ha hört generaladvokaten, att avgöra målet utan förslag till avgörande,

följande

Dom

1 Begäran om förhandsavgörande avser tolkningen av artikel 17.2 och 17.6 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 (EGT L 145, s. 1; svensk specialutgåva, område 9, volym 1, s. 28), i dess lydelse enligt rådets direktiv 95/7/EG av den 10 april 1995 (EGT L 102, s. 18) (nedan kallat sjätte direktivet), vars bestämmelser i huvudsak återges i artikel 176 i rådets direktiv 2006/112/EG av den 28 november 2006 om ett gemensamt system för mervärdesskatt (EUT L 347, s. 1).

2 Begäran har framställts i ett mål mellan Oasis East sp. z o.o. (nedan kallat Oasis East) och Minister Finansów (finansministern).

Tillämpliga bestämmelser

Unionslagstiftningen

3 Artikel 17.2 och 17.6 i sjätte direktivet, i dess lydelse enligt artikel 28f däri, har följande lydelse:

”2. I den mån varorna och tjänsterna används för den skattskyldiga personens skattepliktiga transaktioner, skall denne ha rätt att från den skatt som han är skyldig att betala dra av följande:

a) Mervärde[s]skatt som förfaller till betalning eller betalats inom landets territorium avseende varor eller tjänster som tillhandahållits, eller kommer att tillhandahållas, till honom av en annan skattskyldig person.

…

6. Inom fyra år efter det att detta direktiv har trätt i kraft skall rådet enhälligt på kommissionens förslag besluta vilka utgifter som inte skall berättiga till avdrag av mervärdesskatt. Mervärdesskatt skall under inga förhållanden vara avdragsgill på utgifter som inte strikt är rörelseutgifter, t.ex. sådana som hänför sig till lyxartiklar, nöjen eller underhållning.

Till dess att ovanstående regler träder i kraft får medlemsstaterna behålla alla de undantag som föreskrivs i deras nationella lagstiftning när detta direktiv träder i kraft."

4 Sjätte direktivet har upphävts och ersatts av direktiv 2006/112.

5 Artikel 176 i detta direktiv har följande lydelse:

"Rådet skall enhälligt på kommissionens förslag besluta vilka utgifter som inte skall medföra rätt till avdrag av mervärdesskatt. Mervärdesskatt skall inte under några omständigheter vara avdragsgill för utgifter som inte strikt är av yrkesmässig karaktär, såsom utgifter för lyx, nöjen eller representation.

Till dess att de bestämmelser som avses i första stycket träder i kraft får medlemsstaterna behålla alla de avvikelser som föreskrivs i deras nationella lagstiftning den 1 januari 1979 eller, för de medlemsstater som anslutit sig till gemenskapen efter den dagen, dagen för deras anslutning."

Den nationella lagstiftningen

6 Artikel 25 stycke 1 punkt 1a i mervärdesskattelagen (ustawa o podatku VAT z roku 1993) av den 8 januari 1993 (nedan kallad 1993 års mervärdesskattelag) har följande lydelse:

”En minskning av beloppet för den mervärdesskatt som ska betalas eller en återbetalning av differensen av den skatt som ska betalas får inte göras i samband med beskattningsbara personers import av tjänster för vilka betalning sker, direkt eller indirekt, till en person som har hemvist, säte eller huvudsaklig förvaltning i ett territorium eller i ett land som räknas upp i bilaga 9.”

7 Bilaga 9 till 1993 års mervärdesskattelag, med rubriken ”Lista över de länder (områden) i samband med vilka import av tjänster varken medför en minskning av beloppet för den mervärdesskatt som ska betalas eller en rätt till återbetalning av differensen av den mervärdesskatt som ska betalas”, har följande lydelse:

”1) Furstendömet Andorra,

2) Anguilla, självstyrande stat inom Förenade konungariket Storbritannien och Nordirland,

3) Antigua och Baruba,

4) Aruba, självstyrande stat inom Konungariket Nederländerna,

5) Samväldet Bahamas,

6) Konungariket Bahrain,

7) Barbados,

8) Belize,

9) Bermuda, stat inom Förenade konungariket Storbritannien och Nordirland,

10) Brittiska Jungfruöarna, stat inom Förenade konungariket Storbritannien och Nordirland,

11) Cooköarna, självstyre i fri samverkan med Nya Zeeland,

12) Samväldet Dominica,

13) Gibraltar, självstyrande territorium under den brittiska kronan,

14) Grenada,

15) Guernsey/Sark/Alderney, självstyrande territorier under den brittiska kronan,

16) Hongkong, särskild administrativ region av Folkrepubliken Kina,

17) Jersey, självstyrande territorium under den brittiska kronan,

18) Caymanöarna, stat inom Förenade konungariket Storbritannien och Nordirland,

19) Republiken Liberia,

20) Furstendömet Liechtenstein,

21) Macao, särskild administrativ region av Folkrepubliken Kina,

22) Republiken Maldiverna,

23) Isle of Man, självstyrande territorium under den brittiska kronan,

24) Republiken Marshallöarna,

25) Republiken Mauritius,

26) Furstendömet Monaco,

27) Montserrat, stat inom Förenade konungariket Storbritannien och Nordirland,

28) Republiken Nauru,

29) Nederländska Antillerna, stat inom Konungariket Nederländerna,

30) Niue, självstyre i fri samverkan med Nya Zeeland,

31) Republiken Panama,

32) Självständiga staten Samoa,

33) Republiken Seychellerna,

34) Saint Kitts och Nevis,

35) Saint Lucia,

36) Saint Vincent och Grenadinerna,

37) Konungariket Tonga,

38) Turks- och Caicosöarna, stat inom Förenade konungariket Storbritannien och Nordirland,

39) Amerikanska Jungfruöarna, territorium som inte är en införlivad del av USA,

40) Republiken Vanuatu,

41) Förenade Arabemiraten."

8 Detta skattesystem har i huvudsak behållits genom bestämmelserna i mervärdesskattelagen (ustawa o podatku VAT z roku 2004), av den 11 mars 2004 (nedan kallad 2004 års mervärdesskattelag), närmare bestämt genom artikel 88 stycke 1 punkt 1 i denna lag, jämförd med bilaga 5 till densamma, varvid listan i denna senare bilaga innehåller 39 stater och territorier i stället för 41. Dessa bestämmelser trädde i kraft den 1 maj 2004.

Målet vid den nationella domstolen och tolkningsfrågan

9 Oasis East tillverkar och säljer vattenkylare. Inom ramen för denna verksamhet, som även innefattar kundtjänst, köper bolaget tjänster som erbjuds av ett företag som är etablerat i ett av de territorier som räknas upp i bilaga 9 till 1993 års mervärdesskattelag, som ersatts av bilaga 5 till 2004 års mervärdesskattelag. Detta företag

tillhandahåller tjänster till Oasis East inom området för underhåll och teknisk assistans. Dessa tjänster omfattar bland annat följande verksamheter: Marknadsföring, organisering och deltagande vid internationella mässor, transaktioner i samband med produktplanering, ingenjörstjänster, ekonomisk rådgivning och skatterådgivning, organisering av transporter, tjänster knutna till databearbetningssystem, koordinering av inköp och försäljning.

10 I skrivelse av den 28 december 2007 frågade Oasis East direktören för finansministeriets kontor i Katowice om bolaget sedan den 1 maj 2004 hade haft rätt att dra av den ingående mervärdesskatt som betalats i samband med import av förvaltningstjänster för vilka betalning skett till ett företag som har sitt säte i ett av de territorier som anges i bilaga 5 till 2004 års mervärdesskattelag.

11 I beslut av den 4 april 2008 lämnade direktören för finansministeriets kontor i Katowice ett nekande svar på Oasis Easts fråga. Oasis East hade inte rätt att dra av den ingående mervärdesskatt som betalats, eftersom betalning för de ifrågavarande tjänsterna skett till ett företag som har hemvist, säte eller huvudsaklig förvaltning i en av de stater eller territorier som räknas upp i bilaga 5 till 2004 års mervärdesskattelag.

12 Direktören för finansministeriets kontor i Katowice påpekade att den nationella lagstiftningen inte strider mot unionsrätten, eftersom medlemsstaterna enligt artikel 17.6 i sjätte direktivet fick behålla alla de undantag som föreskrevs i deras nationella lagstiftning när detta direktiv trädde i kraft. Följaktligen hade Republiken Polen rätt att behålla de inskränkningar av mervärdesskatteavdraget som gällde vid tidpunkten för denna stats anslutning till Europeiska unionen.

13 Den 18 juni 2008 överklagade Oasis East det ovannämnda beslutet av den 4 april 2008 vid Wojewódzki Sąd Administracyjny w Gliwicach (förvaltningsdomstol i vojvodskapet Gliwice).

14 Genom dom av den 22 december 2008 ogillade denna domstol Oasis Easts överklagande. Den slog fast att det inte kan anses strida mot artikel 17.6 i sjätte direktivet att behålla ett sådant undantag som det i artikel 88 stycke 1 punkt 1 i 2004 års mervärdesskattelag i den nationella lagstiftningen.

15 Oasis East överklagade denna dom den 9 mars 2009, varvid bolaget vidhöll sin tidigare ståndpunkt. Naczelny Sąd Administracyjny beslutade under dessa omständigheter att vilandeförklara målet och hänskjuta följande fråga till EU-domstolen:

”Följer det av gemenskapsrätten (i synnerhet artikel 17.6 i [sjätte direktivet], nu artikel 176 i [direktiv 2006/112/EG]) att en medlemsstat får tillämpa nationella bestämmelser enligt vilka den skattskyldiga personen inte har rätt att minska skattebeloppet eller erhålla återbetalning av differensen avseende den skatt som ska betalas vid import av tjänster i samband med vilka betalningen direkt eller indirekt skett till en person som har hemvist, säte eller huvudsaklig förvaltning i ett territorium eller i ett land som enligt nationell lag betraktas som så kallade skatteparadis, varvid ett sådant undantag tillämpades i medlemsstaten redan före dess anslutning till gemenskapen?”

Prövning av tolkningsfrågan

16 Den hänskjutande domstolen har ställt sin fråga för att få klarhet i huruvida det enligt artikel 17.6 i sjätte direktivet, vars bestämmelser i huvudsak återges i artikel 176 i direktiv 2006/112, är tillåtet att behålla en nationell lagstiftning som är tillämplig vid den tidpunkt då sjätte direktivet träder i kraft i den ifrågavarande medlemsstaten och som generellt utesluter rätten att dra av den ingående mervärdesskatt som betalats i samband med köp av importerade tjänster för vilka betalning, direkt eller indirekt, skett till en person som är etablerad i en stat eller ett territorium som enligt denna lagstiftning klassificeras som ”skatteparadis”.

17 Med hänsyn till att lydelsen av frågan hänvisar till såväl artikel 17.6 i sjätte direktivet som artikel 176 i direktiv 2006/112, ska det konstateras att dessa båda bestämmelser i princip är identiska.

18 För att besvara denna fråga erinrar domstolen om att avdragsrätten i artikel 17.2 i sjätte direktivet, i egenskap av en oskiljaktig del av mervärdesskattesystemet, utgör en grundläggande princip som ligger till grund för det gemensamma systemet för mervärdesskatt, och därför i princip inte kan inskränkas (se dom av den 8 januari 2002 i mål C-409/99, Metropol och Stadler, REG 2002, s. I-81, punkt 42, av den 26 maj 2005 i mål C-465/03, Kretztechnik, REG 2005, s. I-4357, punkt 33, och av den 15 april 2010 i de förenade målen C-538/08 och C-33/09, X Holding och Oracle Nederland, REU 2010, s. I-3129, punkt 37).

19 Principen om rätt till avdrag för mervärdesskatt är icke desto mindre underkastad den undantagsbestämmelse som finns i artikel 17.6 i sjätte direktivet. Medlemsstaterna har nämligen befogenhet att behålla sin befintliga lagstiftning i fråga om undantag från avdragsrätten, som de hade när sjätte direktivet trädde i kraft, fram till dess att rådet har utfärdat de bestämmelser som avses i denna artikel (se dom av den 11 december 2008 i mål C-371/07, Danfoss och AstraZeneca, REG 2008, s. I-9549,

punkt 28, och domen i de ovannämnda förenade målen X Holding och Oracle Nederland, punkt 38).

20 Eftersom rådet inte har antagit några sådana bestämmelser, får medlemsstaterna behålla sina lagstiftningar i fråga om undantag från rätten att göra avdrag för mervärdesskatt. Unionsrätten innehåller således för närvarande ingen bestämmelse med uppräkning av utgifter som är undantagna från nämnda avdragsrätt (se dom av den 8 december 2005 i mål C-280/04, Jyske Finans, REG 2005, s. I-10683, punkt 23, och domen i det ovannämnda målet Danfoss och AstraZeneca, punkt 29).

21 Vad gäller omfattningen av undantagsbestämmelserna i artikel 17.6 i sjätte direktivet har domstolen emellertid redan fastställt att det enligt denna bestämmelse förutsätts att de undantag som medlemsstaterna får behålla var tillåtna enligt rådets andra direktiv 67/228/EEG av den 11 april 1967 om harmonisering av medlemsstaternas lagstiftning rörande omsättningsskatter – Gemensamt system för mervärdesskatt: struktur och tillämpningsförfaranden (EGT 1967, 71, s. 1303) (nedan kallat andra direktivet), som föregick sjätte direktivet (se dom av den 5 oktober 1999 i mål C-305/97, Royscot m.fl., REG 1999, s. I-6671, punkt 21, och domen i de ovannämnda förenade målen X Holding och Oracle Nederland, punkt 40).

22 Domstolen konstaterar härvid att medan det i artikel 11.1 i andra direktivet fastställs en rätt till avdrag, föreskrivs det i artikel 11.4 att medlemsstaterna får undanta vissa varor och tjänster från avdragssystemet, i synnerhet dem som helt eller delvis kan komma att användas för den skattskyldiga personens eller dennes personals privata bruk.

23 Den möjlighet som medlemsstaterna fått i artikel 17.6 i sjätte direktivet ger dem således inte en behörighet att helt efter eget skön undanta alla eller nästan alla varor

och tjänster från rätten att dra av mervärdesskatten och på så sätt urholka det system som införts genom artikel 11.1 i andra direktivet. Denna möjlighet avser alltså inte undantag i allmänhet och fråntar inte medlemsstaterna skyldigheten att i tillräcklig utsträckning precisera de varor och tjänster som ska undantas från avdragsrätten (se, för ett liknande resonemang, domen i det ovannämnda målet Royscot m.fl., punkterna 22 och 24, och dom av den 14 juli 2005 i mål C-434/03, Charles och Charles-Tijmens, REG 2005, s. I-7037, punkterna 33 och 35).

24 Bestämmelser som innebär undantag från principen om rätt att göra avdrag för mervärdesskatt ska dessutom tolkas restriktivt (se domen i det ovannämnda målet Metropol och Stadler, punkt 59, och dom av den 22 december 2008 i mål C-414/07, Magoora, REG 2008, s. I-10921, punkt 28).

25 Vad gäller målet vid den nationella domstolen och frågan huruvida undantagsbestämmelsen i artikel 17.6 i sjätte direktivet eventuellt kan tillämpas, ska det konstateras att sjätte direktivet trädde i kraft i Polen när den medlemsstaten anslöt sig till unionen, det vill säga den 1 maj 2004. Det är således denna dag som är relevant för tillämpningen av ovannämnda bestämmelse beträffande denna medlemsstat (se domen i det ovannämnda målet Magoora, punkt 27).

26 Den polska regeringen har gjort gällande att det i lydelsen av artikel 176 i direktiv 2006/112 görs skillnad mellan de medlemsstater som anslutit sig till unionen före den 1 januari 1979 och dem som i likhet med Republiken Polen anslutit sig efter denna dag. Vad beträffar detta argument påpekar domstolen att denna åtskillnad endast har som syfte att fastställa den dag före vilken den nationella lagstiftningen ska precisera vilka utgifter som ska undantas från rätten till avdrag av mervärdesskatt.

27 Vad gäller omfattningen av de ifrågavarande undantagen ska artikel 176 i direktiv 2006/112 således inte tolkas annorlunda beroende på om den berörda medlemsstaten anslöt sig till unionen före den 1 januari 1979 eller efter denna dag. Under dessa omständigheter har införandet av artikel 176 i direktiv 2006/112 ingen inverkan på den rättspraxis som avser tolkningen av artikel 17.6 i sjätte direktivet.

28 För att bedöma den aktuella nationella lagstiftningen såvitt gäller det däri föreskrivna undantagssystemet, gör EU-domstolen, i likhet med vad den hänskjutande domstolen har påpekat, följande bedömning. Denna lagstiftning utgör en allmän åtgärd som inskränker rätten att dra av den ingående mervärdesskatten för inköp av importerade tjänster för vilka betalning, direkt eller indirekt, skett till en person som är etablerad i en stat eller ett territorium som i nämnda lagstiftning klassificeras som ”skatteparadis”.

29 En sådan lagstiftning innehåller emellertid en begränsning av rätten till avdrag för mervärdesskatt, som går utöver vad som är tillåtet enligt artikel 17.6 i sjätte direktivet.

30 Domstolen har nämligen framhållit att medlemsstaterna inte har rätt att behålla undantag från rätten till avdrag för mervärdesskatt, som är generellt tillämpliga på samtliga utgifter hänförliga till förvärv av varor eller tjänster (se, för ett liknande resonemang, dom av den 23 april 2009 i mål C-74/08, PARAT Automotive Cabrio, REG 2009, s. I-3459, punkterna 28 och 29, och domen i de ovannämnda förenade målen X Holding och Oracle Nederland, punkt 44).

31 Vad slutligen gäller den polska regeringens argument att den omstridda nationella lagstiftningen är förenlig med behovet av att förhindra skattebedrägeri, gör domstolen följande bedömning. I punkt 70 i sin dom av den 21 februari 2006 i mål C-255/02, Halifax m.fl. (REG 2006, s. I-1609), har domstolen visserligen medgett att principen om förbud mot missbruk är tillämplig på mervärdesskatteområdet, men att denna princip inte ger medlemsstaterna rätt att utvidga tillämpningsområdet för den ifrågavarande undantagsbestämmelsen. Även om begränsningarna i den polska lagstiftningen, såsom den hänskjutande domstolen påpekat, varit motiverade mot bakgrund

av behovet av att hindra vissa typer av skatteflykt eller skatteundandragande, föreskriver emellertid artikel 27 i sjätte direktivet i detta syfte ett särskilt förfarande, enligt vilket rådet får bemyndiga varje medlemsstat att genomföra särskilda åtgärder som avviker från bestämmelserna i direktivet.

32 Mot bakgrund av det ovan anförda ska tolkningsfrågan besvaras enligt följande: Artikel 17.6 i sjätte direktivet, vars bestämmelser i huvudsak återges i artikel 176 i direktiv 2006/112, ska tolkas så, att det inte är tillåtet att behålla en nationell lagstiftning som är tillämplig vid den tidpunkt då sjätte direktivet träder i kraft i den ifrågavarande medlemsstaten och som generellt utesluter rätten att dra av den ingående mervärdesskatt som betalats i samband med köp av importerade tjänster för vilka betalning, direkt eller indirekt, skett till en person som är etablerad i en stat eller ett territorium som enligt nämnda lagstiftning klassificeras som ”skatteparadis”.

Rättegångskostnader

33 Eftersom förfarandet i förhållande till parterna i målet vid den nationella domstolen utgör ett led i beredningen av samma mål, ankommer det på den nationella domstolen att besluta om rättegångskostnaderna. De kostnader för att avge yttrande till domstolen som andra än nämnda parter har haft är inte ersättningsgilla.

Mot denna bakgrund beslutar domstolen (sjunde avdelningen) följande:

Artikel 17.6 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, i dess lydelse enligt rådets direktiv 95/7/EG av den 10 april 1995, vars bestämmelser i huvudsak

återges i artikel 176 i rådets direktiv 2006/112/EG av den 28 november 2006 om ett gemensamt system för mervärdesskatt, ska tolkas så, att det inte är tillåtet att behålla en nationell lagstiftning som är tillämplig vid den tidpunkt då sjätte direktivet 77/388 träder i kraft i den ifrågavarande medlemsstaten och som generellt utesluter rätten att dra av den ingående mervärdesskatt som betalats i samband med köp av importerade tjänster för vilka betalning, direkt eller indirekt, skett till en person som är etablerad i en stat eller ett territorium som enligt nämnda lagstiftning klassificeras som ”skatteparadis”.

Underskrifter