



Datum van inontvangstneming : 26/09/2019

Zaak C-621/19

Samenvatting van het verzoek om een prejudiciële beslissing overeenkomstig artikel 98, lid 1, van het Reglement voor de procesvoering van het Hof van Justitie

Datum van indiening:

20 augustus 2019

Verwijzende rechter:

Najvyšší súd Slovenskej republiky (Slowakije)

Datum van de verwijzingsbeslissing:

16 april 2019

Verzoekende partij:

██████ Logistik Service SR spol. s r.o.

Verwerende partij:

Finančné riaditeľstvo Slovenskej republiky

Voorwerp van de procedure in het hoofdgeding

Gemeenschappelijk stelsel van belasting over de toegevoegde waarde – Uitlegging van richtlijn 2006/112/EG – Artikel 167 en artikel 168, onder e) – Recht op aftrek van de belasting over de toegevoegde waarde – Weigering – Voorwaarde inzake het eigendomsrecht met betrekking tot ingevoerde goederen of het recht om als een eigenaar over die goederen te beschikken – Voorwaarde inzake het gebruik van de ingevoerde goederen ten behoeve van belastbare handelingen van de belastingplichtige in de vorm van verkoop op het nationale grondgebied, levering in een andere lidstaat of uitvoer naar een derde land van die goederen – Noodzaak om te voldoen aan de voorwaarde van een rechtstreeks verband tussen de verworven goederen en de handelingen in een later stadium

Voorwerp en rechtsgrondslag van het verzoek om een prejudiciële beslissing

Uitlegging van het Unierecht, artikel 267 VWEU.

Prejudiciële vragen

- 1) Moeten artikel 167 en artikel 168, onder e), van richtlijn 2006/112/EG van de Raad [van 28 november 2006] betreffende het gemeenschappelijke stelsel van belasting over de toegevoegde waarde aldus worden uitgelegd dat het recht op aftrek van de belasting over de toegevoegde waarde die de belastingplichtige over de ingevoerde goederen moet betalen, enkel ontstaat indien hij eigenaar is van de ingevoerde goederen of als een eigenaar over die goederen kan beschikken?
- 2) Moet artikel 168, onder e), van richtlijn 2006/112/EG [OMISSIS] aldus worden uitgelegd dat het recht op aftrek van de belasting over de toegevoegde waarde die de belastingplichtige over de ingevoerde goederen moet betalen, enkel ontstaat indien de ingevoerde goederen worden gebruikt ten behoeve van belastbare handelingen van de belastingplichtige in de vorm van verkoop op het nationale grondgebied, levering in een andere lidstaat of uitvoer naar een derde land van die goederen?
- 3) Wordt in die omstandigheden voldaan aan de voorwaarde dat er een rechtstreeks en onmiddellijk verband bestaat tussen de verworven goederen en de handelingen in een later stadium, en meer bepaald, kan de traditionele uitlegging van het recht op aftrek op basis van een rechtstreeks en onmiddellijk verband tussen de verworven goederen en de handelingen in een later stadium in casu worden toegepast met betrekking tot kostencomponenten die niet in verband met de goederen zijn ontstaan en dus niet zijn begrepen in de prijs van de prestatie in een later stadium?

Aangevoerde bepalingen van Unierecht

Richtlijn 2006/112/EG van de Raad van 28 november 2006 betreffende het gemeenschappelijke stelsel van belasting over de toegevoegde waarde: artikel 167 en artikel 168, onder e)

Aangevoerde bepalingen van nationaal recht

Zákon č. 222/2004 Z.z. o dani z pridanej hodnoty v znení neskorších predpisov (wet nr. 222/2004 betreffende de belasting over de toegevoegde waarde, zoals gewijzigd; hierna: „wet nr. 222/2004”)

§ 2, lid 1, onder d)

„Aan de belasting zijn onderworpen

- a) goederenleveringen onder bezwarende titel,

- b) diensten (hierna: „dienstverrichtingen”) die binnen het nationale grondgebied door een belastingplichtige onder bezwarende titel worden verricht,
- c) de verwerving van goederen onder bezwarende titel binnen het nationale grondgebied vanuit een andere lidstaat van de Europese Gemeenschappen (hierna: „lidstaat”),
- d) de invoer van goederen op het nationale grondgebied.

§ 3, lid 1

Een belastingplichtige is eenieder die zelfstandig een in lid 2 bedoelde economische activiteit verricht, ongeacht het oogmerk of het resultaat van die activiteit.

§ 3, lid 2

Als economische activiteit (hierna: „economische activiteit”) wordt beschouwd alle activiteiten die inkomsten genereren en de werkzaamheden omvatten van een fabrikant, handelaar of dienstverrichter, met inbegrip van de winning van delfstoffen, de bouw en de landbouw en de uitoefening van vrije beroepen op grond van bijzondere wetten, en scheppende en sportieve activiteiten. Als economische activiteit wordt ook beschouwd de exploitatie van een lichamelijke of onlichamelijke zaak om er opbrengst uit te verkrijgen; indien de zaak deel uitmaakt van de gemeenschap van goederen tussen echtgenoten, wordt de exploitatie ervan ter aanvulling van een inkomen uit een economische activiteit geacht voor elk van de echtgenoten gelijk te zijn, tenzij de echtgenoten anders overeenkomen.

§ 21, lid 1

Bij invoer van goederen wordt de belasting verschuldigd:

- a) wanneer de goederen in het vrije verkeer worden gebracht;
- b) wanneer de goederen onder de douaneregeling actieve veredeling in het terugbetalingssysteem worden geplaatst;
- c) wanneer de douaneregeling tijdelijke invoer wordt beëindigd;
- d) wanneer de goederen, bij wederinvoer, in het vrije verkeer worden gebracht nadat ze eerder onder de douaneregeling passieve veredeling waren geplaatst;
- e) wanneer de goederen illegaal worden ingevoerd;
- f) wanneer de goederen aan het douanetoezicht worden onttrokken;

- g) in andere gevallen waarin een douaneschuld ontstaat in geval van invoer van goederen.

§ 49, lid 2, onder d)

De belastingplichtige kan de belasting over goederen en diensten die hij als belastingplichtige voor het verrichten van goederenleveringen en diensten gebruikt, aftrekken van de door hem verschuldigde belasting, behoudens de in de leden 3 en 7 genoemde uitzonderingen. De belastingplichtige kan de belasting aftrekken indien deze aan de belastingdienst is betaald op het tijdstip waarop de goederen op het nationale grondgebied zijn ingevoerd.

§ 51, lid 1, onder d)

De belastingplichtige kan het recht op aftrek uit hoofde van § 49 uitoefenen wanneer hij op het tijdstip van de aftrek van de belasting in de zin van § 49, lid 2, onder d), in het bezit is van een door de douaneautoriteiten bekrachtigd document waaruit de invoer blijkt en waarin hij wordt aangeduid als importeur of als degene voor wie de invoer bestemd is.

§ 69, lid 8

In geval van invoer moet de belasting worden betaald door de op grond van de douanewetgeving tot voldoening van de belasting gehouden persoon of door de afnemer van de goederen, indien op het tijdstip van de invoer de tot voldoening van de belasting gehouden persoon overeenkomstig de douanewetgeving een buitenlandse houder van een enkele vergunning is die krachtens bijzondere bepalingen is verleend door de douaneautoriteiten van een andere lidstaat, en die persoon de ingevoerde goederen niet voor zijn economische activiteit gebruikt.

Zákon č. 511/1992 Zb. o správe daní a poplatkov a o zmenách v sústave územných finančných orgánov v znení neskorších predpisov (wet nr. 511/1992 betreffende de administratie der belastingen, heffingen en rechten en betreffende wijzigingen van het stelsel van territoriale belastingautoriteiten, zoals gewijzigd)

§ 44, lid 6, onder b), punt 1

In geval van belastingcontrole of herhaalde belastingcontrole bij de belastingplichtige legt de belastingdienst, binnen vijftien dagen na voltooiing ervan (§ 15, lid 13), een aanvullende aanslag op, indien de na de belastingcontrole vastgestelde belasting verschilt van de belasting die in de belastingaangifte of de aanvullende belastingaangifte, dan wel in het rapport of het aanvullend rapport is vermeld, of indien de na de herhaalde belastingcontrole vastgestelde belasting verschilt van de belasting die de belastingdienst na de belastingcontrole heeft vastgesteld, of indien zij afwijkt van het verschil in belasting in de aanvullende aanslag.

Aangehaalde rechtspraak van het Hof van Justitie

Zaak C-98/98, Midland Bank

Zaak C-408/98, Abbey National

Zaak C-465/03, Kretztechnik

Korte uiteenzetting van de feiten en de procedure in het hoofdgeding

- 1 Dit verzoek is ingediend in het kader van een geding tussen de handelsvennootschap ██████████ Logistik Service SR, spol. s.r.o. en de Finančné riaditeľstvo Slovenskej republiky (directie der belastingen van de Slowaakse Republiek) omtrent de weigering om aan verzoekster de aftrek toe te staan van de belasting over de toegevoegde waarde (hierna: „btw”) in de zin van § 51, lid 1, onder d), van wet nr. 222/2004.
- 2 Bij besluiten van 18 juli 2011 heeft de Daňový úrad Bratislava (belastingkantoor van Bratislava; hierna: „belastingkantoor” of „belastingdienst”) geweigerd om aan verzoekster aftrek van de btw toe te staan voor het belastingtijdvak van februari tot en met december 2008. Het belastingverschil voor dat belastingtijdvak bedraagt in totaal 198 322,25 EUR.
- 3 Verzoekster heeft, als afnemer en aangever, goederen uit Zwitserland, Hongkong en China ingevoerd in Slowakije om deze om te pakken. Overeenkomstig § 21, lid 1, onder a), van wet nr. 222/2004 is de belasting door verzoekster verschuldigd geworden op het tijdstip waarop de goederen in het vrije verkeer zijn gebracht. Na ompakking zijn de goederen vanuit Slowakije uitgevoerd naar of geleverd aan een derde land. De ompakkingswerkzaamheden zijn aan de klanten in rekening gebracht. De goederen zijn gedurende de gehele periode eigendom gebleven van de buitenlandse klanten.
- 4 Verzoekster heeft de belasting betaald en vervolgens haar recht op aftrek uit hoofde van § 51, lid 1, onder d), van wet nr. 222/2004 uitgeoefend. Ter onderbouwing van zijn weigering om de aftrek van de betaalde belasting toe te staan heeft het belastingkantoor aangevoerd dat verzoekster inbreuk had gemaakt op § 49, lid 2, en § 51, lid 1, onder d), van voornoemde wet. Vooreerst was zij noch de eigenaar van de ingevoerde goederen noch had zij het recht om als een eigenaar over de goederen te beschikken. Daarnaast bestaat er geen rechtstreeks en onmiddellijk verband tussen de kosten voor de goederen en haar economische activiteit, en heeft verzoekster geen kosten gemaakt voor de verwerving van de goederen die daarna zijn begrepen in de prijs van de belastbare handelingen in een later stadium. Ten slotte heeft verzoekster de ingevoerde goederen niet gebruikt voor het verrichten van goederenleveringen of diensten: zij heeft de ingevoerde goederen niet op het nationale grondgebied verkocht, niet in een andere lidstaat van de Europese Unie geleverd en evenmin uitgevoerd naar een derde land.

Bijgevolg heeft zij de goederen niet gebruikt voor haar eigen economische activiteit als belastingplichtige.

- 5 Deze primaire besluiten van het belastingkantoor zijn door verweerster bij besluiten van 13 oktober 2011 bevestigd.
- 6 Het door verzoekster ingestelde beroep is bij uitspraak van de Krajský súd v Bratislave (rechter in eerste aanleg Bratislava, Slowakije; hierna: „Krajský súd”) van 20 juni 2012 verworpen.
- 7 Daarna is de uitspraak van de Krajský súd nietig verklaard bij arrest 3Sžf/78-88/2012 van de Najvyšší súd Slovenskej republiky (hoogste rechterlijke instantie van de Slowaakse Republiek; hierna: „Najvyšší súd”) van 15 januari 2013, in die zin dat de besluiten van verweerster evenals de primaire besluiten van het bestuursorgaan nietig zijn verklaard en de zaak is terugverwezen voor voortzetting van de behandeling. De Najvyšší súd heeft in die uitspraak uitgelegd dat verzoekster correct had gehandeld door haar recht op aftrek van de belasting uit te oefenen op het belastingbedrag dat zij voor de ingevoerde goederen moest betalen. Het economische verband heeft bestaan in de omstandigheid dat verzoekster zonder de feitelijke invoering van de goederen niet in staat zou zijn geweest de overeengekomen diensten met betrekking tot die goederen te verlenen. Het belastingkantoor en verweerster hadden in strijd met de wet gehandeld door, zonder enige juridische grond, aan verzoekster een zogenoemde onmogelijke voorwaarde op te leggen. Verzoekster mocht de ompakking van de goederen ook verrichten zonder eigenaar te zijn van deze goederen, omdat geen enkele wettelijke bepaling dit verbod. Anders zou er sprake zijn geweest van een schending van het neutraliteitsbeginsel.
- 8 Bij nieuwe besluiten van 16 januari 2014 heeft het belastingkantoor – bij ongewijzigde feiten en omstandigheden – om dezelfde redenen als voordien opnieuw geweigerd om verzoekster voor het belastingtijdvak van februari tot en met december 2008 aftrek van de belasting toe te staan voor een bedrag van 198 322,25 EUR. Het belastingkantoor heeft in die besluiten zijn eerdere argumenten herhaald en uitgebreid en heeft zich daarbij gebaseerd op de conclusies van bijeenkomst 94 van het btw-comité van 19 oktober 2011, waaruit blijkt dat degene die is gehouden tot voldoening van de belasting bij invoer van goederen, niet gerechtigd is de betaalde belasting af te trekken indien hij niet het recht heeft verworven om als een eigenaar over de goederen te beschikken en indien er geen rechtstreeks en onmiddellijk verband bestaat tussen de kosten voor de goederen en zijn economische activiteit. Het belastingkantoor heeft eveneens de aandacht gevestigd op de arresten van het Hof van Justitie in de zaken Midland Bank (C-98/98), Abbey National (C-408/98) en Kretztechnik (C-465/03).
- 9 Verzoekster heeft tegen alle besluiten van het belastingkantoor van 16 januari 2014 beroep aangespannen. Daarin heeft zij aangevoerd dat het eigendomsrecht, en met name de overgang van het recht om als een eigenaar over de goederen te beschikken, dat blijkens de resultaten van de bijeenkomst van het btw-comité een

voorwaarde is om het recht op aftrek te kunnen uitoefenen, enkel betrekking heeft op goederenleveringen aan de afnemer. Daarnaast heeft verzoekster betoogd dat de in § 49, lid 2, van wet nr. 222/2004 bedoelde uitdrukking „die hij [...] voor het verrichten van goederenleveringen en diensten gebruikt” moet worden uitgelegd in het licht van § 3, lid 3, van die wet, waardoor de aftrek van de belasting afhankelijk is van de omvang van het gebruik van de goederen ten behoeve van de economische activiteit van de belastingplichtige. Voor de uitoefening van haar economische hoofdactiviteit heeft verzoekster goederen ingevoerd die zij weliswaar niet heeft verkocht, maar uitsluitend heeft gebruikt voor de uitoefening van haar economische hoofdactiviteit, te weten de ompakking van goederen.

- 10 Bij nieuwe besluiten van 7 april 2014 heeft verweerster de besluiten van het belastingkantoor van 16 januari 2014 bevestigd. Zij heeft met name de redenen overgenomen die het belastingkantoor in zijn primaire besluiten had uiteengezet, en heeft daarbij verwezen naar de conclusies van de bijeenkomst van het btw-comité.
- 11 Het geschil werd vervolgens voorgelegd aan de Krajský súd, die de besluiten van verweerster van 7 april 2014 nietig heeft verklaard. Bij wege van hoger beroep tegen het besluit van die rechter is het geschil daarop aanhangig gemaakt bij de Najvyšší súd. Die laatste rechter heeft uiteindelijk het beroep tot toetsing van de rechtmatigheid van de besluiten van verweerster verworpen en heeft daarentegen de juridische conclusies van het belastingkantoor en verweerster aanvaard. Omdat de Najvyšší súd het voorstel van verzoekster om de zaak voor te leggen aan het Hof van Justitie had afgewezen, is het dossier bij de Ústavný súd Slovenskej republiky (grondwettelijk hof van de Slowaakse Republiek) terechtgekomen, die in dit verband heeft vastgesteld dat de grondrechten van verzoekster op daadwerkelijke en onpartijdige rechterlijke bescherming waren geschonden.

Voornaamste argumenten van partijen in het hoofdgeding

- 12 Verzoekster stelt dat zij recht heeft op aftrek van de btw, omdat het eigendomsrecht, en met name de overgang van het recht om als een eigenaar over de goederen te beschikken, uitsluitend betrekking heeft op goederenleveringen aan de afnemer. Aangezien verzoekster niet de afnemer van de goederen was, kan deze voorwaarde niet aan haar worden opgelegd. Bij de invoer van goederen hangen de verschuldigdheid van de belasting en het recht op aftrek volgens verzoekster niet af van het ontstaan van een eigendomsrecht of een recht om als een eigenaar over de goederen te beschikken. De goederen zijn volgens haar ingevoerd ten behoeve van haar economische hoofdactiviteit.
- 13 Verweerster betoogt dat, zelfs bij invoer van goederen, een van de voorwaarden om het recht op aftrek van de btw te kunnen uitoefenen erin bestaat dat het eigendomsrecht of het recht om als een eigenaar over de goederen te beschikken wordt verworven, dat er een rechtstreeks en onmiddellijk verband bestaat met de economische activiteit, dat er sprake is van kosten voor de aankoop van de

goederen, en dat zij worden gebruikt voor goederenleveringen of dienstverrichtingen ten behoeve van een economische activiteit.

Korte uiteenzetting van de motivering van de verwijzing

- 14 De fundamentele vraag in de onderhavige procedure is of verzoekster, in omstandigheden waarin zij de op het grondgebied van Slowakije ingevoerde goederen heeft ontvangen met het oog op de opslag en ompakking ervan, zij de belasting verschuldigd is geworden in de zin van wet nr. 222/2004 toen de goederen in het vrije verkeer zijn gebracht, zij die goederen na de opslag en ompakking ervan aan een derde land of aan andere lidstaten heeft geleverd, daarna op basis van de uitgereikte factuur krachtens voornoemde wet het recht op aftrek van de btw kan uitoefenen.
- 15 In zijn uitspraak met kenmerk 3Sžf/78-88/2012 heeft de Najvyšší súd geoordeeld dat de belasting door verzoekster verschuldigd was geworden uit hoofde van de invoer van de goederen en niet van de verrichting van goederenleveringen of diensten en dat verzoekster dus correct had gehandeld door op het bedrag van de btw, die zij als belastingplichtige moest betalen over de invoer van de goederen op het nationale grondgebied, het recht op aftrek van de belasting over de verrichting van goederenleveringen en diensten uit te oefenen, temeer daar in casu een economisch verband bestaat: zonder de daadwerkelijke invoer van de goederen naar haar vestiging had verzoekster immers haar economische activiteit niet kunnen uitoefenen, te weten het ompakken van goederen.
- 16 In de daaropvolgende uitspraak in deze zaak, met kenmerk 6Sžf/23/2016, kwam de Najvyšší súd echter tot een andersluidende juridische conclusie met betrekking tot de vraag of aan de voorwaarden voor de aftrek van de btw was voldaan, hoewel zij de in de oorspronkelijke uitspraak geformuleerde conclusies erkende in die zin dat de belasting door verzoekster verschuldigd was geworden op de datum van aanvaarding van de douaneaangifte betreffende het in het vrije verkeer brengen van de goederen. In zijn arrest heeft de Najvyšší súd benadrukt dat als voorwaarde voor de volledige aftrek van de btw geldt dat de goederen of diensten worden gebruikt ten behoeve van de economische activiteit van de belastingplichtige. Tegelijk heeft zij erop gewezen dat op het tijdstip van uitoefening van het recht op aftrek van de belasting in beginsel een rechtstreeks verband moet bestaan tussen het aangekochte belastbare goed of de aangekochte belastbare dienst (aangekochte goed of afgenomen dienst) en het geleverde goed of de verrichte dienst. Algemeen genomen moeten de kostencomponenten dus ontstaan voordat de belastingplichtige de belastbare handeling heeft verricht waarop zij betrekking hebben. Wanneer de belastingplichtige het recht op volledige aftrek van de belasting wil uitoefenen, moet hij een rechtstreeks en onmiddellijk verband met de belastbare goederenlevering of dienstverrichting kunnen aantonen, op grond waarvan hij volgens de wet de belasting kan aftrekken.

- 17 In het licht van het voorgaande heeft de Najvyšší súd geconcludeerd dat niet was voldaan aan de voorwaarde dat het goed of de dienst is gebruikt ten behoeve van de economische activiteit van de belastingplichtige, en evenmin aan de voorwaarde van een rechtstreeks en onmiddellijk verband tussen de handeling in een eerder stadium en de handeling in een later stadium, voor zover verzoekster de goederen niet had doorverkocht, aangezien zij er niet de eigenaar van was. Verzoekster kon de belastbare handeling dus niet verrichten, maar enkel de goederen ompakken en ze uitvoeren naar de derde landen die waren bepaald door de Zwitserse onderneming die eigenaar was van de goederen. In geval van teruggave aan verzoekster van de betaalde belasting zou er geen belasting worden gestort op het nationale grondgebied, aangezien de buitenlandse onderneming niet als belastingplichtige op het nationale grondgebied was ingeschreven. De belasting waarvan verzoekster om aftrek heeft verzocht, had betrekking op goederen en maakte geen deel uit van de ompakkingswerkzaamheden met betrekking tot deze goederen. Verzoekster heeft aan de buitenlandse onderneming alleen het ompakken van de goederen aangerekend en in die prijs waren geen kosten voor de aankoop van de goederen begrepen.
- 18 Sic stantibus rebus is de Najvyšší súd, rekening houdend met de conclusies van de Ústavný súd zoals afgeleid uit zijn advies van 11 oktober 2018 met kenmerk II. ÚS-381/2018-49, waarin hij onder meer heeft vastgesteld dat de grondrechten van de partij in de procedure zijn geschonden omdat de zaak niet naar het Hof van Justitie is verwezen, van oordeel dat het voor de voortzetting van de procedure in het hoofdgeding noodzakelijk is voornoemde prejudiciële vragen voor te leggen aan het Hof van Justitie voor een prejudiciële beslissing over de uitlegging van de relevante bepalingen van het Unierecht.