

Downloaded via the EU tax law app / web

62018CJ0185

DOMSTOLENS DOM (Sjette Afdeling)

12. juni 2019 (*1)

»Præjudiciel forelæggelse – merværdiafgift (moms) – direktiv 2006/112/EF – artikel 401 – princip om afgiftsneutralitet – en virksomheds erhvervelse fra privatpersoner af genstande med et højt indhold af guld eller andre ædelmetaller med henblik på videresalg – afgift på overdragelse af formuegoder«

I sag C-185/18,

angående en anmodning om præjudiciel afgørelse i henhold til artikel 267 TEUF, indgivet af Tribunal Supremo (øverste domstol, Spanien) ved afgørelse af 7. februar 2018, indgået til Domstolen den 9. marts 2018, i sagen

Oro Efectivo SL

mod

Diputación Foral de Bizkaia,

har

DOMSTOLEN (Sjette Afdeling),

sammensat af afdelingsformanden, C. Toader, og dommerne L. Bay Larsen (refererende dommer) og M. Safjan,

generaladvokat: J. Kokott,

justitssekretær: A. Calot Escobar,

på grundlag af den skriftlige forhandling,

efter at der er afgivet indlæg af:

–

Oro Efectivo SL ved advokater K. Caminos García, A. Landeta Calvo og A. Rodríguez Muñoz, Diputación Foral de Bizkaia ved procurador M.F. Ortiz de Apodaca García og advokater M. Barrena Ezcurra,

–

den spanske regering ved S. Jiménez García, som befuldmægtiget,

–

Europa-Kommissionen ved L. Lozano Palacios og J. Jokubauskaitis, 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 Rådets direktiv 2006/112/EF af 28. november 2006 om det fælles merværdiafgiftssystem (EUT 2006, L 347, s. 1, herefter »momsdirektivet«) og af princippet om afgiftsneutralitet.

2

Anmodningen er blevet indgivet i forbindelse med en tvist mellem Oro Efectivo SL og Diputación Foral de Bizkaia (provinsregeringen i Bizkaia, Spanien) vedrørende et afslag på fradrag for afgiften på overdragelse af formuegoder og retshandler.

Retsforskrifter

EU-retten

Sjette direktiv

3

Artikel 33, stk. 1, i Rådets sjette direktiv 77/388/EØF af 17. maj 1977 om harmonisering af medlemsstaternes lovgivning om omsætningsafgifter – Det fælles merværdiafgiftssystem: ensartet beregningsgrundlag (EFT 1977, L 145, s. 1), som ændret ved Rådets direktiv 91/680/EF af 16. december 1991 (EFT 1991, L 376, s. 1) (herefter »sjette direktiv«), fastsætter:

»Med forbehold af andre fællesskabsbestemmelser, navnlig sådanne, der er fastsat i gældende fællesskabsbestemmelser om den generelle ordning for besiddelse af, omsætning af og kontrol med punktafgiftspligtige varer, er bestemmelserne i dette direktiv ikke til hinder for, at en medlemsstat opretholder eller indfører afgifter på forsikringsaftaler, afgifter på spil og væddemål, punktafgifter, indregistreringsafgifter og i det hele taget alle former for skatter og afgifter, der ikke har karakter af omsætningsafgift, dog forudsat at disse skatter og afgifter ikke i samhandelen mellem medlemsstaterne giver anledning til formaliteter ved grænsepassagen.«

Momsdirektivet

4

Sjette direktiv blev med virkning fra den 1. januar 2007 ophævet og erstattet af momsdirektivet. Fjerde og syvende betragtning til momsdirektivet er sålydende:

»(4)

Det er en forudsætning for virkeliggørelsen af målet om indførelse af et indre marked, at der i medlemsstaterne findes lovgivning om omsætningsafgifter, der ikke fordrejer konkurrencevilkårene, og som ikke hindrer den frie bevægelighed for varer og ydelser. Det er derfor nødvendigt at gennemføre en harmonisering af lovgivningen om omsætningsafgift ved hjælp af et system med afgift på merværdien, i det følgende benævnt moms, for i videst muligt omfang at fjerne de faktorer, der kan fordreje konkurrencevilkårene både på det nationale plan og på fællesskabsplan.

[...]

(7)

Det fælles momssystem bør, selv om satserne og fritagelserne ikke er fuldstændigt harmoniseret, medføre konkurrencemæssig neutralitet, således at varer og ydelser af samme art på de enkelte medlemsstaters område beskattes ens uanset produktions- og distributionskædens længde. «

5

Direktivets artikel 401 har følgende ordlyd:

»Med forbehold af andre fællesskabsbestemmelser er bestemmelserne i dette direktiv ikke til hinder for, at en medlemsstat opretholder eller indfører afgifter på forsikringsaftaler og på spil og væddemål, punktafgifter, registreringsafgifter og i det hele taget alle former for skatter og afgifter, der ikke har karakter af omsætningsafgift, forudsat at opkrævningen af disse skatter og afgifter ikke i samhandelen mellem medlemsstaterne giver anledning til formaliteter ved grænsepassagen.«

Spansk ret

6

Det fremgår af forelæggelsesafgørelsen, at de relevante nationale bestemmelser er dem, der er indeholdt i artikel 7 og 8 i Norma Foral 3/1989 del Territorio Histórico de Bizkaia, del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados (provinslov nr. 3/1989 i Territorio Histórico de Bizkaia vedrørende afgift på overdragelse af formuegoder og retshandler), af 21. marts 1989 (for regnskabsåret 2010) samt i artikel 9 og 10 i Norma Foral 1/2011 del Territorio Histórico de Bizkaia, del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados (provinslov nr. 1/2011 i Territorio Histórico de Bizkaia vedrørende afgift på overdragelse af formuegoder og retshandler), af 24. marts 2011 (for regnskabsårene 2011 og 2012). Disse bestemmelser er identiske med dem, der er fastsat i artikel 7 og 8 i Real Decreto Legislativo 1/1993 por el que se aprueba el Texto Refundido de la Ley del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados (kongeligt lovdekret nr. 1/1993 om godkendelse af den konsoliderede tekst til loven om afgift på overdragelser af formuegoder og retshandler) af 24. september 1993 (BOE nr. 251 af 20.10.1993). I den nævnte forelæggelsesafgørelse er de relevante uddrag af disse bestemmelser sammenfattet på følgende måde:

»[...]

—

Overdragelser mod vederlag foretaget ved hjælp af dispositioner »inter vivos« af alle typer varer eller rettigheder, som indgår i fysiske eller juridiske personers formue, udgør afgiftspligtige overdragelser af formuegoder.

–

De ovennævnte transaktioner henhører ikke under begrebet overdragelser af formuegoder mod vederlag, »såfremt de udføres af erhvervsdrivende i forbindelse med udøvelsen af disses erhvervsmæssige virksomhed og under alle omstændigheder, når de udgør leveringer af varer eller tjenesteydelser, der er pålagt [moms]«.

–

Betalingspligtig for afgiften i forbindelse med overdragelser af varer og rettigheder af enhver art er »erhververen heraf«, uanset om parterne måtte have fastsat andre bestemmelser herom.«

7

I medfør af artikel 4 i Ley 37/1992 del Impuesto sobre el Valor Añadido (lov nr. 37/1992 om merværdiafgift) af 28. november 1992 (BOE nr. 312 af 29.12.1992) er momspligtige transaktioner ikke pålagt afgift på overdragelse af formuegoder og retshandler som overdragelser af formuegoder mod vederlag.

Tvisten i hovedsagen og det præjudicielle spørgsmål

8

Oro Efectivo, hvis selskabsformål er køb, salg, indførsel og udførsel af råstoffer, ædelstene og ædelmetaller, opkøber inden for rammerne af sin virksomhed genstande med et højt indhold af guld eller andre ædelmetaller fra privatpersoner og videresælger dem med henblik på en omdannelse og efterfølgende genindførsel heraf i handelskredsløbet til virksomheder, som er specialiseret i fremstilling af ingots eller diverse genstande af ædelmetaller.

9

Hacienda Foral de Bizkaia (det regionale skattekontor i provinsen Bizkaia, Spanien) fandt, at de opkøb af genstande af guld og andre metaller, som sagsøgeren i hovedsagen havde foretaget hos privatpersoner i årene 2010-2012, var underlagt afgift på overdragelse af formuegoder og retshandler.

10

Oro Efectivo indgav en klage over denne skattemyndigheds afgørelse til Tribunal Económico-Administrativo Foral de Bizkaia (klageinstans i skatteretlige sager for provinsen Bizkaia, Spanien), idet selskabet gjorde gældende, at flere nationale retsinstanser havde truffet afgørelser, hvori det blev fastslået, at disse opkøbstransaktioner ikke skulle pålægges afgift på overdragelse af formuegoder og retshandler. Selskabet gjorde endvidere gældende, at de i hovedsagen omhandlede erhvervelser var blevet foretaget inden for rammerne af dets erhvervsvirksomhed. Selskabet anførte desuden, at opkrævning af denne afgift ville føre til en dobbelt beskattning i strid med princippet om afgiftsneutralitet, for så vidt som der allerede var blevet opkrævet moms af disse erhvervelser.

11

Ved dom af 18. juni 2015 afviste Tribunal Económico-Administrativo Foral de Bizkaia (klageinstans i skatteretlige sager for provinsen Bizkaia) den nævnte klage.

12

Oro Efectivo iværksatte appel til prøvelse af den nævnte rets afgørelse ved Tribunal Superior de Justicia del País Vasco (den øverste regionale domstol for Baskerlandet, Spanien). Denne appel blev forkastet ved dom af 13. september 2016.

13

Oro Efectivo har herefter iværksat kassationsanke ved Tribunal Supremo (øverste domstol, Spanien) til prøvelse af nævnte dom.

14

Den nævnte ret har anført, at afgørelsen på den tvist, der verserer for den, bl.a. afhænger af rækkevidden af princippet om afgiftsneutralitet, således som dette fortolkes af Domstolen.

15

Den nævnte ret ønsker nærmere bestemt oplyst, om en lovgivning, hvorefter virksomheder, når de fra fysiske personer erhverver løsøre såsom guld, sølv eller smykker, skal betale en afgift, der er forskellig fra moms, og som har form af en afgift på overdragelse af formuegoder og retshandler, når disse genstande er bestemt til erhvervsvirksomheden i de nævnte virksomheder, som desuden foretager momspligtige transaktioner i forbindelse med genindførelsen af disse genstande i handelskredsløbet uden at have haft mulighed for inden for rammerne af disse transaktioner at fradrage det i henhold til denne afgift erlagte beløb ved den oprindelige erhvervelse af genstandene, er forenelig med momsdirektivet og med princippet om afgiftsneutralitet.

16

På denne baggrund har Tribunal Supremo (øverste domstol) besluttet at udsætte sagen og forelægge Domstolen følgende præjudicielle spørgsmål:

»[Er momsdirektivet] og princippet om afgiftsneutralitet, der følger af dette direktiv, samt Domstolens praksis, som fortolker dette princip, [...] til hinder for en national lovgivning, i medfør af hvilken en medlemsstat kan anmode en erhvervsdrivende om betaling af en indirekte afgift, som er forskellig fra moms, som følge af den erhvervsdrivendes erhvervelse fra en privatperson af løsøre (nemlig guld, sølv eller smykker), når:

—

den erhvervede genstand ved forarbejdning og efterfølgende overdragelse er bestemt til selve den erhvervsdrivendes erhvervsvirksomhed

—

de momspligtige transaktioner gennemføres[, når den erhvervede genstand genindføres] i handelskredsløbet, og

–
den lovgivning, der finder anvendelse i denne medlemsstat, ikke tillader den erhvervsdrivende i forbindelse med disse transaktioner at fratække det beløb, der er betalt i afgift i forbindelse med den første af de nævnte erhvervelser?«

Retsforhandlingerne for Domstolen

17

I sin anmodning om præjudiciel afgørelse har den forelæggende ret anmodet om anvendelse af den fremskyndede procedure, som er fastsat i artikel 105, stk. 1, i Domstolens procesreglement.

18

Denne anmodning er blevet forkastet ved kendelse afsagt af Domstolens præsident den 30. april 2018, Oro Efectivo (C-185/18, ikke trykt i Sml., EU:C:2018:298).

Om det præjudicielle spørgsmål

19

Med sit spørgsmål ønsker den forelæggende ret nærmere bestemt oplyst, om momsdirektivet og princippet om afgiftsneutralitet er til hinder for en national lovgivning som den i hovedsagen omhandlede, hvorefter virksomheders erhvervelse fra privatpersoner af genstande med et højt indhold af guld eller andre ædelmetaller pålægges en indirekte afgift, der rammer overdragelse af formuegoder, og som er forskellig fra moms, når disse genstande er bestemt til erhvervsvirksomheden i de nævnte virksomheder, der med henblik på en omdannelse og derefter genindførsel heraf i handelskredsløbet videresælger dem til virksomheder, som er specialiseret i fremstilling af ingots eller diverse genstande af ædelmetaller.

20

I denne forbindelse skal det bemærkes, at i henhold til momsdirektivets artikel 401 er bestemmelserne deri ikke til hinder for, at en medlemsstat opretholder eller indfører afgifter på forsikringsaftaler og på spil og væddemål, punktafgifter, registreringsafgifter og i det hele taget alle former for skatter og afgifter, der ikke har karakter af omsætningsafgift, forudsat at opkrævningen af disse skatter og afgifter ikke i samhandelen mellem medlemsstaterne giver anledning til formaliteter ved grænsepassagen. Da EU-retten således tillader, at der findes andre afgiftsordninger, kan sådanne afgifter ligeledes opkræves, når dette fører til, at der opkræves moms og afgifter samtidig for samme transaktion (jf. i denne retning dom af 20.3.2014, Caixa d'Estalvis i Pensions de Barcelona, C-139/12, EU:C:2014:174, præmis 28, og af 7.8.2018, Viking Motors m.fl., C-475/17, EU:C:2018:636, præmis 26).

21

Henset til den negative betingelse, der er indeholdt i udtrykket »der ikke har karakter af omsætningsafgift«, gør en ordlydsfortolkning af denne bestemmelse det muligt at konkludere, at en medlemsstats opretholdelse eller indførsel af skatter og afgifter kun er tilladt på betingelse af, at disse ikke kan sidestilles med en omsætningsafgift (dom af 7.8.2018, Viking Motors m.fl., C-475/17, EU:C:2018:636, præmis 27).

22

Selv om begrebet »omsætningsafgift« hverken er defineret i momsdirektivets artikel 401 eller nogen anden bestemmelse deri, skal det bemærkes, at den nævnte artikel i det væsentlige svarer til sjette direktivs artikel 33 (dom af 7.8.2018, Viking Motors m.fl., C-475/17, EU:C:2018:636, præmis 28).

23

Inden for rammerne af de sager, der gav anledning til kendelse af 27. november 2008, Renta (C-151/08, ikke trykt i Sml., EU:C:2008:662), og til dom af 20. marts 2014, Caixa d'Estalvis i Pensions de Barcelona (C-139/12, EU:C:2014:174), udtalte Domstolen sig om, hvorvidt en national lovgivning om en afgift, der blev pålagt overdragelse af formuegoder mod vederlag, og som havde de samme kendetegn som den i hovedsagen omhandlede afgift, var forenelig med sjette direktivs artikel 33, stk. 1. Efter at have redegjort for momsens fire væsentlige kendetegn som fastlagt i Domstolens praksis, nemlig at moms generelt anvendes på transaktioner vedrørende goder eller tjenesteydelser, at momsen er proportional med den pris, den afgiftspligtige modtager som modydelse for de goder og tjenesteydelser, den pågældende leverer, at momsen opkræves i hvert led af produktions- og distributionskæden, herunder i detailhandelsleddet, uanset antallet af tidligere transaktioner, og at en afgiftspligtig fra den moms, der skal betales, kan fradrage de beløb, der er betalt i foregående led, således at afgiften i et givet omsætningsled kun pålægges merværdien i dette led, og således at den nævnte afgift i sidste instans bæres af forbrugeren, fastslog Domstolen, at en sådan afgift adskiller sig fra moms på en sådan måde, at den ikke kan kvalificeres som en afgift, der har karakter af en omsætningsafgift som omhandlet i sjette direktivs artikel 33, stk. 1 (kendelse af 27.11.2008, Renta, C-151/08, ikke trykt i Sml., EU:C:2008:662, præmis 32 og 45, og dom af 20.3.2014, Caixa d'Estalvis i Pensions de Barcelona, C-139/12, EU:C:2014:174, præmis 29).

24

I denne henseende fastslog Domstolen navnlig, at en sådan afgift ikke generelt blev pålagt samtlige transaktioner vedrørende goder eller tjenesteydelser, og at afgiften ikke kunne opkræves i forbindelse med en produktions- og distributionsproces, hvorefter det på hvert led af denne proces forholdt sig således, at de beløb, der var blevet betalt i foregående led i processen, kunne fradrages fra afgiften (jf. i denne retning kendelse af 27.11.2008, Renta, C-151/08, ikke trykt i Sml., EU:C:2008:662, præmis 41 og 43).

25

I denne henseende bemærkes, at der ikke er noget i de sagsakter, som Domstolen råder over, der giver anledning til at fastslå, at dette spørgsmål skal undersøges på en anden måde i forbindelse med nærværende anmodning om præjudiciel afgørelse. De betragtninger, som Domstolen fremsatte for så vidt angår sjette direktivs artikel 33, stk. 1, i de afgørelser, der er omhandlet i nærværende doms præmis 23 og 24, skal således anses for at kunne overføres til momsdirektivets artikel 401 inden for rammerne af nærværende sag.

26

Det følger heraf, at en afgift som den i hovedsagen omhandlede ikke kan anses for at have karakter af omsætningsafgift som omhandlet i momsdirektivets artikel 401.

27

Den forelæggende ret er desuden af den opfattelse, at en samtidig anvendelse af den i hovedsagen omhandlede afgift og det fælles momssystem kan udgøre et indgreb i princippet om afgiftsneutralitet med hensyn til moms.

28

Hvad angår dette princip, hvortil der henvises i fjerde og syvende betragtning til momsdirektivet, skal det bemærkes, at med henblik på at undgå resultater, som ikke stemmer overens med det mål, der forfølges med det fælles momssystem, og som består i at skabe lige afgiftsvilkår for samme transaktion, uanset i hvilken medlemsstat den finder sted, skal enhver sammenligning af kendetegnene ved en afgift, såsom den i hovedsagen omhandlede afgift, med momsens kendetegn foretages i lyset af dette mål. I denne forbindelse skal der lægges særlig vægt på kravet om, at det til enhver tid skal sikres, at det fælles momssystem er neutralt (jf. i denne retning dom af 7.8.2018, Viking Motors m.fl., C-475/17, EU:C:2018:636, præmis 41).

29

Som Europa-Kommissionen med rette har fremhævet, kræver princippet om afgiftsneutralitet med hensyn til moms kun denne neutralitet inden for rammerne af det harmoniserede system, der er indført ved momsdirektivet. Hvad i det foreliggende tilfælde angår en afgift, som ikke er harmoniseret inden for rammerne af dette direktiv, kan det ikke lægges til grund, at det fælles momssystems neutralitet ikke er overholdt (jf. i denne retning dom af 24.10.2013, Metropol Spielstätten, C-440/12, EU:C:2013:687, præmis 57).

30

Henset til samtlige ovenstående betragtninger skal det forelagte spørgsmål besvares med, at momsdirektivet og princippet om afgiftsneutralitet skal fortolkes således, at de ikke er til hinder for en national lovgivning som den i hovedsagen omhandlede, hvorefter virksomheders erhvervelse fra privatpersoner af genstande med et højt indhold af guld eller andre ædelmetaller pålægges en indirekte afgift, der rammer overdragelse af formuegoder, og som er forskellig fra moms, når disse genstande er bestemt til erhvervsvirksomheden i de nævnte virksomheder, der med henblik på en omdannelse og derefter genindførsel heraf i handelskredsløbet videresælger dem til virksomheder, som er specialiseret i fremstilling af ingots eller diverse genstande af ædelmetaller.

Sagsomkostninger

31

Da sagen i forhold til hovedsagens parter udgør et led i den sag, der verserer for den forelæggende ret, tilkommer det denne at træffe afgørelse om sagsomkostningerne. Bortset fra de 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 (Sjette Afdeling) for ret:

Rådets direktiv 2006/112/EF af 28. november 2006 om det fælles merværdiafgiftssystem og princippet om afgiftsneutralitet skal fortolkes således, at de ikke er til hinder for en national lovgivning som den i hovedsagen omhandlede, hvorefter virksomheders erhvervelse fra

privatpersoner af genstande med et højt indhold af guld eller andre ædelmetaller pålægges en indirekte afgift, der rammer overdragelse af formuegoder, og som er forskellig fra merværdiafgift, når disse genstande er bestemt til erhvervsvirksomheden i de nævnte virksomheder, der med henblik på en omdannelse og derefter genindførsel heraf i handelskredsløbet videresælger dem til virksomheder, som er specialiseret i fremstilling af ingots eller diverse genstande af ædelmetaller.

Underskrifter

(*1) – Processprog: spansk.