Samling af Afgørelser

DOMSTOLENS DOM (Tredje Afdeling)

7. november 2013 *

»Beskatning — moms — direktiv 2006/112/EF — artikel 73 og 78 — ejendomstransaktioner gennemført af fysiske personer — kvalificering af disse transaktioner som afgiftspligtige transaktioner — fastlæggelse af den moms, der skal betales, når parterne ikke har angivet den ved indgåelsen af aftalen — eksistensen af eller fraværet af en mulighed for leverandøren for at få tilbagebetalt momsen af erhververen — følger«

I de forenede sager C-249/12 og sag C-250/12,

angående anmodninger om præjudiciel afgørelse i henhold til artikel 267 TEUF, indgivet af Înalta Curte de Casație și Justiție (Rumænien) ved afgørelser af 15. marts 2012, indgået til Domstolen den 22. maj 2012, i sagerne

Corina-Hrisi Tulică

mod

Agenția Națională de Administrare Fiscală – Direcția Generală de Soluționare a Contestațiilor (sag C-249/12),

og

Călin Ion Plavoșin

mod

Direcția Generală a Finanțelor Publice Timiș – Serviciul Soluționare Contestații,

Activitatea de Inspecție Fiscală – Serviciul de Inspecție Fiscală Timiș (sag C-250/12),

har

DOMSTOLEN (Tredje Afdeling)

sammensat af afdelingsformanden, M. Ilešič, og dommerne C.G. Fernlund (refererende dommer), A. Ó Caoimh, C. Toader og E. Jarašiūnas,

generaladvokat: M. Wathelet

justitssekretær: A. Calot Escobar,

på grundlag af den skriftlige forhandling,

* Processprog: rumænsk.

efter at der er afgivet indlæg af:

— den rumænske regering ved R.-H. Radu, R.-M. Giurescu og A.-L. Crișan, som befuldmægtigede,

— Europa-Kommissionen ved L. Bouyon og C. Soulay, som befuldmægtigede,

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

afsagt følgende

Dom

1 Anmodningerne om præjudiciel afgørelse vedrører fortolkningen af Rådets direktiv 2006/112/EF af 28. november 2006 om det fælles merværdiafgiftssystem (EUT L 347, s. 1, herefter »momsdirektivet«), navnlig af artikel 73 og 78.

2 Disse anmodninger er blevet fremsat i forbindelse med tvister mellem henholdsvis Corina-Hrisi Tulică og Agenția Națională de Administrare Fiscală – Direcția Generală de Soluționare a Contestațiilor (det nationale skatteforvaltningsagentur – generaldirektoratet for behandling af klager) og mellem Călin Ion Plavoșin og Direcția Generală a Finanțelor Publice Timiș – Serviciul Soluționare Contestații (generaldirektoratet for offentlige finanser i Timiș – klagebehandlingstjenesten), vedrørende fastlæggelsen af den merværdiafgift (herefter »moms«), der skal betales, når parterne ikke har angivet noget om denne afgift ved fastsættelsen af prisen på den leverede vare.

Retsforskrifter

EU-retten

3 Syvende betragtning til momsdirektivet er affattet således:

»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.«

4 Dette direktivs artikel 1 bestemmer:

»1. Dette direktiv fastlægger det fælles [moms]system.

2. Det fælles [moms]system bygger på det princip, at der på varer og ydelser skal anvendes en generel forbrugsafgift, der er nøjagtig proportional med varernes og ydelsernes pris, uanset antallet af transaktioner i de produktions- og distributionsled, der ligger før beskatningsleddet.

Ved enhver transaktion svares en [moms], der beregnes af varens eller ydelsens pris med anvendelse af den afgiftssats, som gælder for varen eller ydelsen, med fradrag af det afgiftsbeløb, der direkte er blevet pålagt de forskellige omkostningselementer.

Det fælles momssystem anvendes til og med detailhandelsleddet.«

5 Nævnte direktivs artikel 73 bestemmer:

»Ved levering af varer og ydelser, bortset fra de i artikel 74 til 77 omhandlede, omfatter afgiftsgrundlaget den samlede modværdi, som leverandøren modtager eller vil modtage af kunden eller tredjemand for de pågældende transaktioner, herunder tilskud, der er direkte forbundet med transaktionernes pris.«

6 Samme direktivs artikel 78 bestemmer:

»Følgende elementer medregnes i afgiftsgrundlaget:

a) skatter, told, importafgifter og andre afgifter med undtagelse af selve momsen

b) biomkostninger såsom provisions-, emballage-, transport- og forsikringsomkostninger, som leverandøren forlanger afholdt af kunden.

Medlemsstaterne kan ved anvendelsen af stk. 1, litra b), betragte omkostninger, der er omfattet af en særskilt aftale, som biomkostninger.«

Rumænsk ret

7 Under afsnit VI med overskriften »Merværdiafgift« i lov nr. 571/2003 om skatteloven i den affattelse, der fandt anvendelse på tidspunktet for de faktiske omstændigheder i hovedsagen (herefter »skatteloven«), bestemmer lovens artikel 125a med overskriften »Betydning af visse begreber og udtryk«:

»1. I henhold til dette afsnit har nedenstående begreber og udtryk følgende betydning:

[...]

5. ved »afgiftsgrundlag« forstås modværdien af en levering af afgiftspligtige varer eller tjenesteydelser, af en afgiftspligtig import eller af afgiftspligtige erhvervelser i Fællesskabet foretaget i overensstemmelse med kapitel VII

[...]«

8 Skattelovens artikel 137 med overskriften »Afgiftsgrundlaget for levering af varer og tjenesteydelser i indlandet« fastsætter:

»1. Afgiftsgrundlaget for [momsen] udgøres:

a) for så vidt angår levering af varer og tjenesteydelser, af den samlede modværdi, som leverandøren eller tjenesteyderen modtager eller vil modtage af køberen, aftageren eller tredjemand for de pågældende transaktioner, herunder tilskud, der er direkte forbundet med transaktionernes pris.

[...]

2. Afgiftsgrundlaget omfatter følgende:

a) skatter og afgifter, medmindre andet er fastsat i loven, med undtagelse af [moms]

b) biomkostninger såsom provision-, emballage-, transport- og forsikringsomkostninger, som leverandøren eller tjenesteyderen forlanger afholdt af kunden. Omkostninger, som leverandøren af varerne eller tjenesteyderen har faktureret køberen, og som er genstand for en særskilt aftale, og som er forbundet med leveringen af de pågældende varer eller tjenesteydelser, betragtes som biomkostninger.«

9 Den civile lovbog i den affattelse, der fandt anvendelse på de faktiske omstændigheder i hovedsagen, fastsætter:

»Artikel 962

Aftalens genstand er det, som parterne eller en af disse forpligter sig til.

[...]

Artikel 969

De i henhold til loven indgåede aftaler har lovkraft mellem de kontraherende parter. De kan ophæves ved fælles overenskomst eller af lovbestemte årsager.

Artikel 970

Aftalerne skal udføres i god tro. De er ikke blot forpligtende, for så vidt som det udtrykkeligt er fastsat, men også hvad angår alle obligatoriske følger som følge af deres natur ifølge billighed, sædvane eller lov.«

Tvisterne i hovedsagerne og det præjudicielle spørgsmål

10 Corina-Hrisi Tulică og Călin Ion Plavoșin indgik talrige salgsaftaler om fast ejendom, nemlig henholdsvis 134 aftaler i løbet af 2007-2008 og 15 aftaler i tidsrummet 2007-2009.

11 Corina-Hrisi Tulică og Călin Ion Plavoșin har ikke angivet noget for så vidt angår moms ved indgåelsen af disse salgsaftaler.

12 Efter at de nævnte transaktioner var blevet gennemført og efter kontroller, fastslog skatteforvaltningen, at den af Corina-Hrisi Tulică og Călin Ion Plavoșin udøvede virksomhed havde karakter af en økonomisk virksomhed.

13 Corina-Hrisi Tulică og Călin Ion Plavoșin er følgelig af egen drift blevet kvalificeret som momspligtige af skatteforvaltningen, som udsendte afgiftsafgørelser til de pågældende, hvorved den krævede betaling af moms, idet momsen dels var beregnet ved at lægge momsbeløbet oven i den pris, der er aftalt mellem de kontraherende parter, dels forhøjet med morarenter.

14 I forbindelse med den sag, der ligger til grund for sag C-249/12, har Corina-Hrisi Tulică gjort gældende, at skatteforvaltningens praksis, der består i at beregne momsen ved at lægge momsbeløbet oven i den pris, der er aftalt af de kontraherende parter, var i strid med flere retsprincipper, heriblandt princippet om aftalefrihed. Momsen er en del af prisen og ikke et element, som lægger sig til den. Det er på ingen måde åbenbart, at erhververen ville have indvilliget i købet af den pågældende faste ejendom på de betingelser, der er fastsat af skatteforvaltningen. Den af sidstnævnte krævede moms kan heller ikke kræves refunderet af erhververen, da den går ud over aftalens genstand og ikke kan gøres gældende mod erhververen, hvad enten det er i henhold til en kontraktlig forpligtelse eller i henhold til en lovmæssig ikke-kontraktlig forpligtelse.

15 Skatteforvaltningen gør gældende, idet den baserer sig på bestemmelserne i skattelovens artikel 137, at for at fastlægge det momsbeløb, der skal betales, skal beregningen tage udgangspunkt i den pris, der er aftalt mellem de kontraherende parter.

16 Corina-Hrisi Tulică anlagde sag ved Curtea de Apel Bucureşti (appelretten i Bukarest), der ikke gav medhold i søgsmålet.

17 Corina-Hrisi Tulică iværksatte kassationsanke til prøvelse af Curtea de Apel Bucureşti's dom ved Înalta Curte de Casație și Justiție (den øverste kassationsret).

18 I appelskriftet har Corina-Hrisi Tulică bl.a. gentaget sin argumentation om den urigtige karakter af fastsættelsen af afgiftsgrundlaget. Til støtte for denne argumentation har hun påberåbt sig præmis 26 og 27 i dom af 24. oktober 1996, Elida Gibbs (sag C-317/94, Sml. I, s. 5339).

19 I løbet af den sag, der verserer ved Înalta Curte de Casație și Justiție, er det centrale skatteudvalgs fortolkende afgørelse nr. 2 af 12. april 2011 blevet offentliggjort i *Monitorul Oficial al României* nr. 278 af 20. april 2011 (herefter »fortolkende afgørelse nr. 2/2011«). Denne afgørelse er blevet truffet af det nævnte udvalg under udøvelsen af dets opgave med at ensarte anvendelsen af skattelovgivningen. Nævnte afgørelse bekræfter skatteforvaltningens tilgang til fastsættelsen af momsens beregningsgrundlag. Den er affattet på følgende måde:

»[...] [momsen fastsættes] for afgiftspligtige leveringer af bygninger og grunde på grundlag af parternes hensigter, som de fremgår af aftaler eller af andre bevismidler, der er fremlagt i overensstemmelse med den rumænske regerings anordning nr. 92/2003 [...]:

a) ved anvendelse af momssatsen på modværdien af leveringen [...] såfremt følgende er opfyldt:

   1) parterne har aftalt, at modværdien af leveringen ikke indeholder moms, eller

   2) parterne har intet aftalt angående moms

b) ved anvendelse af metoden med anvendt beregning [...], såfremt parterne har aftalt, at modværdien af leveringen omfatter moms.«

20 Under den sag, der ligger til grund for sag C-250/12, har Călin Ion Plavoșin gjort gældende, at tilføjelsen af moms til det beløb, der er betalt som modværdi for salget, tilsidesætter formålet med den aftale, der er indgået af parterne, og skaber virkninger, der er i strid med momsens formål. Denne afgift kan ifølge ham ikke pålægges leverandøren, idet den i sagens natur er en forbrugsafgift, som skal betales af den endelige forbruger.

21 Ifølge Călin Ion Plavoșin skal den afgift, der skal betales, såfremt salgsaftalen ikke nævner momsen, anvendes på et beløb svarende til den pris, som er aftalt af parterne, fratrukket afgiftens samlede værdi, således at det af erhververen betalte beløb dækker såvel den pris, der skal betales til leverandøren, som momsen.

22 Skatteforvaltningen påberåber sig den fortolkende afgørelse nr. 2/2011, som bekræfter den tilgang, som denne forvaltning fulgte på området for beregning af den gældende moms.

23 Călin Ion Plavoșin anlagde sag ved Curtea de Apel Timișoara (appelretten i Timișoara), som ikke gav medhold i søgsmålet.

24 Han iværksatte anke ved Înalta Curte de Casație și Justiție til prøvelse af den dom, som Curtea de Apel Timișoara havde afsagt.

25 Denne ret nærede tvivl om velbegrundetheden af den fortolkende afgørelse nr. 2/2011 angående begrebet »modværdien« og rækkevidden af momsdirektivets artikel 73 og 78, når parterne ikke har angivet noget for så vidt angår momsen ved et salg. Înalta Curte de Casație și Justiție har derfor besluttet at udsætte sagen og forelægge Domstolen følgende præjudicielle spørgsmål i begge de sager, der er indbragt for den:

»Såfremt en [leverandør] af en fast ejendom omkvalificeres til at være momspligtig, og parterne har aftalt modværdien (prisen) for leveringen af den faste ejendom uden henvisning til moms, skal artikel 73 og 78 i [momsdirektivet] da fortolkes således, at afgiftsgrundlaget udgøres:

a) af den af parterne aftalte modværdi (pris) for leveringen af den faste ejendom fratrukket momssatsen, eller

b) af den af parterne aftalte modværdi (pris) for leveringen af den faste ejendom?«

26 Ved kendelse afsagt af Domstolens præsident den 22. juni 2012 blev sagerne C-249/12 og C-250/12 forenet med henblik på den skriftlige forhandling, den mundtlige forhandling og dommen.

Om det præjudicielle spørgsmål

27 Den forelæggende ret ønsker nærmere bestemt oplyst, om den aftalte pris, henset til momsdirektivets artikel 73 og 78 – når prisen på en vare er blevet fastsat af parterne uden nogen angivelse af momsen, og leverandøren af den nævnte vare er den person, der er betalingspligtig for moms for den afgiftspligtige transaktion – skal anses for en pris, der allerede omfatter momsen, eller for en pris uden moms, som skal forhøjes med denne.

28 Det fremgår af de sagsakter, som Domstolen er i besiddelse af, at sagsøgerne i hovedsagen, der er leverandører af fast ejendom, er pligtige at betale moms for de afgiftspligtige transaktioner, som de har gennemført. Det fremgår ligeledes af disse sagsakter, at aftaleparterne i hovedsagen ikke har fastsat noget om momsen, da de fastlagde prisen på de faste ejendomme, der er genstand for salget. Derimod har den forelæggende ret ikke tilvejebragt nogen oplysninger vedrørende spørgsmålet om, hvorvidt disse leverandører i henhold til national ret råder eller ikke råder over en mulighed for ud over den aftalte pris at få tilbagebetalt den moms, der kræves af skatteforvaltningen, af erhververen.

29 Corina-Hrisi Tulică og Călin Ion Plavoși samt Europa-Kommissionen er i det væsentlige af den opfattelse, at momsen i sagens natur er en afgift på forbruget, som skal bæres af den endelige forbruger, og som derfor ikke kan pålægges leverandøren. Momsen skal derfor være en del af prisen og ikke et element, som lægger sig til den.

30 Den rumænske regering er i det væsentlige af den opfattelse, at for at fastlægge den modværdi, som leverandøren har opnået, skal man, idet denne har en subjektiv værdi, henholde sig til parternes vilje og antage, at denne modværdi udgøres af det beløb, som leverandøren forventede at modtage, og som erhververen var rede til at betale. Dette beløb svarer i det foreliggende tilfælde til den pris, der er fastlagt i kontrakten uden fradrag af momsen.

31 Den nævnte regering tilføjer, at hvis det skulle antages, at modværdien udgjordes af den leverede vares pris, fratrukket momsbeløbet, ville leverandøren have en fordel i forhold til sine konkurrenter, hvilket ville være i strid med princippet om momsens neutralitet og ville kunne favorisere uregelmæssigheder som dem, de pågældende leverandører i hovedsagen har været involveret i.

32 I denne henseende skal det bemærkes, at det følger af momsdirektivets artikel 1, stk. 2, og artikel 73, at det fælles momssystem består i, at der på varer og ydelser skal anvendes en generel forbrugsafgift, der er nøjagtig proportional med varernes og ydelsernes pris, og at afgiftsgrundlaget omfatter den samlede

modværdi, som vareleverandøren eller tjenesteyderen modtager eller vil modtage af kunden eller tredjemand for de omhandlede transaktioner. Direktivets artikel 78 opregner visse elementer, som medregnes i afgiftsgrundlaget. Ifølge nævnte direktivs artikel 78, litra a), medregnes momsen ikke i det nævnte grundlag.

33 I overensstemmelse med hovedreglen i momsdirektivets artikel 73 er afgiftsgrundlaget ved levering af varer eller tjenesteydelser mod vederlag den modværdi, som den afgiftspligtige faktisk har modtaget herfor. Denne modværdi udgør en subjektiv værdi, dvs. den, der faktisk modtages i det konkrete tilfælde, og ikke en værdi, der ansættes efter objektive kriterier (jf. bl.a. dom af 5.2.1981, sag 154/80, Coöperatieve Aardappelenbewaarplaats, Sml. s. 445, præmis 13, og af 26.4.2012, forenede sager C-621/10 og C-129/11, Balkan and Sea Properties og Provadinvest, Sml., EU:C:2012:248, præmis 43).

34 Denne regel skal anvendes i overensstemmelse med det nævnte direktivs grundlæggende princip, som består i, at formålet med momsordningen alene er at beskatte den endelige forbruger (jf. bl.a. dommen i sagen Elida Gibbs, præmis 19, og kendelse af 9.12.2011, sag C-69/11, Connoisseur Belgium, præmis 21).

35 Når en salgsaftale er indgået, uden at momsen nævnes, i det tilfælde, hvor leverandøren ifølge national ret ikke kan få den moms tilbagebetalt af erhververen, som senere kræves af skatteforvaltningen, har medregningen af hele prisen – uden fradrag af momsen – som udgørende det grundlag, momsen finder anvendelse på, til følge, at momsen påhviler denne leverandør og derfor støder imod princippet om, at momsen er en afgift på forbrug, som skal bæres af den endelige forbruger.

36 En sådan medregning støder desuden mod den regel, hvorefter skatteforvaltningen ikke som moms kan opkræve et beløb, der er højere end det, den afgiftspligtige har opkrævet (jf. bl.a. dommen i sagen Elida Gibbs, præmis 24, dom af 3.7.1997, sag C-330/95, Goldsmiths, Sml. I, s. 3801, præmis 15, samt dommen i sagen Balkan and Sea Properties og Provadinvest, præmis 44).

37 Det forholder sig derimod anderledes i det tilfælde, hvor leverandøren ifølge national ret har mulighed for at tilføje et supplement til den aftalte pris, der svarer til den afgift, der finder anvendelse på transaktionen, og få tilbagebetalt dette fra erhververen af varen.

38 Det skal endvidere fremhæves, at et af momsens væsentlige kendetegn beror på den omstændighed, at denne afgift er nøjagtigt proportional med prisen på de omhandlede varer og ydelser. Dette indebærer, at alle leverandørerne bidrager til betaling af momsen i samme forhold i henseende til hele det beløb, der er opkrævet for de solgte varer.

39 I det foreliggende tilfælde tilkommer det den nationale ret at efterprøve, om rumænsk ret giver leverandørerne mulighed for at få tilbagebetalt den moms, der senere opkræves af skatteforvaltningen, af erhververne.

40 Hvis det skulle følge af denne efterprøvelse, at en sådan tilbagebetaling ikke er mulig, skal det konkluderes, at momsdirektivet er til hinder for en regel som den, der er fastsat i den fortolkende afgørelse nr. 2/2011.

41 For så vidt som den rumænske regering gør gældende, at en regel som den i hovedsagen omhandlede kan undgå uregelmæssigheder, skal det bemærkes, at enhver medlemsstat har kompetence til at vedtage alle de love og administrative foranstaltninger, som er egnede til at sikre, at momsen opkræves i sin helhed, samt til at bekæmpe svig, og at de har en forpligtelse til at vedtage sådanne foranstaltninger (jf. i denne retning dom af 26.2.2013, sag C-617/10, Åkerberg Fransson, Sml., EU:C:2013:105, præmis 25 og den deri nævnte retspraksis).

42 Disse foranstaltninger må dog ikke gå videre end nødvendigt for at nå det forfulgte formål (dom af 12.7.2012, sag C-284/11, EMS-Bulgaria Transport, Sml., EU:C:2012:458, præmis 67 og den deri nævnte retspraksis). Dette ville imidlertid netop være tilfældet for den i hovedsagen omhandlede regel, hvis det skulle vise sig, at den fører til en situation, hvor momsen påhviler leverandøren og dermed ikke opkræves på en måde, som er forenelig med det grundlæggende princip for momssystemet, som anført i denne doms præmis 34.

43 På baggrund af de ovenstående betragtninger skal det forelagte spørgsmål besvares med, at momsdirektivet, navnlig dets artikel 73 og 78, skal fortolkes således, at når prisen på en vare er blevet fastsat af parterne uden nogen angivelse af momsen, og leverandøren af den nævnte vare er den person, der er betalingspligtig for moms for den afgiftspligtige transaktion, skal den aftalte pris, i det tilfælde hvor leverandøren ikke har mulighed for at få tilbagebetalt den af skatteforvaltningen krævede moms af erhververen, anses for allerede at omfatte momsen.

Sagsomkostninger

44 Da sagernes behandling i forhold til hovedsagernes parter udgør et led i de sager, der verserer for den forelæggende ret, tilkommer det denne at træffe afgørelse om sagsomkostningerne. 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 (Tredje Afdeling) for ret:

Rådets direktiv 2006/112/EF af 28. november 2006 om det fælles merværdiafgiftssystem, navnlig dets artikel 73 og 78, skal fortolkes således, at når prisen på en vare er blevet fastsat af parterne uden nogen angivelse af merværdiafgiften, og leverandøren af den nævnte vare er den person, der er betalingspligtig for merværdiafgift for den afgiftspligtige transaktion, skal den aftalte pris, i det tilfælde hvor leverandøren ikke har mulighed for at få tilbagebetalt den af skatteforvaltningen krævede merværdiafgift af erhververen, anses for allerede at omfatte merværdiafgiften.

Underskrifter