DOMSTOLENS DOM (Syvende Afdeling)

28. juli 2011 *

I sag C-106/10,

angående en anmodning om præjudiciel afgørelse i henhold til artikel 267 TEUF, indgivet af Supremo Tribunal Administrativo (Portugal) ved afgørelse af 27. januar 2010, indgået til Domstolen den 25. februar 2010, i sagen:

Lidl & Companhia

mod

Fazenda Pública

procesdeltager:

Ministério Público,

har

DOMSTOLEN (Syvende Afdeling)

sammensat af afdelingsformanden, D. Šváby (refererende dommer), og dommerne G. Arestis og J. Malenovský,

* Processprog: portugisisk.

generaladvokat: V. Trstenjak
justitssekretær: fuldmægtig A. Impellizzeri,

på grundlag af den skriftlige forhandling og efter retsmødet den 5. maj 2011,

efter at der er afgivet indlæg af:

— Lidl & Companhia ved advogados M. Lourenço og I. Ramos

— Fazenda Pública ved advogado N. Severino

— den portugisiske regering ved L. Fernandes og R. Laires, som befuldmægtigede

— Europa-Kommissionen ved M. Afonso, som befuldmægtiget,

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 78, første afsnit, litra a), og artikel 79, første afsnit, litra c), i Rådets direktiv 2006/112/EF af 28. november 2006 om det fælles merværdiafgiftssystem (EFT L 347, s. 1, og berigtigelse EUT 2007 L 335, s. 60).

2 Anmodningen er blevet fremsat i en sag mellem Lidl & Companhia og Fazenda Pública (statskassen) om, hvorvidt afgift på motorkøretøjer (herefter »ISV«) på to motorkøretøjer, der blev erhvervet fra et portugisisk selskab, der importerer motorkøretøjer, skal medregnes i afgiftsgrundlaget for merværdiafgiften (herefter »moms«).

Retsforskrifter

EU-retlige forskrifter

3 Artikel 73 i direktiv 2006/112 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.«

4 Direktivets artikel 78, første afsnit, litra a), har følgende ordlyd:

»Følgende elementer medregnes i afgiftsgrundlaget:

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

5 Direktivets artikel 79, litra c), fastsætter:

»Følgende elementer medregnes ikke i afgiftsgrundlaget:

[...]

c) beløb, som en afgiftspligtig person modtager fra kunden som tilbagebetaling af omkostninger afholdt i dennes navn og for dennes regning, og som i hans regnskab godskrives en interimskonto.

Den afgiftspligtige person skal gøre rede for det faktiske beløb for de i stk. 1, litra c), omhandlede omkostninger og kan ikke fradrage den moms, der eventuelt er blevet opkrævet.«

6 Artikel 83 i direktiv 2006/112 bestemmer:

»Ved erhvervelse af varer inden for Fællesskabet indgår de samme elementer i afgiftsgrundlaget som dem, der anvendes ved opgørelse af afgiftsgrundlaget ved levering af de samme varer på medlemsstatens område, jf. kapitel 2 […]«.

Nationale bestemmelser

Momslovgivningen

7 Artikel 16 i Código do Imposto sobre o Valor Acrescentado (lov om merværdiafgift, herefter »CIVA«) bestemmer:

»1. Med forbehold af bestemmelserne i stk. 2 svarer afgiftsgrundlaget ved levering af afgiftspligtige varer og tjenesteydelser til modværdien af det vederlag, som er eller vil blive modtaget af erhververen, modtageren eller tredjemand.

[...]

5. Følgende elementer medregnes i afgiftsgrundlaget ved levering af afgiftspligtige varer og tjenesteydelser:

a) skatter, told, gebyrer og andre afgifter med undtagelse af selve [momsen]

[...]

6. Følgende elementer medregnes ikke i afgiftsgrundlaget i henhold til stk. 5:

[...]

c) beløb, som allerede er erlagt i en erhverver af goders eller modtager af tjenesteydelsers navn eller for hans regning, der af den afgiftspligtige er bogført tredjemands konto på behørig vis.

[...]«

8 Artikel 17 i CIVA bestemmer:

»1. Afgiftsgrundlaget for importerede goder svarer til toldværdien, der er fastsat i overensstemmelse med de gældende EU-bestemmelser.

2. I afgiftsgrundlaget medregnes følgende elementer, såfremt de ikke allerede indgår heri:

a) skatter, told, importafgifter og andre afgifter, der er skyldige inden eller som følge af importen med undtagelse af den [moms], der skal opkræves

[...]«

9 Artikel 17 i Regime do IVA nas Transacções Intracomunitárias (momsordningen for transaktioner inden for Fællesskabet) bestemmer:

»1. Ved beregningen af afgiftsgrundlaget ved erhvervelser inden for Fællesskabet finder CIVA's artikel 16 om overdragelse af goder tilsvarende anvendelse.

[...]

3. Ved erhvervelser inden for Fællesskabet af goder, hvoraf der skal betales særlige forbrugsafgifter eller afgift på motorkøretøjer, medregnes disse afgifter i afgiftsgrundlaget, selv om de ikke betales på samme tid.«

Bestemmelserne om ISV

10 Den portugisiske Código do imposto sobre veículos (lov om afgift på motorkøretøjer, herefter »CISV«), offentliggjort i bilag til lov nr. 22-A/2007 af 29. juni 2007 (*Diário da República* I, nr. 124, af 29.6.2007), trådte i kraft den 1. juli 2007.

11 CISV's artikel 3, stk. 1, bestemmer:

»Afgiftspligtige er autoriserede forhandlere, godkendte forhandlere og privatpersoner, som defineret i denne lov, der bringer afgiftspligtige motorkøretøjer i fri omsætning, idet der herved forstås personer, i hvis navn der indgives en toldangivelse eller en supplerende angivelse for motorkøretøjer.«

12 CISV's artikel 5 fastsætter:

»1. Afgiftspligten indtræder ved fremstilling, montering, indførsel eller import i indlandet af afgiftspligtige motorkøretøjer, der er registreringspligtige i Portugal.

2. Følgende begrunder desuden afgiftens indtræden:

a) tildeling af et nyt og endeligt registreringsnummer efter frivillig slettelse af den nationale registrering, ledsaget af tilbagebetaling af afgiften eller enhver anden skattefordel

[...]

d) motorkøretøjets tilstedeværelse på portugisisk område i strid med bestemmelserne i denne lov.

3. I denne lov forstås ved:

a) »indførsel«, indførsel af et motorkøretøj med oprindelse eller i fri omsætning i en anden medlemsstat i Den Europæiske Union på portugisisk område

b) »import«, indførsel af et motorkøretøj med oprindelse i et tredjeland på portugisisk område.

[...]«

13 I henhold til CISV's artikel 6, stk. 1, forfalder ISV, når der foreligger overgang til frit forbrug, dvs.:

»a) ved autoriserede forhandleres og godkendte forhandleres indgivelse af ansøgning om overgang til frit forbrug

b) ved privatpersoners indgivelse af toldangivelse eller supplerende angivelse for motorkøretøjer«.

14 CISV's artikel 16 definerer privatpersoner som »enhver afgiftspligtig person, der forestår indførsel eller import af afgiftspligtige motorkøretøjer, der er nye eller brugte, med det primære formål at tilfredsstille egne transportbehov«.

15 I henhold til CISV's artikel 27, stk. 3, kan de myndigheder, der har ansvaret for registreringen, ikke optage motorkøretøjer til registrering, uden at der er ført bevis for betaling af bl.a. ISV, såfremt denne afgift er forfalden.

16 Ifølge CISV's artikel 58, stk. 1, med overskriften »Ændring af bopæl« er motorkøretøjer, der ejes af personer, der flytter til Portugal fra en anden medlemsstat eller et andet tredjeland, fritaget for betaling af ISV.

Tvisten i hovedsagen og det præjudicielle spørgsmål

17 Den 28. september 2007 erhvervede Lidl & Companhia to motorkøretøjer. De af leverandøren udstedte fakturaer, som selskabet betalte, indeholdt grundprisen, ISV og andre omkostninger. Momsen var beregnet med en sats på 21 % af det samlede beløb.

18 Den 25. januar 2008 indgav Lidl & Companhia en klage over afgørelsen om momsopkrævning, som var påført de to ovennævnte fakturaer, hvor den indbetalte moms beløb sig til henholdsvis 8 601,23 EUR og 4 554,33 EUR. Den 7. april 2008 afviste chefen for skattekontoret i Sintra 1 klagen, der blev meddelt den pågældende ved en kendelse.

19 Efter at Tribunal Administrativo e Fiscal de Sintra havde afvist Lidl & Companhias klage over afgørelsen om momsopkrævning i sin helhed, anlagde selskabet sag ved Supremo Tribunal Administrativo. Sagsøgeren har ved denne ret anført, at Tribunal Administrativo e Fiscal de Sintras afgørelse, såfremt dennes opfattelse, hvorefter den opkrævede og indbetalte ISV ved import til det portugisiske område af motorkøretøjer skal være indeholdt i beregningen af afgiftsgrundlaget for momsen, lægges til grund, tilsidesætter bestemmelserne i CIVA's artikel 16, stk. 6, litra c), og artikel 79, første afsnit, litra c), i direktiv 2006/112. Lidl & Companhia gør gældende, at selv om selskabet ikke er pligtig til at betale ISV, eftersom de motorkøretøjer, som selskabet har købt, var blevet beskattet, er afgiften blevet overvæltet og har dannet grundlag for indbetaling af for meget moms, som selskabet kræver tilbagebetalt.

20 Ministério Público ved den forelæggende ret finder, at ISV er en »engangs«-afgift, som betales første gang, at motorkøretøjet bringes i fri omsætning på det portugisiske marked ved den første indregistrering i Portugal. Det er i den forbindelse gjort gældende, at denne afgift, hvor den afgiftsudløsende omstændighed er den omstændighed, at motorkøretøjet bringes i omsætning på det portugisiske marked ved den første indregistrering i Portugal, har træk tilfælles med den »registreringsafgift«, som forelå i dom af 1. juni 2006, De Danske Bilimportører (sag C-98/05, Sml. I, s. 4945). Som følge heraf konkluderede den forelæggende ret, at den ville indgive en anmodning om præjudiciel afgørelse til Domstolen.

21 Efter at have taget sagsøgeren i hovedsagen og Ministério Públicos påstande i betragtning besluttede Supremo Tribunal Administrativo at udsætte sagen og forelægge Domstolen følgende præjudicielle spørgsmål:

»Skal artikel 78, stk. 1, litra a), sammenholdt med artikel 79, stk. 1, litra c), i direktiv 2006/112 […] fortolkes således, at bestemmelserne er til hinder for, at beløbet af den afgift på motorkøretøjer, der er indført ved lov nr. 22-A/2007 af 29. juni 2007, medregnes i afgiftsgrundlaget for momsen i forbindelse med erhvervelser inden for Fællesskabet?«

Om det præjudicielle spørgsmål

Formaliteten

22 Den portugisiske regering har i sine bemærkninger gjort gældende, at nærværende anmodning om præjudiciel afgørelse ikke kan antages til realitetsbehandling.

23 Regeringen gør navnlig gældende, at anmodningen ikke indeholder tilstrækkelige oplysninger først og fremmest om karakteren af den i hovedsagen omhandlede transaktion, levering af goder eller tjenesteydelser inden for Fællesskabet, og dernæst om den måde, hvorpå Lidl & Companhia skulle have betalt ISV og den omstridte moms, og endelig om der er en forbindelse mellem tvisten i hovedsagen og de bestemmelser, der er anmodet om en fortolkning af.

24 Herved bemærkes, at det i henhold til fast retspraksis, hvorefter det inden for rammerne af en procedure i henhold til artikel 267 TEUF, som er baseret på en klar adskillelse mellem de nationale retters og Domstolens funktioner, alene er den nationale ret, der har kompetence til at fastlægge og vurdere hovedsagens faktiske omstændigheder og til at fortolke og anvende den nationale ret. Det tilkommer ligeledes udelukkende den nationale ret, som tvisten er indbragt for, og som har ansvaret for den retsafgørelse, der skal træffes, på grundlag af omstændighederne i den konkrete sag at vurdere såvel nødvendigheden som relevansen af de spørgsmål, den forelægger Domstolen. Når de stillede spørgsmål vedrører fortolkningen af EU-retten, er Domstolen derfor principielt forpligtet til at træffe afgørelse (jf. dom af 26.5.2011, forenede sager C-165/09 — C-167/09, Stichting natuur en Milieu m.fl., Sml. I, s. 4599, præmis 47 og den deri nævnte retspraksis).

25 Det følger heraf, at der gælder en formodning for, at præjudicielle spørgsmål vedrørende EU-retten er relevante. Domstolen kan kun afvise en anmodning fra en national ret, såfremt det klart fremgår, at den ønskede fortolkning af EU-retten savner enhver forbindelse med realiteten i hovedsagen eller dennes genstand, når problemet er af hypotetisk karakter, eller når Domstolen ikke råder over de faktiske og retlige oplysninger, som er nødvendige for, at den kan foretage en saglig korrekt besvarelse af de stillede spørgsmål (jf. dom af 2.12.2010, sag C-225/09, Jakubowska, præmis 28 og den deri nævnte retspraksis).

26 Det kan imidlertid fastslås, at forelæggelsesafgørelsen i tilstrækkelig grad beskriver de retlige og faktiske omstændigheder i tvisten i hovedsagen, og at oplysningerne fra den forelæggende ret gør det muligt at fastlægge rækkevidden af de forelagte spørgsmål. I øvrigt bemærkes, at Domstolen hverken skal rejse tvivl om kvalificeringen som erhvervelse inden for Fællesskabet af den transaktion i hovedsagen, som den forelæggende ret har udført i det præjudicielle spørgsmål, eller om den stiltiende antagelse, hvorefter sagsøgeren i hovedsagen har betalt moms af ISV-beløbet, hvilken sagsøgeren kræver tilbagebetalt. På grund af henvisningen i artikel 83 i direktiv 2006/112 til direktivets artikel 73 ff. er fortolkningen af direktivets artikel 78 og 79 under alle omstændigheder relevant i forhold til afgørelsen af tvisten i hovedsagen om, hvorvidt transaktionen i hovedsagen udgør en levering af et gode eller en tjenesteydelse inden for Fællesskabet.

27 Anmodningen om præjudiciel afgørelse kan derfor antages til realitetsbehandling.

Om realiteten

28 Med sit spørgsmål ønsker den forelæggende ret nærmere bestemt oplyst, om en afgift som ISV skal medregnes i afgiftsgrundlaget for momsen som skatter, told, importafgifter og andre afgifter i henhold til artikel 78, første afsnit, litra a), i direktiv 2006/112,

eller derimod skal undtages dette afgiftsgrundlag i henhold til direktivets artikel 79, første afsnit, litra c).

29 Indledningsvis bemærkes, at i henhold til artikel 83 i direktiv 2006/112 indgår ved erhvervelse af varer inden for Fællesskabet de samme elementer i afgiftsgrundlaget som dem, der i overensstemmelse med direktivets artikel 73-82 anvendes ved opgørelse af afgiftsgrundlaget ved levering af de samme varer på medlemsstatens område.

30 Artikel 78, første afsnit, litra a), i direktiv 2006/112 bestemmer navnlig, at skatter, told, importafgifter og andre afgifter med undtagelse af selve momsen medregnes i afgiftsgrundlaget.

31 Artikel 79, første afsnit, litra c), i direktivet bestemmer, at beløb, som en afgiftspligtig person modtager fra kunden som tilbagebetaling af omkostninger afholdt i dennes navn og for dennes regning, og som i hans regnskab godskrives en interimskonto, ikke medregnes i afgiftsgrundlaget.

32 Med henblik på at afgøre, om en afgift som ISV skal medregnes i afgiftsgrundlaget for momsen eller derimod undtages samme, skal det afgøres dels om afgiften falder ind under begrebet »skatter, told, importafgifter og andre afgifter« som omhandlet i artikel 78, første afsnit, litra a), i direktiv 2006/112, dels om afgiften nyder gavn af undtagelsen i direktivets artikel 79, første afsnit, litra c).

33 For så vidt angår for det første artikel 78, første afsnit, litra a), i direktiv 2006/112 har Domstolen fastslået, at skatter, told, importafgifter og andre afgifter, for at de kan indgå i momsgrundlaget, selv om de ikke repræsenterer nogen merværdi og ikke udgør den økonomiske modværdi for leveringen af godet, skal have en direkte sammenhæng

med denne levering (jf. dom af 22.12.2010, sag C-433/09, Kommissionen mod Østrig, præmis 34 og den deri nævnte retspraksis).

34 I denne forbindelse fremgår det af retspraksis, at spørgsmålet om, hvorvidt leverandøren af motorkøretøjet har betalt en afgift i eget navn og for egen regning, udgør et afgørende element for medregningen af en afgift i værdien af det leverede gode, og at, såfremt dette måtte være tilfældet, den modværdi, der er taget højde for ved beregningen af afgiftsgrundlaget, i princippet skal omfatte det pågældende afgiftsbeløb (jf. i denne retning dom af 20.5.2010, sag C-228/09, Kommissionen mod Polen, præmis 40).

35 I det foreliggende tilfælde er autoriserede forhandlere, godkendte forhandlere og privatpersoner, der bringer afgiftspligtige motorkøretøjer i fri omsætning, idet der herved forstås personer, i hvis navn der indgives en toldangivelse eller en supplerende angivelse for motorkøretøjer, i henhold til CISV's artikel 3, stk. 1, afgiftspligtige. For så vidt angår de i CISV's artikel 16 omhandlede privatpersoner lader det imidlertid til, at disse kun omfatter en opsamlingskategori af afgiftspligtige, således som Republikken Portugal har gjort gældende under retsmødet.

36 Det må herefter fastslås, at de udgifter, der er afholdt i form af ISV, i princippet ikke var afholdt i erhververen af motorkøretøjets navn, men i leverandøren af det pågældende motorkøretøjs navn, som omhandlet i artikel 73 i direktiv 2006/112, hvorfor der således er skabt en direkte forbindelse mellem sidstnævntes udførelse af leveringstransaktionen og den pågældende afgift.

37 På samme måde bemærkes, at selv om leveringen ikke udtrykkelig er nævnt som begrundelse for ISV's indtræden, fremgår det af CISV's artikel 5, stk. 1, at begrundelserne for denne afgifts indtræden viser sig at være transaktioner, der er udført i et tidligere led, og som er en del af leveringstransaktionen. De beløb, som leverandøren har indbetalt i form af ISV på grund af fremstilling, montering, indførsel eller import i indlandet af afgiftspligtige motorkøretøjer, der er registreringspligtige i Portugal, indgår derfor i værdien af det leverede motorkøretøj, således som Den Portugisiske Republik har gjort gældende. Dette indebærer, at erhververen af et motorkøretøj, der

er omfattet af ISV, for hvilket leverandøren af det pågældende motorkøretøj har betalt denne afgift, betaler for en forudgående transaktion, der er udført af denne afgiftspligtige person.

38 Der er i øvrigt ikke skabt en direkte retlig forbindelse mellem ISV og indregistreringstransaktionen, i modsætning til hvad der var tilfældet for afgiften i den sag, der gav anledning til ovennævnte dom i sagen De Danske Bilimportører. Det skal bl.a. fremhæves, at CISV fastsætter flere tilfælde, hvor der ikke skal betales ISV, selv om et motorkøretøj, der henhører under afgiftens anvendelsesområde, indregistreres. Dette gælder særligt med hensyn til den undtagelse, der i henhold til CISV's artikel 58, stk. 1, gælder for motorkøretøjer, der ejes af personer, der flytter til Portugal. I denne sammenhæng er den omstændighed, at begrundelsen for, at ISV forfalder før registreringstransaktionen, desuden relevant, eftersom dette følger af CISV's artikel 27, hvorefter et afgiftspligtigt motorkøretøj kun kan indregistreres, såfremt de samlede afgifter og told, der er forbundet hermed, er blevet betalt.

39 En afgift som den omhandlede ISV skal således betragtes som direkte forbundet med levering af motorkøretøjer, der henhører under afgiftens anvendelsesområde, og skal som følge heraf medregnes i beregningen af afgiftsgrundlaget for momsen i henhold til artikel 78, første punktum, litra a), i direktiv 2006/112.

40 For så vidt angår for det andet artikel 79, første afsnit, litra c), i direktiv 2006/112 kan det ikke med rette gøres gældende, at omkostninger, i form af ISV, afholdt af en autoriseret forhandler eller af en godkendt forhandler ikke var i erhververen af det pågældende motorkøretøjs navn eller for dennes regning. I denne forbindelse er det således tilstrækkeligt at bemærke, som det også fremgår af nærværende doms præmis 35, at de afgiftspligtige personer, der skal betale ISV, er leverandørerne af motorkøretøjer og ikke køberne heraf (jf., analogt, dommen i sagen Kommissionen mod Østrig, præmis 48).

41 En afgift som den omhandlede ISV kan derfor ikke undtages fra afgiftsgrundlaget for momsen i henhold til artikel 79, første afsnit, litra c), i direktiv 2006/112.

42 Under hensyn til det anførte skal det forelagte spørgsmål besvares med, at en afgift som den i hovedsagen omhandlede ISV, hvis indtræden er direkte forbundet med leveringen af et motorkøretøj, der er omfattet af denne afgifts anvendelsesområde, og som er betalt af leverandøren af dette motorkøretøj, er omfattet af begrebet »skatter, told, importafgifter og andre afgifter« som omhandlet i artikel 78, første afsnit, litra a), i direktiv 2006/112 og skal ved anvendelsen af denne bestemmelse medregnes i afgiftsgrundlaget for momsen af leveringen af det pågældende motorkøretøj.

Sagens omkostninger

43 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:

1) En afgift som den i hovedsagen omhandlede afgift på motorkøretøjer (imposto sobre veículos), hvis indtræden er direkte forbundet med leveringen af et motorkøretøj, der er omfattet af denne afgifts anvendelsesområde, og som er betalt af leverandøren af dette motorkøretøj, er omfattet af begrebet

»skatter, told, importafgifter og andre afgifter« som omhandlet i artikel 78, første afsnit, litra a), i Rådets direktiv 2006/112/EF af 28. november 2006 om det fælles merværdiafgiftssystem og skal ved anvendelsen af denne bestemmelse medregnes i afgiftsgrundlaget for momsen af leveringen af det pågældende motorkøretøj.

Underskrifter