

Mål C-106/10

Lidl & Companhia

mot

Fazenda Pública

(begäran om förhandsavgörande från Supremo Tribunal Administrativo)

”Beskattning – Direktiv 2006/112/EG – Mervärdesskatt – Beskattningsunderlag – Skatt för tillverkning, montering, införsel eller import av fordon”

Sammanfattning av domen

Bestämmelser om skatter och avgifter – Harmonisering av lagstiftning – Omsättningsskatt – Gemensamt system för mervärdesskatt – Beskattningsunderlag

(Rådets direktiv 2006/112, artikel 78.1 a)

En fordonsskatt – för vilken skattskyldighetens inträde har ett direkt samband med en leverans av ett fordon som omfattas av tillämpningsområdet för denna skatt och som betalas av leverantören av fordonet – omfattas av begreppet ”skatter, tullar, avgifter och övriga pålagor”, i den mening som avses i artikel 78 första stycket a i direktiv 2006/112 om ett gemensamt system för mervärdesskatt, och ska enligt den bestämmelsen ingå i beskattningsunderlaget för mervärdesskatt för leveransen av fordonet.

De belopp som leverantören betalat in i form av fordonsskatt för tillverkning, montering, införsel eller import av fordon till en medlemsstat, när det föreligger registreringsplikt för fordonen i den medlemsstaten, ska således ingå i det levererade fordonets värde. Detta innebär att förvärvaren av ett fordonsskattepliktigt fordon, för vilket leverantören har betalat sådan skatt, betalar för en tidigare transaktion som leverantören har utfört.

(se punkterna 34, 37 och 42 samt domslutet)

DOMSTOLENS DOM (sjunde avdelningen)

den 28 juli 2011 (*)

”Beskattning – Direktiv 2006/112/EG – Mervärdesskatt – Beskattningsunderlag – Skatt för tillverkning, montering, införsel eller import av fordon”

I mål C-106/10,

angående en begäran om förhandsavgörande enligt artikel 267 FEUF framställd av Supremo Tribunal Administrativo (Portugal) genom beslut av den 27 januari 2010, som inkom till domstolen den 25 februari 2010, i målet

Lidl & Companhia

mot

Fazenda Pública,

ytterligare deltagare i rättegången:

Ministério Público,

meddelar

DOMSTOLEN (sjunde avdelningen)

sammansatt av avdelningsordföranden D. Šváby (referent) samt domarna G. Arestis och J. Malenovský,

generaladvokat: V. Trstenjak,

justitiesekreterare: handläggaren A. Impellizzeri,

efter det skriftliga förfarandet och förhandlingen den 5 maj 2011,

med beaktande av de yttranden som avgetts av:

- Lidl & Companhia, genom M. Lourenço och I. Ramos, advogados,
- Fazenda Pública, genom N. Severino, advogado,
- Portugals regering, genom L. Fernandes och R. Lares, båda i egenskap av ombud,
- Europeiska kommissionen, genom M. Afonso, 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 artiklarna 78 första stycket a och 79 första stycket c i rådets direktiv 2006/112/EG av den 28 november 2006 om ett gemensamt system för mervärdesskatt (EUT L 347, s. 1, med rättelse i EUT L 335, 2007, s. 60).

2 Begäran har framställts i ett mål mellan Lidl & Companhia och Fazenda Pública (det portugisiska statsverket) angående beslutet att låta fordonsskatt (imposto sobre veículos) som hänför sig till köp av två fordon från ett portugisiskt bolag som importerar motorfordon ingå i beskattningsunderlaget för mervärdesskatt.

Tillämpliga bestämmelser

Unionslagstiftningen

3 I artikel 73 i direktiv 2006/112 föreskrivs följande:

”För andra leveranser av varor och tillhandahållanden av tjänster än som avses i artiklarna 74–77 skall beskattningsunderlaget omfatta allt som utgör den ersättning som leverantören eller tillhandahållaren har erhållit eller skall erhålla från förvärvaren eller en tredje part för dessa transaktioner, inklusive subventioner som är direkt kopplade till priset på transaktionerna.”

4 Artikel 78 första stycket a i direktivet har följande lydelse:

”Följande poster skall ingå i beskattningsunderlaget:

a) Skatter, tullar, avgifter och övriga pålagor, med undantag för själva mervärdesskatten.”

5 I artikel 79 i direktivet föreskrivs följande:

”Följande poster skall inte ingå i beskattningsunderlaget:

...

c) Belopp som en beskattningsbar person har mottagit av förvärvaren som ersättning för utlägg som gjorts i förvärvarens namn och för förvärvarens räkning och som bokförts på ett interimskonto.

Den beskattningsbara personen skall styrka de faktiska beloppen för de utlägg som avses i första stycket c, och han skall inte ha rätt att dra av den mervärdesskatt som eventuellt påförts utlägg.”

6 I artikel 83 i direktiv 2006/112 föreskrivs följande:

”För gemenskapsinterna förvärv av varor skall beskattningsunderlaget utgöras av samma poster som dem som i enlighet med kapitel 1 används för att bestämma beskattningsunderlaget för leverans av samma varor inom medlemsstatens territorium. ...”

Den nationella lagstiftningen

Mervärdesskattelagstiftningen

7 I artikel 16 i mervärdesskattelagen (Código do Imposto sobre o Valor Acrescentado, nedan kallad CIVA), föreskrivs följande:

”1. Utan att det påverkar bestämmelserna i punkt 2 skall beskattningsunderlaget för beskattningsbara leveranser av varor och tillhandahållanden av tjänster motsvara värdet av det vederlag som har erhållits eller skall erhållas från förvärvaren, mottagaren eller en tredje part.

...

5. Följande poster skall ingå i beskattningsunderlaget för beskattningsbara leveranser av varor och tillhandahållanden av tjänster:

a) Skatter, tullar, avgifter och övriga pålagor, med undantag för själva [mervärdes]skatten.

...

6. Följande poster skall inte ingå i det beskattningsunderlag som avses i punkt 5:

...

c) De belopp som erlagts för varor eller tjänster i förvärvarens namn och för förvärvarens räkning, eller i tjänstemottagarens namn och för tjänstemottagarens räkning, och som den beskattningsbara personen på ett korrekt sätt bokfört på ett konto hos tredje part.

...”

8 I artikel 17 CIVA föreskrivs följande:

”1. Beskattningsunderlaget för importerade varor ska motsvara det tullvärde som fastställs i enlighet med gällande bestämmelser i unionsrätten.

2. Följande poster skall ingå i beskattningsunderlaget, såvitt de inte redan har beaktats:

a) Skatter, tullar, avgifter och övriga pålagor som ska betalas före import eller till följd av denna, med undantag för den [mervärdes]skatt som ska uppbäras.

...”

9 I artikel 17 i mervärdesskatteordningen för gemenskapsinterna transaktioner (Regime do IVA nas Transacções Intracomunitárias) föreskrivs följande:

”1. Vid fastställandet av beskattningsunderlaget för gemenskapsinterna förvärv av varor ska bestämmelserna i artikel 16 CIVA om leverans av varor tillämpas på identiska villkor.

...

3. Vid gemenskapsinterna förvärv av varor som omfattas av punktskatt eller fordonsskatt, ska beskattningsunderlaget inkludera dessa skatter, även om de inte påförs samtidigt.”

Fordonsskattelagstiftningen

10 Lagen om fordonsskatt (Código do imposto sobre veículos), som offentliggjordes i bilagan till lag nr 22-A/2007 av den 29 juni 2007 (*Diário da República* I, nr 124, av den 29 juni 2007) (nedan kallad CISV), trädde i kraft den 1 juli 2007.

11 I artikel 3.1 CISV föreskrivs följande:

”Skattskyldiga till denna skatt är registrerade bilhandlare, erkända bilhandlare och enskilda personer, såsom de definieras i denna lag, vilka ser till att beskattningsbara fordon släpps för konsumtion. Som sådana subjekt anses personer i vilkas namn fordonens tulldeklaration eller kompletterande deklaration utfärdas.”

12 I artikel 5 CISV föreskrivs följande:

”1. Skattskyldigheten inträder vid tillverkning, montering, införsel eller import av fordon till Portugal, om det föreligger registreringsplikt för fordonet i Portugal.

2. Skattskyldighet inträder även vid

a) tilldelning av ett nytt och slutgiltigt registreringsnummer efter att den nationella registreringen på frivillig väg avregistrerats, åtföljd av återbetalning av skatten eller någon annan form av skattelättnad,

...

d) fordonets närvaro på det nationella territoriet i strid med bestämmelserna i denna lag.

3. I denna lag avses med

a) *införse*: införande till det nationella territoriet av ett fordon med ursprung i, eller som befinner sig i fri omsättning i, en annan medlemsstat i Europeiska unionen,

b) *import*: införande till det nationella territoriet av ett fordon med ursprung i ett tredjeland.

...”

13 Enligt artikel 6.1 CISV förfaller fordonsskatten till betalning vid den tidpunkt då fordonet släpps för konsumtion, nämligen:

”a) när registrerade och erkända bilhandlare har framställt en begäran om att ett fordon ska släppas för konsumtion,

b) när enskilda personer har lämnat in en tulldeklaration för fordon eller en kompletterande deklaration för fordon.”

14 I artikel 16 CISV definieras en enskild person som ”varje beskattningsbar person som för in eller importerar beskattningsbara fordon, oavsett om de är nya eller begagnade, huvudsakligen i syfte att tillgodose sitt eget transportbehov”.

15 Enligt artikel 27.3 CISV kan de myndigheter som har ansvar för registreringen inte registrera fordon utan att det lagts fram bevis på att bland annat fordonsskatten har betalats, om sådan skatt ska betalas.

16 Med tillämpning av artikel 58.1 CISV, med rubriken ”Byte av hemvist”, är fordon som innehas av personer som flyttar från Portugal till en annan medlemsstat i unionen eller tredjeland undantagna från betalning av fordonsskatten.

Målet vid den nationella domstolen och tolkningsfrågan

17 Den 28 september 2007 förvärvade Lidl & Companhia två motorfordon. Av de av leverantören utställda fakturorna framgår att i det belopp som betalats av företaget ingick grundpriset, fordonsskatten samt andra kostnader. På det totala beloppet togs mervärdesskatt ut med 21 procent.

18 Lidl & Companhia framställde den 25 januari 2008 en begäran om omprövning av beslutet att påföra mervärdesskatt med avseende på de två nämnda fakturorna, vilken tagits ut till ett belopp av 8 601,23 euro respektive 5 554,33 euro. Direktören för skattekontoret Sintra 1 vidhöll vid omprövning den 7 april 2008 sitt tidigare beslut. Lidl & Companhia delgavs omprövningsbeslutet.

19 Lidl & Companhia överklagade beslutet att påföra mervärdesskatt till Tribunal Administrativo e Fiscal de Sintra, som ogillade detsamma, varvid Lidl & Companhia ingav överklagande till

Supremo Tribunal Administrativo. Lidl & Companhia gjorde vid denna domstol gällande att den dom som Tribunal Administrativo e Fiscal de Sintra meddelat – i vilken sistnämnda domstol godtog ståndpunkten att den fordonsskatt som påförts och betalats för import av motorfordon till landet ska ingå i beskattningsunderlaget för mervärdesskatt – innebär ett åsidosättande av bestämmelserna i artikel 16.6 c CIVA och artikel 79 första stycket c i direktiv 2006/112. Lidl & Companhia gjorde gällande att trots att bolaget inte var skyldigt att betala den fordonsskatt som hade påförts de bilar bolaget köpt, hade denna skatt vältrats över på bolaget och medfört att ett alltför högt belopp hade betalats i mervärdesskatt. Lidl & Companhia ansökte därför om återbetalning av denna mervärdesskatt.

20 Ministério Público gjorde vid den nationella domstolen gällande att fordonsskatten är en engångsskatt som erläggs när fordonet för första gången släpps ut på den portugisiska marknaden, således när det först registreras i Portugal. Ministério Público gjorde gällande att denna skatt – för vilken skattskyldigheten inträder i samband med att fordonet för första gången släpps ut på den portugisiska marknaden, således när det först registreras i Portugal – är att jämföra med den "registreringsavgift" som var föremål för prövning i dom av den 1 juni 2006 i mål C?98/05, De Danske Bilimportører (REG 2006, s. I?4945). Ministério Público gjorde därmed gällande att en begäran om förhandsavgörande skulle hänskjutas till domstolen.

21 Mot bakgrund av Lidl & Companhias och Ministério Públicos yrkanden i det nationella målet har Supremo Tribunal Administrativo, även om den inte anser att det strider mot unionsrätten att låta fordonsskatten ingå i beskattningsunderlaget för mervärdesskatt, beslutat att vilandeförklara målet och ställa följande fråga till domstolen:

"Ska artikel 78.1 a, jämförd med artikel 79.1 c, i direktiv 2006/112 ... tolkas så, att det vid gemenskapsinterna förvärv inte är tillåtet att låta belopp som betalas avseende den fordonsskatt som införts genom lag nr 22-A/2007 av den 29 juni 2007 ingå i beskattningsunderlaget för mervärdesskatt?"

Prövning av tolkningsfrågan

Upptagande till sakprövning

22 Den portugisiska regeringen har i sitt yttrande hävdade att begäran om förhandsavgörande inte kan tas upp till sakprövning.

23 Den portugisiska regeringen har särskilt gjort gällande att begäran om förhandsavgörande inte innehåller tillräckligt detaljerade uppgifter om, för det första, vilket slags transaktion som är aktuell i målet vid den nationella domstolen – huruvida det är fråga om en leverans av varor eller ett gemenskapsinternt förvärv –, för det andra, på vilket sätt Lidl & Companhia har burit fordonsskatten och den omstridda mervärdesskatten och, för det tredje, om det finns ett samband mellan det nationella målet och de bestämmelser som är föremål för tolkningsfrågan.

24 Domstolen erinrar i detta hänseende om att i ett förfarande enligt artikel 267 FEUF, som vilar på en tydlig funktionsfördelning mellan de nationella domstolarna och EU-domstolen, är det enligt fast rättspraxis den nationella domstolen som är ensam behörig att fastställa och bedöma omständigheterna i målet samt att tolka och tillämpa den nationella lagstiftningen. Det ankommer också uteslutande på den nationella domstolen, vid vilken tvisten anhängiggjorts och vilken har ansvaret för det rättsliga avgörandet, att mot bakgrund av de särskilda omständigheterna i målet bedöma såväl nödvändigheten som relevansen av de frågor som ställs till EU-domstolen. Följaktligen är EU-domstolen i princip skyldig att meddela ett förhandsavgörande när de frågor som ställts avser tolkningen av unionsrätten (se dom av den 26 maj 2011 i de förenade målen C?165/09–C?167/09, Stichting Natuur en Milieu m.fl., REU 2011, s. I?0000, punkt 47 och där

angiven rättspraxis).

25 Av detta följer att frågor om tolkningen eller giltigheten av unionsrätten presumeras vara relevanta. En begäran från en nationell domstol kan därför bara avvisas då det är uppenbart att den begärda tolkningen av unionsrätten inte har något samband med de verkliga omständigheterna eller föremålet för tvisten vid den nationella domstolen eller då frågorna är hypotetiska eller EU-domstolen inte har tillgång till sådana uppgifter om de faktiska eller rättsliga omständigheterna som är nödvändiga för att kunna ge ett användbart svar på de frågor som ställts till den (se dom av den 2 december 2010 i mål C-225/09, Jakubowska, REU 2010, s. I-0000, punkt 28 och där angiven rättspraxis).

26 Beslutet om hänskjutande innehåller emellertid en tillräcklig redogörelse för de tillämpliga bestämmelserna och de faktiska omständigheterna i det nationella målet, och de uppgifter som lämnats av den nationella domstolen gör det möjligt att avgöra tolkningsfrågornas innebörd. Det ankommer inte på EU-domstolen att ifrågasätta kvalificeringen som gemenskapsinternt förvärv av den transaktion som är aktuell i det nationella målet, vilken den nationella domstolen företog i tolkningsfrågan, och inte heller det underförstådda påståendet att klaganden i det nationella målet betalat mervärdesskatt på fordonsskattebeloppet, vilket klaganden kräver tillbaka. Med hänsyn till att det i artikel 83 i direktiv 2006/112 hänvisas till artikel 73 och följande artiklar i detsamma, är tolkningen av artiklarna 78 och 79 i direktivet under alla omständigheter relevant för avgörandet av det aktuella målet, oavsett om den transaktion som är aktuell i det nationella målet utgör en leverans av varor eller ett gemenskapsinternt förvärv.

27 Av detta följer att begäran om förhandsavgörande kan tas upp till sakprövning.

Prövning i sak

28 Den nationella domstolen har ställt sin fråga för att få klarhet i huruvida en sådan skatt som den portugisiska fordonsskatten ska ingå i beskattningsunderlaget för mervärdesskatt såsom en skatt, tull, avgift eller övrig pålaga i den mening som avses i artikel 78 första stycket a i direktiv 2006/112, eller tvärtom inte ska ingå i beskattningsunderlaget med stöd av artikel 79 första stycket c i direktivet.

29 Det ska inledningsvis erinras om att vad beträffar gemenskapsinterna förvärv av varor föreskrivs det i artikel 83 i direktiv 2006/112 att beskattningsunderlaget ska utgöras av samma poster som dem som i enlighet med artiklarna 73–82 i direktivet används för att bestämma beskattningsunderlaget för leverans av samma varor inom medlemsstatens territorium.

30 I artikel 78 första stycket a i direktiv 2006/112 föreskrivs särskilt att för leveranser av varor ska skatter, tullar, avgifter och övriga pålagor, med undantag för själva mervärdesskatten, ingå i beskattningsunderlaget.

31 I artikel 79 första stycket c i direktivet föreskrivs att belopp som en beskattningsbar person har mottagit av förvärvaren som ersättning för utlägg som gjorts i förvärvarens namn och för förvärvarens räkning och som bokförts på ett interimskonto inte ska ingå i beskattningsunderlaget.

32 Vid bedömningen av huruvida en sådan skatt som fordonsskatten ska ingå eller inte i beskattningsunderlaget för mervärdesskatt, ska för det första fastställas huruvida den omfattas av begreppet ”skatter, tullar, avgifter och övriga pålagor”, i den mening som avses i artikel 78 första stycket a i direktiv 2006/112, och för det andra huruvida den omfattas av det undantag som föreskrivs i artikel 79 första stycket c i direktivet.

33 Vad beträffar artikel 78 första stycket a i direktiv 2006/112 gäller följande. Domstolen har

slagit fast att för att skatter, tullar, avgifter och övriga pålagor ska kunna ingå i beräkningsgrunden för mervärdesskatten, trots att de inte motsvarar något mervärde och inte utgör någon ekonomisk ersättning för leveransen, krävs det att de har ett direkt samband med leveransen (dom av den 22 december 2010 i mål C-433/09, kommissionen mot Österrike, punkt 34 och där angiven rättspraxis).

34 Det framgår av rättspraxis att frågan huruvida leverantören av fordonet har betalat skatten i sitt eget namn och för egen räkning är avgörande för huruvida en skatt ska räknas in i den levererade varans värde. Om så är fallet ska i princip beloppet av den aktuella skatten ingå i den ersättning som bestämmer beskattningsunderlaget (se, för ett liknande resonemang, dom av den 20 maj 2010 i mål C-228/09, kommissionen mot Polen, punkt 40).

35 I detta fall föreskrivs det i artikel 3.1 CISV att skattskyldiga till fordonsskatten är registrerade bilhandlare, erkända bilhandlare och enskilda personer, vilka ser till att beskattningsbara fordon släpps för konsumtion, det vill säga personer i vilkas namn fordonens tulldeklaration eller kompletterande deklaration utfärdas. Vad beträffar enskilda personer, som definieras i artikel 16 CISV, är de emellertid inte primärt skattskyldiga, såsom Republiken Portugal gjorde gällande under förhandlingen.

36 Utläggen för fordonsskatten har i princip inte gjorts i förvärvarens av fordonet namn, utan i leverantörens namn, i den mening som avses i artikel 73 i direktiv 2006/112, och således finns det ett direkt samband mellan leveransen och skatten.

37 På samma sätt kan påpekas att trots att leverans inte uttryckligen anges som en omständighet som föranleder att skattskyldighet inträder, framgår det av artikel 5.1 CISV att skattskyldigheten inträder vid transaktioner som utförts i tidigare led och som utgör en del av leveransen. De belopp som leverantören betalat in i form av fordonsskatt för tillverkning, montering, införsel eller import av fordon till Portugal, när det föreligger registreringsplikt för fordonen i Portugal, ska således ingå i det levererade fordonets värde, såsom Republiken Portugal gjort gällande. Detta innebär att förvärvaren av ett fordonsskattepliktigt fordon, för vilket leverantören har betalat sådan skatt, betalar för en tidigare transaktion som leverantören har utfört.

38 Det finns inte heller något direkt rättsligt samband mellan fordonsskatten och registreringen, till skillnad från vad som var fallet med den skatt som var aktuell i det ovannämnda målet *De Danske Bilimportører*. Det ska nämligen framhållas att det i CISV föreskrivs flera situationer där fordonsskatt inte ska betalas, fastän registreringen av fordonet omfattas av dess tillämpningsområde. Detta gäller särskilt det undantag som med tillämpning av artikel 58.1 CISV gäller för fordon som innehas av personer som flyttar till Portugal. I detta sammanhang är det även relevant att skattskyldigheten inträder och fordonsskatten förfaller till betalning före registreringen, såsom framgår av artikel 27 CISV, enligt vilken ett skattepliktigt fordon endast kan registreras om skatter och tullar har erlagts för detsamma.

39 En sådan skatt som fordonsskatten ska följaktligen anses ha ett direkt samband med leveransen av fordon, som omfattas av skattens tillämpningsområde, och därmed ingå i beskattningsunderlaget för mervärdesskatt med tillämpning av artikel 78 första stycket a i direktiv 2006/112.

40 Vad beträffar artikel 79 första stycket c i direktiv 2006/112 gäller följande. Det saknas grund för påståendet att en registrerad bilhandlares eller en erkänd bilhandlares utlägg för fordonsskatt har gjorts i förvärvarens av det aktuella fordonet namn och för dess räkning. Såsom framgår av punkt 35 ovan är det leverantörerna av fordonen och inte förvärvarna av desamma som är skyldiga att betala fordonsskatt (se, analogt, domen i det ovannämnda målet kommissionen mot

Österrike, punkt 48).

41 En sådan skatt som fordonsskatten ska följaktligen inte uteslutas från beskattningsunderlaget för mervärdesskatt enligt artikel 79 första stycket c i direktiv 2006/112.

42 Mot denna bakgrund ska tolkningsfrågan besvaras enligt följande. En sådan skatt som den fordonsskatt som är aktuell i målet vid den nationella domstolen – för vilken skattskyldighetens inträde har ett direkt samband med en leverans av ett fordon som omfattas av tillämpningsområdet för denna skatt, en skatt som betalas av leverantören av fordonet – omfattas av begreppet ”skatter, tullar, avgifter och övriga pålagor”, i den mening som avses i artikel 78 första stycket a i direktiv 2006/112, och ska enligt den bestämmelsen ingå i beskattningsunderlaget för mervärdesskatt för leveransen av fordonet.

Rättegångskostnader

43 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:

1) En sådan skatt som den fordonsskatt (imposto sobre veículos) som är aktuell i målet vid den nationella domstolen – för vilken skattskyldighetens inträde har ett direkt samband med en leverans av ett fordon som omfattas av tillämpningsområdet för denna skatt, en skatt som betalas av leverantören av fordonet – omfattas av begreppet ”skatter, tullar, avgifter och övriga pålagor”, i den mening som avses i artikel 78 första stycket a i rådets direktiv 2006/112/EG av den 28 november 2006 om ett gemensamt system för mervärdesskatt, och ska enligt den bestämmelsen ingå i beskattningsunderlaget för mervärdesskatt för leveransen av fordonet.

Underskrifter

* Rättegångsspråk: portugisiska.