

Foreløbig udgave

DOMSTOLENS DOM (Tiende Afdeling)

11. juli 2018 (*)

»Præjudiciel forelæggelse – skatter og afgifter – merværdiafgift – direktiv 2006/112/EF – artikel 311, stk. 1, nr. 1) – særordning for brugte genstande – begrebet »brugte genstande« – genstande, som indeholder ædle metaller eller ædle sten, og videresælges af en forretningsdrivende – forarbejdning af disse genstande efter salg – genanvendelse af ædle metaller eller ædle sten – begrebet »ædle metaller eller ædle sten««

I sag C-154/17,

angående en anmodning om præjudiciel afgørelse i henhold til artikel 267 TEUF, indgivet af Augst?k? tiesa (øverste domstol, Letland) ved afgørelse af 21. marts 2017, indgået til Domstolen den 27. marts 2017, i sagen

SIA »E LATS«

mod

Valsts ie??mumu dienests,

har

DOMSTOLEN (Tiende Afdeling),

sammensat af afdelingsformanden, E. Levits, og dommerne A. Borg Barthet og F. Biltgen (refererende dommer),

generaladvokat: M. Bobek,

justitssekretær: fuldmægtig M. Aleksejev,

på grundlag af den skriftlige forhandling og efter retsmødet den 25. januar 2018,

efter at der er afgivet indlæg af:

- SIA »E LATS« ved advok?te N. Podvinska og advok?ts J. Lagzdi?š,
- den lettiske regering ved I. Kucina og J. Davidovi?a, som befuldmægtigede,
- Europa-Kommissionen ved L. Lozano Palacios og E. Kalni?š, som befuldmægtigede,

og efter at generaladvokaten har fremsat forslag til afgørelse i retsmødet den 10. april 2018,

afsagt følgende

Dom

1 Anmodningen om præjudiciel afgørelse vedrører fortolkningen af artikel 311, stk. 1, nr.1), i

Rådets direktiv 2006/112/EF af 28. november 2006 om det fælles merværdiafgiftssystem (EUT 2006, L 347, s. 1, herefter »momsdirektivet«).

2 Anmodningen er blevet indgivet under en sag mellem SIA »E LATS« (herefter »E LATS«) og Valsts ie??mumu dienests (skatte- og afgiftsforvaltningen, Letland) vedrørende betaling af merværdiafgift (moms) og nærmere bestemt anvendeligheden af en ordning med beskatning af fortjenstmarginen ved salg af genstande, der bl.a. er sammensat af guld, sølv og ædelsten.

Retsforskrifter

EU-retten

3 51. betragtning til momsdirektivet lyder:

»Der bør vedtages en fællesskabsafgiftsordning for brugte genstande, kunstgenstande, antikviteter og samlerobjekter, der tager sigte på at undgå dobbelt påligning af afgift og konkurrenceforvridning mellem afgiftspligtige personer.«

4 Dette direktivs artikel 1, stk. 2, har følgende ordlyd:

»Det fælles merværdiafgiftssystem 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 merværdiafgift (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.

[...]«

5 Momsdirektivets afsnit XII med overskriften »Særordninger« indeholder et kapitel 4 med overskriften »Særordninger for brugte genstande, kunstgenstande, samlerobjekter og antikviteter«, som omfatter direktivets artikel 311-343.

6 Momsdirektivets artikel 311, stk. 1, nr. 1) og 5), har følgende ordlyd:

»I dette kapitel og med forbehold af andre fællesskabsbestemmelser forstås ved:

1) »brugte genstande«: løsøregenstande, der kan genanvendes i den foreliggende stand eller efter reparation, undtagen kunstgenstande, samlerobjekter og antikviteter og undtagen ædle metaller og ædle stene defineret som sådanne af medlemsstaterne

[...]

5) »afgiftspligtig videreforhandler«: enhver afgiftspligtig person, der som led i sin økonomiske virksomhed køber eller benytter til brug for sin virksomhed eller indfører brugte genstande eller kunstgenstande, samlerobjekter eller antikviteter med henblik på videresalg, uanset om denne afgiftspligtige person handler for egen regning eller for en andens regning i henhold til en kommissionsaftale med henblik på køb eller salg.«

Lettisk ret

7 Artikel 138 i Pievienot??s v??rt??bas nodok??a likums (lov om merværdiafgift, herefter »momsloven«) indførte en særlig momsordning i Letland, der finder anvendelse på transaktioner vedrørende brugte genstande, kunstgenstande, samlerobjekter eller antikviteter, og skal sikre

gennemførelse i national ret af den særlige momsordning, der bl.a. er fastsat i momsdirektivets artikel 311.

8 Den lettiske lovgiver har defineret brugte genstande som brugte materielle genstande, der kan genanvendes i den foreliggende stand uden ændringer eller efter reparation, undtagen kunstgenstande, samlereobjekter og antikviteter og undtagen artikler, der indeholder ædle metaller og ædle sten, når den i momslovens artikel 138, stk. 4, omhandlede sælger leverer eller overdrager disse genstande til en forhandler.

9 I henhold til artikel 183 og 184 i Ministru kabineta 2013. gada 3. janvāra noteikumi Nr. 17 »Pievienotās vārtības nodokļa likuma normu piemērošanas kārtība un atsevišķas prasības pievienotās vārtības nodokļa maksāšanai un administrāšanai« (Ministerrådets forordning nr. 17 af 3.1.2013 om proceduren til gennemførelse af momslovens bestemmelser og om visse krav til betaling og forvaltning af merværdiafgift) anses genstande, som opfylder kapitel 71, 82, 83, 90 eller 96 i den kombinerede nomenklatur i den udgave, der fandt anvendelse på tidspunktet for de faktiske omstændigheder, for artikler, der indeholder ædle metaller og ædle sten. Disse kapitler omfatter bl.a. ringe, armbånd, halskæder, brocher, øreringe, urkæder og vedhæng.

Twisten i hovedsagen og de præjudicielle spørgsmål

10 E LATS er et momspligtigt selskab. Det yder lån til ikke-momspligtige personer mod pant stillet i ædle metaller og artikler, der indeholder guld og/eller sølv, som f.eks. halskæder, vedhæng, ringe, vielsesringe, bestik eller tandimplantater.

11 E LATS videresolgte det pant, som ikke var indløst, til andre momspligtige erhvervsdrivende og klassificerede det efter type og karat. I forbindelse med disse transaktioner anvendte selskabet en særordning for moms og betalte kun moms af forskellen på ædelmetalartiklernes anskaffelsespris og salgspris.

12 Skatte- og afgiftsforvaltningen foretog en momskontrol hos E LATS og fastslog, at selskabet videresolgte ædelmetalartikler som skrot og ikke som brugte genstande. Eftersom den særordning, der er fastsat i momslovens artikel 138, henset til disse omstændigheder derfor ikke fandt anvendelse, besluttede skatte- og afgiftsforvaltningen at pålægge E LATS supplerende moms.

13 Administratīvā apgabaltiesa (appeldomstol i forvaltningsretlige sager, Letland) forkastede den af E LATS anlagte sag til prøvelse af denne afgørelse, idet selskabet havde videresolgt genstande i guld og sølv som skrot og ikke som brugte genstande og således ikke kunne anvende den i momslovens artikel 138 fastsatte fortjenstmargenordning.

14 Til støtte for sin kassationsappel for Augstākā tiesa (øverste domstol, Letland) har E LATS bl.a. gjort gældende, at anvendelsen af fortjenstmargenordningen ikke kan afhænge af, om selskabet havde kendskab til anvendelsen, dvs. det videresalg eller den forarbejdning, som køber ville foretage af de solgte genstande, og at det ville være ulogisk at finde, at omdannelsen af smykker skal medføre, at de kvalificeres som »affald« i stedet for »brugte genstande«.

15 Det er den forelæggende rets opfattelse, at de i hovedsagen omhandlede genstande, som er afstået med det ene formål at udtrække de ædle metaller og ædle sten, som de indeholder, ikke henhører under begrebet »brugte genstande«, som fremgår af momsdirektivets artikel 311, stk. 1, nr. 1), men af begrebet »ædle metaller og ædle stene« i denne bestemmelse. Det er ligeledes den forelæggende rets opfattelse, at denne bestemmelse ikke overlader noget skøn til medlemsstaterne i denne henseende. Ifølge den forelæggende ret har Domstolen imidlertid endnu ikke taget stilling til en sådan fortolkning af den nævnte bestemmelse, og fortolkningen heraf er af

afgørende betydning for sagens afgørelse.

16 Under disse omstændigheder har Augst² tiesa (øverste domstol) besluttet at udsætte sagen og forelægge Domstolen følgende præjudicielle spørgsmål:

»1) Skal [momsdirektivets] artikel 311, stk. 1, nr. 1), [...] fortolkes således, at en af en erhvervsdrivende erhvervet brugt genstand, der (som i den foreliggende sag) indeholder ædle metaller eller ædle sten, og som hovedsageligt videresælges med henblik på at udtrække de ædle metaller eller ædle sten, som genstanden indeholder, kan anses for at være en brugt genstand?

2) Såfremt det første spørgsmål besvares bekræftende, er det da, med henblik på at begrænse anvendelsen af særordningen, af betydning, om den erhvervsdrivende har kendskab til den senere købers hensigt om at udtrække de ædle metaller eller ædle sten, som den brugte genstand indeholder, eller er det af betydning, hvilke objektive karakteristika transaktionen har (varemængden, modparten i transaktionens retlige status, osv.)?»

Om de præjudicielle spørgsmål

17 Med de præjudicielle spørgsmål, som skal behandles samlet, ønsker den forelæggende ret nærmere bestemt oplyst, om momsdirektivets artikel 311, stk. 1, nr. 1), skal fortolkes således, at begrebet »brugte genstande« omfatter brugte genstande, som indeholder ædle metaller eller ædle sten, og som videresælges med henblik på at udtrække disse ædle metaller eller ædle sten.

18 Ifølge Domstolens faste praksis skal der ved fortolkningen af en EU-retlig bestemmelse ikke blot tages hensyn til dennes ordlyd, men også til den sammenhæng, hvori den indgår, og til de mål, der forfølges med den lovgivning, som den er en del af, og bl.a. til denne lovgivnings tilblivelse (dom af 17.4.2018, Egenberger, C-414/16, EU:C:2018:257, præmis 44).

19 Hvad for det første angår ordlyden af momsdirektivets artikel 311, stk. 1, nr. 1), skal det bemærkes, at det følger af denne bestemmelse, at »brugte genstande« er »løsøregenstande, der kan genanvendes i den foreliggende stand eller efter reparation, undtagen kunstgenstande, samlerobjekter og antikviteter og undtagen ædle metaller og ædle sten defineret som sådanne af medlemsstaterne«.

20 Det følger heraf, at en genstand for at kunne anses for en brugt genstand i denne bestemmelses forstand skal opfylde flere betingelser, nemlig være en løsøregenstand, den skal kunne genanvendes i den foreliggende stand eller efter reparation, og endelig skal den hverken høre under kategorien kunstgenstande, samlerobjekter og antikviteter eller ædle metaller og ædle sten.

21 Hvad angår den første og den anden betingelse skal det bemærkes, at Domstolen allerede har fastslået, at begrebet »brugte genstande« som omhandlet i momsdirektivets artikel 311, stk. 1, nr. 1), ikke omfatter løsøregenstande, der kan genanvendes i den foreliggende stand eller efter reparation, og som hidrører fra en anden genstand, hvori de indgik som bestanddele, og at kvalificeringen som en »brugt genstand« alene kræver, at den brugte genstand har bevaret den funktionalitet, som den havde i ny tilstand, og at den derved kan genanvendes som sådan eller efter reparation (jf. i denne retning dom af 18.1.2017, Sjelle Autogenbrug, C-471/15, EU:C:2017:20, præmis 31 og 32).

22 Hvad angår den tredje betingelse skal det bemærkes, at selv om det er korrekt, at kunstgenstande, samlerobjekter og antikviteter i henhold til momsdirektivets artikel 311, stk.1, nr. 1), ikke kan kvalificeres som »brugte genstande«, forholder det sig ikke desto mindre således, at disse genstande i modsætning til ædle metaller og ædle sten alligevel kan være omfattet af

ordningen om beskatning af den fortjenstmargen, der er opnået af den afgiftspligtige videreforhandler, som er en undtagelsesordning til den normale ordning i momsdirektivet (jf. i denne retning dom af 18.5.2017, Litdana, C-624/15, EU:C:2017:389, præmis 24).

23 Det skal endvidere fastslås, at momsdirektivets artikel 311, stk. 1, nr. 1), udtrykkeligt omtaler ædle metaller og ædle sten som sådan, men ikke henviser udtrykkeligt til genstande, som indeholder ædle metaller eller ædle sten, og som kan »genanvendes« som omhandlet i denne bestemmelse som fortolket af Domstolen.

24 Hvad for det andet angår den sammenhæng, hvori momsdirektivets artikel 311, stk.1, nr. 1), indgår, skal det bemærkes, at artikel 311 er den eneste artikel i afdeling 1 med overskriften »Definitioner« i momsdirektivets kapitel 4, der vedrører særordninger for brugte genstande, kunstgenstande, samlerobjekter og antikviteter, idet disse særordninger udgør en undtagelse fra den normale ordning i momsdirektivet og således kun bør anvendes i det omfang, det er nødvendigt for at nå formålet med ordningerne (jf. i denne retning dom af 8.12.2005, Jyske Finans, C-280/04, EU:C:2005:753, præmis 35).

25 Eftersom ingen bestemmelser i dette kapitel 4 vedrører ædle metaller, ædle sten eller genstande, der indeholder disse metaller eller sten, kan der ikke drages en konklusion på baggrund af den sammenhæng, hvori momsdirektivets artikel 311, stk.1, nr. 1), indgår, for at fastlægge, i hvilket omfang genstande, som er sammensat af ædle metaller og/eller ædle sten, kan henhøre under begrebet »brugte genstande« i denne bestemmelses forstand.

26 Der skal således for det tredje henvises til det med momsdirektivets artikel 311, stk. 1, nr. 1), forfulgte mål.

27 Det skal i denne forbindelse først bemærkes, at nævnte bestemmelse indeholder definitioner, der finder anvendelse på fortjenstmargenordningen, og at det fremgår af 51. betragtning til momsdirektivet, at formålet med fortjenstmargenordningen er at undgå dobbelt påligning af afgift og konkurrencefordrejning mellem afgiftspligtige personer på området for brugte genstande, kunstgenstande, samlerobjekter og antikviteter (dom af 18.5.2017, Litdana, C-624/15, EU:C:2017:389, præmis 25).

28 Som generaladvokaten har anført i punkt 49-55 i forslaget til afgørelse, skyldes udelukkelsen af ædle metaller og ædle sten fra fortjenstmargenordningen endvidere, at den værdi, som ædle metaller og ædle sten skal tillægges, ikke alene følger af deres anvendelighed som råstoffer til fremstilling af andre genstande, men i det væsentlige skyldes den iboende værdi, som de kan tillægges. Uden at det er fornødent at indarbejde disse i eller omdanne dem til et produkt med en særlig funktionalitet, har disse ædle metaller og ædle sten således deres egen funktionalitet, som er at udgøre en omsættelig værdi på markedet for ædle metaller og ædle sten. Denne iboende værdi går desuden ikke tabt, eftersom disse metaller og sten kan genanvendes mange gange, fordi disse stoffer let kan udtrækkes og forarbejdes, samtidig med at de bevarer deres værdi.

29 Endelig fremgår det af tilblivelseshistorien bag Rådets direktiv 94/5/EF af 14. februar 1994 om tilføjelse til det fælles merværdisystem og om ændring af direktiv 77/388/EØF – Særordning for brugte genstande, kunstgenstande, samlere objekter og antikviteter (EFT 1994, L 60, s. 16), som 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) tilføjede en artikel 26a, hvis ordlyd er identisk med ordlyden af momsdirektivets artikel 311, stk. 1, nr. 1), at lovgiver i et vist omfang tilsigtede at lade genstande, der indeholdt ædle metaller eller ædle sten, være omfattet af den nævnte fortjenstmargenordning.

30 I sit forslag til direktiv (KOM(88) 846 endelig) foreslog Kommissionen, at denne ordning skulle finde anvendelse på »genstande, [...] i guld eller andre ædle metaller eller besat med ædle stene, såfremt værdien af de anvendte materialer ikke overstiger 50% af de nævnte genstandes salgspris«, hvorved den indførte en sondring mellem på den ene side ædle metaller og ædle sten og på den anden side genstande, der består af disse materialer, såsom smykker.

31 Som anført af generaladvokaten i punkt 45-48 i forslaget til afgørelse, er der i den endelige udgave af artikel 26a i sjette direktiv 77/388 imidlertid ingen henvisning til genstande, der indeholder ædle metaller eller ædle sten, og alene »ædle metaller eller ædle sten« er som sådan udelukket fra fortjenstmargenordningen, idet det påhviler medlemsstaterne at definere, hvad der forstås ved »ædle metaller eller ædle sten«.

32 Selv om EU-lovgiver således har tillagt medlemsstaterne kompetencen til at definere begrebet »ædle metaller eller ædle sten«, begrænses en sådan kompetence i henhold til Domstolens praksis imidlertid ikke alene af forbuddet mod at tilsidesætte selve ordlyden af den fritagelse, som er anvendt af EU-lovgiver, ved at fastlægge en definition, der er så vid, at den ville fratage begrebet »brugte genstande« sit indhold (jf. i denne retning bl.a. dom af 28.6.2007, JP Morgan Fleming Claverhouse Investment Trust og The Association of Investment Trust Companies, C-363/05, EU:C:2007:391, præmis 21, og af 13.3.2014, ATP PensionService, C-464/12, EU:C:2014:139, præmis 41), men ligeledes af de formål, der forfølges med momsdirektivet, og af princippet om afgiftsneutralitet, der er uadskilleligt forbundet med det fælles momssystem (jf. i denne retning dom af 13.3.2014, ATP PensionService, C-464/12, EU:C:2014:139, præmis 42).

33 Det følger heraf, at en genstand, der er sammensat af ædle metaller eller ædle sten for at kunne henhøre under kategorien »brugte genstande« som omhandlet i momsdirektivets artikel 311, stk.1, nr. 1), der kan være omfattet af den særlige fortjenstmargenordning, og ikke kategorien for »ædle metaller eller ædle sten«, der er udelukket fra denne ordning, skal have haft en anden funktionalitet end den, der er iboende i de materialer, den udgøres af, skal have bevaret denne og skal kunne genanvendes i den foreliggende stand eller efter reparation.

34 Som anført af generaladvokaten i punkt 72 i forslaget til afgørelse, kan en genstand, når den ikke har en anden funktionalitet end den iboende funktionalitet i de materialer, den udgøres af, eller den ikke kan opfylde en sådan anden funktionalitet, ikke være omfattet af den særlige fortjenstmargenordning, eftersom den ikke er forblevet i den økonomiske cyklus, som den tilhørte, og den har ingen anden anvendelse end forarbejdelse til en ny genstand, som vil tilhøre en ny økonomisk cyklus, hvorved risikoen for dobbeltbeskatning, som lå til grund for indførelsen af fortjenstmargenordningen, ville forsvinde.

35 De elementer, der skal tages hensyn til med henblik på i et konkret tilfælde at afgøre, om en genstand, som er blevet videresolgt, hører under kategorien »brugte genstande« eller kategorien »ædle metaller eller ædle sten«, omfatter alle de objektive omstændigheder, hvorunder

transaktionen med videresalg er foretaget. Som det fremgår af Domstolens praksis, har de begreber, der er fastsat i momsdirektivet, en objektiv karakter og finder anvendelse uafhængigt af de pågældende transaktioners formål og resultater (jf. i denne retning dom af 6.7.2006, Kittel og Recolta Recycling, C-439/04 og C-440/04, EU:C:2006:446, præmis 41).

36 Hensynet til forhold som hensigten hos den afgiftspligtige person, der deltager i transaktionen, er – bortset fra i undtagelsestilfælde – i strid med det fælles momssystemets formål om at sikre retssikkerheden og at lette de handlinger, som er forbundet med momsens anvendelse, ved at lægge vægt på den pågældende transaktions objektive karakter (dom af 6.7.2006, Kittel og Recolta Recycling, C-439/04 og C-440/04, EU:C:2006:446, præmis 42 og den deri nævnte retspraksis).

37 Som anført af generaladvokaten i punkt 78 og 82 i forslaget til afgørelse, udgør elementer som præsentationen af de pågældende genstande, metoden til vurdering af disse genstandes værdi og faktureringsmetoden, dvs. i emballeret stand (bruttovægt) eller pr. enhed, derimod objektive kendetegn, som med føje kan tages i betragtning.

38 Det skal i denne forbindelse tilføjes, at for så vidt som det afgiftsgrundlag, der er fastlagt i henhold til fortjenstmargenordningen, skal fremgå af regnskabet, som gør det muligt at fastslå, at alle betingelser for anvendelsen af denne ordning er opfyldt (dom af 18.1.2017, Sjelle Autogenbrug, C-471/15, EU:C:2017:20, præmis 43), kan den afgiftspligtige videreforhandlers regnskab og de fakturaer, der er knyttet hertil, bortset fra i undtagelsestilfælde, give objektive oplysninger om den pågældende transaktion og de solgte genstande.

39 Henset til samtlige ovenstående betragtninger skal de præjudicielle spørgsmål besvares med, at momsdirektivets artikel 311, stk. 1, nr. 1), skal fortolkes således, at begrebet »brugte genstande« ikke omfatter brugte genstande, som indeholder ædle metaller eller ædle sten, hvis disse genstande ikke længere kan opfylde deres oprindelige funktionalitet og kun har bevaret de funktionaliteter, der er iboende i disse metaller og sten, hvilket det tilkommer den nationale ret at vurdere under hensyn til alle de relevante objektive omstændigheder i hver enkelt sag.

Sagsomkostninger

40 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 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 (Tiende Afdeling) for ret:

Artikel 311, stk. 1, nr. 1), i Rådets direktiv 2006/112/EF af 28. november 2006 om det fælles merværdiafgiftssystem skal fortolkes således, at begrebet »brugte genstande« ikke omfatter brugte genstande, som indeholder ædle metaller eller ædle sten, hvis disse genstande ikke længere kan opfylde deres oprindelige funktionalitet og kun har bevaret de funktionaliteter, der er iboende i disse metaller og sten, hvilket det tilkommer den nationale ret at vurdere under hensyn til alle de relevante objektive omstændigheder i hver enkelt sag.

Underskrifter

* Processprog: lettisk.