



# Rättsfallssamlingen

DOMSTOLENS DOM (sjätte avdelningen)

den 12 juni 2019\*

”Begäran om förhandsavgörande – Mervärdesskatt – Direktiv 2006/112/EG – Artikel 401 – Principen om skatteneutralitet – Ett företags förvärv av föremål med höga halter av guld eller andra ädelmetaller från enskilda personer i återförsäljningssyfte – Skatt på överlåtelse av egendom”

I mål C-185/18,

angående en begäran om förhandsavgörande enligt artikel 267 FEUF, framställd av Tribunal Supremo (Högsta domstolen, Spanien) genom beslut av den 7 februari 2018, som inkom till domstolen den 9 mars 2018, i målet

**Oro Efectivo SL**

mot

**Diputación Foral de Bizkaia,**

meddelar

DOMSTOLEN (sjätte avdelningen)

sammansatt av avdelningsordföranden C. Toader samt domarna L. Bay Larsen (referent) och M. Safjan,

generaladvokat: J. Kokott,

justitiesekreterare: A. Calot Escobar,

efter det skriftliga förfarandet,

med beaktande av de yttranden som avgetts av:

- Oro Efectivo SL, genom K. Caminos García och A. Landeta Calvo, abogados, och A. Rodríguez Muñoz,
- Diputación Foral de Bizkaia, genom M. F. Ortiz de Apodaca García, procurador, och M. Barrena Ezcurra, abogada,
- Spaniens regering, genom S. Jiménez García, i egenskap av ombud,
- Europeiska kommissionen, genom L. Lozano Palacios och J. Jokubauskaitė, båda i egenskap av ombud,

\* Rättegångsspråk: spanska.

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 rådets direktiv 2006/112/EG av den 28 november 2006 om ett gemensamt system för mervärdesskatt (EUT L 347, 2006, s. 1) (nedan kallat mervärdesskattedirektivet) och principen om skatteneutralitet.
- 2 Begäran har framställts i ett mål mellan Oro Efectivo SL och Diputación Foral de Bizkaia (Biscayas provinsstyrelse, Spanien). Målet rör ett beslut att neka avdrag för skatten på överlåtelse av egendom och formalisering av rättshandlingar.

### Tillämpliga bestämmelser

#### *Unionsrätt*

##### *Sjätte direktivet*

- 3 I artikel 33.1 i rådets sjätte direktiv 77/388/EEG av den 17 maj 1977 om harmonisering av medlemsstaternas lagstiftning rörande omsättningsskatter - Gemensamt system för mervärdesskatt: enhetlig beräkningsgrund (EGT L 145, 1977, s. 1; svensk specialutgåva, område 9, volym 1, s. 28), i dess lydelse enligt rådets direktiv 91/680/EEG av den 16 december 1991 (EGT L 376, 1991, s. 1; svensk specialutgåva, område 9, volym 2, s. 33), föreskrivs följande:

”Utan att det påverkar tillämpningen av andra gemenskapsbestämmelser, särskilt dem som fastställs i gällande allmänna gemenskapsbestämmelser om innehav, flyttning och övervakning av punktskattepliktiga varor, får detta direktiv inte hindra en medlemsstat från att behålla eller införa skatter på försäkringsavtal, skatter på vadslagning och spel, punktskatter, stämpelskatter och, mer generellt, alla skatter, tullar eller avgifter som inte kan karakteriseras som omsättningsskatter, under förutsättning att dessa skatter, tullar eller avgifter inte leder till gränsoformaliteter i handeln mellan medlemsstater emellan.”

##### *Mervärdesskattedirektivet*

- 4 Sjätte direktivet upphävdes och ersattes den 1 januari 2007 av mervärdesskattedirektivet. I skälen 4 och 7 i mervärdesskattedirektivet anges följande:

”(4) Förverkligandet av målet att skapa en inre marknad förutsätter att det i medlemsstaterna tillämpas en sådan lagstiftning om omsättningsskatter som inte snedvrider konkurrensvillkoren eller hindrar den fria rörligheten av varor och tjänster. Det är därför nödvändigt att genom ett mervärdesskattesystem åstadkomma en sådan harmonisering av lagstiftningen om omsättningsskatter som i möjligaste mån undanröjer faktorer som kan snedvrída konkurrensvillkoren, på nationell nivå såväl som på gemenskapsnivå.

...

(7) Det gemensamma systemet för mervärdesskatt bör, även om skattesatserna och undantagen inte är helt harmoniserade, vara konkurrensneutralt genom att liknande varor och tjänster belastas med lika stort skatteuttag inom varje medlemsstats territorium, oavsett hur lång produktions- och distributionskedjan är.”

5 Artikel 401 i direktivet har följande lydelse:

”Utan att det påverkar tillämpningen av andra gemenskapsbestämmelser får detta direktiv inte hindra en medlemsstat från att behålla eller införa skatter på försäkringsavtal, skatter på vadslagning och spel, punktskatter, stämpelskatter och, mer generellt, alla skatter eller avgifter som inte kan karakteriseras som omsättningsskatter, under förutsättning att uttaget av dessa skatter eller avgifter inte leder till gränsformaliteter i handeln medlemsstater emellan.”

### *Spansk rätt*

6 Det framgår av beslutet om hänskjutande att de relevanta nationella bestämmelserna är de som anges i artiklarna 7 och 8 i Norma foral 3/1989 del Territorio Histórico de Bizkaia, del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados (provinslag 3/1989 i Biscaya om skatt på överlåtelse av egendom och formalisering av rättshandlingar), av den 21 mars 1989 (för räkenskapsåret 2010) och i artiklarna 9 och 10 i Norma foral 1/2011 del Territorio Histórico de Bizkaia, del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados (provinslag 1/2011 i Biscaya om skatt på överlåtelse av egendom och formalisering av rättshandlingar) av den 24 mars 2011 (för räkenskapsåren 2011 och 2012). Dessa bestämmelser är identiska med dem som anges i artiklarna 7 och 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 (kungligt lagstiftningsdekret 1/1993 om godkännande av den konsoliderade versionen av lagen om skatt på överlåtelse av egendom och formalisering av rättshandlingar) av den 24 september 1993 (BOE nr 251 av den 20 oktober 1993). I detta beslut om hänskjutande sammanfattas de relevanta utdragen ur dessa bestämmelser på följande sätt:

”...

- Med beskattningsbar överlåtelse av egendom avses i detta fall vederlagsbetingad överlåtelse i form av en transaktion ’mellan personer’ av alla slag av egendom och rättigheter som ingår bland de fysiska eller juridiska personernas egendom.
- Begreppet ’vederlagsbetingad överlåtelse av egendom’ omfattar inte de ovan uppräknade transaktionerna, om de företas av egenföretagare eller enskilda näringsidkare inom deras närings- eller yrkesverksamhet, och inte heller mervärdesskattepliktiga varuleveranser eller tillhandahållanden av tjänster.
- Vid överlåtelse av egendom och rättigheter av alla slag är ’förvärvaren av dessa’ skyldig att betala skatt i egenskap av skattskyldig person, och oberoende av vad som har överenskommit mellan parterna med annan innebörd.”

7 Enligt artikel 4 i Ley 37/1992 del Impuesto sobre el Valor Añadido (lag 37/1992 om mervärdesskatt) av den 28 november 1992 (BOE nr 312, 29 december 1992) omfattas mervärdesskattepliktiga transaktioner inte av skatten på överlåtelse av egendom och formalisering av rättshandlingar, såsom vederlagsbetingad överlåtelse av egendom.

## Målet vid den nationella domstolen och tolkningsfrågan

- 8 Oro Efectivos verksamhet syftar till inköp, försäljning, import och export av råvaror, ädelstenar och ädelmetaller. Inom ramen för sin affärsverksamhet förvärvar Oro Efectivo föremål med höga halter av guld eller andra ädelmetaller från enskilda personer och återförsäljer dem – för att de ska omvandlas och därefter återinföras i det företagsekonomiska kretsloppet – till företag som är specialiserade på att tillverka tackor och andra olika ädelmetallsföremål.
- 9 Hacienda Foral de Bizkaia (den regionala skattemyndigheten i Biscaya, Spanien) ansåg att Oro Efectivos inköp av guld och andra metaller från enskilda personer under åren 2010–2012 omfattades av skatten på överlåtelse av egendom och formalisering av rättshandlingar.
- 10 Oro Efectivo överklagade nämnda skattemyndighets beslut till Tribunal Económico-Administrativo Foral de Bizkaia (Förvaltningsdomstolen i handelsrättsliga mål i Biscayaprovinsen, Spanien) och gjorde gällande att flera nationella domstolar hade meddelat avgöranden av vilka det framgick att sådana förvärvstransaktioner inte skulle omfattas av skatten på överlåtelse av egendom och formalisering av rättshandlingar. Oro Efectivo hävdade vidare att de aktuella förvärven hade skett inom ramen för företagets affärsverksamhet. Företaget gjorde dessutom gällande att uttaget av denna skatt innebar – i strid med principen om skatteneutralitet – en dubbelbeskattning, eftersom mervärdesskatt redan hade tagits ut på dessa förvärv.
- 11 Tribunal Económico-Administrativo Foral de Bizkaia (Förvaltningsdomstolen i handelsrättsliga mål i Biscayaprovinsen) ogillade överklagandet genom dom av den 18 juni 2015.
- 12 Oro Efectivo överklagade den domen till Tribunal Superior de Justicia del País Vasco (Överdomstolen i regionen Baskien, Spanien). Det överklagandet ogillades genom dom av den 13 september 2016.
- 13 Oro Efectivo överklagade därför den domen till Tribunal Supremo (Högsta domstolen, Spanien).
- 14 Den hänskjutande domstolen har preciserat att utgången i det nationella målet bland annat beror på omfattningen av principen om skatteneutralitet, såsom den har tolkats av EU-domstolen.
- 15 Den hänskjutande domstolen vill närmare bestämt få klarhet i huruvida en lagstiftning, enligt vilken det krävs att ett företag betalar en indirekt skatt, som är skild från mervärdesskatt, i form av en skatt på överlåtelse av egendom och formalisering av rättshandlingar, på grundval av företagets förvärv av lös egendom, såsom guld, silver eller smycken, från en fysisk person när sådan egendom är avsedd för företagets ekonomiska verksamhet och företaget dessutom genomför transaktioner som omfattas av mervärdesskatt genom att återinföra egendomen i det företagsekonomiska kretsloppet, utan att ha möjlighet att vid sådana transaktioner dra av det belopp som betalats enligt den skatten när denna egendom först förvärvades, är förenlig med mervärdesskattedirektivet och principen om skatteneutralitet.
- 16 Mot denna bakgrund beslutade Tribunal Supremo (Högsta domstolen) att vilandeförklara målet och ställa följande fråga till EU-domstolen:

”Utgör [mervärdesskattedirektivet] och den princip om skatteneutralitet som följer av detta direktiv, liksom den rättspraxis från [EU-domstolen] i vilken direktivet tolkas, hinder för en nationell lagstiftning enligt vilken en medlemsstat får kräva betalning av en indirekt skatt, som är skild från mervärdesskatt, från ett företag eller en enskild näringsidkare på grundval av förvärv av lös egendom (närmare bestämt guld, silver eller smycken) från en enskild person när:

- det förvärvade föremålet, genom omvandling och en senare överlåtelse, kommer att vara avsett för detta företags egna ekonomiska verksamhet,

- transaktioner som omfattas av mervärdesskatt genomförs då den förvärvade egendomen återförs i det företagsekonomiska kretsloppet och
- den i samma stat tillämpliga lagstiftningen inte tillåter företaget eller den enskilde näringsidkaren att vid sådana transaktioner dra av det belopp som betalats i skatt vid det första av de ovannämnda förvärven?”

### **Förfarandet vid domstolen**

- 17 Den hänskjutande domstolen ansökte i sin begäran om förhandsavgörande om att målet skulle handläggas skyndsamt enligt det förfarande som föreskrivs i artikel 105.1 i domstolens rättegångsregler.
- 18 Ansökan avsågs i beslut av domstolens ordförande av den 30 april 2018, Oro Efectivo (C-185/18, ej publicerat, EU:C:2018:298).

### **Prövning av tolkningsfrågan**

- 19 Den hänskjutande domstolen har ställt frågan för att få klarhet i huruvida mervärdesskattedirektivet och principen om skatteneutralitet utgör hinder för en nationell lagstiftning, såsom den som är i fråga i det nationella målet, enligt vilken en indirekt skatt på överlåtelse av egendom, som är skild från mervärdesskatt, ska betalas när ett företag förvärvar föremål med höga halter av guld eller andra ädelmetaller från enskilda personer och sådan egendom är avsedd för företagets ekonomiska verksamhet och företaget återförsäljer egendomen till företag som är specialiserade på att tillverka tackor och andra olika ädelmetallsföremål, i syfte att den ska omvandlas och därefter återinföras i det företagsekonomiska kretsloppet.
- 20 Det ska i detta hänseende erinras om att enligt artikel 401 i mervärdesskattedirektivet utgör bestämmelserna i direktivet inte hinder för att en medlemsstat behåller eller inför skatter på försäkringsavtal, skatter på vadslagning och spel, punktskatter, stämpelskatter och, mer generellt, alla skatter eller avgifter som inte kan karakteriseras som omsättningsskatter, under förutsättning att uttaget av dessa skatter eller avgifter inte leder till gränsformaliteter i handeln medlemsstater emellan. Då det enligt unionsrätten således är tillåtet med konkurrerande beskattningssystem, får sådana skatter även tas ut när det kan medföra kumulation med mervärdesskatt för en och samma transaktion (se, för ett liknande resonemang, dom av den 20 mars 2014, Caixa d'Estalvis i Pensions de Barcelona, C-139/12, EU:C:2014:174, punkt 28, och dom av den 7 augusti 2018, Viking Motors m.fl., C-475/17, EU:C:2018:636, punkt 26).
- 21 Med tanke på det negativa villkoret i uttrycket ”som inte kan karakteriseras som omsättningsskatter” föranleder en bokstavstolkning av denna bestämmelse slutsatsen att en medlemsstat får behålla eller införa skatter, tullar och avgifter endast om dessa inte är att jämföras med en omsättningsskatt (dom av den 7 augusti 2018, Viking Motors m.fl., C-475/17, EU:C:2018:636, punkt 27).
- 22 Även om begreppet omsättningsskatt varken definieras i artikel 401 i mervärdesskattedirektivet eller i någon annan bestämmelse i direktivet, kan det konstateras att denna artikel i huvudsak är identisk med artikel 33 i sjätte direktivet (dom av den 7 augusti 2018, Viking Motors m.fl., C-475/17, EU:C:2018:636, punkt 28).
- 23 I de mål som avgjordes genom beslut av den 27 november 2008, Renta (C-151/08, ej publicerat, EU:C:2008:662), och dom av den 20 mars 2014, Caixa d'Estalvis i Pensions de Barcelona (C-139/12, EU:C:2014:174), uttalade sig EU-domstolen om huruvida en nationell lagstiftning avseende skatten på vederlagsbetingad överlåtelse av egendom, vars kännetecken liknar de som den skatt som är i fråga vid

den nationella domstolen har, var förenlig med artikel 33.1 i sjätte direktivet. EU-domstolen erinrade i de målen om de väsentliga kännetecknen som mervärdesskatten har enligt dess praxis. Dessa kännetecknen är fyra till antalet: mervärdesskatten tas ut generellt på transaktioner avseende varor eller tjänster; den är proportionell i förhållande till det pris som den skattskyldige har erhållit för dessa varor och tjänster; den tas ut i varje led i produktions- och distributionskedjan, inklusive detaljhandeln, oavsett antalet föregående transaktioner; den mervärdesskatt som ska betalas vid en transaktion beräknas efter avdrag för den skatt som betalades vid den föregående transaktionen, vilket innebär att skatten i varje led endast beräknas på det mervärde som tillförts i detta led och att skatten i sista hand bärs av konsumenten. EU-domstolen slog därefter fast att en sådan skatt skiljer sig från mervärdesskatt på ett sådant sätt att den inte kan karakteriseras som en omsättningsskatt i den mening som avses i artikel 33.1 i sjätte direktivet (beslut av den 27 november 2008, *Renta*, C-151/08, ej publicerat, EU:C:2008:662, punkterna 32 och 45, och dom av den 20 mars 2014, *Caixa d'Estalvis i Pensions de Barcelona*, C-139/12, EU:C:2014:174, punkt 29).

- 24 EU-domstolen konstaterade i detta sammanhang bland annat att en sådan skatt i allmänhet inte omfattar alla transaktioner avseende varor eller tjänster och att den inte tas ut inom ramen för en produktions- och distributionskedja, i vilken den skatt som betalades vid den föregående transaktionen ska dras av från den aktuella skatten i varje led i produktions- och distributionskedjan (se, för ett liknande resonemang, beslut av den 27 november 2008, *Renta*, C-151/08, ej publicerat, EU:C:2008:662, punkterna 41 och 43).
- 25 Det har i detta hänseende inte framkommit något av handlingarna i målet som föranleder en annan bedömning i samband med förevarande begäran om förhandsavgörande. EU-domstolens överväganden i besluten som anges i punkterna 23 och 24 ovan avseende artikel 33.1 i sjätte direktivet ska således anses vara tillämpliga på artikel 401 i mervärdesskattedirektivet i förevarande fall.
- 26 Härav följer att en sådan skatt som den som är i fråga i det nationella målet inte kan karakteriseras som en omsättningsskatt i den mening som avses i artikel 401 i mervärdesskattedirektivet.
- 27 Den hänskjutande domstolen anser dessutom att en tillämpning både av den skatt som är i fråga i det nationella målet och det gemensamma systemet för mervärdesskatt kan undergräva principen om skatteneutralitet när det gäller mervärdesskatt.
- 28 När det gäller denna princip, som anges i skälen 4 och 7 i mervärdesskattedirektivet, bör det noteras att för att undvika resultat som inte överensstämmer med ändamålet med det gemensamma systemet för mervärdesskatt, det vill säga att skapa lika beskattningsvillkor för samma transaktion oavsett i vilken medlemsstat den görs, ska varje jämförelse mellan kännetecknen för en skatt som den som är i fråga i det nationella målet och kännetecknen för mervärdesskatt göras med beaktande av detta ändamål. Särskild uppmärksamhet ska i detta sammanhang fästas vid att kravet på neutralitet i det gemensamma systemet för mervärdesskatt säkerställs (se, för ett liknande resonemang, dom av den 7 augusti 2018, *Viking Motors m.fl.*, C-475/17, EU:C:2018:636, punkt 41).
- 29 Principen om skatteneutralitet när det gäller mervärdesskatt medför emellertid, såsom Europeiska kommissionen har påpekat, endast att skatteneutralitet säkerställs inom ramen för det harmoniserade system som inrättats genom mervärdesskattedirektivet. Vad i förevarande fall gäller en skatt som inte har harmoniserats inom ramen för detta direktiv kan således neutraliteten i det gemensamma systemet för mervärdesskatt inte anses ha åsidosatts (se, för ett liknande resonemang, dom av den 24 oktober 2013, *Metropol Spielstätten*, C-440/12, EU:C:2013:687, punkt 57).
- 30 Mot denna bakgrund ska den hänskjutna frågan besvaras enligt följande. Mervärdesskattedirektivet och principen om skatteneutralitet ska tolkas så, att de inte utgör hinder för en nationell lagstiftning, såsom den som är i fråga i det nationella målet, enligt vilken en indirekt skatt på överlåtelse av egendom, som är skild från mervärdesskatt, ska betalas när ett företag förvärvar föremål med höga halter av guld eller andra ädelmetaller från enskilda personer och sådan egendom är avsedd för företagets ekonomiska

verksamhet och företaget återförsäljer egendomen till företag som är specialiserade på att tillverka tackor och andra olika ädelmetallsföremål, i syfte att den ska omvandlas och därefter återinföras i det företagsekonomiska kretsloppet.

### **Rättegångskostnader**

- 31 Eftersom förfarandet i förhållande till parterna i det nationella målet utgör ett led i beredningen av samma mål, ankommer det på den hänskjutande 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 (sjätte avdelningen) följande:

**Rådets direktiv 2006/112/EG av den 28 november 2006 om ett gemensamt system för mervärdesskatt och principen om skatteneutralitet ska tolkas så, att de inte utgör hinder för en nationell lagstiftning, såsom den som är i fråga i det nationella målet, enligt vilken en indirekt skatt på överlåtelse av egendom, som är skild från mervärdesskatt, ska betalas när ett företag förvärvar föremål med höga halter av guld eller andra ädelmetaller från enskilda personer och sådan egendom är avsedd för företagets ekonomiska verksamhet och företaget återförsäljer egendomen till företag som är specialiserade på att tillverka tackor och andra olika ädelmetallsföremål, i syfte att den ska omvandlas och därefter återinföras i det företagsekonomiska kretsloppet**

Underskrifter