

Sag C-443/19**Sammendrag af anmodning om præjudiciel afgørelse i henhold til artikel 98, stk. 1, i Domstolens procesreglement****Dato for indlevering:**

7. juni 2019

Forelæggende ret:

Tribunal Superior de Justicia del País Vasco (Spanien)

Afgørelse af:

24. april 2019

Sagsøger:

Vodafone España S.A.U.

Sagsøgt:

Diputación Foral de Guipúzcoa

Hovedsagens genstand

Anfægtelse af den af Tribunal Económico-Administrativo Foral de Guipúzcoa (provinsielt ankenævn i første instans i skatteretlige sager i Guipúzcoa) truffne afgørelse, hvorved der blev givet afslag på de indgivne klager over afgørelser om delvist medhold i anmodninger om berigtigelse og tilbagebetaling vedrørende selvangivelser af afgift på overdragelse af formuegoder og dokumenterede retshandler i forbindelse med koncession på privat brug af det offentlige radiospektrum.

Genstand og retsgrundlag for forelæggelsen

Formålet med det præjudicielle spørgsmål, der forelægges i medfør af artikel 267 TEUF, er at få belyst, om det er foreneligt med direktiv 2002/20, at en teleoperatørs brug af radiofrekvenser, som allerede er underlagt et gebyr, nemlig det benævnte spektrumgebyr, i henhold til national lovgivning pålægges den almindelige afgift på overdragelse af formuegoder og dokumenterede retshandler,

som almindeligvis finder anvendelse på administrative koncessioner på statslig ejendom.

Det præjudicielle spørgsmål

»Skal artikel 13 samt følgende og supplerende bestemmelser i Europa-Parlamentets og Rådets direktiv 2002/20/EF af 7. marts 2002 om tilladelser til elektroniske kommunikationsnet og -tjenester (EFT L 108 af 24.4.2002) fortolkes således, at det er i strid hermed, når Kongeriget Spanien, nærmere bestemt det historiske og skattemæssigt uafhængige territorium Guipúzcoa, pålægger teleoperatørers brugsret til radiofrekvenser – som allerede er pålagt det benævnte spektrumgebyr – den almindelige afgift på overdragelse af formuegoder og dokumenterede retshandler, som almindeligvis anvendes i forbindelse med administrative koncessioner på statslig ejendom, i overensstemmelse med den provinslovgivning, som regulerer den pågældende afgift?«

Anførte EU-retlige forskrifter

EU-retlige bestemmelser

Europa-Parlamentets og Rådets direktiv 2002/20/EF af 7. marts 2002 om tilladelser til elektroniske kommunikationsnet og -tjenester (tilladelsesdirektivet), navnlig artikel 12 og 13.

Den Europæiske Unions Domstols praksis

Dom af 12. juli 2012, Vodafone España og France Telecom España (C-55/11, C-57/11 og C-58/11, EU:C:2012:446).

Dom af 18. september 2003, Albacom og Infostrada (C-292/01 og C-293/01, EU:C:2003:480).

Dom af 6. oktober 1982, Cilfit m.fl., (283/81, EU:C:1982:335)

Dom af 30. januar 2019, Belgien mod Kommissionen (C-587/17 P, EU:C:2019:75)

Dom af 15. marts 2017, Aquino (C-3/16, EU:C:2017:209)

Dom af 17. juli 2014, Torresi (C-58/13 og C-59/13, EU:C:2014:2088)

Dom af 9. september 2015, X og van Dijk (C-72/14 og C-197/14, EU:C:2015:564)

Dom af 18. januar 2017, IRCCS - Fondazione Santa Lucia (C-189/15, EU:C:2017:17)

Anførte nationale retsforskrifter

Ley 32/2003, de 3 de noviembre, General de Telecomunicaciones (lov nr. 32/2003 af 3.11.2003 om telekommunikation).

Ley 9/2014, de 9 de mayo, General de Telecomunicaciones (lov nr. 9/2014 af 9.5.2014 om telekommunikation).

Norma Foral General Tributaria, de 30 de diciembre de 1987, del territorio histórico de Guipuzkoa, del impuesto sobre transmisiones patrimoniales y actos jurídicos documentados (provinsskattelov af 30.12.1987 i Territorio Histórico de Guipuzkoa vedrørende afgift på overdragelse af formuegoder og dokumenterede retshandler).

Ley 12/2002, de 23 de mayo, por la que se aprueba el Concierto Económico con la Comunidad Autónoma del País Vasco (lov nr. 12/2002 af 23.5.2002 om godkendelse af den økonomiske aftale med den selvstyrende region Baskerlandet).

Ley 33/2003, de 3 de noviembre, del Patrimonio de las Administraciones Públicas (lov nr. 33/2003 af 3.11.2003 om den offentlige administrations ejendom).

Kort fremstilling af de faktiske omstændigheder og retsforhandlingerne

- 1 Vodafone España, S.A.U. har den 23. april 2018 anlagt en forvaltningsretlig sag til prøvelse af den af Tribunal Económico-Administrativo Foral de Guipúzcoa (provinsielt ankenævn i første instans i skatteretlige sager i Guipuzkoa, herefter »det provinsielle ankenævn«) truffne afgørelse af 15. februar 2018, hvorved der blev givet afslag på de indgivne klager over afgørelser fra Servicio de Impuestos Indirectos y Tributos Medioambientales (myndigheden for indirekte afgifter og miljøafgifter) af 25. februar 2016 om delvist medhold i anmodninger om berigtigelse og tilbagebetaling vedrørende selvangivelser af afgift på overdragelse af formuegoder og dokumenterede retshandler, eller afgift på overdragelse af formuegoder mod vederlag, i forbindelse med koncession på privat brug af det offentlige radiospektrum.
- 2 Selskabet har i forbindelse med søgsmålet anført, at det, efter at have indgivet selvangivelser på grundlag af lovgivningen vedrørende afgift på overdragelse af formuegoder mod vederlag, vurderede, at disse var uretmæssige, dels for så vidt angik beregningen af afgiftsgrundlaget, hvilket efterfølgende blev berigtiget ved afgørelserne af 25. februar 2016, og dels som følge af, at afgiften i sig selv var i strid med EU-lovgivningen.
- 3 Den 6. september 2018 indgav Diputación Foral de Guipúzcoa (provinsrådet i Guipúzcoa) svarskrift, hvori det bestred den påståede dobbeltbeskatning på grundlag af sondringen mellem afgift (»impuesto«) og gebyr (»tasa«) i provinsskatteloven.

- 4 Den forelæggende ret traf den 23. januar 2019 afgørelse om fastsættelse af en frist for indgivelse af anbringender, således at parterne kunne gøre rede for deres standpunkter angående forelæggelsen af et fortolkningsspørgsmål for Domstolen med henblik på at få oplyst, hvordan artikel 13 i direktiv 2002/20/EF skal fortolkes, for så vidt angår foreneligheden af medlemsstatens beføjelse til at opkræve afgifter for brugsretten til radiofrekvenser (det benævnte spektrumgebyr), som samtidig pålægges en anden supplerende byrde i form af en almindelig national skat (afgift), i forbindelse med hvilken den administrative koncession på privat brug af det offentlige radiospektrum vedrørende de pågældende frekvenser anses for en overdragelse af formuegoder mod vederlag.

De væsentligste argumenter, der anføres af hovedsagens parter

- 5 Til støtte for sin påstand om annullation af de nævnte opkrævninger har sagsøgeren i det væsentlige gjort gældende, at opkrævningen af afgiften på overdragelse af formuegoder mod vederlag udgør en dobbeltbeskatning i strid med EU-retten i forhold til gebyret for brugen af det offentlige radiospektrum (spektrumgebyret), som i dag reguleres i bilag I, punkt 3, i Ley General de Telecomunicaciones, 9/2014, de 9 de mayo (almindelig lov nr. 9/2014 af 9.5.2014 om telekommunikation, herefter »telekommunikationsloven«), hvilket skyldes, at den afgiftsudløsende omstændighed i henhold til de af sagsøgeren anførte bestemmelser er den administrative koncession på privat brug af det offentlige radiospektrum, hvilket i henhold til provinsloven om afgift på overdragelse af formuegoder skaber et grundlag bestående af koncessionshaverens pris eller afgift og en kapitalisering på 10% af det årlige (spektrum-)gebyr.
- 6 Sagsøgeren har efterfølgende henvist til ordningen i direktiv 2002/20 (tilladelsesdirektivet), herunder navnlig dets artikel 12 og 13, hvis direkte virkning bl.a. fremgår af Domstolens dom af 12. juli 2012, C-55/2011 og forenede sager, og som ligger til grund for medlemsstaternes forbud mod at opkræve andre afgifter eller gebyrer end dem, der er fastsat i direktivet, idet der er fortilfælde for dommen, herunder dom af 18. september 2003, Albacom og Infostrada (C-292/01 og C-293/01, EU:C:2003:480) og andre senere domme, hvortil der henvises i dommen. Den har anført, at afgiften på overdragelse af formuegoder mod vederlag ikke sikrer en optimal anvendelse af ressourcerne, og afslutningsvis har den gjort gældende, at de nationale afgiftskategoriernes mangfoldighed i sidste ende er uden betydning, således som det blev fastslået i Domstolens dom af 18. januar 2017, IRCCS- Fondazione Santa Lucia (C-189/15, EU:C:2017:17).
- 7 Diputación Foral de Guipúzcoa har bestridt den påståede dobbeltbeskatning under henvisning til sondringen mellem afgift og gebyr i provinsskatteloven (artikel 16, stk. 2), idet rådet har gjort gældende, at afgiften på overdragelse af formuegoder er en afgift, der som sådan pålægges administrative koncessioner [artikel 7, stk. 1, litra b), i provinsskatteloven nr. 18/1987]. Sagsøgte har herefter henvist til gebyret for anvendelse af det offentlige radiospektrum, som for den foreliggende sags vedkommende er reguleret i telekommunikationsloven nr. 32/2003, med

henvisning til dens artikel 49 vedrørende de pågældende gebyrers formål, og har således gjort gældende, at den afgiftsudløsende omstændighed er den private brug af en hvilken som helst af disse offentlige frekvenser og finansiering af administrationsudgifterne, hvorfor der efter dens opfattelse ikke er tale om en dobbelt afgiftspålæggelse, eftersom afgiften på overdragelse af formuegoder pålægges formueforskydningen i forbindelse med udnyttelsen, og ikke den private brug, som er underlagt det nævnte gebyr. Sagsøgte har anført, at artikel 12 og 13 i direktiv 2002/20/EF ikke begrænser medlemsstaternes generelle beføjelser til at regulere andre skattetekniske begreber, således som det er tilfældet med afgiften på overdragelse af formuegoder eller selskabsskatten, hvor det er operatørerne, som er skattepligtige, og på linje med det provinsielle ankenævn har den henvist til domme fra afdelingerne ved de pågældende Tribunales Superiores de Justicia (øverste regionale domstole) og ved de tilsvarende domstole i Madrid og Galicien, hvoraf den navnlig har fremhævet argumentet om, at afgiften på overdragelse af formuegoder ikke udgør en modydelse for leveringen af telekommunikationstjenester. Endelig har den ligeledes bestridt påstanden om, at de forskellige nationale skatte- og afgiftskategorier ikke skulle have nogen betydning, eftersom der er tale om begreber med forskellige afgiftsudløsende omstændigheder, ligesom det f.eks. er tilfældet med selskabsskatten og moms.

Kort fremstilling af begrundelsen for forelæggelsen

- 8 I henhold til telekommunikationsloven, som for den foreliggende sags vedkommende var den nu ophævede Ley 32/2003, de 3 de noviembre, General de Telecomunicaciones (almindelig lov nr. 32/2003 af 3.11.2003 om telekommunikation) (BOE nr. 264 af 4.11.2003), fastsættes bestemte gebyrer på området, i forbindelse med hvilke det i artikel 49, stk. 3, blev fastsat, at »med forbehold af bestemmelserne i stk. 2 har gebyrerne for brug af det offentlige radiospektrum [...] til formål at garantere optimal brug af disse ressourcer under hensyntagen til værdien og knapheden af det gode, hvis anvendelse tillades«. Denne bestemmelse er i dag gengivet i artikel 71, stk. 3, i den nye telekommunikationslov nr. 9/2014 af 9. maj 2014.

Bilag I til begge love har omhandlet forskellige gebyrer, herunder gebyret for brug af det offentlige radiospektrum, hvortil der i punkt 3 henvises med følgende ordlyd: »Der opkræves et årligt gebyr i henhold til de betingelser, der er fastsat i dette stykke, ved operatørers private eller særlige brug af enhver offentlig radiofrekvens til fordel for en eller flere personer eller enheder. Ved fastsættelse af det gebyr, som de afgiftspligtige skal betale, skal der tages hensyn til markedsværdien for brug af den benyttede radiofrekvens og til det udbytte, som modtageren kan opnå deraf [...]«.

Det er dette gebyr – der benævnes spektrumgebyr – som i første omgang er blevet pålagt det sagsøgende teleoperatørselskab af den kompetente statslige myndighed på området, og som er omfattet af artikel 13 i direktiv 2002/20/EF, hvis formål og garantier er indeholdt i de ovennævnte bestemmelser i telekommunikationsloven.

- 9 Diputación Foral de Guipúzcoa har derudover pålagt den omhandlede operatør den benævnte almindelige afgift på overdragelse af formuegoder mod vederlag, som i henhold til den økonomiske aftale med staten, der er godkendt ved lov nr. 12/2002 af 23. maj 2002, finder anvendelse i dette historiske provinsteritorium, hvorved den statslige skatteforvaltning fortrænges.

For så vidt angår de afgiftsudløsende omstændigheder anses tildelingen af administrative koncessioner såvel i den statslige ordning som i den provinsielle ordning i Guipúzcoa for en overdragelse af formuegoder.

- 10 I betragtning af ovenstående er den forelæggende ret i tvivl om, hvorvidt det er nødvendigt at forelægge fortolkningsspørgsmålet i henhold til artikel 267 TEUF. I denne forbindelse finder den, at foreneligheden mellem de to anvendte opkrævninger er yderst tvivlsom set ud fra direktiv 2002/20, og at det er et område, som hverken er blevet behandlet eller belyst i de gældende direktiver eller i Domstolens praksis, hvorfor Domstolens mellemkomst er tvingende nødvendig, navnlig når der henses til, at andre domstole i Spanien har truffet afgørelser, hvori der formodes at være forenelighed mellem de to opkrævninger, og den forelæggende ret savner derfor sikkerhed for, at der finder en ensartet anvendelse af direktivet sted for så vidt angår den af den sagsøgende operatør påberåbte uforenelighed.
- 11 Det skal bemærkes, at sagsøgeren har gjort opmærksom på, at »manglende betaling af afgift på overdragelse af formuegoder og dokumenterede retshandler« i henhold til artikel 64, stk. 5, i den gældende telekommunikationslov i Spanien (lov nr. 9/2014) anses for grundlag for tilbagekaldelse af tilladelsen, hvilket vil kunne opfattes således, at det har været lovgivers hensigt, at begge opkrævninger kan – eller skal – finde sted, og at afgiften på overdragelse af formuegoder mod vederlag kommer til at udgøre en reel forudsætning for tilladelsen.
- 12 Det er den forelæggende rets opfattelse, at operatøren Vodafone España S.A.U.'s fortolkning, som er baseret på Domstolens domme (herunder dom af 12.7.2012 i sagerne C-55/11, C-57/11 og C-58/11, der ligeledes vedrørte Kongeriget Spanien), hvorefter det ikke skulle være muligt for medlemsstaterne at opkræve andre afgifter eller gebyrer end de i direktivets artikel 12 og 13 fastsatte, ikke svækkes af det modsatte standpunkt fra provinsforvaltningen i Guipúzcoa (som er baseret på de af myndigheden nævnte nationale domme) med hensyn til, at spektrumgebyret og afgiften på overdragelse af formuegoder mod vederlag pålægges forskellige afgiftsudløsende omstændigheder.
- 13 Med udgangspunkt i, at telekommunikationsloven gennemfører nævnte artikel 12 og 13 i direktivet på det pågældende område, kan indholdet af det ved bilag I, punkt 3, indførte gebyr alene forstås under henvisning til tilladelserne til brug af det offentlige radiospektrum, således som disse er defineret i den gældende lovs artikel 62. Det, der fastsættes i den nævnte bestemmelse, hvori der sondres mellem fælles, særlig og privat brug, og hvor behovet for en tilladelse alene er gældende for de to sidstnævnte, er imidlertid, at »den særlige brug af det

offentlige radiospektrum omfatter brugen af de radiofrekvenser, som er egnede til en delt udnyttelse uden nogen begrænsning i antal operatører eller brugere, og med de tekniske betingelser, og til de tjenester, som fastsættes i hvert enkelt tilfælde«, og at »den private brug af det offentlige radiospektrum er den, der finder sted ved en eksklusiv udnyttelse eller et begrænset antal brugeres udnyttelse af bestemte frekvenser inden for det samme fysiske anvendelsesområde«. Stk. 3 og 4 omhandler de tilfælde, hvor tildelingen af brugsrettigheder til det offentlige radiospektrum udgør en generel tilladelse eller en individuel tilladelse, og i stk. 5 bestemmes det, at »den private brugsret til det offentlige radiospektrum i de øvrige tilfælde, som ikke er omhandlet i de foregående stykker, forudsætter en administrativ koncession. Det er en forudsætning for tildelingen af nævnte koncession, at ansøgerne er udbydere af elektroniske kommunikationstjenester [...]».

- 14 Denne retlige ordning for den pågældende særlige eller sektorbestemte offentlige ejendom adskiller sig ikke væsentligt fra den ordning, der i almindelighed er indført ved lov nr. 33/2003 af 3. november 2003 om den offentlige administrations ejendom, nærmere bestemt i dens afsnit IV, artikel 84-104, for alle slags formuegoder, der henhører under de offentlige myndigheder i Kongeriget Spanien, og det kan derfor fastslås, at en teleoperatør, som tildeles enekoncession på bestemte frekvenser, således som det er tilfældet her, opnår en reel administrativ koncession på offentlig ejendom af samme art som dem, der er opregnet i artikel 7, stk. 1, litra b), i Guipúzcoas provinslov om afgift på overdragelse af formuegoder, hvis indhold – som det er tilfældet med alle koncessionsbestemmelser – omfatter udøvelsen af en tidsbegrænset privat brugsret til det tildelte offentlige formuegode mod et fastsat gebyr.
- 15 Kort sagt finder der hverken en større eller mindre formueforskydning sted i forbindelse med denne koncession på radiospektret end i forbindelse med en hvilken som helst anden koncession, og såvel telekommunikationsretten som den almindelige forvaltningsret vedrørende offentlig ejendom er efter den forelæggende rets opfattelse til hinder for den fortolkning, som den sagsøgte forvaltning har slået til lyd for.
- 16 På baggrund af ovenstående er den nationale skattetekniske sondring mellem gebyr og afgift irrelevant for så vidt angår direktivet og Domstolens praksis. I henhold til direktivets artikel 13 har medlemsstaterne ret til at opkræve »afgifter« og »gebyrer«, og det, som teleoperatøren har pligt til at betale for tildelingen af den administrative koncession på det offentlige radiospektrum, er ikke en afgift, men derimod et koncessionsgebyr, og det er netop det, der i den overvejende del af de afgiftsudløsende omstændigheder i artikel 7, stk. 1, litra b), i provinslov om afgift på overdragelse af formuegoder har betydet, at en skattemæssig opkrævning, dvs. afgiften, bekvemt og uproblematisk har kunnet leve side om side med en anden form for offentlig byrde, forpligtelse eller modydelse, som koncessionshaveren skal betale i gebyr for koncessionen, selv om denne på nuværende tidspunkt er kvalificeret som et gebyr i artikel 2, stk. 2, litra b), i den

almindelige statslige skattelov (lov nr. 58/2003 af 17.12.2003) og den tilsvarende provinslov i Guipúzcoa.

- 17 Sondringen mellem gebyr og afgift i den nationale lovgivning, samt alle de betragtninger, der måtte kunne fremsættes vedrørende de begrebsmæssige forskelle mellem de to opkrævningers formål og faktiske forudsætninger, falder imidlertid helt bort, for så vidt som direktiv 2002/20 er til hinder for en sameksistens af to eller flere gebyrer eller byrder vedrørende operatørselskabets private brugsret til radiospektret, eller formuleret på en anden måde, vedrørende det samme »afgiftsgrundlag« for så vidt angår enhver form for gebyr, økonomisk ydelse eller byrde ud over den i samme direktivs artikel 13 fastsatte, og dette generelle forbud omfatter enhver opkrævning i den nationale lovgivning, uanset hvor beskedne perspektiverne og de begrebsmæssige forskelle mellem disse måtte være, og uanset om dette forbud har indvirkning på det almindelige skatte- eller afgiftssystem og vedrører almindelige kategorier inden for dette system, således som det er tilfældet med afgiften på overdragelse af formuegoder mod vederlag.
- 18 Således fremgår det af de yderst relevante afsnit, som Den Europæiske Unions Domstol medtog i dom af 12. juli 2012, Vodafone España og France Telecom España (C-55/11, C-57/11 og C-58/11, EU:C:2012:446), navnlig i præmis 26-28, hvori den fastslog, at »medlemsstaterne [...] ikke kan opkræve andre afgifter eller gebyrer i forbindelse med udbud af elektroniske kommunikationsnet og -tjenester end dem, der er fastsat i dette direktiv«, og at tilladelsesdirektivet er udformet som et maksimumsdirektiv, således at medlemsstaterne inden for rammerne af direktivet ikke kan pålægge udbuddet af elektroniske kommunikationsnet og -tjenester andre byrder eller gebyrer end dem, der er fastsat heri. »De ensartede principper, som direktivet tilsigter at indføre, ville miste deres effektive virkning, hvis medlemsstaterne frit kunne fastsætte, hvilke økonomiske byrder virksomhederne i telesektoren skulle pålægges«. Denne retspraksis er blevet godtaget fuldt ud af Tribunal Supremo (øverste domstol) i Kongeriget Spanien.
- 19 Efter at have argumenteret for sin indledende overbevisning om, at de to opkrævninger er uforenelige, gør den forelæggende ret rede for de betragtninger, som den til trods herfor har lagt til grund for forelæggelsen af det præjudicielle spørgsmål, idet det endvidere skal ses i lyset af en mulig kassationsappel, såfremt det måtte blive konstateret, at den af retten afsagte dom tydeligvis er i modstrid med Domstolens praksis. I denne forbindelse, og altid på baggrund af den særdeles udbredte dom af 6. oktober 1982, Cilfit m.fl. (283/81, EU:C:1982:335), henviser den forelæggende ret til flere forskellige domme, som understøtter forelæggelsen: dom af 30. januar 2019, Belgien mod Kommissionen (C-587/17 P, EU:C:2019:75), dom af 15. marts 2017, Aquino (C-3/16, EU:C:2017:209, præmis 31-33), dom af 17. juli 2014, Torresi (C-58/13 og C-59/13, EU:C:2014:2088, præmis 32), dom af 9. september 2015, X og van Dijk (C-72/14 og C-197/14, EU:C:2015:564, præmis 53), og dom af 6. oktober 1982, Cilfit m.fl. (283/81, EU:C:1982:335).