

Sag C-42/22**Sammendrag af anmodning om præjudiciel afgørelse i henhold til artikel 98, stk. 1, i Domstolens procesreglement****Dato for indlevering:**

19. januar 2022

Forelæggende ret:

Supremo Tribunal Administrativo (Portugal)

Afgørelse af:

16. december 2021

Appellant:

Global – Companhia de Seguros, S.A. (nu Seguradoras Unidas, S.A.)

Indstævnt:

Autoridade Tributária e Aduaneira

Hovedsagens genstand

»Global – Companhia de Seguros, S.A.«, nu »Seguradoras Unidas, S.A.«, har iværksat en appel ved Supremo Tribunal Administrativo (øverste domstol i forvaltningsretlige sager) til prøvelse af dom afsagt af Tribunal Tributário de Lisboa (domstolen i skatteretlige sager i Lissabon) den 30. december 2017, hvorefter en forvaltningssag til prøvelse af skatte-, afgifts- og toldmyndighedens afgørelse vedrørende visse momsansættelser med tillæg af renter på i alt 18 715,86 EUR blev underkendt.

Genstand og retsgrundlag for forelæggelsen

Den foreliggende anmodning om præjudiciel afgørelse vedrører fortolkningen af artikel 13, punkt B, litra a) og c), i direktiv 77/388/EØF samt af artikel 135, stk. 1, litra a), og artikel 136, litra a), i direktiv 2006/112/EF, som har erstattet de førstnævnte bestemmelser, med henblik på at afgøre, om begrebet »forsikrings- og genforsikringstransaktioner« ligeledes omfatter tilknyttede eller supplerende

aktiviteter, navnlig køb og salg af dele af beskadigede køretøjer, som et forsikringsselskabs hovedaktivitet, og om denne aktivitet i dette omfang ligeledes er fritaget for moms. Den forelæggende ret ønsker ligeledes oplyst, om denne fritagelse kan følge af den omstændighed, at forsikringsselskabet er en enhed, der er fritaget for moms, når de nævnte varer ikke har givet ret til fradrag af moms. Endelig ønsker den forelæggende ret oplyst, om det er i strid med princippet om afgiftsneutralitet, at salg af dele af beskadigede køretøjer ikke er fritaget for moms.

Præjudicielle spørgsmål

Den forelæggende ret har i henhold til artikel 267 TEUF forelagt Den Europæiske Unions Domstol følgende præjudicielle spørgsmål:

»A. Skal sjette momsdirektivs artikel 13, punkt B, litra a), og dermed nu momsdirektivets artikel 135, stk. 1, litra a), fortolkes således, at begrebet »forsikrings- og genforsikringstransaktioner« med henblik på momsfrigtagelse omfatter tilknyttede eller supplerende aktiviteter såsom køb og salg af dele af beskadigede køretøjer?

B. Skal sjette momsdirektivs artikel 13, punkt B, litra c), og dermed nu momsdirektivs artikel 136, litra a), fortolkes således, at anskaffelse og salg af dele af beskadigede køretøjer anses for udelukkende at have været anvendt af en enhed, der er fritaget for moms, når disse varer ikke har givet ret til fradrag af moms?

C. Er det i strid med princippet om afgiftsneutralitet, hvis forsikringsselskabers salg af dele af beskadigede køretøjer ikke er fritaget for moms, når der ikke har været ret til fradrag af moms?»

Anførte EU-retlige forskrifter

Rådets sjette direktiv 77/388/EØF af 17. maj 1977 om harmonisering af medlemsstaternes lovgivning om omsætningsafgifter – det fælles merværdiafgiftssystem: ensartet beregningsgrundlag (sjette momsdirektiv): artikel 13, punkt B, litra a) og c).

Rådets direktiv 2006/112/EF af 28. november 2006 om det fælles merværdiafgiftssystem (momsdirektivet): artikel 135, stk. 1, litra a), og artikel 136, litra a) (der svarer til artikel 13, punkt B, litra a) og c), i ovennævnte sjette momsdirektiv).

Anførte nationale forskrifter

Código do Imposto sobre o Valor Acrescentado (IVA) (merværdiafgiftsloven, herefter »momsloven«), vedtaget ved lovdekret nr. 394 B/84 af 26. december

1984 og omarbejdet ved lovdekret nr. 102/2008 af 20. juni 2008 (Diário da República n.º 118/2008, Serie I de 20 de junio de 2008 (Diário da República nr. 118/2008, serie I af 20.6.2008)), i sin ændrede affattelse: artikel 9, stk. 29 (nu stk. 28) og 33.

Decreto-Lei n. 94-B/98, de 17 de abril, que regula as condições de acesso e de exercício da atividade seguradora e resseguradora no território da Comunidade Europeia, incluindo a exercida no âmbito institucional das zonas francas (lovdekret nr. 94-B/98 af 17.4.98 om fastsættelse af betingelserne for adgang til og udøvelse af forsikrings- og genforsikringsvirksomhed på Det Europæiske Fællesskabs område, herunder på det institutionelle område i frizoner) (Diário da República n.º 90/1998, 2.º Suplemento, Serie I-A de 17 de abril de 1998 (Diário da República nr. 90/1998, 2. supplement, serie I-A af 17.4.1998)); artikel 8, stk. 1.

Kort fremstilling af de faktiske omstændigheder og retsforhandlingerne

- 1 Denne appel er blevet iværksat til prøvelse af den dom, der underkendte den omstridte forvaltningssag anlagt af Global – Companhia de Seguros, S.A., nu Seguradoras Unidas, S.A., mod momsansættelse nr. 09172471 for perioden 07/03T, nr. 09172473 for perioden 07/06T, nr. 09172475 for perioden 07/09T og nr. 09172477 for perioden 07/12T, og de respektive rentebetalinger nr. 09172472 for perioden 07/03T, nr. 09172474 for perioden 07/06T, nr. 09172476 for perioden 07/09T og nr. 09172478 for perioden 07/12T.
- 2 Appellanten er et forsikringsselskab, der som led i sin virksomhed køber dele af køretøjer beskadiget ved ulykker, hvori dets forsikringstagere er involveret, og efterfølgende sælger dem.
- 3 Efter en kontrol foretaget af Divisão de Inspeção a Seguradoras e Sociedades Financeiras (afdeling for inspektion af forsikringsselskaber og finansielle enheder), der er en del af Direção de Serviços de Inspeção Tributária (direktorat for skatteinspektionstjenester) under det daværende Direção Geral dos Impostos (generaldirektorat for beskatning), blev der foretaget korrektioner af moms for 2007 på 17 213,70 EUR plus renter.
- 4 Disse korrektioner er en følge af skattemyndighedernes vurdering af salget af dele af beskadigede køretøjer, som fremgår af kontrolrapporten på følgende måde:
 »Den afgiftspligtige person har ikke afregnet moms af overdragelsen af varer (dele af beskadigede køretøjer).

 Salg af dele af beskadigede køretøjer er en transaktion, der er momspligtig i henhold til artikel 3 i [momsloven] som en overdragelse af løsøregenstande mod vederlag med en sats på 21%, jf. artikel 18, litra c), i denne bestemmelse.«
- 5 Som følge heraf udstedte skattemyndigheden de i præmis 1 omhandlede momsansættelser med tillæg af renter på i alt 18 715,86 EUR.

- 6 Appellanten betalte de anfægtede momsansættelser den 23. november 2009.

De væsentligste argumenter, der anføres af hovedsagens parter

Ifølge appellanten skal salg af dele af beskadigede køretøjer – i modsætning til, hvad der fremgår af den appellerede dom – anses for at være fritaget for moms.

I henhold til momslovens artikel 9, stk. 29 (nu momslovens artikel 9, stk. 28) – en bestemmelse, der har sin oprindelse i sjette momsdirektivs artikel 13, punkt B (»Andre fritagelser«), litra a), erstattet af den nuværende artikel 135, stk. 1, litra a), i momsdirektivet – er »forsikrings- og genforsikringstransaktioner samt dermed tilknyttede tjenesteydelser, som udføres af forsikringsmæglere og -formidlere«, fritaget for moms.

Begrundelsen for denne fritagelse var først og fremmest af teknisk art og vedrører dels den begrebsmæssige vanskelighed ved at inddrage forsikringsaktiviteten i afgiftslogikken, der virker efter fradragssmetoden, da kun en lille del af de præmier, som kunderne betaler, er bestemt til at dække administrationsomkostningerne, dels den omstændighed, at forsikringsselskaberne udfører visse finansielle aktiviteter, som konkurrerer med andre bank- og finansielle transaktioner, der ligeledes er fritaget for afgift i henhold til dette direktiv.

Den bestemmelse i EU-retten, der danner grundlag for fritagelsen i momsloven, fastsætter en fritagelse for forsikrings- og genforsikringstransaktioner uden at fastsætte nogen undtagelse eller begrænsning af dens anvendelsesområde.

Henvisningen til tilknyttede tjenesteydelser, der leveres af forsikringsmæglere og -formidlere, er medtaget for at tydeliggøre anvendelsesområdet for fritagelsen og indebærer på ingen måde, at andre tilknyttede tjenesteydelser ikke er omfattet af denne fritagelse.

I henhold til artikel 8, stk. 1, i lovdekret nr. 94 B/98 af 17. april 1998 er forsikringsselskaber »finansielle institutioner, hvis eneste formål er udøvelse af direkte forsikringsvirksomhed og genforsikringsvirksomhed, og som også kan udøve virksomhed, der er tilknyttet eller supplerer forsikrings- og genforsikringsaktiviteter, navnlig for så vidt angår handlinger og aftaler vedrørende dele af beskadigede køretøjer [...]«, således at det klart fremgår af denne bestemmelses ordlyd, at loven anser de aktiviteter, der omfatter dele af beskadigede køretøjer, som værende tilknyttet hovedvirksomheden.

Disse transaktioner kan ikke adskilles fra den normale aktivitet, der består i at forhandle og udbetale erstatning i tilfælde af en skade, da erstatningsbeløbet varierer alt efter, om forsikringsselskabet til gengæld modtager det beskadigede køretøj (eller dets dele) eller ej, og da transaktionen i de fleste tilfælde ikke resulterer i en kapitalgevinst for forsikringsselskabet. I lyset af denne komplementaritet, som ligeledes fremgår af den lovgivning, der regulerer

sektoren, forstår appellanten ikke, hvordan salg af dele af beskadigede køretøjer kan udelukkes fra forsikringsvirksomhed med henblik på anvendelsen af fritagelsen i momslovens artikel 9, stk. 29.

Appellanten har desuden gjort gældende, at det i lyset af bestemmelserne i momslovens artikel 9, stk. 29, ikke ville være logisk, at lovgiver havde valgt at betragte disse transaktioner, der traditionelt er forbundet med forsikringsvirksomhed, som ikke værende omfattet af fritagelsen, og i stedet at medtage formidlings- og mæglervirksomhed, der udføres af tredjemand, som udgør en aktivitet, der er fuldstændigt adskilt fra opkrævning af præmier og udbetaling af erstatninger, og til hvis fritagelse ingen af de ovennævnte tekniske grunde synes at være anvendelige. For så vidt som lovgiver har til hensigt at fritage al forsikringsvirksomhed i bred forstand fra afgiften, er det således kun i forbindelse med disse sidstnævnte transaktioner, at lovgiver har anset det for nødvendigt udtrykkeligt at fastsætte fritagelsen, således at sådanne transaktioner, hvis lovgiver ikke havde fastsat noget herom, under alle omstændigheder ville være afgiftspligtige. Følgelig ville anvendelsen af den fritagelse, der er fastsat i momslovens artikel 9, stk. 29, ligeledes være nødvendig på dette grundlag.

Denne konklusion ændres ikke af det standpunkt, der er indtaget i en nyere retspraksis fra domstolene i forvaltningsretlige og skatteretlige sager – hvilket er i strid med en hidtil mere eller mindre fast retspraksis [henvisning til Supremo Tribunal Administrativo (øverste domstol i forvaltningsretlige sagers) retspraksis] – hvorefter tilknyttede aktiviteter, såsom køb og salg af dele af beskadigede køretøjer, ikke er omfattet af begrebet forsikringsvirksomhed.

For det første kan ifølge appellanten en fortolkning, hvorefter momslovens artikel 9, stk. [29], henviser til artikel 8 i lovdekret nr. 94 B/98 med henblik på at definere begrebet »forsikrings- og genforsikringstransaktioner«, da dette begreb er et selvstændigt EU-retligt begreb, der skal fortolkes i lyset af den fællesskabsbestemmelse, hvorfra det stammer, ikke accepteres.

Endvidere betyder den påståede udvidelse af fritagelsen til at omfatte tilknyttede tjenesteydelser, der leveres af forsikringsmæglere og -formidlere, ikke, at alle tilknyttede forsikringstjenester er udelukket fra fritagelsesbestemmelsen, idet ordet »herunder« ifølge appellanten er anvendt for at indføre en præcisering, som fællesskabslovgiver har fundet det nødvendigt at foretage. På grundlag af det ovenstående er appellanten desuden af den opfattelse, at det må anerkendes, at de omhandlede transaktioner er fritaget i henhold til momslovens artikel 9, stk. 29, hvilket bør føre til, at den appellerede dom ophæves, og at der gives medhold i den anlagte sag.

I tilfælde af, at der ikke opnås medhold heri, og da der er opstået et spørgsmål om fortolkningen af EU-retten, som giver anledning til tvivl, og som er relevant for løsningen af tvisten, skal dette spørgsmål forelægges for Den Europæiske Unions Domstol, som i henhold til artikel 267 i traktaten om Den Europæiske Unions

funktionsmåde (TEUF) har kompetence til at træffe præjudicielle afgørelser om fortolkningen af EU-retten.

Eftersom der skal foretages en fortolkning af de EU-retlige bestemmelser – sjette momsdirektivs artikel 13, punkt B, litra a), og momsdirektivets artikel 135, stk. 1, litra a) – og der klart er tale om et spørgsmål, der giver anledning til tvivl, og dette så meget desto mere som retslitteraturen og retspraksis fra forvaltnings- og skattedomstolene, som bekendt, ikke er enige, selv om ordlyden af de pågældende bestemmelser ikke er blevet ændret, skal Domstolen forelægges en anmodning.

Selv hvis det antages, at transaktioner vedrørende salg af dele af beskadigede køretøjer ikke er fritaget for moms på de ovenfor anførte betingelser, bør de under alle omstændigheder være omfattet af fritagelsen i momslovens artikel 9, stk. 33, således at de anfægtede momsansættelser og renterne heraf også af denne grund er ulovlige.

Den appellerede dom er derfor også behæftet med en fejlvurdering i denne henseende og skal ophæves. Det fremgår således af denne bestemmelses ordlyd, at i den for denne sag relevante del er *»levering af varer, der udelukkende har været anvendt i forbindelse med sådanne former for virksomhed, som er fritaget for afgift, såfremt disse varer ikke har givet ret til fradrag, og levering af varer, hvis anskaffelse eller anvendelse har været undtaget fra fradragsretten i medfør af artikel 21, stk. 1«*, en bestemmelse, der ligeledes har sin oprindelse i en fællesskabsretlig bestemmelse, nemlig sjette momsdirektivs artikel 13, punkt B, litra c), og dermed også i artikel 136, litra a), i momsdirektivet.

Denne bestemmelse – som er grundlæggende for momssystemets logik – har til formål at undgå de kumulative virkninger af afgiften, som uundgåeligt ville opstå, når erhvervelsen af varerne sker uden ret til fradrag, enten fordi de er erhvervet af afgiftspligtige personer, der er fritaget for afgift, eller fordi der er tale om varer, der er opregnet i momslovens artikel 21, stk. 1. Det er den første del af denne fritagelsesregel, der finder anvendelse på den daværende sagsøgers, nu appellants, salg af »dele af beskadigede køretøjer« med henblik på at opnå denne neutralitet. Da de omhandlede varer er »produktionsmidler«, der kun vedrører forsikringsvirksomhed, skal de nødvendigvis anses for varer, der udelukkende anvendes til en virksomhed, der er fritaget for afgift, med henblik på opfyldelsen af den første af de betingelser, der er fastsat i denne bestemmelse.

Selv om disse køretøjer havde frembragt en ret til fradrag for de respektive ejere, således at de havde givet anledning til opkrævning af afgiften ved deres overdragelse til appellant, kunne denne enhed som afgiftspligtig person, der er fritaget for afgift, aldrig foretage fradrag for afgiften, hvorved den anden betingelse i denne bestemmelse for at kunne anerkende den fritagelse, som den fastsætter, var opfyldt, nemlig at de varer, der indgår i den fritagne aktivitet, ikke må have været genstand for fradragsretten.

Sammenfattende må det derfor konkluderes, at selv hvis det antages, at salg af »dele af beskadigede køretøjer« ikke er fritaget for afgift i henhold til momslovens artikel 9, stk. 29, bør disse transaktioner under alle omstændigheder være omfattet af fritagelsen i samme bestemmelses stk. 33, således som Supremo Tribunal Administrativo (øverste domstol i forvaltningsretlige sager) har fundet (henvisning til Supremo Tribunal Administrativo (øverste domstol i forvaltningsretlige sager) praksis). Af denne grund er de omhandlede momsansættelser ulovlige på grund af tilsidesættelse af bestemmelserne i momslovens artikel 9, stk. 33, og skal derfor annulleres.

Denne konklusion er så meget desto mere overbevisende, som det er loven selv, som er støttet og bekræftet af den forvaltningsretlige litteratur – [henvisning til den nationale forvaltningsretlige litteratur] – der fastsætter ordningen for omvendt betalingspligt af moms, som køberen foretager i tilfælde af salg af dele af beskadigede køretøjer fra forsikringsselskabernes side. Appellanten er af den opfattelse, at denne lovbestemmelse, der er bekræftet af den gældende administrative praksis, viser, at det er lovgivers hensigt, at forsikringsselskaberne ikke skal beskattes, hvilket der skal tages hensyn til i den foreliggende sag, hvorfor den appellerede dom skal ophæves, og den anfægtede forvaltningssag skal tages til følge med samme begrundelse.

Indstævntes repræsentant har for den forelæggende ret givet udtryk for, at der er grundlag for at indgive en anmodning om præjudiciel afgørelse i henhold til artikel 267 TEUF, idet de spørgsmål, der ligger til grund for tvisten om karakteren af de i den foreliggende sag omhandlede transaktioner, henset til sjette direktivs artikel 13, punkt B, litra a) og c), er gennemført i national ret ved momslovens [artikel 9,] stk. 29 og 33.

Kort fremstilling af begrundelsen for forelæggelsen

Det vigtigste spørgsmål, der skal afgøres, er, om forsikringsselskabers salg af »dele af beskadigede køretøjer« er fritaget for moms i henhold til artikel 9, stk. 29 og 33, i momsloven.

I henhold til momslovens artikel 9, stk. 29 og 33, som affattet i 2007, var »forsikrings- og genforsikringstransaktioner og dermed tilknyttede leveringer af tjenesteydelser, der udføres af forsikringsmæglere og -formidlere« og »leveringer af varer, der udelukkende har været anvendt i forbindelse med sådanne former for virksomhed, som er fritaget for afgift, såfremt disse varer ikke har givet ret til fradrag, og levering af varer, hvis anskaffelse eller anvendelse har været undtaget fra retten til fradrag i henhold til artikel 21, stk. 1«, fritaget for afgift.

Disse bestemmelser er resultatet af gennemførelsen af sjette direktivs artikel 13, punkt B, litra a) og c), og fortolkningen heraf er omstridt: retspraksis fra Supremo Tribunal Administrativo (øverste domstol i forvaltningsretlige sager) optaget i plenums dom af 7. november 2012 indtager en holdning i modstrid med den, der forsvares af flertallet i retslitteraturen [henvisning til den nationale retslitteratur].

I dommen fra plenum i Supremo Tribunal Administrativo (øverste domstol i forvaltningsretlige sager) afdeling for skatte- og afgiftssager blev den retspraksis, der blev fastlagt i dommen af 19. april 2012, anvendt til punkt og prikke, hvorefter det i en situation svarende til den foreliggende sag blev udelukket at anvende både momslovens artikel 9, stk. 29 og 33, i, dvs. at det blev konkluderet, at forsikringsselskabers salg af såkaldte »dele af beskadigede køretøjer« var momspligtigt. [Henvisning til den nationale retslitteratur]

Dette indebærer, at der er en klar uenighed om, hvordan momslovens artikel 9, stk. 29 og 33, og dermed sjette direktivs artikel 13, punkt B, litra a) og c), som er blevet gennemført i national ret ved disse bestemmelser, skal fortolkes.

På baggrund af det ovenstående og uden at det berører retspraksis fra denne Supremo Tribunal Administrativo (øverste domstol i forvaltningsretlige sager), anses det for hensigtsmæssigt, som appellantens har foreslået, at forelægge Den Europæiske Unions Domstol en anmodning om præjudiciel afgørelse i henhold til artikel 267 TEUF for at sikre en ensartet anvendelse af EU-retten i Unionen.

I den foreliggende sag er der ganske vist tale om en omstridt fortolkning og anvendelse af EU-retten, således som det er anført ovenfor, og som udelukker enhver anvendelse af teorien om »acte clair«. Supremo Tribunal Administrativo (øverste domstol i forvaltningsretlige sager) skal som følge heraf i sin egenskab af en domstol, hvis afgørelser ikke kan appelleres, indgive en sådan anmodning i henhold til artikel 267 TEUF for at undgå at konsolidere en national retspraksis, der ikke er i overensstemmelse med sjette direktivs ånd.

Dette har Domstolen bl.a. fastslået i den nyligt afsagte [dom af 4.10.2018 i sag C-416/17], hvori der henvises til (dom af 15.3.2017, afsagt i sag C-3/16 (EU:C:2017:209)), hvorfra citeres de følgende betragtninger, der er anført i præmis 32-34:

»32 Den pligt til at forelægge et præjudicielt spørgsmål for Domstolen, som er fastsat i artikel 267, stk. 3, TEUF, er således et led i samarbejdet mellem de nationale retter, som skal anvende EU-retten, og Domstolen og skal sikre, at EU-retten anvendes korrekt og fortolkes ensartet i alle medlemsstaterne (jf. i denne retning dom af 9.9.2015, X og van Dijk, C-72/14 og C-197/14, EU:C:2015:564, præmis 54).

33 Formålet med denne forelæggelsespligt, der er fastsat i artikel 267, stk. 3, TEUF, er i øvrigt navnlig at forhindre, at der i nogen som helst medlemsstat udvikler sig en national retspraksis, som ikke er i overensstemmelse med EU-retten (jf. i denne retning dom af 15.9.2005, Intermodal Transports, C-495/03, EU:C:2005:552, præmis 29).

34 Som Domstolen gentagne gange har fremhævet, er en ret, der træffer afgørelse som sidste instans, pr. definition den sidste instans, hvor borgerne kan gøre de rettigheder gældende, der følger af EU-retten. De retter, som træffer afgørelse i sidste instans, har på nationalt plan til opgave at sikre en ensartet

fortolkning af retsreglerne (jf. i denne retning dom af 30.9.2003, Köbler, C-224/01, EU:C:2003:513, præmis 34, og af 13.6.2006, Traghetti del Mediterraneo, C-173/03, EU:C:2006:391, præmis 31).«

ARBEJDSDOKUMENT