

Mål C-42/22

Sammanfattning av begäran om förhandsavgörande enligt artikel 98.1 i domstolens rättegångsregler

Datum för ingivande:

19 januari 2022

Hänskjutande domstol:

Supremo Tribunal Administrativo (Högsta förvaltningsdomstolen, Portugal)

Datum för beslutet att begära förhandsavgörande:

16 december 2021

Klagande:

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

Motpart:

Autoridade Tributária e Aduaneira (tull- och skattemyndigheten)

Saken i målet vid den nationella domstolen

”Global – Companhia de Seguros, S.A.”, nu ”Seguradoras Unidas, S.A.”, har till Supremo Tribunal Administrativo (Högsta förvaltningsdomstolen, Portugal) överklagat den dom som Tribunal Tributário de Lisboa (Skattedomstolen i Lissabon) meddelade den 30 december 2017, i vilken nämnda domstol ogillade den talan som väckts mot Autoridade Tributária e Aduaneiras beslut rörande beslut om påförande av mervärdesskatt jämte tillämplig ränta, med ett sammanlagt belopp av 18 715,86 euro.

Syfte med och rättslig grund för begäran om förhandsavgörande

Denna begäran om förhandsavgörande avser tolkning av artikel 13 B a och c i direktiv 77/388/EEG och av artiklarna 135.1 a och 136 a i direktiv 2006/112/EG, som har ersatt den förstnämnda artikeln, för att få klarlagt huruvida begreppet ”försäkrings- och återförsäkringstransaktioner”, som ett försäkringsbolags

huvudsakliga verksamhet, även innefattar anknytande eller kompletterande verksamhet, bland annat köp och försäljning av rester av skadade fordon, och om den verksamheten i så fall också är undantagen från mervärdesskatt. Den hänskjutande domstolen vill även få klarlagt huruvida ett sådant undantag kan föranledas av att försäkringsbolaget är en enhet som är undantagen från mervärdesskatt när varorna i fråga inte har gett rätt till avdrag för mervärdesskatt. Avslutningsvis vill den hänskjutande domstolen få klarlagt huruvida det är oförenligt med principen om skatteneutralitet att inte medge undantag från mervärdesskatt för försäljning av rester av skadade fordon.

Tolkningsfrågor

Den hänskjutande domstolen begär i enlighet med artikel 267 FEUF ett förhandsavgörande från EU-domstolen med avseende på följande frågor:

”A. Ska artikel 13 B a i sjätte mervärdesskattedirektivet, och följaktligen den nuvarande artikel 135.1 a i mervärdesskattedirektivet, tolkas så, att begreppet försäkrings- och återförsäkringstransaktioner, för tillämpningen av undantaget från mervärdesskatteplikt, innefattar anknytande eller kompletterande verksamhet som köp och försäljning av rester av skadade fordon?

B. Ska artikel 13 B c i sjätte mervärdesskattedirektivet, och följaktligen den senare artikel 136 a i mervärdesskattedirektivet, tolkas så, att köp och försäljning av rester av skadade fordon endast anses undantagna från mervärdesskatt om dessa varor inte har gett rätt till avdrag för mervärdesskatt?

C. Strider det mot principen om mervärdesskattens neutralitet att ett försäkringsbolags försäljning av rester av skadade fordon inte är undantagen från mervärdesskatt när det inte har förelegat någon rätt till avdrag för mervärdesskatt?”

Anförda unionsbestämmelser

Rådets sjätte direktiv 77/388/EEG av den 17 maj 1977 om harmonisering av medlemsstaternas lagstiftning rörande omsättningsskatter – Gemensamt system för mervärdesskatt (sjätte mervärdesskattedirektivet): artikel 13 B a och c.

Rådets direktiv 2006/112/EG av den 28 november 2006 om ett gemensamt system för mervärdesskatt (nedan kallat mervärdesskattedirektivet): artiklarna 135.1 a och 163 a (vilka motsvarar den ovannämnda artikel 13 B a och c i sjätte mervärdesskattedirektivet).

Anförda nationella bestämmelser

Código do Imposto sobre o Valor Acrescentado (IVA) (lagen om mervärdesskatt), antagen genom lagdekret nr 394 B/84 av den 26 december 1984, i konsoliderad

version enligt lagdekret nr 102/2008 av den 20 juni 2008 (Diário da República nr 118/2008, Serie I av den 20 juni 2008), i ändrad lydelse: artikel 9.29 (nu artikel 9.28) och 9.33.

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 (lagdekret nr 94-B/98 av den 17 april 1998 om villkoren för upptagande och utövande av försäkrings- och återförsäkringsverksamhet inom Europeiska gemenskapen, inklusive de institutionella ramarna för frizonerna) (*Diário da República* nr 90/1998, Tillägg 2, Serie I-A av den 17 april 1998): artikel 8.1.

Kortfattad redogörelse för de faktiska omständigheterna och förfarandet i det nationella målet

- 1 Överklagandet avser den dom genom vilken Tribunal Tributário de Lisboa ogillade den talan som Global – Companhia de Seguros, S.A., nu Seguradoras Unidas, S.A., väckt mot beslut om påförande av mervärdesskatt nr 09172471, rörande perioden 07/03T; 09172473, rörande perioden 07/06T; 09172475, rörande perioden 07/09T, och 09172477, rörande perioden 07/12T, och motsvarande beslut om påförande av ränta nr 09172472, rörande perioden 07/03T; 09172474, rörande perioden 07/06T; 09172476, rörande perioden 07/09T, och 09172478, rörande perioden 07/12T.
- 2 Klaganden är ett försäkringsbolag som inom ramen för sin verksamhet köper rester av fordon som skadats i samband med olyckor som bolagets försäkrade har varit inblandade i och sedan säljer dem vidare.
- 3 Efter att Divisão de Inspeção a Seguradoras e Sociedades Financeiras (avdelningen för kontroll av försäkringsbolag och finansinstitut), som hörde under Direção de Serviços de Inspeção Tributária (enheten för skattekontroll) vid den dåvarande Direção Geral dos Impostos (skattemyndigheten), hade gjort en kontroll gjordes ändringar av mervärdesskatten för år 2007 med 17 213,70 euro, jämte ränta.
- 4 Dessa ändringar grundande sig på den bedömning som skattemyndigheten hade gjort med avseende på försäljningen av rester av skadade fordon, vilken återspeglas på följande sätt i protokollet från skattekontrollen:

”Den beskattningsbara personen betalade inte mervärdesskatt för överlåtelsen av varor (rester av skadade fordon).

Försäljning av rester av skadade fordon är en mervärdesskattepliktig transaktion enligt artikel 3 i [lagen om mervärdesskatt], eftersom det anses vara en överlåtelse av lös egendom mot vederlag. Skattesatsen är 21 procent, enligt artikel 18 c i samma lag.”

- 5 Följaktligen beslutade skattemyndigheten att påföra den mervärdesskatt som anges i punkt 1, jämte tillämplig ränta, med ett sammanlagt belopp av 18 715,86 euro.
- 6 Klaganden betalade in den mervärdesskatt som överklagandet avser den 23 november 2009.

Parternas huvudargument

Enligt klaganden ska försäljning av rester av skadade fordon vara undantagen från mervärdesskatt, till skillnad från vad som anges i den överklagade domen.

Enligt artikel 9.29 i lagen om mervärdesskatt (nu artikel 9.28 i lagen om mervärdesskatt), är ”försäkrings- och återförsäkringstransaktioner och tjänster med anknytning till sådana transaktioner som utförs av försäkringsmäklare och försäkringsagenter”, undantagna från mervärdesskatt. Denna bestämmelse bygger på artikel 13 del B (”Övriga undantag från skatteplikt”) punkt a i sjätte mervärdesskattedirektivet, vilken har ersatts av den nuvarande artikel 135.1 a i mervärdesskattedirektivet.

De skäl som föranledde detta undantag var framför allt av teknisk karaktär och har samband med den begreppsmässiga svårigheten att inkludera försäkringsverksamhet i skattens logik när den tillämpas i enlighet med skattekreditmetoden, eftersom det bara är en liten del av de premier som kunderna betalar som används för att täcka administrationskostnaderna, och med den omständigheten att försäkringsbolagen även bedriver viss finansiell verksamhet som konkurrerar med andra banktransaktioner och finansiella transaktioner, som också är undantagna från skatt enligt det direktivet.

Den unionsrättsliga bestämmelse som ligger till grund för det undantag som föreskrivs i lagen om mervärdesskatt föreskriver ett undantag för försäkrings- och återförsäkringstransaktioner, men den innehåller inte något undantag från eller begränsning av dess tillämpningsområde.

Därför finns hänvisningen till tjänster med anknytning till sådana transaktioner som utförs av försäkringsmäklare och försäkringsagenter med för att klargöra undantagets räckvidd, och den innebär inte på något sätt att tillhandahållande av andra anknyttande tjänster inte skulle omfattas av detta undantag.

Enligt artikel 8.1 i lagdekret nr 94 B/98 av den 17 april 1998 är försäkringsbolag ”finansiella institut som enbart ska bedriva direkt försäkrings- och återförsäkringsverksamhet och som även får bedriva verksamhet som har anknytning till eller kompletterar försäkrings- och återförsäkringsverksamheten, bland annat avseende rättshandlingar och avtal som rör rester av skadade fordon ...”. Det innebär att det av lydelsen av den bestämmelsen tydligt framgår att lagen anser att transaktioner med rester av skadade fordon, som ingår i företagens

verksamhet inom detta område, utgör verksamhet som har anknytning till den huvudsakliga försäkringsverksamheten.

Dessa transaktioner kan inte särskiljas från den normala affärsverksamheten och utbetalningen av ersättningar vid skada, eftersom storleken på dessa varierar beroende på om försäkringsbolaget får det skadade fordonet (eller resterna av det) i utbyte eller inte, och att transaktionen i de flesta fall inte ger upphov till något mervärde för försäkringsbolaget. Mot bakgrund av denna kompletterande verksamhet, som även regleras i lagstiftningen för denna sektor, förstår klaganden inte hur försäljningen av rester av skadade fordon kan vara undantagen från försäkringstransaktionsområdet när det gäller tillämpningen av det undantag som föreskrivs i artikel 9.29 i lagen om mervärdesskatt.

Vidare anser klaganden att med hänsyn till vad som föreskrivs i artikel 9.29 i lagen om mervärdesskatt, vore det ologiskt om lagstiftaren skulle ha valt att anse att sådana transaktioner, som av tradition har anknytning till försäkringsverksamheten, inte ska omfattas av undantaget, samtidigt som transaktioner som utförs av utomstående försäkringsmäklare och försäkringsagenter gör det, med tanke på att de sistnämnda utgör en verksamhet som mycket väl kan särskiljas från debitering av premier och utbetalning av ersättningar. När det gäller undantaget för de sistnämnda transaktionerna tycks det heller inte föreligga några sådana skäl av teknisk karaktär som de ovan beskrivna. Samtidigt som lagstiftaren hade för avsikt att undanta all försäkringsverksamhet i vid mening från mervärdesskatt, var det bara med avseende på de sistnämnda transaktionerna som denne ansåg att det fanns ett behov av att uttryckligen föreskriva undantag. Det innebär att om lagstiftaren inte hade föreskrivit något om detta, skulle sådana transaktioner under alla förhållanden ha varit skattepliktiga. Följaktligen ska det undantag som föreskrivs i artikel 9.29 i lagen om mervärdesskatt även tillämpas av det skälet.

Denna slutsats påverkas inte av den ståndpunkt som vissa förvaltnings- och skattedomstolar har intagit i sina domar på senare tid – vilken skiljer sig från vad som tidigare varit mer eller mindre fast rättspraxis [hänvisning till Supremo Tribunal Administrativo praxis] – enligt vilken anknytande verksamhet som köp och försäljning av rester av skadade fordon inte omfattas av begreppet försäkringstransaktioner.

För det första anser klaganden att man inte kan godta en tolkning som innebär att artikel 9[.29] i lagen om mervärdesskatt hänvisar till artikel 8 i lagdekret nr 94 B/98 för att definiera begreppet ”försäkrings- och återförsäkringstransaktioner”, eftersom det rör sig om ett självständigt unionsrättsligt begrepp som ska tolkas mot bakgrund av den gemenskapsbestämmelse som den har sitt ursprung i.

Den påstådda utvidgningen av undantaget till att omfatta anknytande tjänster som utförs av försäkringsmäklare och försäkringsagenter innebär heller inte att alla anknytande försäkringstjänster är undantagna i enlighet med undantagsbestämmelsen, eftersom uttrycket ”som ingår” enligt klaganden används

för att föra in ett klargörande som gemenskapslagstiftaren ansåg nödvändigt. Mot bakgrund av detta anser klaganden vidare att det ska medges att transaktionerna i fråga är undantagna från skatt enligt artikel 9.29 i lagen om mervärdesskatt, vilket innebär att överklagandet ska bifallas och den överklagade domen upphävas.

För det fallet att den hänskjutande domstolen inte delar denna uppfattning och mot bakgrund av att en fråga om tolkningen av unionsrätten har hänskjutits som väcker tvivel och som är relevant för målets avgörande, bör denna fråga prövas av EU-domstolen, som enligt artikel 267 i fördraget om Europeiska unionens funktionssätt (FEUF) är behörig att meddela förhandsavgöranden angående tolkningen av unionsrätten.

Mot bakgrund av att det ska ske en tolkning av unionsrättsliga bestämmelser – artikel 13 B a i sjätte mervärdesskattedirektivet och artikel 135.1 a i mervärdesskattedirektivet – och det är uppenbart att det rör sig om en fråga där ovisshet råder, inte minst med tanke på att doktrinen och förvaltningsdomstolarnas och skattedomstolarnas praxis inte har varit enhetlig på detta område, trots att lydelsen av de aktuella bestämmelserna inte har ändrats, bör ett förhandsavgörande begäras från EU-domstolen.

Även om det skulle slås fast att transaktioner i form av försäljning av rester av skadade fordon inte är undantagna från mervärdesskatt på ovan angivna vis, bör de under alla förhållanden omfattas av det undantag som föreskrivs i artikel 9.33 i lagen om mervärdesskatt, vilket innebär att de beslut att påföra mervärdesskatt som har överklagats och den fastställda räntan också är rättsstridiga av detta skäl.

Tribunal Tributário de Lisboa har således gjort en felaktig bedömning avseende detta i den överklagade domen, och den bör därför upphävas. Enligt den ovannämnda bestämmelsen, i den del som är tillämplig i förevarande mål, ska mervärdesskatt inte påföras *”leveranser av varor som enbart sker inom ramen för en verksamhet som är undantagen från skatteplikt, under förutsättning att dessa varor inte har varit föremål för avdragsrätten, samt leveranser av varor vars förvärv eller användning inte har gett rätt till avdrag enligt artikel 21.1”*. Även denna bestämmelse bygger på en gemenskapsrättslig bestämmelse, nämligen artikel 13 B c i sjätte mervärdesskattedirektivet och därmed artikel 136 a i mervärdesskattedirektivet.

Denna bestämmelse – som är grundläggande i mervärdesskattesystemets logik – syftar till att undvika de kumulativa skatteeffekter som oundvikligen skulle uppstå när förvärvet av varan skett utan rätt till avdrag, antingen på grund av att det rör sig om förvärv som gjorts av beskattningsbara personer som är undantagna från skatteplikt eller på grund av att det rör sig om varor som anges i artikel 21.1 i lagen om mervärdesskatt. Det är den första delen i den bestämmelsen om undantag som är tillämplig på sådana transaktioner i form av försäljning av *”rester av skadade fordon”* som utförts av den som var sökande i första instans och som nu är klagande, i syfte att uppnå den ovan beskrivna neutraliteten. Eftersom varorna i fråga är *”produktionsmedel”* som enbart är av intresse för

försäkringsverksamheten, måste de oundvikligen betraktas som varor som enbart används inom ramen för en verksamhet som är undantagen från skatteplikt för att uppfylla det första kravet i den bestämmelsen.

Även om dessa fordon hade gett rätt till avdrag till förmån för deras respektive ägare, vilket skulle ha inneburit att skatt hade påförts vid överlåtelsen till klaganden, så skulle klaganden i egenskap av beskattningsbar person som är undantagen från skatteplikt aldrig kunna dra av skatten. Det innebär att det andra villkoret i den bestämmelsen är uppfyllt för att det undantag som föreskrivs där ska tillämpas, nämligen att de varor som används i den från skatteplikt undantagna verksamheten inte har varit föremål för avdragsrätt.

Sammanfattningsvis kan således slutsatsen dras att även om transaktionerna i form av försäljning av ”rester av skadade fordon” inte skulle anses vara undantagna från skatt enligt artikel 9.29 i lagen om mervärdesskatt, borde de under alla förhållanden omfattas av det undantag som föreskrivs i artikel 9.33, vilket Supremo Tribunal Administrativo har slagit fast [hänvisning till Supremo Tribunal Administrativo praxis]. Därför är de aktuella besluten att påföra mervärdesskatt rättsstridiga, eftersom de åsidosätter artikel 9.33 i lagen om mervärdesskatt, och de bör följaktligen upphävas.

Denna slutsats vinner stöd i den omständigheten att det i själva lagen föreskrivs en omvänd skattskyldighet för mervärdesskatt för köparen när försäkringsbolag säljer rester av skadade fordon, vilket stöds av myndigheternas praxis [hänvisning till nationell myndighetspraxis]. Klaganden anser att den lagbestämmelsen, vilken bekräftas av aktuell myndighetspraxis, visar att lagstiftarens avsikt har varit att försäkringsbolagen inte ska betala skatt. Denna avsikt bör beaktas i förevarande mål, vilket innebär att överklagandet ska bifallas och den överklagade domen upphävas, av samma skäl.

Ministério Público har yttrat sig och tillstyrkt en begäran om förhandsavgörande enligt artikel 267 FEUF, och därför hänskjuts de frågor som ligger till grund för tvisten och som rör de aktuella transaktionernas beskaffenhet, mot bakgrund av artikel 13 B a och c i sjätte mervärdesskattedirektivet, vilken införlivats med nationell rätt genom artikel 9.29 och 9.33 i lagen om mervärdesskatt.

Kortfattad redogörelse för skälen till att förhandsavgörande begärs

Huvudfrågan i förevarande mål är huruvida den försäljning av ”rester av skadade fordon” som de företag som bedriver försäkringsverksamhet ägnar sig åt, är undantagen från mervärdesskatt mot bakgrund av artikel 9.29 och 9.33 i lagen om mervärdesskatt.

Enligt artikel 9.29 och 9.33 i lagen om mervärdesskatt, i den lydelse som gällde år 2007, var ”försäkrings- och återförsäkringstransaktioner och tjänster med anknytning till sådana transaktioner som utförs av försäkringsmäklare och försäkringsagenter” och ”leveranser av varor som enbart används i en verksamhet

som är undantagen från skatteplikt, under förutsättning att dessa varor inte har varit föremål för avdragsrätt, samt leveranser av varor vars förvärv eller användning inte har gett rätt till avdrag enligt artikel 21.1” undantagna från mervärdesskatt.

Dessa bestämmelser är en följd av införlivandet av artikel 13 B a och c i sjätte mervärdesskattedirektivet och deras tolkning är omtvistad: i sin dom av den 7 november 2012 i plenum, intog Supremo Tribunal Administrativo en ståndpunkt som stred mot den dominerande uppfattningen i doktrinen [hänvisning till den nationella doktrinen].

I den dom som Supremo Tribunal Administrativo (skatterättsliga avdelningen i plenum) meddelade tillämpade den ordagrant den praxis som lagts fast i domen av den 19 april 2012, i vilken den fann att varken artikel 9.29 eller artikel 9.33 i lagen om mervärdesskatt var tillämplig i en situation som liknade den i förevarande mål. Den fann där således att försäkringsbolagens försäljning av ”rester av skadade fordon” var skattepliktig. [Hänvisning till nationell doktrin]

Detta innebär att det uppenbart råder oenighet om tolkningen av artikel 9.29 och 9.33 i lagen om mervärdesskatt, och därmed av artikel 13 B a och c i sjätte direktivet, vilken har införlivats med den nationella rätten genom de bestämmelserna.

Mot bakgrund av detta, och med förbehåll för vad som följer av Supremo Tribunal Administrativo praxis, anser den hänskjutande domstolen att det är relevant att, så som klaganden har föreslagit, begära ett förhandsavgörande från EU-domstolen i enlighet med artikel 267 FEUF för att säkerställa en enhetlig tillämpning av unionsrätten.

I förvarande mål föreligger utan tvekan en uppenbar oenighet om hur unionsrätten ska tolkas och tillämpas, på det sätt som beskrivits ovan, vilket innebär att det är helt uteslutet att ”teorin om *acte clair*” ska tillämpas. Följaktligen bör Supremo Tribunal Administrativo, som är en domstol mot vars avgöranden det inte finns något rättsmedel, framställa en sådan begäran i enlighet med artikel 267 FEUF för att förhindra att det uppstår en nationell rättspraxis som eventuell inte är förenlig med sjätte direktivets anda.

Detta har EU-domstolen slagit fast, bland annat i sin på senare tid meddelade [dom av den 4 oktober 2018 i mål C-416/17], i vilken domstolen i sin tur hänvisar till [dom av den 15 mars 2017 i mål C-3/16 (EU:C:2017:209)], från vilken innehållet i punkterna 32–34 ska återges här:

”32. Skyldigheten att föra en fråga vidare till EU-domstolen enligt artikel 267 tredje stycket FEUF utgör nämligen ett led i samarbetet mellan de nationella domstolarna, som ska tillämpa unionsrätten, och EU-domstolen för att säkerställa att unionsrätten tillämpas korrekt och tolkas enhetligt i alla medlemsstater (se, för ett liknande resonemang, dom av den 9 september 2015, X och van Dijk, C-72/14 och C-197/14, EU:C:2015:564, punkt 54).

33. Vidare är syftet med denna skyldighet enligt artikel 267 tredje stycket FEUF att föra en fråga vidare till EU-domstolen bland annat att förhindra att det i någon medlemsstat uppstår en inhemsk rättspraxis som inte står i överensstämmelse med de unionsrättsliga bestämmelserna (se, för ett liknande resonemang, dom av den 15 september 2005, Intermodal Transports, C-495/03, EU:C:2005:552, punkt 29).

34. Domstolen har vid flera tillfällen understrukt att en domstol som dömer i sista instans per definition är den sista domstolsinstansen där enskilda kan göra gällande sina rättigheter enligt unionsrätten. Domstolar som dömer i sista instans är skyldiga att säkerställa att rättsreglerna tolkas enhetligt på nationell nivå (se, för ett liknande resonemang, dom av den 30 september 2003, Köbler, C-224/01, EU:C:2003:513, punkt 34, och dom av den 13 juni 2006, Traghetti del Mediterraneo, C-173/03, EU:C:2006:391, punkt 31).”

ARBETSDOKUMENT