

Mål C-203/10

Direktia "Obzhalvane i upravlenie na izpalnenieto" – Varna

mot

Auto Nikolovi OOD

(begäran om förhandsavgörande från Varhoven administrativen sad)

"Direktiv 2006/112/EG – Mervärdesskatt – Begagnade personbilsdelar – Import till unionen som utförs av en beskattningsbar återförsäljare – Ordningen för beskattning av vinstmarginal eller de normala mervärdesskattereglerna – Tidpunkt då avdragsrätten inträder – Direkt effekt"

Sammanfattning av domen

1. *Bestämmelser om skatter och avgifter – Harmonisering av lagstiftning – Omsättningsskatt – Gemensamt system för mervärdesskatt – Särskild ordning för beskattningsbara återförsäljare – Ordningen för beskattning av vinstmarginal – Tillämpningsområde*

(Rådets direktiv 2006/112, artikel 314)

2. *Bestämmelser om skatter och avgifter – Harmonisering av lagstiftning – Omsättningsskatt – Gemensamt system för mervärdesskatt – Särskild ordning för beskattningsbara återförsäljare – Varor som importeras till unionen av den beskattningsbara återförsäljaren – Ordningen för beskattning av vinstmarginal är inte tillämplig – Uppskjutande av avdragsrätten för mervärdesskatt som erlagts vid importen – Otillåtet*

(Rådets direktiv 2006/112, artikel 320.1 första stycket och 320.2)

3. *Bestämmelser om skatter och avgifter – Harmonisering av lagstiftning – Omsättningsskatt – Gemensamt system för mervärdesskatt – Särskild ordning för beskattningsbara återförsäljare – Ordningen för beskattning av vinstmarginal – Bestämmelser som begränsar tillämpningsområdet för denna ordning – Regel som definierar villkoren för ett uppskjutande av avdragsrätten för den erlagda mervärdesskatten för det fall den normala ordningen ska tillämpas – Direkt effekt*

(Rådets direktiv 2006/112, artiklarna 314, 320.1 första stycket och 320.2)

1. Artikel 314 i rådets direktiv 2006/112 om ett gemensamt system för mervärdesskatt ska tolkas så, att ordningen för beskattning av vinstmarginal inte är tillämplig på leveranser av sådana varor som begagnade personbilsdelar, vilka den beskattningsbara återförsäljaren själv har importerat till unionen med tillämpning av de normala mervärdesskattereglerna.

Det framgår nämligen av uppbyggnaden av och den allmänna systematiken i direktiv 2006/112, i synnerhet klassificeringen av beskattningsbara transaktioner som återfinns i direktivets avdelning IV, att begreppet "leverans av varor" i direktivets artikel 314 ska särskiljas från bland annat begreppet "import av varor" till unionen från ett tredjeland.

(se punkterna 43 och 53 samt punkt 1 i domslutet)

2. Artikel 320.1 första stycket och 320.2 i direktiv 2006/112 om ett gemensamt system för

mervärdesskatt ska tolkas så, att den utgör hinder för en nationell bestämmelse, i vilken det föreskrivs att den beskattningsbara återförsäljarens rätt att dra av mervärdesskatt som betalats i enlighet med de normala mervärdesskattereglerna vid import av andra varor än konstverk, samlarföremål eller antikviteter får skjutas upp till den efterföljande leveransen, vilken omfattas av nämnda regler.

När tillämpningen av ordningen för beskattning av vinstmarginal är utesluten, och därmed följaktligen möjligheten att välja mellan en tillämpning av nämnda ordning eller av de normala mervärdesskattereglerna, föreligger det inte någon risk för bedrägerier som kan motivera att de normala reglerna om avdrag inte ska tillämpas.

(se punkterna 58 och 59 samt punkt 2 i domslutet)

3. Artiklarna 314 och 320.1 första stycket och 320.2 i direktiv 2006/112 om ett gemensamt system för mervärdesskatt har direkt effekt, vilket gör det möjligt för en enskild att åberopa dem vid en nationell domstol i syfte att en nationell lagstiftning som strider mot dessa bestämmelser inte ska tillämpas.

När det gäller artikel 314 har avgränsningen av de fall som omfattas av en tillämpning av ordningen för beskattning av vinstmarginal formulerats i otvetydiga ordalag och kräver inte att det antas någon ytterligare rättsakt, vare sig från unionens institutioner eller från medlemsstaterna. När det gäller artikel 320.1 första stycket, anges där på ett klart och ovillkorligt sätt vilka importerade föremål som vid en efterföljande leverans, med tillämpning av de normala mervärdesskattereglerna, ger den beskattningsbara återförsäljaren en rätt att dra av den mervärdesskatt som ska betalas eller som har betalats vid importen. I artikel 320.2 avgränsas, på motsvarande sätt, tillämpningsområdet för regeln om en uppskjuten avdragsrätt.

(se punkterna 62, 63 och 65 samt punkt 3 i domslutet)

DOMSTOLENS DOM (tredje avdelningen)

den 3 mars 2011 (*)

”Direktiv 2006/112/EG – Mervärdesskatt – Begagnade personbilsdelar – Import till unionen som utförs av en beskattningsbar återförsäljare – Ordningen för beskattning av vinstmarginal eller de normala mervärdesskattereglerna – Tidpunkt då avdragsrätten inträder – Direkt effekt”

I mål C-203/10,

angående en begäran om förhandsavgörande enligt artikel 267 FEUF, framställd av Varhoven administrativen sad (Bulgarien) genom beslut av den 20 april 2010, som inkom till domstolen den 26 april 2010, i målet

Direktsia "Obzhalvane i upravlenie na izpalnenieto" – Varna

mot

Auto Nikolovi OOD,

meddelar

DOMSTOLEN (tredje avdelningen)

sammansatt av avdelningsordföranden K. Lenaerts (referent) samt domarna D. Šváby, R. Silva de Lapuerta, G. Arestis och J. Malenovský,

generaladvokat: J. Mazák,

justitiesekreterare: A. Calot Escobar,

efter det skriftliga förfarandet,

med beaktande av de yttranden som avgetts av:

- Direksia "Obzhalvane i upravlenie na izpalnenieto" – Varna, genom Sv. Avramov,
- Auto Nikolovi OOD, genom M. Nikolov,
- Europeiska kommissionen, genom D. Roussanov och D. Triantafyllou, båda i egenskap av ombud,

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 artiklarna 311.1.1, 314 och 320 i rådets direktiv 2006/112/EG av den 28 november 2006 om ett gemensamt system för mervärdesskatt (EUT L 347, s. 1).

2 Begäran har framställts i ett mål mellan Auto Nikolovi OOD (nedan kallat Auto Nikolovi) och Direksia "Obzhalvane i upravlenie na izpalnenieto" – Varna (avdelningen "Överklaganden och verkställighetsförvaltning" i Varna) vid Tsentralno upravlenie na Natsionalna agentsia za prihodite (nationella skattemyndighetens centralförvaltning), med anledning av att denna myndighet inte beviljat Auto Nikolovi rätten att omedelbart dra av den mervärdesskatt som erlagts i samband med import till Europeiska unionen av begagnade personbilsdelar från Schweiz.

Tillämpliga bestämmelser

Unionslagstiftningen

3 I skäl 51 i direktiv 2006/112 anges följande:

"En gemenskapsordning för beskattning av begagnade varor, konstverk, antikviteter och samlarföremål bör antas i syfte att undvika dubbelbeskattning och en snedvridning av konkurrensen mellan beskattningsbara personer."

4 I artikel 30 första stycket i detta direktiv anges följande:

"Med import av varor avses införsel i gemenskapen av varor som inte är i fri omsättning i den mening som avses i artikel 24 i fördraget."

5 När det gäller den här typen av transaktioner föreskrivs i artikel 70 i nämnda direktiv att "[d]en beskattningsgrundande händelsen skall anses inträffa och mervärdesskatten bli utkrävbar vid den tidpunkt då importen av varorna äger rum".

6 I artikel 167 i direktivet anges att "[a]vdragsrätten skall inträda vid den tidpunkt då den avdragsgilla skatten blir utkrävbar".

7 I artikel 168 i direktiv 2006/112 anges följande:

"I den mån varorna och tjänsterna används för den beskattningsbara personens beskattade transaktioner skall han ha rätt att, i den medlemsstat där han utför dessa transaktioner, från den mervärdesskatt som han är skyldig att betala dra av följande belopp:

...

e) Mervärdesskatt som skall betalas eller har betalats för varor som importerats till medlemsstaten."

8 Avdelning XII har rubriken "Särskilda ordningar", och dess kapitel 4, med rubriken "Särskilda ordningar för begagnade varor, konstverk, samlarföremål och antikviteter", består av artiklarna 311–343.

9 Artikel 311.1.1 och 311.1.5 i direktivet har följande lydelse:

"1. Utan att det påverkar tillämpningen av andra gemenskapsbestämmelser avses i detta kapitel med

1) begagnade varor: materiell lös egendom som är lämplig för vidare användning i befintligt skick eller efter reparation, med undantag av konstverk, samlarföremål eller antikviteter och med undantag för ädla metaller eller ädelstenar enligt medlemsstaternas definition,

...

5) beskattningsbar återförsäljare: en beskattningsbar person som inom ramen för sin ekonomiska verksamhet i syfte att sälja vidare köper, för sin rörelse använder eller importerar begagnade varor, konstverk, samlarföremål eller antikviteter, oberoende av om denna beskattningsbara person handlar för egen räkning eller för en annan persons räkning inom ramen för ett avtal enligt vilket provision skall betalas vid köp eller försäljning."

10 Artikel 313.1 i direktivet har följande lydelse:

"1. Medlemsstaterna skall för leveranser av begagnade varor, konstverk, samlarföremål och antikviteter som görs av beskattningsbara återförsäljare tillämpa en särskild ordning för beskattning av den beskattningsbara återförsäljarens vinstmarginal i enlighet med bestämmelserna i detta underavsnitt."

11 I artikel 314 i direktiv 2006/12 föreskrivs följande:

"Ordningen för beskattning av vinstmarginal skall tillämpas på beskattningsbara återförsäljares leveranser av begagnade varor, konstverk, samlarföremål och antikviteter, om varorna levererats till dem i gemenskapen av någon av följande personer:

- a) En icke beskattningsbar person.
- b) En annan beskattningsbar person, om den personens leverans av varan är undantagen från skatteplikt i enlighet med artikel 136.
- c) En annan beskattningsbar person, om den personens leverans av varan omfattas av den skattebefrielse för små företag som avses i artiklarna 282–292 och det rör sig om en investeringsvara.
- d) En annan beskattningsbar återförsäljare, om den personens leverans av varan varit föremål för mervärdesskatt i enlighet med denna särskilda ordning."

12 I artikel 316.1 i direktivet anges följande:

"1. Medlemsstaterna skall ge beskattningsbara återförsäljare rätt att välja att tillämpa ordningen för beskattning av vinstmarginal för leveranser av följande varor:

- a) Konstverk, samlarföremål eller antikviteter som de själva importerat.

..."

13 I artikel 319 i direktivet anges att "[d]en beskattningsbara återförsäljaren får tillämpa de normala mervärdesskattereglerna för varje leverans som omfattas av ordningen för beskattning av vinstmarginal".

14 I artikel 320 i direktiv 2006/112 anges följande:

"1. Om den beskattningsbara återförsäljaren tillämpar de normala mervärdesskattereglerna för leverans av konstverk, samlarföremål eller antikviteter som han själv importerat, skall han ha rätt att från den skatt som han är skyldig att betala dra av den mervärdesskatt som skall betalas eller har betalats för importen av dessa varor.

...

2. Avdragsrätten skall inträda när skatten för den leverans för vilken den beskattningsbara återförsäljaren väljer att tillämpa de normala mervärdesskattereglerna blir utkrävbar."

Den nationella lagstiftningen

15 I artikel 16.1 i den bulgariska lagen om mervärdesskatt (Zakon za danak varhu dobavenata stoynost, DV nr 63 den 4 augusti 2006, nedan kallad mervärdesskattelagen), i den lydelse som är tillämplig på omständigheterna i målet vid den nationella domstolen, anges följande:

"Med import av varor avses i denna lag införsel till landet av varor som inte är gemenskapsvaror."

16 Artikel 54.1 i mervärdesskattelagen har följande lydelse:

"Vid import av varor gäller att den beskattningsgrundande händelsen inträffar och mervärdesskatt blir utkrävbar vid den tidpunkt då skyldigheten att betala importtull i landet inträder eller skulle ha inträtt om det inte förelegat någon skuld eller skulden var lika med noll."

17 I artikel 68 i mervärdesskattelagen anges följande:

"(1) Med skattetillgodohavande avses det skattebelopp som en registrerad person enligt denna lag får dra av från sin skatteskuld för följande transaktioner:

...

3. Import som denna person har genomfört.

...

(2) Rätten att dra av skattetillgodohavandet ska inträda vid den tidpunkt då den avdragsgilla skatten blir utkrävbar."

18 I artikel 69.1.2 i mervärdesskattelagen föreskrivs att i den mån varorna och tjänsterna används för de beskattningsbara leveranser som den registrerade personen har utfört, får personen i fråga dra av den skatt som erlagts på import av varor enligt artikel 56 i nämnda lag.

19 Villkoren för att utnyttja rätten att dra av skattetillgodohavandet anges i artikel 71 i mervärdesskattelagen. I artikeln anges bland annat följande:

"Den berörda personen får utöva sin rätt att dra av skattetillgodohavandet när något av följande villkor är uppfyllt:

...

3. Den berörda personen innehar en tulldeklaration där denne står angiven som importör och skatten har betalats i enlighet med artikel 90.1 (i de fall då det rör sig om import enligt artikel 16)."

20 Artikel 90.1 i mervärdesskattelagen har följande lydelse:

"I de fall som anges i artikel 16 ska varuimportören till republikens statskassa betala den skatt som faktiskt fastställts av tullmyndigheterna"

21 Artikel 143 i mervärdesskattelagen, som återfinns i det kapitel som har rubriken "Särskild ordning för beskattning av vinstmarginal", har följande lydelse:

"(1) Bestämmelserna i detta kapitel gäller för leveranser som utförs av en återförsäljare av begagnade varor, konstverk, samlarföremål eller antikviteter och som levereras till honom inom landet (inklusive importerade varor) eller från en annan medlemsstats territorium av

1. en icke beskattningsbar person,

2. en annan beskattningsbar person inom ramen för en leverans som är undantagen från skatteplikt enligt artikel 50,

3. en annan beskattningsbar person som inte är registrerad enligt denna lag,

4. en annan återförsäljare som tillämpar den särskilda ordningen för beskattning av vinstmarginal.

(3) Återförsäljare har även rätt att tillämpa bestämmelserna i detta kapitel på leveranser av

1. konstverk, samlarföremål eller antikviteter som de importerat,”

22 I artikel 151 i mervärdesskattelagen, som har rubriken ”Valmöjlighet”, anges följande:

”(1) Återförsäljaren kan tillämpa de normala lagstadgade skattereglerna på leveranser av begagnade varor, konstverk, samlarföremål och antikviteter.

(2) Återförsäljaren utövar den rätt som fastställs i första stycket för varje enskild leverans genom att det i den utställda fakturan inte anges att den särskilda ordningen ska tillämpas.

...

(4) I de fall som anges i andra punkten inträder rätt till ett skattetillgodohavande för de varor som personen har förvärvat eller importerat och för vilka den särskilda ordningen för beskattning av vinstmarginal inte tillämpas, under den skatteperiod då skatten blir utkrävbar för efterföljande leverans av varor, och den ska utövas under denna period.”

23 I § 1.19 i de kompletterande bestämmelserna till mervärdesskattelagen fastställs följande:

”Med ’begagnade varor’ avses begagnad och individuellt bestämd lös egendom som är lämplig för vidare användning i befintligt skick eller efter reparation för det ändamål för vilket det har tillverkats. Med begagnade varor avses inte följande varor:

a) Konstverk.

b) Samlarföremål.

c) Antikviteter.

d) Ädla metaller och ädelstenar oberoende av form.”

24 Enligt § 1.23 i nämnda kompletterande bestämmelser avses ”[m]ed ’återförsäljare av begagnade varor, konstverk, samlarföremål och antikviteter’ ... en beskattningsbar person som inom ramen för sin ekonomiska verksamhet köper, förvärvar eller importerar begagnade varor, konstverk, samlarföremål och antikviteter i syfte att sälja dessa vidare, oberoende av om återförsäljaren är verksam som kommissionär i den mening som avses i handelslagen”.

Bakgrund till målet vid den nationella domstolen och tolkningsfrågorna

25 Auto Nikolovi är ett bolag med säte i Silistra (Bulgarien). Verksamheten består främst i återförsäljning av begagnade fordon.

26 I juli 2008 blev bolaget föremål för en skatterevision. Skatterevisionen omfattade bland annat perioden den 17 januari 2003–31 maj 2008, vad avsåg mervärdesskatteskuld.

27 Revisionen ledde till ett beslut om efterbeskattning, av den 16 januari 2009. Grunden för beslutet var den behöriga skattemyndighetens konstaterande i samband med revisionen, att en del av de begagnade delar som Auto Nikolovi hade importerat från Schweiz fortfarande befann sig i bolagets lokaler och följaktligen inte hade varit föremål för senare inträffade beskattningsbara

leveranser. Skattemyndigheten utgick ifrån att Auto Nikolovi hade valt att tillämpa de normala mervärdesskattereglerna och beslutade att på grundval av artikel 151.1 och 151.4 i mervärdesskattelagen inte godta rätten till ett skattetillgodohavande på 405,55 BGN för redovisningsperioden april 2007 avseende mervärdesskatt som erlagts vid import av begagnade däck, och till ett skattetillgodohavande på 375,31 BGN för redovisningsperioden juli 2007 avseende mervärdesskatt som erlagts vid import av begagnade däck och fälgar samt en begagnad billyft och begagnade stötfångare.

28 Auto Nikolovi överklagade beslutet om efterbeskattning hos direktören för Direktsia "Obzhalvane i upravlenie na izpalnenieto" – Varna och gjorde i huvudsak gällande att de aktuella varorna inte omfattas av begreppet "begagnade varor" i den mening som avses i § 1.19 i de kompletterande bestämmelserna till mervärdesskattelagen och att bestämmelserna i den lagen angående begagnade varor således inte är tillämpliga i förevarande fall.

29 Direktören avslog överklagandet i ett beslut av den 11 mars 2009, mot bakgrund av att Auto Nikolovi ansågs utöva handel med begagnade varor och att bolaget hade valt att tillämpa de normala mervärdesskattereglerna på leveranser av de aktuella varorna.

30 Auto Nikolovi överklagade detta beslut till Administrativen sad Varna (förvaltningsdomstolen i Varna). Bolaget gjorde i huvudsak gällande att bolagets situation inte omfattas av ordningen för beskattning av vinstmarginal, eftersom denna ordning enligt artikel 314 i direktiv 2006/112, och i motsats till vad som föreskrivs i artikel 143.1 i mervärdesskattelagen, inte omfattar leveranser av varor som den beskattningsbara återförsäljaren själv importerar. Bolaget var således berättigat att utnyttja rätten till skattetillgodohavande på de villkor som anges i artikel 71.1 i nämnda lag.

31 I dom av den 11 juni 2009 upphävde Administrativen sad Varna beslutet av den 11 mars 2009, i den mån det innebar att Auto Nikolovi inte gavs rätt att utnyttja skattetillgodohavandet för de begagnade däck och fälgar samt den begagnade billyft som hade importerats av bolaget.

32 Administrativen sad Varna slog fast att dessa varor inte utgjorde begagnade varor i den mening som avses i mervärdesskattelagen, eftersom de utgjorde fungibla varor och inte varor som kan individualiseras genom särskilda egenskaper som gör det möjligt att skilja dem från andra varor av samma slag. Denna domstol fann således med tillämpning av artikel 54 i förening med artikel 68.1 och 68.2 i denna lag att Auto Nikolovi hade fog för att göra gällande rätten till skattetillgodohavande avseende den angivna importen under den sista månaden i importförfarandet.

33 Direktören för Direktsia "Obzhalvane i upravlenie na izpalnenieto" – Varna överklagade denna dom till Varhoven administrativen sad (Högsta förvaltningsdomstolen).

34 För den nationella domstolen, som utgår ifrån att Auto Nikolovi utgör en beskattningsbar återförsäljare, har det uppkommit olika frågeställningar i samband med avgörandet av det aktuella målet.

35 Den nationella domstolen är osäker på huruvida de aktuella varorna ska kvalificeras som "begagnade varor", med hänsyn till att definitionen av nämnda varor i § 1.19 i de kompletterande bestämmelserna till mervärdesskattelagen, till skillnad från definitionen i artikel 311.1.1 i direktiv 2006/112, hänvisar till varor som är individuellt bestämda. Denna domstol undrar i detta hänseende om medlemsstaterna är fria att själva definiera begreppet "begagnade varor".

36 Om det antas att de aktuella varorna utgör begagnade varor, vill den nationella domstolen få klarhet i huruvida ordningen för beskattning av vinstmarginal är tillämplig i förevarande mål, i vilket den berörda personen inte riskerar dubbelbeskattning, eftersom denne i enlighet med

mervärdesskattelagen har rätt att dra av den mervärdesskatt som erlagts vid importen.

37 Om det antas att ordningen för beskattning av vinstmarginal är tillämplig i det aktuella målet, vill den nationella domstolen få klarhet i om en lagbestämmelse, som innebär att den berörda personen kan skjuta upp rätten till ett skattetillgodohavande för mervärdesskatt som erlagts vid importen till den redovisningsperiod under vilken de importerade begagnade varorna har blivit föremål för efterföljande beskattningsbara leveranser, är förenlig med de restriktiva tillämpningsvillkoren för ett sådant uppskjutande enligt artiklarna 319, 320.1 första stycket och 320.2 i direktiv 2006/112.

38 Om det antas att ett sådant uppskjutande inte omfattar begagnade varor som återförsäljaren själv har importerat, vill den nationella domstolen få klarhet i huruvida artiklarna 314 a–d och 320.1 första stycket och 320.2 i direktiv 2006/112 har en sådan direkt effekt att de kan åberopas för att motstridiga nationella bestämmelser inte ska tillämpas.

39 Mot denna bakgrund beslutade Varhoven administrativen sad att vilandeförklara målet och ställa följande frågor till domstolen:

”1) Omfattar begreppet 'begagnade varor' som regleras genom artikel 311.1.1 i ... direktiv 2006/112 ... även begagnad lös egendom som inte är individualiserad (genom varumärke, modell, serienummer, tillverkningsår och så vidare) på ett sådant sätt att den skiljer sig från andra varor av samma kategori, men som bestäms utifrån allmänna kännetecken?

2) Innebär formuleringen 'enligt medlemsstaternas definition' i artikel 311.1.1 i ... direktiv 2006/112 ... att medlemsstaterna ges möjlighet att själva definiera begreppet 'begagnade varor' eller måste definitionen av detta begrepp i direktivet återges strikt i den nationella lagstiftningen?

3) Motsvaras det krav som har införts i den nationella bestämmelsen, nämligen att begagnade varor ska bestämmas individuellt, till innehåll och innebörd av den gemenskapsrättsliga definitionen av 'begagnade varor'?

4) Kan man med hänsyn till de syften som anges i skäl 51 i ... direktiv 2006/112 ... anta att formuleringen 'om varorna levererats till dem i gemenskapen' i artikel 314 ... i direktiv 2006/112 ... även omfattar import av begagnade varor som beskattningsbara återförsäljare själva har importerat?

5) Om ordningen för beskattning av vinstmarginal även ska tillämpas på beskattningsbara återförsäljares leveranser av begagnade varor som dessa återförsäljare själva har importerat, måste då den person från vilken beskattningsbara återförsäljare har förvärvat dessa varor tillhöra någon av de personkategorier som anges i artikel 314 a–d?

6) Är uppräkningsen av varor i artikel 320.1 i ... direktiv 2006/112 ... uttömmande?

7) Ska artikel 320.1 första stycket och 320.2 i ... direktiv 2006/112 ... tolkas så, att den utgör hinder för en nationell bestämmelse där det fastställs att den beskattningsbara återförsäljarens skattetillgodohavande för den mervärdesskatt som denne har betalat vid importen av begagnade varor ska inträda och utövas under den period då dessa varor levereras inom ramen för en efterföljande beskattningsbar leverans, för vilken den beskattningsbara återförsäljaren tillämpar de normala skattereglerna?

8) Har artiklarna 314 a–d och 320.1 första stycket och 320.2 i direktiv 2006/112 ... direkt effekt och kan den nationella domstolen direkt åberopa dem i ett sådant mål som det förevarande?”

Prövning av tolkningsfrågorna

Den fjärde frågan

40 Den nationella domstolen har ställt den fjärde frågan, som det finns anledning att pröva först, för att få klarhet i huruvida artikel 314 i direktiv 2006/112 ska tolkas så, att ordningen för beskattning av vinstmarginal är tillämplig på leveranser av begagnade varor som en beskattningsbar återförsäljare själv har importerat till unionen.

41 För att fastställa tillämpningsområdet för en unionsrättslig bestämmelse är det nödvändigt att beakta såväl dess lydelse som dess sammanhang och ändamål (se, för ett liknande resonemang, dom av den 8 december 2005 i mål C-280/04, Jyske Finans, REG 2005, s. I-10683, punkt 34, och av den 22 december 2010 i mål C-116/10, Feltgen och Bacino Charter Company, REU 2010, s. I-0000, punkt 12).

42 Domstolen påpekar inledningsvis, i likhet med vad Europeiska kommissionen har anfört, att formuleringen "om varorna levererats till dem i gemenskapen" i artikel 314 i direktiv 2006/112 otvivelaktigt avser det förhållandet att de berörda varorna har levererats till den beskattningsbara återförsäljaren i en medlemsstat eller i unionen i den mening som avses i detta direktiv, innan denne har sålt dem vidare.

43 Det framgår av uppbyggnaden av och den allmänna systematiken i direktiv 2006/112, i synnerhet klassificeringen av beskattningsbara transaktioner som återfinns i direktivets avdelning IV, att begreppet "leverans av varor" ska särskiljas från bland annat begreppet "import av varor" till unionen från ett tredjeland. Härav följer att den formulering som avses i föregående punkt inte kan omfatta varor som den beskattningsbara återförsäljaren själv har importerat till unionen från ett tredjeland.

44 Såsom Direktsia "Obzhalvane i upravlenie na izpalnenieto" – Varna har angett avser visserligen den inledande definitionen av beskattningsbar återförsäljare i artikel 311.1.5 i direktiv 2006/112, i generellt hänseende, en beskattningsbar person som inom ramen för sin ekonomiska verksamhet "i syfte att sälja vidare köper, för sin rörelse använder eller importerar" begagnade varor, konstverk, samlarföremål eller antikviteter.

45 Denna definition, vilken täcker de många olika situationer som regleras av bestämmelserna i det kapitel i direktiv 2006/112 som rör de särskilda bestämmelser som är tillämpliga på sådana varor och föremål, ändrar inte det förhållandet att bestämmelsen i artikel 314 i detta direktiv har ett tillämpningsområde som är begränsat till återförsäljning av begagnade varor, konstverk, samlarföremål eller antikviteter som dessförinnan "levererats" till den beskattningsbara återförsäljaren i unionen.

46 Ordningen för beskattning av en beskattningsbar återförsäljares vinstmarginal vid leveranser av begagnade varor, konstverk, samlarföremål och antikviteter utgör särskilda mervärdesskattebestämmelser som avviker från de allmänna bestämmelserna i direktiv 2006/112, vilka i likhet med övriga särskilda bestämmelser i detta direktiv endast ska tillämpas om det är nödvändigt för att uppnå syftet med bestämmelserna (se domen i det ovannämnda målet Jyske Finans, punkt 35).

47 Såsom framgår av skäl 51 i direktiv 2006/112 är syftet med ordningen för beskattning av vinstmarginal att undvika dubbelbeskattning och snedvridning av konkurrensen på området för begagnade varor (se, för ett liknande resonemang, dom av den 1 april 2004 i mål C-320/02, Stenholmen, REG 2004, s. I-3509, punkt 25, och domen i det ovannämnda målet Jyske Finans,

punkterna 37 och 41).

48 En sådan risk för dubbelbeskattning föreligger nämligen om hela försäljningspriset beskattas när en beskattningsbar återförsäljare levererar en begagnad vara, trots att det inköpspris till vilket återförsäljaren har förvärvat varan innefattar mervärdesskatt som tidigare betalats av en person som tillhör en av de kategorier som anges i artikel 314 a–d i nämnda direktiv, och varken denna person eller den beskattningsbara återförsäljaren har kunnat dra av denna mervärdesskatt (se, för ett liknande resonemang, domarna i de ovannämnda målen Stenholmen, punkt 25, och Jyske Finans, punkt 38).

49 När en beskattningsbar återförsäljare inom ramen för sina beskattade transaktioner säljer varor vidare, såsom de varor som är aktuella i målet vid den nationella domstolen, som denne själv med tillämpning av de normala mervärdesskattereglerna har importerat till den medlemsstat där han eller hon utför dessa transaktioner, och återförsäljaren således enligt artikel 168 d i direktiv 2006/112 har rätt att dra av mervärdesskatt som ska betalas eller har betalats för de importerade varorna, föreligger emellertid inte, såsom kommissionen har framhållit, någon risk för dubbelbeskattning som kan motivera en tillämpning av undantagsbestämmelserna för beskattning av vinstmarginal.

50 I de skäl till förslaget till direktiv av den 11 januari 1989, som kommissionen la fram för Europeiska unionens råd, om komplettering av det gemensamma systemet för mervärdesskatt och om ändring av artiklarna 32 och 28 i direktiv 77/388/EEG – Särskilda bestämmelser för begagnade varor, konstverk, antikviteter och samlarföremål (EGT C 76, 1989, s. 10), anges uttryckligen att när varor har importerats av en beskattningsbar återförsäljare och dessa vid importen omfattades av de normala mervärdesskattereglerna, medför rätten till avdrag att det inte finns någon risk för dubbelbeskattning, vilket innebär att det saknas anledning att utesluta tillämpningen av de normala reglerna till förmån för den särskilda ordningen om beskattning av vinstmarginal.

51 Slutsatsen att sistnämnda ordning inte är tillämplig under de omständigheter som gäller i målet vid den nationella domstolen stöds slutligen av artikel 316.1 a i direktiv 2006/112. Denna bestämmelse – där det fastställs vid vilka leveranser av varor, som importerats av den beskattningsbara återförsäljaren själv, medlemsstaterna ska bevilja återförsäljaren en möjlighet att välja nämnda ordning – avser nämligen leveranser som rör ”konstverk, samlarföremål eller antikviteter” och inte leveranser av sådana varor som dem som importerats av Auto Nikolovi.

52 Oberoende av om de aktuella varorna omfattas av begreppet ”begagnade varor” i den mening som avses i artikel 311.1.1 i direktiv 2006/112 eller inte, innebär detta att ordningen för beskattning av vinstmarginal under alla omständigheter inte är tillämplig på leveranser av sådana varor som är aktuella i förevarande mål, vilka den beskattningsbara återförsäljaren själv har importerat till unionen med tillämpning av de normala mervärdesskattereglerna.

53 Den fjärde frågan ska följaktligen besvaras på följande sätt. Artikel 314 i direktiv 2006/112 ska tolkas så, att ordningen för beskattning av vinstmarginal inte är tillämplig på leveranser av sådana varor som begagnade personbilsdelar, vilka den beskattningsbara återförsäljaren själv har importerat till unionen med tillämpning av de normala mervärdesskattereglerna.

54 Under dessa förhållanden finns det inte anledning att besvara vare sig de tre första frågorna eller den femte frågan.

Den sjätte och den sjunde frågan

55 Den nationella domstolen har ställt den sjätte och den sjunde frågan, vilka domstolen ska pröva gemensamt, för att få klarhet i huruvida artikel 320.1 första stycket och 320.2 i direktiv

2006/112 tolkas så, att den utgör hinder för en nationell bestämmelse i vilken det föreskrivs att den beskattningsbara återförsäljarens rätt att dra av mervärdesskatt som betalats vid import av andra varor än konstverk, samlarföremål eller antikviteter, får skjutas upp till den efterföljande leveransen, vilken omfattas av de normala mervärdesskattereglerna.

56 Det framgår otvetydigt av lydelsen i dessa båda bestämmelser att med undantag för det fall, vilket inte är relevant i förevarande mål, som avses i artikel 320.1 andra stycket i direktiv 2006/112, är den regel som innebär att rätten till avdrag inträder vid tidpunkten för den efterföljande beskattningsbara leveransen, vilket utgör ett undantag från de normala reglerna om omedelbar rätt till avdrag enligt artiklarna 167 och följande artiklar i detta direktiv, endast tillämplig när den beskattningsbara återförsäljaren "väljer" att tillämpa de normala mervärdesskattereglerna för "leverans av konstverk, samlarföremål eller antikviteter som han själv importerat", i stället för att tillämpa den möjlighet som föreligger enligt nationell rätt, i enlighet med artikel 316 i nämnda direktiv, att på en sådan leverans tillämpa ordningen för beskattning av vinstmarginal.

57 I likhet med vad kommissionen har framhållit stöds denna lexikaliska tolkning av det syfte som eftersträvas med den aktuella undantagsregeln. Syftet är att förhindra den inneboende risken för bedrägerier i sådana situationer där den beskattningsbara återförsäljaren, som kan välja mellan att tillämpa de normala mervärdesskattereglerna och ordningen för beskattning av vinstmarginal, vid importen förklarar att denne väljer de normala reglerna för att kunna åtnjuta en omedelbar rätt till avdrag av hela den mervärdesskatt som ska betalas eller som har betalats vid importen, och sedan använder sig av knep för att den efterföljande vidareförsäljningen av de importerade föremålen ska omfattas av ordningen för beskattning av vinstmarginal.

58 När däremot tillämpningen av ordningen för beskattning av vinstmarginal, såsom i målet vid den nationella domstolen, är utesluten – vilket framgår av svaret på den fjärde frågan – och därmed följaktligen möjligheten att välja mellan en tillämpning av nämnda ordning eller av de normala mervärdesskattereglerna, föreligger det inte någon risk för bedrägerier som kan motivera att de normala reglerna om avdrag inte ska tillämpas.

59 Den sjätte och den sjunde frågan ska följaktligen besvaras på följande sätt. Artikel 320.1 första stycket och 320.2 i direktiv 2006/112 ska tolkas så, att den utgör hinder för en nationell bestämmelse, i vilken det föreskrivs att den beskattningsbara återförsäljarens rätt att dra av mervärdesskatt som betalats i enlighet med de normala mervärdesskattereglerna vid import av andra varor än konstverk, samlarföremål eller antikviteter får skjutas upp till den efterföljande leveransen, vilken omfattas av nämnda regler.

Den åttonde frågan

60 Den nationella domstolen har ställt den åttonde frågan för att få klarhet i huruvida artiklarna 314 och 320.1 första stycket och 320.2 i direktiv 2006/112 har direkt effekt och därför kan åberopas i ett sådant mål som det vid den nationella domstolen.

61 Det framgår av domstolens fasta praxis att då bestämmelser i ett direktiv med hänsyn till sitt innehåll är ovillkorliga och tillräckligt precisa, har enskilda alltid rätt att vid nationella domstolar åberopa dessa gentemot staten, antingen när staten har underlåtit att inom den föreskrivna fristen införliva direktivet med nationell rätt eller när staten felaktigt har införlivat direktivet (se dom av den 17 juli 2008 i mål C-226/07, Flughafen Köln mot Bonn, REG 2008, s. I-5999, punkt 23, av den 12 februari 2009 i mål C-138/07, Cobelfret, REG 2009, s. I-731, punkt 58, och av den 14 oktober 2010 i mål C-243/09, Fuß, REU 2010, s. I-0000, punkt 56).

62 När det gäller artikel 314 i direktiv 2006/112 har avgränsningen av de fall som omfattas av en tillämpning av ordningen för beskattning av vinstmarginal formulerats i otvetydiga ordalag och

kräver inte att det antas någon ytterligare rättsakt, vare sig från unionens institutioner eller från medlemsstaterna.

63 När det gäller artikel 320.1 första stycket i nämnda direktiv, anges där på ett klart och ovillkorligt sätt vilka importerade föremål som vid en efterföljande leverans, med tillämpning av de normala mervärdesskattereglerna, ger den beskattningsbara återförsäljaren en rätt att dra av den mervärdesskatt som ska betalas eller som har betalats vid importen. I artikel 320.2 i detta direktiv avgränsas, på motsvarande sätt, tillämpningsområdet för regeln om en uppskjuten avdragsrätt.

64 Då således bestämmelserna i artiklarna 314 och 320.1 första stycket och 320.2 i direktiv 2006/112 med hänsyn till sitt innehåll är ovillkorliga och tillräckligt precisa, innebär deras direkta effekt – vilken följer av denna slutsats – att det är möjligt för en enskild att åberopa dem vid nationella domstolar i mål, såsom det vid den nationella domstolen, mellan en enskild och en nationell skattemyndighet, i syfte att en nationell lagstiftning som strider mot dessa bestämmelser inte ska tillämpas (se, för ett liknande resonemang, domen i det ovannämnda målet Flughafen Köln mot Bonn, punkt 39).

65 Den åttonde frågan ska följaktligen besvaras på följande sätt. Artiklarna 314 och 320.1 första stycket och 320.2 i direktiv 2006/112 har direkt effekt, vilket gör det möjligt för en enskild att åberopa dem vid en nationell domstol i syfte att en nationell lagstiftning som strider mot dessa bestämmelser inte ska tillämpas.

Rättegångskostnader

66 Eftersom förfarandet i förhållande till parterna i målet vid den nationella domstolen utgör ett led i beredningen av samma mål, ankommer det på den nationella 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 (tredje avdelningen) följande:

1) **Artikel 314 i rådets direktiv 2006/112/EG av den 28 november 2006 om ett gemensamt system för mervärdesskatt ska tolkas så, att ordningen för beskattning av vinstmarginal inte är tillämplig på leveranser av sådana varor som begagnade personbilsdelar, vilka den beskattningsbara återförsäljaren själv har importerat till unionen med tillämpning av de normala mervärdesskattereglerna.**

2) **Artikel 320.1 första stycket och 320.2 i direktiv 2006/112 ska tolkas så, att den utgör hinder för en nationell bestämmelse, i vilken det föreskrivs att den beskattningsbara återförsäljarens rätt att dra av mervärdesskatt som betalats i enlighet med de normala mervärdesskattereglerna vid import av andra varor än konstverk, samlarföremål eller antikviteter får skjutas upp till den efterföljande leveransen, vilken omfattas av nämnda regler.**

3) **Artiklarna 314 och 320.1 första stycket och 320.2 i direktiv 2006/112 har direkt effekt, vilket gör det möjligt för en enskild att åberopa dem vid en nationell domstol i syfte att en nationell lagstiftning som strider mot dessa bestämmelser inte ska tillämpas.**

Underskrifter

* Rättegångsspråk: bulgariska.