

DOMSTOLENS DOM (Tredje Afdeling)

19. juli 2012 (*)

»Direktiv 2006/112/EF – moms – artikel 136 – fritagelser – artikel 313-315 – den særlige fortjenstmargenordning – en afgiftspligtig videreforhandlers levering af brugte køretøjer – køretøjer, der tidligere er blevet leveret med momsfritagelse til den afgiftspligtige videreforhandler af en anden afgiftspligtig person, som har foretaget delvist fradrag af den indgående moms«

I sag C-160/11,

angående en anmodning om præjudiciel afgørelse i henhold til artikel 267 TEUF, indgivet af Naczelny Sąd Administracyjny (Polen) ved afgørelse af 25. februar 2011, indgået til Domstolen den 1. april 2011, i sagen:

Bawaria Motors sp. z o.o.

mod

Minister Finansów,

har

DOMSTOLEN (Tredje Afdeling)

sammensat af afdelingsformanden, K. Lenaerts (refererende dommer), og dommerne R. Silva de Lapuerta, G. Arestis, T. von Danwitz og D. Šváby,

generaladvokat: J. Mazák

justitssekretær: fuldmægtig A. Impellizzeri,

på grundlag af den skriftlige forhandling og efter retsmødet den 16. februar 2012,

efter at der er afgivet indlæg af:

- Bawaria Motors sp. z o.o. ved advokat D. Baczewska-Golińska og skatterådgiver M. Zajac
- Minister Finansów ved T. Tratkiewicz og J. Kaute, som befuldmægtigede
- den polske regering ved M. Szpunar, A. Gawłowska og A. Kraińska, som befuldmægtigede
- Europa-Kommissionen ved L. Lozano Palacios og K. Herrmann, som befuldmægtigede,

og efter at generaladvokaten har fremsat forslag til afgørelse i retsmødet den 24. maj 2012,

afsagt følgende

Dom

1 Anmodningen om præjudiciel afgørelse angår fortolkningen af artikel 313, stk. 1, og artikel 314 i Rådets direktiv 2006/112/EF af 28. november 2006 om det fælles merværdiafgiftssystem

(EUT L 347, s. 1), sammenholdt med direktivets artikel 136 og 315.

2 Anmodningen er blevet fremsat i en sag mellem Bawaria Motors sp. z o.o. (herefter »Bawaria Motors«) og Minister Finansów (finansministeren) vedrørende anvendelsen af fortjenstmargenordningen på visse af selskabets aktiviteter bestående i gensalg af brugte køretøjer.

Retsforskrifter

EU-retten

3 Artikel 1, stk. 2, i direktiv 2006/112 bestemmer:

»Det fælles merværdiafgiftssystem bygger på det princip, at der på varer og ydelser skal anvendes en generel forbrugsafgift, der er nøjagtig proportional med varernes og ydelsernes pris, uanset antallet af transaktioner i de produktions- og distributionsled, der ligger før beskatningsleddet.

Ved enhver transaktion svares en merværdiafgift [herefter »moms«], der beregnes af varens eller ydelsens pris med anvendelse af den afgiftssats, som gælder for varen eller ydelsen, med fradrag af det afgiftsbeløb, der direkte er blevet pålagt de forskellige omkostningselementer.

[...]«

4 Afsnit IX i direktiv 2006/112 med overskriften »Afgiftsfritagelser« indeholder et kapitel 3 med overskriften »Fritagelse i forbindelse med andre aktiviteter«. Direktivets artikel 136, som findes i dette kapitel, bestemmer:

»Medlemsstaterne fritager følgende transaktioner:

a) levering af varer, der udelukkende har været anvendt i forbindelse med sådanne former for virksomhed, som er fritaget for afgift i medfør af artikel 132, 135, 371, 375, 376 og 377, artikel 378, stk. 2, artikel 379, stk. 2, samt artikel 380-390, såfremt disse varer ikke har givet ret til fradrag

b) levering af varer, hvis anskaffelse eller anvendelse har været undtaget fra fradragsretten i medfør af artikel 176.«

5 Afsnit X i direktiv 2006/112 med overskriften »Fradrag« indeholder et kapitel 3 med overskriften »Begrænsninger i fradragsretten«. Direktivets artikel 176, som findes i dette kapitel, foreskriver:

»Rådet fastsætter med enstemmighed på forslag af Kommissionen de udgifter, der ikke giver ret til fradrag af momsen. Under alle omstændigheder giver udgifter, der ikke er af streng erhvervsmæssig karakter, som f.eks. udgifter til luksusforbrug, underholdning eller repræsentation, ikke adgang til fradrag.

Indtil de i stk. 1 omhandlede bestemmelser træder i kraft, kan medlemsstaterne opretholde alle de undtagelser, som var gældende i henhold til deres nationale lovgivning pr. 1. januar 1979 eller for de medlemsstater, som er tiltrådt Fællesskabet efter denne dato, på datoen for deres tiltrædelse.«

6 Afsnit XII i direktiv 2006/112 med overskriften »Særordninger« indeholder et kapitel 4 med overskriften »Særordninger for brugte genstande, kunstgenstande, samlereobjekter og antikviteter«, som omfatter artikel 311-343.

7 Artikel 311, stk. 1, nr. 1) og 5), i direktiv 2006/112 bestemmer:

»I dette kapitel og med forbehold af andre fællesskabsbestemmelser forstås ved:

1) »brugte genstande«: løsøregenstande, der kan genanvendes i den foreliggende stand eller efter reparation, undtagen kunstgenstande, samlerobjekter og antikviteter og undtagen ædle metaller og ædle stene defineret som sådanne af medlemsstaterne

[...]

5) »afgiftspligtig videreforhandler«: enhver afgiftspligtig person, der som led i sin økonomiske virksomhed køber eller benytter til brug for sin virksomhed eller indfører brugte genstande eller kunstgenstande, samlerobjekter eller antikviteter med henblik på videresalg, uanset om denne afgiftspligtige person handler for egen regning eller for en andens regning i henhold til en kommissionsaftale med henblik på køb eller salg.«

8 Artikel 313, stk. 1, i direktiv 2006/112 har følgende ordlyd:

»Medlemsstaterne anvender på leveringer af brugte genstande, kunstgenstande, samlerobjekter og antikviteter, der foretages af afgiftspligtige videreforhandlere, en særordning med moms af den afgiftspligtige videreforhandlers fortjenstmargen i overensstemmelse med bestemmelserne i denne underafdeling.«

9 Artikel 314 i direktiv 2006/112 bestemmer:

»Fortjenstmargenordningen finder anvendelse på leveringer af brugte genstande, kunstgenstande, samlerobjekter og antikviteter foretaget af en afgiftspligtig videreforhandler, når disse varer er leveret til ham inden for Fællesskabet af en af følgende personer:

- a) en ikke-afgiftspligtig person
- b) en anden afgiftspligtig person, for så vidt leveringen af varen foretaget af denne anden afgiftspligtige person er fritaget for afgift i overensstemmelse med artikel 136
- c) en anden afgiftspligtig person, for så vidt leveringen af varen foretaget af denne anden afgiftspligtige person er omfattet af den afgiftsfritagelse for små virksomheder, der er omhandlet i artikel 282-292, og vedrører et investeringsgode
- d) en anden afgiftspligtig videreforhandler, for så vidt leveringen af varen foretaget af denne anden afgiftspligtige videreforhandler er blevet pålagt moms i overensstemmelse med særordningen.«

10 Artikel 315 i direktiv 2006/112 foreskriver:

»Afgiftsgrundlaget for de leveringer af varer, der er omhandlet i artikel 314, er den afgiftspligtige videreforhandlers fortjenstmargen med fradrag af den moms, der vedrører selve fortjenstmargenen.

Den afgiftspligtige videreforhandlers fortjenstmargen er lig med forskellen mellem den salgspris, som den afgiftspligtige videreforhandler forlanger for varen, og købsprisen.«

Polske bestemmelser

11 Loven om merværdiafgift af goder og tjenesteydelser (Ustawa o podatku od towarów i

us?ug) af 11. marts 2004 (Dz. U. nr. 54, pos. 535) i den udgave, der finder anvendelse i hovedsagen (herefter »momsloven«), bestemmer i artikel 15, stk. 1:

»Afgiftspligt påhviler juridiske personer, organisatoriske enheder, der ikke har status som juridisk person, og fysiske personer, der udøver selvstændig virksomhed som nævnt i stk. 2, uanset formålet med eller resultatet af denne virksomhed.«

12 I henhold til momslovens artikel 43, stk. 1, nr. 2, fritages levering af brugte genstande for afgift, forudsat at den person, der leverer varerne, ikke med hensyn til disse er berettiget til fradrag for den indgående afgift.

13 Brugte genstande som omhandlet i denne bestemmelse defineres i artikel 43, stk. 2, som »rørlige goder, som er blevet benyttet af den afgiftspligtige i mindst et halvt år, efter at han erhvervede ret til at råde over disse goder som ejer.«

14 Momslovens artikel 86, stk. 3, bestemmer:

»Ved erhvervelse af personbiler og andre motorkøretøjer med en tilladt totalvægt på indtil 3,5 tons andrager den indgående afgift 60% af det afgiftsbeløb, der fremgår af fakturaen, af den afgift, der skal betales ved erhvervelse inden for Fællesskabet, eller af den afgift, der skal betales af vareleveringen, såfremt erhververen er afgiftspligtig – dog højst 6 000 PLN.«

15 Momslovens artikel 113, stk. 1, har følgende ordlyd:

»Afgiftspligtige, hvis samlede afgiftspligtige salg i det forudgående afgiftsår ikke oversteg 50 000 PLN, fritages. Afgiftsbeløbet skal ikke medregnes i salgsværdien.«

16 Momslovens artikel 120 om fortjenstmargenordningen for afgiftspålæggelse indeholder følgende bestemmelser:

»1. [...]

4) I dette kapitel forstås ved »brugte genstande« andre materielle goder end [kunstgenstande, samlerobjekter og antikviteter], som kan anvendes i den foreliggende stand eller efter reparation, undtagen ædelmetaller og ædelstene [...]

[...]

4. For afgiftspligtige, der driver virksomhed i form af levering af brugte genstande, kunstgenstande, samlerobjekter eller antikviteter, som den afgiftspligtige forinden har erhvervet til brug for sin virksomhed, eller som han har indført med henblik på videresalg, udgør beregningsgrundlaget for afgiften fortjenstmargenen opgjort som forskellen mellem det samlede beløb, som erhververen af varen skal betale, og købsprisen med fradrag af afgift.

[...]

10. Stk. 4 og 5 finder anvendelse på levering af brugte genstande, kunstgenstande, samlerobjekter eller antikviteter, som den afgiftspligtige person har erhvervet fra:

1) fysiske personer, juridiske personer eller organisatoriske enheder uden status som juridiske personer, der ikke er afgiftspligtige i henhold til artikel 15 eller momspligtige

- 2) afgiftspligtige i henhold til artikel 15, såfremt levering af disse varer var afgiftsfri i henhold til artikel 43, stk. 1, nr. 2, eller artikel 113
- 3) afgiftspligtige, såfremt levering af disse varer blev pålagt omsætningsafgift i henhold til stk. 4 og 5
- 4) momspligtige, såfremt levering af disse varer var afgiftsfri i henhold til artikel 43, stk. 1, nr. 2, eller artikel 113
- 5) momspligtige, såfremt levering af disse varer blev pålagt afgift i overensstemmelse med reglerne i stk. 4 og 5, og erhververen er i besiddelse af dokumenter, der utvetydigt godtgør, at varerne er blevet erhvervet i overensstemmelse med disse regler.«

17 § 13, stk. 1, nr. 5, i finansministerens bekendtgørelse af 28. november 2008 vedrørende gennemførelse af bestemmelser i momsloven (rozporz?dzenie Ministra Finansów r.w sprawie wykonania niektórych przepisów ustawy o podatku od towarów i usług, Dz. U. nr. 212, pos. 1336) (herefter »momsbekendtgørelsen«) har følgende ordlyd:

»Levering af personbiler og andre motorkøretøjer, som foretages af afgiftspligtige, som ved deres erhvervelse var berettigede til momsfradrag i henhold til momslovens artikel 86, stk. 3, er afgiftsfri, såfremt de pågældende personbiler og køretøjer er brugte genstande i den i momslovens artikel 43, stk. 2, omhandlede forstand.«

De faktiske omstændigheder i hovedsagen og det præjudicielle spørgsmål

18 Bawaria Motors er momspligtig som omhandlet i momslovens artikel 15. Selskabet udøver erhvervsmæssig virksomhed som bilforhandler, i hvilken forbindelse selskabet køber både nye og brugte personbiler, som efterfølgende sælges. Som led i denne virksomhed erhverver selskabet også brugte køretøjer fra erhvervsdrivende, der, idet de ikke har kunnet fradrage den moms, som er erlagt i forbindelse med købet af disse goder, ved leveringen udsteder fakturaer til selskabet, der vedrørende den gældende momssats bærer bemærkningen »afgiftsfritaget« med henvisning til momslovens artikel 43, stk. 1, nr. 2. Ved videresalget af disse brugte køretøjer anvender selskabet fortjenstmargenordningen i henhold til momslovens artikel 120.

19 Det forekommer også, at Bawaria Motors køber brugte køretøjer af erhvervsdrivende, der ved køb af disse har fratrasket indgående afgift med op til det maksimum, der er fastsat i momslovens artikel 86, stk. 3. I dette tilfælde udsteder den erhvervsdrivende faktura til selskabet, som vedrørende den skyldige momssats for leveringen bærer bemærkningen »afgiftsfri« med henvisning til momsbekendtgørelsens § 13, stk. 1, nr. 5.

20 Da Bawaria Motors fandt, at selskabet var berettiget til at anvende den i momslovens artikel 120 foreskrevne fortjenstmargenordning i de i denne doms foregående præmis nævnte tilfælde, anmodede selskabet den 9. februar 2009 Minister Finansów om en individuel fortolkning.

21 Minister Finansów besvarede denne anmodning den 20. februar 2009. Myndigheden fandt, at henset til ordlyden af momslovens artikel 120, stk. 10, var Bawaria Motors synspunkt ikke begrundet. Myndigheden gjorde gældende, at momsbekendtgørelsens § 13 ikke udgjorde en uddybning af de i momslovens artikel 43 omhandlede tilfælde, som artikel 120, stk. 10, henviser til. Ifølge myndigheden er denne lov i øvrigt i overensstemmelse med artikel 312-325 i direktiv 2006/112, som forbeholder anvendelsen af fortjenstmargenordningen til kun de tilfælde, hvor den afgiftspligtige videreforhandler har erhvervet de brugte genstande fra en erhvervsdrivende, som ikke havde ret til fradrag af indgående moms, og som derfor har ladet momsen indgå i prisen for

leveringen til den afgiftspligtige videreforhandler.

22 Bawaria Motors anlagde sag til prøvelse af denne fortolkning ved Wojewódzki Sąd Administracyjny w Warszawie og gjorde gældende, at Minister Finansów's bogstavelige fortolkning af momslovens artikel 120 var uforenelig med grundlæggende momsprincipper om afgiftsneutralitet og effektiv beskatning alene i ét bestemt omsætningsled samt med sikring af konkurrencevilkårene.

23 Ved dom af 10. november 2009 annullerede Wojewódzki Sąd Administracyjny w Warszawie den omtvistede fortolkning. Retten vurderede, at momsbekendtgørelsens § 13, stk. 1, nr. 5, som indfører en afgiftsfritagelse, der ikke er foreskrevet i EU-retten, ikke fritager en erhvervsdrivende, der leverer et brugt køretøj til en afgiftspligtig videreforhandler, fra forpligtelsen til at pålægge denne levering afgift i tilfælde af, at han ikke ved erhvervsførelsen var berettiget til fuldt fradrag for indgående afgift. Ifølge denne ret vedrører fritagelsen i denne bestemmelse i momsbekendtgørelsen alene den del af momsen, der påhviler den afgiftspligtige person, henset til de grænser, der er fastsat i momslovens artikel 86, stk. 3, og omfatter ikke det beløb, der alt efter omstændighederne svarer til 60% af den afgift, der er angivet i fakturaen, eller 6 000 PLN, og som denne erhvervsdrivende har fradraget ved købet af køretøjet. Dette fører til den konklusion, at Bawaria kan anvende fortjenstmargenordningen, men kun begrænset til det, som den person, der foretog leveringen til selskabet, ikke kunne fradrage tidligere, hvilket efter omstændighederne svarer til 40% af den afgift, der er angivet i fakturaen, eller den del af afgiften, som overstiger 6 000 PLN.

24 Bawaria Motors har indgivet kassationsanke til prøvelse af dommen ved Naczelny Sąd Administracyjny, og har i det væsentlige gjort gældende, at selskabets manglende mulighed for fuldt ud at anvende fortjenstmargenordningen ved gensalg af brugte goder erhvervet i forbindelse med en levering, der var fritaget i henhold til momsbekendtgørelsens § 13, stk. 1, nr. 5, strider imod bl.a. momslovens artikel 120, stk. 4 og 10, samt mod den nævnte bestemmelse i momsbekendtgørelsen.

25 Minister Finansów har ligeledes indgivet kassationsanke, idet myndigheden har fastholdt sit oprindelige synspunkt, ifølge hvilket en afgiftspligtig videreforhandler under omstændighederne i hovedsagen ikke er berettiget til at anvende fortjenstmargenordningen, heller ikke delvist.

26 Under disse omstændigheder har Naczelny Sąd Administracyjny besluttet at udsætte sagen og forelægge Domstolen følgende præjudicielle spørgsmål:

»Skal bestemmelserne i artikel 313, stk. 1, og artikel 314, sammenholdt med artikel 136 og 315, i [direktiv 2006/112] fortolkes således, at særordningen for afgiftspligtige videreforhandlere vedrørende »fortjenstmargen« med hensyn til levering af brugte genstande ligeledes kan finde anvendelse, når disse videresælger indkøbte personbiler og andre motorkøretøjer, som i henhold til de nationale polske bestemmelser i [momsbekendtgørelsens § 13, stk. 1, nr. 5] var omfattet af afgiftsfritagelse for så vidt angår levering af personbiler og andre motorkøretøjer foretaget af afgiftspligtige, som ved erhvervelse af køretøjerne kun var berettiget til delvist fradrag af indgående moms i henhold til [momslovens artikel 86, stk. 3], såfremt de pågældende personbiler og motorkøretøjer var brugte genstande i den forstand, hvori dette udtryk er anvendt i momslovens artikel 43, stk. 2, og artikel 311, stk. 1, nr. 1), i direktiv 2006/112?«

Om det præjudicielle spørgsmål

27 Den forelæggende ret søger med sit spørgsmål i det væsentlig oplyst, om artikel 313, stk. 1, og artikel 314 i direktiv 2006/112, sammenholdt med direktivets artikel 136 og 315, skal fortolkes således, at en afgiftspligtig videreforhandler kan anvende fortjenstmargenordningen, når

vedkommende leverer motorkøretøjer, der er brugte genstande som omhandlet i direktivets artikel 311, stk. 1, nr. 1), og som vedkommende tidligere har erhvervet med momsfrigtagelse fra en anden afgiftspligtig person, der kun havde ret til delvist fradrag af den indgående moms på købsprisen for disse køretøjer.

28 Det bemærkes i denne henseende, at ordningen med afgift af den afgiftspligtige videreforhandlers fortjenstmargen ved levering af brugte genstande som de i hovedsagen omhandlede er en særlig momsordning, der er en undtagelse fra den almindelige ordning i direktiv 2006/112 (jf. dom af 8.12.2005, sag C-280/04, Jyske Finans, Sml. I, s. 10683, præmis 35, og af 3.3.2011, sag C-203/10, Auto Nikolovi, Sml. I, s. 1083, præmis 46).

29 Artikel 314 i direktiv 2006/112, som fastsætter anvendelsesområdet for denne særordning, skal derfor fortolkes indskrænkende. Det følger deraf, at dette anvendelsesområde er fastsat udtømmende, som generaladvokaten har fremhævet i punkt 29 i sit forslag til afgørelse.

30 Det fremgår af de sagsakter, der er fremlagt for Domstolen, at de faktiske omstændigheder i hovedsagen ikke er omfattet af nogen af de i artikel 314, litra a), c) eller d), omhandlede tilfælde. Ifølge oplysningerne i disse sagsakter er de i hovedsagen omhandlede leveringer af brugte køretøjer til Bawaria Motors blevet foretaget af personer, der selv er momspligtige, og som ikke var omfattet af den i artikel 282-292 i direktiv 2006/112 foreskrevne afgiftsfrigtagelse for små virksomheder eller af fortjenstmargenordningen.

31 Da disse leveringer blev momsfritaget i henhold til momsbekendtgørelsens § 13, stk. 1, nr. 5, må det under disse omstændigheder undersøges, om de kunne være omfattet af det i artikel 314, litra b), i direktiv 2006/112 konkret omhandlede tilfælde, nemlig om en anden afgiftspligtig persons levering af varer til den afgiftspligtige videreforhandler er fritaget for afgift i overensstemmelse med direktivets artikel 136.

32 Hvad angår for det første anvendelsen af direktivets artikel 136, litra a), kan dette udelukkes i hovedsagen. Som generaladvokaten har anført i punkt 37 i sit forslag til afgørelse, fremgår det af sagsakterne, at de i hovedsagen omhandlede leveringer af køretøjer til Bawaria Motors ikke har nogen tilknytning til nogen virksomhed, der er fritaget i henhold til de i denne artikels litra a) opregnede transaktioner.

33 Hvad for det andet angår anvendelse af artikel 136, litra b), i direktiv 2006/112 i hovedsagen bemærkes det, at denne bestemmelse foreskriver en fritagelse af levering af varer, hvis anskaffelse eller anvendelse har været undtaget fra fradragsretten i medfør af direktivets artikel 176. Denne artikel 176 indeholder i sit stk. 2, en »standstill«-klausul, som bemyndiger medlemsstaterne til at opretholde alle de undtagelser, som var gældende i henhold til deres nationale lovgivning pr. 1. januar 1979, eller for de medlemsstater, som er tiltrådt Fællesskabet efter denne dato, såsom Republikken Polen, på datoen for deres tiltrædelse, indtil Rådets i artiklens stk. 1 omhandlede bestemmelser, der fastsætter de udgifter, der ikke giver ret til fradrag af momsen, træder i kraft.

34 Artikel 136, litra b), skal fortolkes strengt. Den fritagelse, som artiklen fastsætter, udgør således en undtagelse fra det almindelige princip om, at moms opkræves af enhver levering af goder eller tjenesteydelser, der udføres mod vederlag af en afgiftspligtig person (jf. i denne retning Jyske Finans-dommen, præmis 21). Derudover indgår denne fritagelse i kraft af henvisningen i artikel 136 til direktivets artikel 314, litra b), i anvendelsesområdet for fortjenstmargenordningen, som er en afgiftsmæssig undtagelsesordning.

35 Den fritagelse, der er fastsat i artikel 136, litra b), i direktiv 2006/112, kan derfor kun omfatte levering af goder, hvis anskaffelse har været undtaget fra retten til fradrag i medfør af den

ationale lovgivning (jf. i denne retning Jyske Finans-dommen, præmis 24).

36 Denne fortolkning støttes af ordlyden af artikel 176 i direktiv 2006/112, som er den artikel, hvortil direktivets artikel 136, litra b), henviser, og hvor udgifter, »der ikke giver ret til fradrag af momsen«, nævnes i stk. 1, og de »undtagelser«, som var gældende i henhold til den allerede eksisterende nationale lovgivning, nævnes i stk. 2.

37 Fortolkningen svarer i øvrigt til den almindelige opbygning af artikel 314 i direktiv 2006/112. Som den polske regering og Kommissionen har fremhævet, og som generaladvokaten har understreget i punkt 30 i sit forslag til afgørelse, har de forskellige tilfælde inden for anvendelsesområdet for fortjenstmargenordningen, blandt hvilke hører den i direktivets artikel 136, litra b), foreskrevne fritagelse, det til fælles, at den person, som har leveret den omhandlede vare til videreforhandleren, på ingen måde har kunnet fradrage den indgående moms ved købet af denne vare og således har båret den samlede afgiftsbyrde.

38 Således fastsætter momslovens artikel 86, stk. 3, i hovedsagen ikke en »[undtagelse] fra fradragsretten« som omhandlet i artikel 136, litra b), i direktiv 2006/112, men en begrænsning af det fradragsberettigede afgiftsbeløb. Det er langt fra således, at den afgiftspligtige person, der har erhvervet den vare, der efterfølgende leveres til den afgiftspligtige videreforhandler, fratages retten til at fradrage den indgående moms i sin helhed, idet vedkommende har ret til at fradrage denne moms inden for de grænser, der er fastsat ved denne nationale bestemmelse, nemlig efter omstændighederne 60% af den indgående moms eller 6 000 PLN.

39 Derfor, og uden at der er fornødent at bedømme, hvorvidt bestemmelsen i momslovens artikel 86, stk. 3, er omfattet af standstill-klausulen i artikel 176, stk. 2, i direktiv 2006/112 eller ej, er den afgiftsfritagelse, som momsbekendtgørelsens § 13, stk. 1, nr. 5, indfører for leveringer af motorkøretøjer til en afgiftspligtig videreforhandler fra afgiftspligtige personer, der delvist har kunnet fradrage den indgående moms, under alle omstændigheder ikke omfattet af det strengt fastsatte tilfælde i direktivets artikel 136, litra b). Det følger deraf, at den afgiftspligtige videreforhandlers efterfølgende levering af disse køretøjer ikke er omfattet af anvendelsesområdet for fortjenstmargenordningen.

40 Bawaria Motors har gjort gældende, at en sådan fortolkning, som Minister Finansów har fastholdt, har til følge, at der sker en delvis dobbelt afgiftspålæggelse. Selskabet har forklaret, at det ifølge denne fortolkning er forpligtet til i henhold til den almindelige momsordning at anvende denne på hele gensalgsprisen for det omhandlede brugte motorkøretøj, skønt selskabet, da dette køretøj tidligere er blevet leveret til selskabet med momsfritagelse i henhold til momsbekendtgørelsens § 13, stk. 1, nr. 5, af en anden afgiftspligtig person, ikke kan fradrage den del af momsen, som denne anden afgiftspligtige person i henhold til den i momslovens artikel 86, stk. 3, fastsatte begrænsning ikke kunne fradrage som indgående moms, og som derfor indgår i prisen for denne levering.

41 Henset til de i denne doms præmis 34 og 35 anførte betragtninger kan artikel 136, litra b), i direktiv 2006/112 ikke gives en anden fortolkning end den i denne doms præmis 39 indeholdte, der skulle gøre det muligt at undgå, at en afgiftspligtig videreforhandler, der, i lighed med Bawaria Motors, ikke kan påberåbe sig den omstændighed, at en anden afgiftspligtig persons oprindelige erhvervelse af de varer, som efterfølgende er blevet leveret til den afgiftspligtige videreforhandler som brugte genstande, har været omfattet af en undtagelse fra retten til fradrag af momsen som omhandlet i denne bestemmelse, bliver udsat for delvis dobbelt afgiftsbelastning (jf. i denne retning Jyske Finans-dommen, præmis 24). Denne situation er således uden betydning for fastlæggelsen af betingelserne for anvendelsen af den i direktivets artikel 314 foreskrevne fortjenstmargenordning.

42 Som Kommissionen har gjort gældende både i sine skriftlige bemærkninger og under retsmødet, henhører det under den polske lovgivers kompetence at gøre en ende på denne situation. En fjernelse af denne situation kan til gengæld ikke ske med den omkostning, at direktiv 2006/112 gives en fortolkning, som er uforenelig med direktivets egen ordlyd og dets generelle opbygning.

43 Det må endvidere understreges, at i modsætning til det af Bawaria Motors fremførte synspunkt strider den omstændighed, at en afgiftspligtig videreforhandler nægtes anvendelse af fortjenstmargenordningen under omstændigheder som de i hovedsagen omhandlede, selv om denne ordning i henhold til bestemmelserne i artikel 136, litra b), sammenholdt med artikel 314, litra b), i direktiv 2006/112 finder anvendelse i tilfælde af, at den afgiftspligtige videreforhandler tidligere har erhvervet de omhandlede genstande med momsfrigtagelse fra en anden afgiftspligtig person, der ikke kunne fradrage noget af den indgående moms, ikke mod princippet om afgiftsneutralitet.

44 Som Minister Finansów har fremhævet under retsmødet, omfatter prisen for leveringen af genstande til den afgiftspligtige videreforhandler i det andet tilfælde hele den anden afgiftspligtige persons indgående moms, som denne således ikke har kunnet fradrage, heller ikke delvist, ved erhvervelsen af disse genstande. Til gengæld omfatter prisen i det i hovedsagen omhandlede tilfælde kun en del af den indgående moms, nemlig den del, som den afgiftspligtige person, der har leveret de omhandlede genstande til den afgiftspligtige videreforhandler, henset til den i momslovens artikel 86, stk. 3, foreskrevne begrænsning, ikke kunne fradrage ved erhvervelsen af genstandene.

45 Som den polske regering har gjort gældende, ville en anvendelse af fortjenstmargenordningen på en situation som den i hovedsagen omhandlede medføre, at momsen ikke ville være forholdsmæssig med prisen på de brugte genstande, som den afgiftspligtige videreforhandler gensælger, og det selv om en væsentlig del af den indgående moms havde kunnet fradrages af en anden afgiftspligtig person i et tidligere omsætningsled. En sådan løsning ville stride mod det i artikel 1, stk. 2, i direktiv 2006/112 fastsatte princip om momspålæggelsens almindelige karakter.

46 Henset til det ovenstående skal det forelagte spørgsmål besvares med, at artikel 313, stk. 1, og artikel 314, i direktiv 2006/112, sammenholdt med direktivets artikel 136 og 315, skal fortolkes således, at en afgiftspligtig videreforhandler ikke kan anvende fortjenstmargenordningen, når vedkommende leverer motorkøretøjer, der er brugte genstande som omhandlet i direktivets artikel 311, stk. 1, nr. 1), og som vedkommende tidligere har erhvervet med momsfrigtagelse fra en anden afgiftspligtig person, der havde ret til delvist fradrag af den indgående moms på købsprisen for disse køretøjer.

Sagens omkostninger

47 Da sagens behandling i forhold til hovedsagens parter udgør et led i den sag, der verserer for den forelæggende ret, tilkommer det denne at træffe afgørelse om sagens omkostninger. Bortset fra nævnte parters udgifter kan de udgifter, som er afholdt i forbindelse med afgivelse af indlæg for Domstolen, ikke erstattes.

På grundlag af disse præmisser kender Domstolen (Tredje Afdeling) for ret:

Artikel 313, stk. 1, og artikel 314 i Rådets direktiv 2006/112/EF af 28. november 2006 om det fælles merværdiafgiftssystem, sammenholdt med direktivets artikel 136 og 315, skal fortolkes således, at en afgiftspligtig videreforhandler ikke kan anvende fortjenstmargenordningen, når vedkommende leverer motorkøretøjer, der er brugte genstande som omhandlet i direktivets artikel 311, stk. 1, nr. 1), og som vedkommende

tidligere har erhvervet med fritagelse for merværdiafgift fra en anden afgiftspligtig person, der havde ret til delvist fradrag af den indgående afgift på købsprisen for disse køretøjer.

Underskrifter

* Processprog: polsk.