

62018CJ0388

DOMSTOLENS DOM (Tiende Afdeling)

29. juli 2019 (*1)

»Præjudiciel forelæggelse – skatter og afgifter – harmonisering af afgiftslovgivningerne – direktiv 2006/112/EF – det fælles merværdiafgiftssystem (moms) – artikel 288, stk. 1, nr. 1), og artikel 315 – særordning for små virksomheder – særordning for afgiftspligtige videreforhandlere – afgiftspligtig videreforhandler, som er omfattet af fortjenstmargenordningen – årlig omsætning, der bestemmer, om særordningen for små virksomheder skal finde anvendelse – fortjenstmargenen eller modtagne beløb«

I sag C-388/18,

angående en anmodning om præjudiciel afgørelse i henhold til artikel 267 TEUF, indgivet af Bundesfinanzhof (forbundsdomstol i skatte- og afgiftsretlige sager, Tyskland) ved afgørelse af 7. februar 2018, indgået til Domstolen den 13. juni 2018, i sagen

Finanzamt A

mod

B,

har

DOMSTOLEN (Tiende Afdeling),

sammensat af afdelingsformanden, C. Lycourgos, og dommerne E. Juhász (refererende dommer) og I. Jarukaitis,

generaladvokat: G. Pitruzzella,

justitssekretær: A. Calot Escobar,

på grundlag af den skriftlige forhandling,

efter at der er afgivet indlæg af:

—

den tyske regering først ved T. Henze og S. Eisenberg, derefter ved S. Eisenberg, som befuldmægtigede,

—

Europa-Kommissionen ved L. Mantl og L. Lozano Palacios, som befuldmægtigede,

og idet Domstolen efter at have hørt generaladvokaten har besluttet, at sagen skal pådømmes uden forslag til afgørelse,

afsagt følgende

Dom

1

Anmodningen om præjudiciel afgørelse vedrører fortolkningen af artikel 288, stk. 1, nr. 1), i Rådets direktiv 2006/112/EF af 28. november 2006 om det fælles merværdiafgiftssystem (EUT 2006, L 347, s. 1, herefter »momsdirektivet«).

2

Anmodningen er blevet indgivet i forbindelse med en tvist mellem Finanzamt A (skatte- og afgiftsmyndigheden A, Tyskland) og B, som udøver virksomhed som videreforhandler af brugte biler, vedrørende beregningsmetoden for sidstnævntes årlige omsætning med henblik på anvendelsen af særordningen for små virksomheder, som er fastsat i momsdirektivet.

Retsforskrifter

EU-retten

3

Momsdirektivets artikel 73 fastsætter:

»Ved levering af varer og ydelser, bortset fra de i artikel 74 til 77 omhandlede, omfatter afgiftsgrundlaget den samlede modværdi, som leverandøren modtager eller vil modtage af kunden eller tredjemand for de pågældende transaktioner, herunder tilskud, der er direkte forbundet med transaktionernes pris.«

4

Momsdirektivets afsnit XII med overskriften »Særordninger« indeholder et kapitel 1 vedrørende »Særordning for små virksomheder«. Afdeling 2 i dette kapitel 1, der har overskriften »Fritagelser eller gradvise nedsættelser«, indeholder dette direktivs artikel 282-292.

5

I medfør af nævnte direktivs artikel 282 finder de i nævnte afdeling omhandlede fritagelser og nedsættelser anvendelse på leveringer af varer og ydelser foretaget af små virksomheder.

6

Momsdirektivets artikel 288 bestemmer:

»Den omsætning, der benyttes som grundlag for anvendelsen af den i denne afdeling omhandlede ordning, består af følgende beløb uden moms:

1)

beløbet for leveringer af varer og ydelser, i det omfang disse pålægges afgift

2)

beløbet for transaktioner, som i henhold til artikel 110 og 111, artikel 125, stk. 1, artikel 127 og artikel 128, stk. 1, er fritaget med ret til fradrag af den i det tidligere omsætningsled betalte moms

3)

beløbet for de transaktioner, som er fritaget for afgift i henhold til artikel 146-149 og artikel 151, 152 og 153

4)

beløbet for transaktioner vedrørende fast ejendom, for de i artikel 135, stk. 1, litra b) til g), omhandlede finansielle transaktioner og for forsikringsydelser, medmindre disse transaktioner har karakter af bitransaktioner.

Overdragelse af materielle eller immaterielle investeringsaktiver, som udgjorde en del af en virksomheds aktiver, tages dog ikke i betragtning ved beregning af omsætningens størrelse.«

7

Det følger af dette direktivs artikel 289, at »[a]fgiftspligtige personer, der er fritaget for afgift, [...] ikke [er] berettiget til at foretage fradrag af momsen i henhold til artikel 167-171 og artikel 173-177 eller til at anføre denne på deres fakturaer«.

8

Nævnte direktivs artikel 290 har følgende ordlyd:

»Afgiftspligtige personer, som vil kunne opnå afgiftsfritagelse, kan vælge enten at være omfattet af den almindelige momsordning eller af de i artikel 281 omhandlede forenklede regler. I så fald nyder de godt af den gradvise afgiftsnedsættelse, som den nationale lovgivning eventuelt giver mulighed for.«

9

Momsdirektivets afsnit XII, kapitel 4, omhandler »Særordninger for brugte genstande, kunstgenstande, samlerobjekter og antikviteter«. Afdeling 2 i dette kapitel 4, der har overskriften »Særordning for afgiftspligtige videreforhandlere«, indeholder i en underafdeling 1 om »Fortjenstmargenordning« dette direktivs artikel 312-325.

10

Nævnte direktivs artikel 313, stk. 1, bestemmer:

»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.«

11

Samme direktivs artikel 314 fastsætter:

»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 [EU] 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.«

12

Momsdirektivets artikel 315 har følgende ordlyd:

»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.«

Tysk ret

13

§ 1 i Umsatzsteuergesetz (lov om omsætningsafgift) med overskriften »afgiftspligtige transaktioner« i den affattelse af loven, som finder anvendelse på tvisten i hovedsagen (BGBl. 2005 I, s. 386, herefter »UStG«), fastsætter:

»(1) Der betales omsætningsafgift af følgende transaktioner:

1.

leveringer og andre ydelser, som mod vederlag foretages på det nationale område af en erhvervsdrivende som led i dennes virksomhed [...]«

14

UStG's § 10 med overskriften »afgiftsgrundlag for leveringer, andre ydelser og erhvervelser inden for Fællesskabet« bestemmer:

»Ved leveringer og andre ydelser (§ 1, stk. 1, nr. 1, første punktum) beregnes omsætningen [...] på grundlag af vederlaget. Vederlaget omfatter alt, hvad ydelsesmodtageren betaler for at opnå

ydelsen, dog med undtagelse af omsætningsafgiften [...]«

15

UStG's § 19 med overskriften »beskatning af mindre erhvervsdrivende« har følgende ordlyd:

»(1) Den omsætningsafgift, der skal betales for de i § 1, stk. 1, nr. 1, omhandlede transaktioner, opkræves ikke af erhvervsdrivende [...] hvis den i stk. 2 omtalte omsætning inklusive den skyldige skat i det foregående kalenderår ikke oversteg 17500 EUR og i det igangværende kalenderår forventes ikke at overstige 50000 EUR. Omsætningen som omhandlet i første punktum er den samlede omsætning beregnet efter de modtagne beløb, fratrasket den deri indeholdte omsætning fra anlægsaktiver. [...]

[...]

(3) Den samlede omsætning er summen af de af virksomheden udførte momsplichtige transaktioner som omhandlet i § 1, stk. 1, nr. 1, fratrasket følgende omsætning:

[...]«

16

UStG's § 25a med overskriften »fortjenstmargenordning« fastsætter:

»(1) Leveringer som omhandlet i § 1, stk. 1, nr. 1, af løsørestande pålægges moms efter nedenstående bestemmelser (fortjenstmargenordning), såfremt følgende betingelser er opfyldt:

[...]

(3) Omsætningen beregnes på grundlag af det beløb, hvormed salgsprisen overstiger indkøbsprisen for varen [...]

[...]«

Tvisten i hovedsagen og det præjudicielle spørgsmål

17

B, som udøver virksomhed som videreforhandler af brugte køretøjer, foretog afgiftspligtige transaktioner, der i henhold til UStG's § 25a er omfattet af fortjenstmargenordningen. Ved en beregning på grundlag af disse modtagne beløb beløb B's omsætning sig til henholdsvis 27358 EUR og 25115 EUR for 2009 og 2010.

18

I sine momsangivelser af henholdsvis 10. februar 2010 (for 2009) og 23. marts 2011 (for 2010) anså B sig for at være en »mindre erhvervsdrivende« som omhandlet i UStG's § 19, idet dennes omsætning i 2009 og 2010 havde været på henholdsvis 17328 EUR og 17470 EUR. B beregnede ikke denne omsætning på grundlag af nævnte modtagne beløb, men på grundlag af sin fortjenstmargen i henhold til UStG's § 25a, stk. 3.

19

Med hensyn til den første af disse momsangivelser anerkendte skatte- og afgiftsmyndigheden, at den årlige omsætning, der benyttes som grundlag for anvendelsen af ordningen for små

virksomheder, kunne bestemmes ud fra fortjenstmargenens størrelse, og godkendte derfor, at B omfattedes af særordningen for små virksomheder.

20

Hvad angår den anden momsangivelse afviste skatte- og afgiftsmyndighed A i en afgiftsansættelse af 4. oktober 2012, at ordningen for små virksomheder kunne anvendes af B for 2010. Administrativ praksis var nemlig blevet ændret ved Umsatzsteuer-Anwendungserlass (anvendelsesbekendtgørelse vedrørende omsætningsafgift) af 1. oktober 2010 (BStBl. 2010 I, s. 846), hvorefter den årlige omsætning ved anvendelsen af ordningen for små virksomheder, bl.a. i tilfælde af anvendelse af fortjenstmargenordningen på videreforhandlere, skal beregnes på grundlag af de modtagne beløb og ikke ud fra fortjenstmargenen.

21

Idet B ikke fik medhold i sin klage over denne afgiftsansættelse, anlagde B sag ved den kompetente Finanzgericht (domstol i skatte- og afgiftsretlige sager, Tyskland), som annullerede nævnte afgiftsansættelse med den begrundelse, at de modtagne beløb, der overstiger fortjenstmargenen, ikke skal tages i betragtning ved beregningen af omsætningen med henblik på anvendelsen af særordningen for små virksomheder.

22

Denne ret fandt, at momsdirektivets artikel 288, stk. 1, nr. 1), havde direkte virkning, og at den var til hinder for den beregningsmetode, som skatte- og afgiftsmyndigheden A havde anvendt. Denne bestemmelse fastsætter nemlig, at den omsætning, som skal benyttes ved anvendelsen af ordningen for små virksomheder, består af beløbet for leveringer af varer og ydelser, »i det omfang disse pålægges afgift«. Der er imidlertid i fortjenstmargenordningen, som finder anvendelse på leveringer foretaget af B, i henhold til momsdirektivets artikel 315 fastsat bestemmelse om, at kun fortjenstmargenen pålægges afgift.

23

I forbindelse med den indgivne revisionsanke til Bundesfinanzhof (forbundsdomstol i skatte- og afgiftsretlige sager, Tyskland) har skatte- og afgiftsmyndigheden A gjort gældende, at Finanzgericht (domstol i skatte- og afgiftsretlige sager) har foretaget en fejlagtig fortolkning af momsdirektivets artikel 288, stk. 1, nr. 1).

24

Den forelæggende ret synes at være af samme opfattelse som Finanzgericht (domstol i skatte- og afgiftsretlige sager), nemlig at den omsætning, der skal benyttes som grundlag for anvendelsen af ordningen for små virksomheder, som er fastsat i momsdirektivets artikel 282 ff., for erhvervsdrivende, der i medfør af dette direktivs artikel 314 er omfattet af fortjenstmargenordningen, skal bestemmes ud fra denne margin, idet nævnte direktivs artikel 313, stk. 1, indeholder særbestemmelser for disse erhvervsdrivende. Den forelæggende ret har anført, at ifølge momsdirektivets artikel 288, stk. 1, nr. 1), består den omsætning, som skal medregnes, af beløbet for leveringer af varer og ydelser, »i det omfang disse pålægges afgift«. Denne præcisering henviser imidlertid til afgiftsgrundlagets omfang, som under den ordning, der er fastlagt ved dette direktivs artikel 315, er begrænset til fortjenstmargenen.

25

Denne ret har imidlertid anført, at udtrykket »i det omfang disse pålægges afgift« i momsdirektivets

artikel 288, stk. 1, nr. 1), også kan forstås således, at kun afgiftsfritagne ydelser skal undtages fra den relevante omsætning for anvendelsen af ordningen for små virksomheder. Efter denne tilgang skal leveringer, som er omfattet af fortjenstmargenordningen, og som ikke er fritaget for afgift, men som pålægges afgift som sådanne, medregnes fuldt ud, og ikke kun den del af omsætningen, som er fastsat ved særbestemmelserne i dette direktivs artikel 315.

26

Den forelæggende ret har i øvrigt ikke udelukket, at det i medfør af momsdirektivets artikel 288, stk. 1, nr. 1), kan antages, at »beløbet« for leveringer af varer svarer til »summen« af faktiske modtagne beløb, og at denne bestemmelse følgelig vedrører det afgiftsgrundlag, som er omhandlet i dette direktivs artikel 73.

27

Idet Bundesfinanzhof (forbundsdomstol i skatte- og afgiftsretlige sager) finder, at udfaldet af sagen beror på en fortolkning af momsdirektivets bestemmelser, har den besluttet at udsætte sagen og at forelægge Domstolen følgende præjudicielle spørgsmål:

»I sager om fortjenstmargenordningen som omhandlet i [momsdirektivets] artikel 311 ff. [...] skal bestemmelsen i [momsdirektivets] artikel 288, stk. 1, nr. 1), [...] fortolkes således, at det med henblik på fastsættelsen af den relevante omsætning ved de leveringer af genstande, der er omhandlet i [momsdirektivets] artikel 314 [...], i overensstemmelse med [momsdirektivets] artikel 315 [...] er forskellen mellem den forlangte salgspris og købsprisen (fortjenstmargenen), der skal lægges til grund?«

Om det præjudicielle spørgsmål

28

Med sit spørgsmål ønsker den forelæggende ret nærmere bestemt oplyst, om momsdirektivets artikel 288, stk. 1, nr. 1), skal fortolkes således, at bestemmelsen er til hinder for en national lovgivning eller en national administrativ praksis, hvorefter den omsætning, der benyttes som grundlag for anvendelsen af særordningen for små virksomheder for en afgiftspligtig person, som er omfattet af særordningen vedrørende fortjenstmargenen, der er fastsat for afgiftspligtige videreforhandlere, beregnes i henhold til dette direktivs artikel 315, idet alene den opnåede fortjenstmargen medregnes.

29

I henhold til momsdirektivets artikel 288, stk. 1, nr. 1), består den omsætning, der benyttes som grundlag for anvendelsen af særordningen for små virksomheder, af beløbet uden moms af leveringer af varer og ydelser, i det omfang disse pålægges afgift.

30

I henhold til fast retspraksis følger det af såvel kravene om en ensartet anvendelse af EU-retten som af lighedsprincippet, at en EU-retlig bestemmelse, som efter sin ordlyd ikke indeholder nogen udtrykkelig henvisning til medlemsstaternes ret med henblik på at fastlægge dens betydning og rækkevidde, normalt skal undergives en selvstændig og ensartet fortolkning i hele Unionen, som skal søges under hensyntagen til ikke alene bestemmelsens kontekst, men ligeledes til det med den pågældende lovgivning forfulgte mål (dom af 23.5.2019, WB,C-658/17, EU:C:2019:444, præmis 50 og den deri nævnte retspraksis).

31

Hvad indledningsvis angår ordlydsfortolkningen af momsdirektivets artikel 288, stk. 1, nr. 1), skal det for det første bemærkes, at det er det samlede beløb uden moms for leveringer af varer og ydelser, som den afgiftspligtige persons omsætning ifølge selve ordlyden af denne bestemmelse består af, men at udtrykket »pålægges afgift« for det andet ikke viser tilbage til udtrykket »beløbet«, men til »leveringer af varer« eller »ydelser«.

32

Det følger heraf, at denne bestemmelse ifølge sin ordlyd kræver, at for at beløbet for leveringer af varer og ydelser medtages i den afgiftspligtige persons omsætning, skal disse i sig selv pålægges afgift, uden at det præciseres, hvordan de skal pålægges afgift, dvs. uden at de nærmere regler for deres afgiftspålæggelse er angivet.

33

Det fremgår heller ikke af ordlyden, at leveringer af varer eller ydelser i hvert enkelt tilfælde skal være fuldt ud afgiftspålagte.

34

Det er imidlertid ubestridt, at de leveringer, som den afgiftspligtige videreforhandler foretager, pålægges afgift, selv om de pålægges afgift i henhold til en særordning.

35

En ordlydsfortolkning af momsdirektivets artikel 288, stk. 1, nr. 1), indebærer følgelig, at det er det samlede beløb for de leveringer, som afgiftspligtige videreforhandlere foretager, og ikke de sidstnævntes fortjenstmargen, som den omsætning, der benyttes som grundlag for anvendelsen af særordningen for små virksomheder, består af.

36

Momsdirektivets generelle opbygning, tilblivelse og formål bekræfter denne fortolkning.

37

Med hensyn til dette direktivs generelle opbygning bemærkes, at den foreliggende sag drejer sig om forholdet mellem to særordninger, som er fastsat ved nævnte direktiv, nemlig særordningen for små virksomheder og særordningen for afgiftspligtige videreforhandlere.

38

Som den tyske regering med rette har anført, er særordningen for små virksomheder og særordningen for afgiftspligtige videreforhandlere imidlertid to selvstændige særordninger, som er indbyrdes uafhængige. I mangel af henvisning i en af disse særordninger til forhold og begreber i den anden ordning skal indholdet af den ene af disse ordninger i princippet bedømmes, uden at der tages hensyn til indholdet af den anden.

39

Hvad angår momslovgivningens tilblivelse bemærkes, at denne lovgivnings udvikling ligeledes bekræfter, at begrebet »afgiftspligtige videreforhandlers fortjenstmargen« ikke kan udøve

indflydelse på fortolkningen af begrebet »omsætning« i forbindelse med særordningen for små virksomheder.

40

Det skal således bemærkes, at særordningen for små virksomheder blev indført ved Rådets sjette direktiv 77/388/EØF af 17. maj 1977 om harmonisering af medlemsstaternes lovgivning om omsætningsafgifter – Det fælles merværdiafgiftssystem: ensartet beregningsgrundlag (EFT 1977, L 145, s. 1), og at det først er efterfølgende, for at oprette en særordning for afgiftspligtige videreforhandlere, at Rådets direktiv 94/5/EF af 14. februar 1994 om tilføjelse til det fælles merværdisystem og om ændring af direktiv 77/388/EØF – Særordning for brugte genstande, kunstgenstande, samlere objekter og antikviteter (EFT 1994, L 60, s. 16), blev vedtaget.

41

Bestemmelserne om fastsættelse af omsætningen med henblik på anvendelsen af særordningen for små virksomheder, som indført ved sjette direktiv 77/388, kan følgelig ikke – i mangel af en udtrykkelig bestemmelse om en sådan tilpasning – anses for at være tilpasset bestemmelserne om særordningen for afgiftspligtige videreforhandlere, som indført ved direktiv 94/5.

42

Hvad angår formålet med særordningen for små virksomheder har Domstolen fastslået, at med denne særordning har EU-lovgiver ønsket at forenkle de regnskabsmæssige krav, som det almindelige momssystem stiller (dom af 6.10.2005, MyTravel, C-291/03, EU:C:2005:591, præmis 39), idet disse forenklinger af administrationen tilsigter at styrke små virksomheders oprettelse, aktiviteter og konkurrencedygtighed (dom af 26.10.2010, Schmelz, C-97/09, EU:C:2010:632, præmis 63, og af 2.5.2019, Jarmuškien?, C-265/18, EU:C:2019:348, præmis 37).

43

Det skal i denne henseende i lighed med det af den tyske regering anførte bemærkes, at det formål, der forfølges med særordningen for små virksomheder ikke tilsigter at styrke konkurrencedygtigheden af store virksomheder, der udøver virksomhed med videresalg af brugte genstande. Såfremt de modtagne beløb, der overstiger fortjenstmargenen, ikke tages i betragtning ved beregningen af omsætningen med henblik på anvendelsen af denne særordning, ville virksomheder, som har en høj omsætning og en lav fortjenstmargen, kunne anses for at henhøre under denne ordning og således nyde godt af en uberettiget konkurrencefordel.

44

Det følger af samtlige ovenstående betragtninger, at det forelagte spørgsmål skal besvares med, at momsdirektivets artikel 288, stk. 1, nr. 1), skal fortolkes således, at bestemmelsen er til hinder for en national lovgivning eller en national administrativ praksis, hvorefter den omsætning, der benyttes som grundlag for anvendelsen af særordningen for små virksomheder for en afgiftspligtig person, som er omfattet af særordningen vedrørende fortjenstmargenen, der er fastsat for afgiftspligtige videreforhandlere, beregnes i henhold til dette direktivs artikel 315, idet alene den opnåede fortjenstmargen medregnes. Denne omsætning skal fastlægges på grundlag af alle beløb uden moms, som den afgiftspligtige videreforhandler har modtaget eller modtager, uafhængigt af de nærmere bestemmelser om, hvordan disse beløb pålægges afgift.

Sagsomkostninger

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 sagsomkostningerne. Bortset fra nævnte parter udgifter kan de udgifter, som er afholdt i forbindelse med afgivelse af indlæg for Domstolen, ikke erstattes.

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

Artikel 288, stk. 1, nr. 1), i Rådets direktiv 2006/112/EF af 28. november 2006 om det fælles merværdiafgiftssystem skal fortolkes således, at bestemmelsen er til hinder for en national lovgivning eller en national administrativ praksis, hvorefter den omsætning, der benyttes som grundlag for anvendelsen af særordningen for små virksomheder for en afgiftspligtig person, som er omfattet af særordningen vedrørende fortjenstmargenen, der er fastsat for afgiftspligtige videreforhandlere, beregnes i henhold til dette direktivs artikel 315, idet alene den opnåede fortjenstmargen medregnes. Denne omsætning skal fastlægges på grundlag af alle beløb uden merværdiafgift, som den afgiftspligtige videreforhandler har modtaget eller modtager, uafhængigt af de nærmere bestemmelser om, hvordan disse beløb pålægges afgift.

Underskrifter

(*1) – Processprog: tysk.