

DOMSTOLENS DOM (Tredje Afdeling)

3. marts 2011 \*

I sag C-203/10,

angående en anmodning om præjudiciel afgørelse i henhold til artikel 267 TEUF, indgivet af Varhoven administrativen sad (Bulgarien) ved afgørelse af 20. april 2010, indgået til Domstolen den 26. april 2010, i sagen:

**Direksia »Obzhalvane i upravlentie na izpalnenieto« — Varna**

mod

**Auto Nikolovi OOD,**

har

DOMSTOLEN (Tredje Afdeling)

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

generaladvokat: J. Mazák  
justitssekretær: A. Calot Escobar,

\* Processprog: bulgarsk.

på grundlag af den skriftlige forhandling,

efter at der er afgivet indlæg af:

- direksia »Obzhalvane i upravlenie na izpalnenieto« — Varna ved Sv. Avramov
- Auto Nikolovi OOD ved M. Nikolov
- Europa-Kommissionen ved D. Roussanov og D. Triantafyllou, som befuldmægtigede,

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

afsagt følgende

## **Dom**

- <sup>1</sup> Anmodningen om præjudiciel afgørelse vedrører fortolkningen af artikel 311, stk. 1, nr. 1), artikel 314 og 320 i Rådets direktiv 2006/112/EF af 28. november 2006 om det fælles merværdiafgiftssystem (EUT L 347, s. 1).

- 2 Anmodningen er blevet fremsat i en sag mellem Auto Nikolovi OOD (herefter »Auto Nikolovi«) og direksia »Obzhalvane i upravlenie na izpalnenieto« — Varna (direktoratet »klager og pprævningsadministration«, Varna) under Tsentralno upravlenie na Natsionalna agentsia za prihodite (centraladministrationen ved det nationale agentur for indtægter) vedrørende denne myndigheds afslag på at give Auto Nikolovi ret til øjeblikkeligt at fradrage merværdiafgift (herefter »moms«), som var betalt ved indførsel i Den Europæiske Union af brugte dele til motorkøretøjer fra Schweiz.

## Retsforskrifter

### *EU-retten*

- 3 I 51. betragtning til direktiv 2006/112 anføres:

»Der bør vedtages en fællesskabsafgiftsordning for brugte genstande, kunstgenstande, antikviteter og samlerobjekter, der tager sigte på at undgå dobbelt påligning af afgift og konkurrenceforvridning mellem afgiftspligtige personer.«

4 Direktivets artikel 30, stk. 1, bestemmer:

»Ved »indførsel af varer« forstås ankomst til Fællesskabet af en vare, der ikke er i fri omsætning som defineret i traktatens artikel 24.«

5 Direktivets artikel 70 fastsætter for sådanne transaktioner, at »[a]fgiftspligten indtræder, og afgiften forfalder på det tidspunkt, hvor varer indføres«.

6 Direktivets artikel 167 bestemmer, at »[f]radragsretten indtræder samtidig med, at den fradragsberettigede afgift forfalder«.

7 Artikel 168 i direktiv 2006/112 bestemmer:

»I det omfang varer og ydelser anvendes i forbindelse med hans afgiftspligtige transaktioner, hvoraf der er betalt moms, har den afgiftspligtige person i den medlemsstat, hvor han foretager transaktionerne, ret til i den afgift, der påhviler ham, at fradrage følgende beløb:

[...]

e) den moms, som skal betales eller er betalt i nævnte medlemsstat for indførte varer.«

8 Afsnit XII i direktiv 2006/112, der har overskriften »Særordninger«, indeholder et kapitel 4 med overskriften »Særordninger for brugte genstande, kunstgenstande, samlerobjekter og antikviteter«, der består af artikel 311-343.

9 Direktivets artikel 311, stk. 1, nr. 1) og 5), bestemmer:

»1. 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.«

10 Direktivets artikel 313, stk. 1, bestemmer:

»1. 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 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.«

<sup>12</sup> Direktivets artikel 316, stk. 1, bestemmer:

»1. Medlemsstaterne giver de afgiftspligtige videreforhandlere ret til at vælge at anvende fortjenstmargenordningen på leveringer af følgende varer:

a) kunstgenstande, samlereobjekter eller antikviteter, som de selv har indført

[...]«

<sup>13</sup> Direktivets artikel 319 bestemmer, at »[d]en afgiftspligtige videreforhandler [...] for hver levering, der henhører under fortjenstmargenordningen, [kan] anvende den almindelige momsordning«.

<sup>14</sup> Artikel 320 i direktiv 2006/112 bestemmer:

»1. Når den afgiftspligtige videreforhandler anvender den almindelige momsordning i forbindelse med levering af kunstgenstande, samlereobjekter eller antikviteter, som han selv har indført, har han ret til at trække den moms, som skal betales eller er betalt ved indførslen af den pågældende vare, fra i det afgiftsbeløb, som han skal betale.

[...]

2. Fradragsretten indtræder samtidig med, at afgiften for den levering, for hvilken den afgiftspligtige videreforhandler vælger at anvende den almindelige momsordning, forfalder til betaling.«

*Nationale bestemmelser*

- <sup>15</sup> Loven om merværdiafgift (Zakon za danak varhu dobavenata stoynost, DV nr. 63 af 4.8.2006, herefter »momsloven«) i den affattelse, der finder anvendelse på de faktiske omstændigheder i hovedsagen, bestemmer i artikel 16, stk. 1:

»Indførsel af varer i nærværende lovs forstand omfatter indførsel af tredjelandsvarer til nationalt område.«

- <sup>16</sup> Momslovens artikel 54, stk. 1, bestemmer:

»Ved indførsel af varer indtræder afgiftspligten, og afgiften forfalder på det tidspunkt, hvor forpligtelsen til at betale indførselsafgift på nationalt område opstår eller burde opstå, hvis skylden ikke eksisterede eller det skyldige beløb var nul.«

- <sup>17</sup> Momslovens artikel 68 bestemmer:

»(1) Indgående afgift omfatter det afgiftsbeløb, som en registreret person kan fradrage i afgiftsskyld i henhold til denne lov for følgende transaktioner:

[...]

3. indførsel, som den pågældende har foretaget.

[...]

(2) Retten til fradrag af indgående afgift indtræder, når kravet på den afgift, der kan fradrages, opstår.«

<sup>18</sup> Momslovens artikel 69, stk. 1, nr. 2), fastsætter, at når varer og tjenesteydelser anvendes til formål vedrørende den registrerede persons afgiftspligtige transaktioner, kan den pågældende fradrage den afgift, der blev opkrævet ved varernes indførsel i henhold til nævnte lovs artikel 56.

<sup>19</sup> Betingelserne for udøvelse af retten til fradrag af indgående afgift fremgår af momslovens artikel 71, som bl.a. bestemmer:

»Den pågældende person kan udøve sin ret til fradrag af indgående moms, når en af følgende betingelser er opfyldt:

[...]

3. Personen er i besiddelse af en toldangivelse, hvori den pågældende er anført som importør, og afgiften er blevet betalt ifølge de nærmere regler, der er fastsat i artikel 90, stk. 1 (ved indførsel i overensstemmelse med artikel 16).«

20 Momslovens artikel 90, stk. 1, bestemmer:

»I de i artikel 16 omhandlede tilfælde overfører importøren af varerne den afgift, der faktisk opkræves af toldmyndighederne, til republikkens budget [...]«

21 Artikel 143, der findes i momslovens kapitel med overskriften »Særlige regler vedrørende fortjenstmargenordningen«, er affattet således:

»(1) Bestemmelserne i dette kapitel finder anvendelse på levering af brugte genstande, kunstgenstande, samlerobjekter eller antikviteter foretaget af en videreforhandler, som har fået varerne leveret (herunder tillige indført) på nationalt område eller fra en anden medlemsstats område af:

1. en ikke afgiftspligtig

2. en anden afgiftspligtig, når leveringen er afgiftsfri i henhold til artikel 50

3. en anden afgiftspligtig, der ikke er registreret i overensstemmelse med nærværende lov

4. en anden videreforhandler, der anvender den særlige afgiftsordning vedrørende fortjenstmargenen.

(3) Videreforhandlere har ret til tillige at anvende bestemmelserne i dette kapitel på levering af:

1. kunstgenstande, samlerobjekter eller antikviteter, som de har indført«

<sup>22</sup> Momslovens artikel 151, der har overskriften »Valgmulighed«, bestemmer:

»(1) Videreforhandlere har mulighed for at anvende den almindelige afgiftsordning på levering af brugte genstande, kunstgenstande, samlerobjekter og antikviteter.

(2) Retten i henhold til stk. 1 udøves af den pågældende person for så vidt angår hver enkelt levering, idet det ikke i den udstedte faktura angives, at særordningen finder anvendelse.

[...]

(4) I de i stk. 2 omhandlede situationer indtræder og udøves retten til fradrag af indgående afgift for varer, som den pågældende person har modtaget eller indført, på hvilke særordningen vedrørende fortjenstmargenordningen ikke anvendes, i den afgiftsperiode, i hvilken afgiftskravet for den efterfølgende levering er opstået.«

<sup>23</sup> § 1, nr. 19), i de supplerende bestemmelser til momsloven fastsætter følgende:

»»Brugte genstande« er brugte og individuelt bestemte løsøregenstande, der kan anvendes til deres oprindelige formål i den foreliggende stand eller efter reparation. Brugte genstande omfatter ikke:

a) kunstgenstande

b) samlerobjekter

c) antikviteter

d) ædelmetaller og ædelsten, uanset formen.«

<sup>24</sup> Ifølge § 1, nr. 23), i de supplerende bestemmelser til momsloven »[er] [e]n »videreforhandler af brugte genstande, kunstgenstande, samlerobjekter og antikviteter« [...] en afgiftspligtig person, der som led i sin økonomiske virksomhed indkøber, erhverver eller indfører brugte genstande, kunstgenstande, samlerobjekter og antikviteter med henblik på videresalg, uanset om han handler som kommissionær i handelsretlig forstand«.

**De faktiske omstændigheder, der gav anledning til tvisten i hovedsagen, og de præjudicielle spørgsmål**

- <sup>25</sup> Auto Nikolovi er et selskab, der er etableret i Silistra (Bulgarien). Selskabet videresælger hovedsageligt brugte køretøjer.
- <sup>26</sup> I juli 2008 blev selskabet genstand for en skatte- og afgiftskontrol, der navnlig angik perioden fra den 17. januar 2003 til den 31. maj 2008 for så vidt angik skyldig moms.
- <sup>27</sup> Kontrollen afsluttedes med afgiftskontrolafgørelse af 16. januar 2009. Til støtte for sin afgørelse henviste den kompetente afgiftsmyndighed til, at en del af de brugte dele, som Auto Nikolovi havde indført fra Schweiz, fortsat befandt sig i selskabets lokaler under afgiftskontrollen, og derfor ikke havde været genstand for efterfølgende afgiftspligtige leveringer. Da afgiftsmyndigheden antog, at Auto Nikolovi havde valgt at anvende den almindelige momsordning, anerkendte afgiftsmyndigheden på grundlag af momslovens artikel 151, stk. 1 og 4, ikke ret til fradrag af indgående afgift, der beløb sig til 405,55 BGN i april 2007 vedrørende betalt moms ved indførsel af brugte dæk og 375,31 BGN i juli 2007 vedrørende betalt moms ved indførsel af brugte dæk og fælg samt en brugt donkraft og brugte kofangere.
- <sup>28</sup> Auto Nikolovi indgav en klage over afgiftskontrolafgørelsen til direktøren for direksia »Obzhalvane i upravlentie na izpalnenieto« — Varna, idet selskabet nærmere bestemt gjorde gældende, at de omhandlede genstande ikke er omfattet af begrebet »brugte genstande« som defineret i § 1, nr. 19), i de supplerende bestemmelser til momsloven,

således at denne lovs bestemmelser vedrørende brugte genstande ikke finder anvendelse i den foreliggende sag.

- 29 Klagen blev afvist ved afgørelse af 11. marts 2009, idet direktøren vurderede, at Auto Nikolovi handlede med brugte genstande, og at selskabet havde valgt at lade den almindelige momsordning finde anvendelse på dets leveringer af de omhandlede varer.
- 30 Auto Nikolovi anfægtede denne afgørelse ved Administrativen sad Varna (forvaltningsdomstol i Varna). Selskabet gjorde nærmere bestemt gældende, at dets situation ikke er omfattet af fortjenstmargenordningen, idet denne ordning i henhold til artikel 314 i direktiv 2006/112 og i modsætning til, hvad der er fastsat i momslovens artikel 143, stk. 1, ikke finder anvendelse på leveringer af varer, der er indført af den afgiftspligtige videreforhandler selv. Selskabet havde derfor været beføjet til at udøve sin ret til fradrag af indgående afgift under de i lovens artikel 71, stk. 1, fastsatte betingelser.
- 31 Ved Administrativen sad Varnas dom af 11. juni 2009 blev den del af afgørelsen af 11. marts 2009 ophævet, der ikke gav Auto Nikolovi ret til at fradrage indgående afgift på de indførte brugte dæk og fælg samt den indførte brugte donkraft.
- 32 Administrativen sad Varna fandt, at disse varer ikke var brugte genstande i momslovens forstand, idet de var artsbestemte genstande og ikke individuelt bestemte genstande, som havde individuelle kendetegn, der gjorde det muligt at adskille dem fra andre genstande af samme art. Retten fandt derfor i medfør af bestemmelserne i lovens artikel 54, sammenholdt med bestemmelserne i lovens artikel 68, stk. 1 og 2,

at Auto Nikolovi havde været berettiget til at udøve sin ret til fradrag for indgående afgift for så vidt angår de omhandlede indførsler i den måned, hvor de fandt sted.

- 33 Direktøren for direksia »Obzhalvane i upravlenie na izpalnenieto« — Varna iværksatte kassationsappel ved Varhoven administrativen sad (højeste forvaltningsdomstol) til prøvelse af denne dom.
- 34 Den forelæggende ret, der lægger til grund, at Auto Nikolovi er en afgiftspligtig vide-reforhandler, står over for forskellige spørgsmål ved løsningen af tvisten i hovedsagen.
- 35 Retten er i tvivl med hensyn til kvalifikationen af de omhandlede genstande som »brugte genstande«, henset til den omstændighed, at definitionen af nævnte genstande i § 1, nr. 19), i de supplerende bestemmelser til momsloven i modsætning til den, der er indeholdt i artikel 311, stk. 1, nr. 1), i direktiv 2006/112, henviser til »individuelt bestemte« genstande. Det er usikkert, hvorvidt medlemsstaterne i denne henseende selv frit kan definere begrebet »brugte genstande«.
- 36 Såfremt de omhandlede genstande antages at være brugte genstande, spørger retten, om afgiftsordningen vedrørende fortjenstmargenen finder anvendelse i den foreliggende sag, i hvilken den pågældende person ikke risikerer dobbelt afgiftspåligning, idet den berørte person i henhold til momsloven er berettiget til at fradrage den moms, der er betalt ved indførslen.
- 37 Såfremt fortjenstmargenordningen finder anvendelse i hovedsagen, spørger retten, om en lovbestemmelse, der udskyder den berørte persons ret til fradrag af indgående

moms, der er betalt ved indførsel, til den periode, i hvilken de indførte brugte genstande bliver leveret under en efterfølgende afgiftspligtig levering, er forenelig med de strenge betingelser, der gælder for at anvende en sådan udskydelse, der følger af artikel 319 og artikel 320, stk. 1, første afsnit, og stk. 2 i direktiv 2006/112.

<sup>38</sup> Såfremt en sådan udskydelse ikke vedrører indførsel af brugte genstande, som videreforhandleren selv har foretaget, spørger retten, om artikel 314, litra a) — d), og artikel 320, stk. 1, første afsnit, og stk. 2 i direktiv 2006/112 har direkte virkning, således at de kan gøres gældende, og der kan ses bort fra modstridende nationale bestemmelser.

<sup>39</sup> På denne baggrund har Varhoven administrativen sad besluttet at udsætte sagen og forelægge Domstolen følgende præjudicielle spørgsmål:

»1) Omfatter begrebet »brugte genstande«, der er defineret i artikel 311, stk. 1, nr. 1), i [...] direktiv 2006/112 [...] også brugte, rørlige genstande, der ikke er så individualiserede (ved mærke, model, serienummer, produktionsår osv.), at de adskiller sig fra andre genstande af samme art, men som derimod alene er bestemt på grundlag af artsbestemte kendetegn?

2) Giver formuleringen »defineret som sådanne af medlemsstaterne« i artikel 311, stk. 1, nr. 1), i [...] direktiv 2006/112 [...] medlemsstaterne mulighed for selv at definere begrebet »brugte genstande«, eller skal direktivets definition af dette begreb gengives strikt i national lov?

- 3) Er kravet i en national bestemmelse om, at brugte genstande skal være individuelt bestemte, i overensstemmelse med indholdet af og ånden bag den fællesskabsretlige definition af »brugte genstande«?
- 4) Kan det under hensyn til de formål, som er anført i betragtning 51 til [...] direktiv 2006/112 [...], antages, at formuleringen i artikel 314 [...] i direktiv 2006/112 [...] »når disse varer er leveret til ham inden for Fællesskabet« også omfatter indførsel af brugte genstande, som den afgiftspligtige videreforhandler selv har indført?
- 5) Såfremt afgiftsordningen vedrørende fortjenstmargenen også kan finde anvendelse på levering af brugte genstande foretaget af en afgiftspligtig videreforhandler, der selv har indført disse genstande: Skal den person, fra hvem den afgiftspligtige videreforhandler har erhvervet disse genstande, tilhøre en af de personkategorier, der er nævnt i artikel 314, litra a)-d)?
- 6) Er opregningen af genstande i artikel 320, stk. 1, i [...] direktiv 2006/112 [...] udtømmende?
- 7) Skal artikel 320, stk. 1, første afsnit, og stk. 2, i [...] direktiv 2006/112 [...] fortolkes således, at disse bestemmelser er til hinder for en national bestemmelse, hvorefter den afgiftspligtige videreforhandlers ret til fradrag af den moms, han har betalt ved indførsel af brugte genstande, indtræder og kan udøves i den periode, i hvilken disse varer blev leveret under en efterfølgende afgiftspligtig levering, på hvilken den afgiftspligtige videreforhandler anvender den almindelige afgiftsordning?

- 8) Har artikel 314, litra a)-d), og artikel 320, stk. 1, første afsnit, og stk. 2 i direktiv 2006/112 [...] direkte virkning, og kan den nationale ret umiddelbart anvende disse bestemmelser under en sag som den foreliggende?»

## Om de præjudicielle spørgsmål

### *Det fjerde spørgsmål*

- <sup>40</sup> Med det fjerde spørgsmål, som behandles først, ønsker den forelæggende ret nærmere bestemt oplyst, om artikel 314 i direktiv 2006/112 skal fortolkes således, at for-tjenstmargenordningen finder anvendelse på indførsel af brugte genstande i Unionen, som den afgiftspligtige videreforhandler selv har foretaget.
- <sup>41</sup> Det bemærkes i denne henseende, at en EU-retlig bestemmelses rækkevidde både skal vurderes ud fra dens indhold, dens formål og dens kontekst (jf. i denne retning dom af 8.12.2005, sag C-280/04, Jyske Finans, Sml. I, s. 10683, præmis 34, og af 22.12.2010, sag C-116/10, Feltgen og Bacino Charter Company, Sml. I, s. 14187, præmis 12).
- <sup>42</sup> Indledningsvis skal det i det foreliggende tilfælde bemærkes, som Europa-Kommis-sionen gør det, at sætningsleddet »når disse varer er leveret til ham inden for Fæl-lesskabet« i artikel 314 i direktiv 2006/112 klart omhandler den situation, hvor de omhandlede varer forud for deres videresalg af den afgiftspligtige videreforhandler er blevet leveret til den pågældende nationalt eller inden for Fællesskabet i dette direk-tivs forstand.

- 43 Det fremgår imidlertid af strukturen og den generelle opbygning af direktiv 2006/112, navnlig af klassifikationen af afgiftspligtige transaktioner i direktivets afsnit IV, at der navnlig skal sondres mellem begreberne »levering af varer« og »indførsel af varer« i Unionen fra et tredjeland. Det følger heraf, at det sætningsled, der er omhandlet i foregående præmis, ikke kan dække varer, som den afgiftspligtige videreforhandler selv har indført i Unionen fra et tredjeland.
- 44 Som anført af direksia »Obzhalvane i upravlentie na izpalnenieto« — Varna, omhandler den indledningsvis definition af »afgiftspligtig videreforhandler« i artikel 311, stk. 1, nr. 5), i direktiv 2006/112 ganske vist generelt 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«.
- 45 Definitionen, der kan omfatte de flere forskellige situationer, der er reguleret af bestemmelserne i det kapitel i direktiv 2006/112, der omhandler særordningerne for de nævnte varer og genstande, kan ikke skjule, at anvendelsesområdet for direktivets artikel 314 er begrænset til videresalg af brugte genstande, kunstgenstande, samlerobjekter og antikviteter, der forudgående er blevet »leveret« til den afgiftspligtige videreforhandler inden for Unionen.
- 46 Det skal herefter bemærkes, at ordningen med afgift af den afgiftspligtige videreforhandlers fortjenstmargen ved levering af brugte genstande, kunstgenstande, samlerobjekter og antikviteter er en særlig momsordning, der er en undtagelse fra den almindelige ordning i direktiv 2006/112, der som de øvrige særordninger i direktivet

kun bør anvendes i det omfang, det er nødvendigt for at nå formålet (jf. Jyske Finansdommen, præmis 35).

- <sup>47</sup> Som det også fremgår af 51. betragtning til direktiv 2006/112, er formålet med fortjenstmargenordningen at undgå dobbelt påligning af afgift og konkurrencefordrejning mellem afgiftspligtige personer på området for brugte genstande (jf. i denne retning dom af 1.4.2004, sag C-320/02, Stenholmen, Sml. I, s. 3509, præmis 25, og Jyske Finansdommen, præmis 37 og 41).
- <sup>48</sup> Opkrævning af afgift af hele prisen ved en afgiftspligtig videreforhandlers levering af en brugt genstand, når den pris, som sidstnævnte har erhvervet genstanden for, indeholder et momsbeløb, der er betalt i et tidligere led af en person, der er omfattet af en af de kategorier, der er fastlagt i direktivets artikel 314, litra a)-d), og som hverken denne person eller den afgiftspligtige videreforhandler har kunnet fradrage, vil medføre en sådan risiko for dobbelt påligning af afgift (jf. i denne retning Stenholmendommen, præmis 25, og Jyske Finansdommen, præmis 38).
- <sup>49</sup> Når en afgiftspligtig videreforhandler i forbindelse med sine afgiftspligtige transaktioner videresælger genstande som omhandlet i hovedsagen, som han selv har indført under den normale momsordning i den medlemsstat, hvor han foretager transaktionerne, og han således i henhold til artikel 168, litra d), i direktiv 2006/112 har ret til at fradrage den moms, som skal betales eller er betalt for de indførte varer, er der som anført af Kommissionen ingen risiko for dobbelt påligning, som kan begrunde anvendelsen af undtagelsesordningen vedrørende fortjenstmargenen.
- <sup>50</sup> Det bemærkes i denne sammenhæng, at i bemærkningerne til forslag fremlagt af Kommissionen for Rådet for Den Europæiske Union den 11. januar 1989 om supplerings af det fælles merværdiafgiftssystem og om ændring af artikel 32 og 28 i direktiv

77/388/EØF — Særordning vedrørende brugte genstande, kunstgenstande, antikviteter og samlerobjekter (EFT 1989 C 76, s. 10) anføres udtrykkeligt, at når varer indføres af den afgiftspligtige videreforhandler under den almindelige momsordning ved indførslen, udelukker fradragsretten risikoen for dobbelt påligning, således at der ikke er grund til at fravige den almindelige ordning til fordel for særordningen vedrørende fortjenstmargenen.

- 51 Det understøttes endelig af artikel 316, stk. 1, litra a), i direktiv 2006/112, at sidstnævnte ordning ikke finder anvendelse under omstændigheder som de i hovedsagen omhandlede. Denne bestemmelse, der fastlægger de leveringer af varer indført af den afgiftspligtige videreforhandler selv, for hvilke medlemsstaterne skal give den afgiftspligtige videreforhandler ret til at vælge at anvende den nævnte ordning, omhandler leveringer af »kunstgenstande, samlerobjekter eller antikviteter« og ikke leveringer af varer som dem, der indføres af Auto Nikolovi.
- 52 Det følger heraf, uafhængigt af spørgsmålet, om de i hovedsagen omhandlede genstande er omfattet af begrebet »brugte genstande« som omhandlet i artikel 311, stk. 1, nr. 1), i direktiv 2006/112, at fortjenstmargenordningen under alle omstændigheder ikke finder anvendelse på leveringer af varer som dem, der er omhandlet i denne sag, som den afgiftspligtige videreforhandler selv har indført i Unionen under den almindelige momsordning.
- 53 Det fjerde spørgsmål skal derfor besvares med, at artikel 314 i direktiv 2006/112 skal fortolkes således, at fortjenstmargenordningen ikke finder anvendelse på leveringer af varer såsom brugte dele til motorkøretøjer, som den afgiftspligtige videreforhandler selv har indført i Unionen under den almindelige momsordning.

- 54 Det er under disse omstændigheder uforholdende at besvare de tre første spørgsmål samt det femte.

*Det sjette og syvende spørgsmål*

- 55 Med det sjette og syvende spørgsmål, der behandles samlet, ønsker den forelæggende ret nærmere bestemt oplyst, om artikel 320, stk. 1, første afsnit, og stk. 2 i direktiv 2006/112 skal fortolkes således, at disse bestemmelser er til hinder for en national bestemmelse, der fastsætter, at den afgiftspligtige videreforskerers ret til fradrag for moms, der er betalt ved indførsel af andre varer end kunstgenstande, samlingsobjekter eller antikviteter, udskydes til den efterfølgende levering, der er undergivet den almindelige momsordning.
- 56 Det fremgår i denne henseende klart af disse to bestemmelsers ordlyd, at med undtagelse af det tilfælde, der ikke er relevant i denne sag, og som er omhandlet i artikel 320, stk. 1, andet afsnit, i direktiv 2006/112, finder den regel, hvorefter fradragsretten som en undtagelse til den almindelige ordning om øjeblikkeligt fradrag i direktivets artikel 167 ff. indtræder på tidspunktet for den efterfølgende afgiftspligtige levering, kun anvendelse, når den afgiftspligtige videreforskerer »vælger« at anvende den almindelige momsordning på »levering af kunstgenstande, samlingsobjekter eller antikviteter, som han selv har indført« i stedet for at anvende den mulighed, han har ifølge national ret i overensstemmelse med direktivets artikel 316 for at anvende fortjenstmargenordningen på en sådan levering.
- 57 Denne ordlydsfortolkning underbygges, som anført af Kommissionen, af det tilsigtede formål med undtagelsesreglen. Dette formål er at undgå risiko for svig i situationer, hvor den afgiftspligtige videreforskerer, der har valgt mellem at anvende den almindelige momsordning og fortjenstmargenordningen, ved indførslen vælger den

almindelige ordning for at drage fordel af den øjeblikkelige ret til at fradrage al moms, der skal betales eller er betalt ved indførslen, og derefter gør brug af kunstgreb for at bringe det efterfølgende salg af indførte varer ind under fortjenstmargenordningen.

- 58 Hvor anvendelsen af fortjenstmargenordningen, som i en sag som den foreliggende, derimod er udelukket, hvilket også fremgår af svaret på fjerde spørgsmål, og dermed følgelig også valget mellem anvendelsen af denne ordning og den almindelige momsordning, er der derimod ingen risiko for svig, der kan begrunde, at den almindelige fradragsordning ikke anvendes.
- 59 Det sjette og syvende spørgsmål skal derfor besvares med, at artikel 320, stk. 1, første afsnit, og stk. 2 i direktiv 2006/112 skal fortolkes således, at disse bestemmelser er til hinder for en national bestemmelse, der fastsætter, at den afgiftspligtige videreforhandlers ret i henhold til den almindelige momsordning til fradrag for moms, der er betalt ved indførsel af andre varer end kunstgenstande, samlerobjekter eller antikviteter, udskydes til den efterfølgende levering, der er undergivet den nævnte ordning.

### *Det ottende spørgsmål*

- 60 Med det ottende spørgsmål ønsker den forelæggende ret nærmere bestemt oplyst, om artikel 314 og artikel 320, stk. 1, første afsnit, og stk. 2 i direktiv 2006/112 har direkte virkning, således at disse bestemmelser kan påberåbes under en tvist som den i hovedsagen foreliggende.

- <sup>61</sup> I denne henseende bemærkes, at det følger af Domstolens faste praksis, at borgerne i alle tilfælde, hvor bestemmelserne i et direktiv ud fra et indholdsmæssigt synspunkt fremstår som ubetingede og tilstrækkeligt præcise, kan påberåbe sig disse bestemmelser for de nationale domstole over for staten, enten når staten ikke rettidigt har gennemført direktivet i national ret, eller når den ikke har gennemført det korrekt (jf. dom af 17.7.2008, sag C-226/07, Flughafen Köln/Bonn, Sml. I, s. 5999, præmis 23, af 12.2.2009, sag C-138/07, Cobelfret, Sml. I, s. 731, præmis 58, og af 14.10.2010, sag C-243/09, Fuß, Sml. I, s. 9849, præmis 56).
- <sup>62</sup> For så vidt angår artikel 314 i direktiv 2006/112 er afgrænsningen af de tilfælde, for hvilke afgiftsordningen vedrørende fortjenstmargenen finder anvendelse, affattet klart og er ikke betinget af yderligere foranstaltninger fra hverken EU-institutionerne eller medlemsstaterne.
- <sup>63</sup> Med hensyn til direktivets artikel 320, stk. 1, første afsnit, fastlægger det på klar og ubetinget måde de indførte varer, hvis efterfølgende levering under den almindelige momsordning giver den afgiftspligtige videreforhandler ret til at fradrage moms, som skal betales eller er betalt ved indførslen. Direktivets artikel 320, stk. 2, afgrænser på samme måde anvendelsesområdet for reglen om udskudt fradragsret.
- <sup>64</sup> Da bestemmelserne i artikel 314 og artikel 320, stk. 1, første afsnit, og stk. 2 i direktiv 2006/112 således ud fra et indholdsmæssigt synspunkt fremstår som ubetingede og tilstrækkeligt præcise, bevirker deres direkte virkning, som følger af denne konstatering, at de kan påberåbes for de nationale domstole under en tvist som den, der foreligger i hovedsagen, med en national afgiftsmyndighed med henblik på at udelukke anvendelsen af en national lovgivning, som er uforenelig med disse bestemmelser (jf. i denne retning dommen i sagen Flughafen Köln/Bonn, præmis 39).

- <sup>65</sup> Det ottende spørgsmål skal derfor besvares med, at artikel 314 og artikel 320, stk. 1, første afsnit, og stk. 2 i direktiv 2006/112 har direkte virkning, der bevirker, at en borger kan påberåbe sig dem for en national domstol med henblik på at udelukke anvendelsen af en national lovgivning, som er uforenelig med disse bestemmelser.

### **Sagens omkostninger**

- <sup>66</sup> 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:

- 1) Artikel 314 i Rådets direktiv 2006/112/EF af 28. november 2006 om det fælles merværdiafgiftssystem skal fortolkes således, at fortjenstmargenordningen ikke finder anvendelse på leveringer af varer såsom brugte dele til motorkøretøjer, som den afgiftspligtige videreforhandler selv har indført i Den Europæiske Union under den almindelige merværdiafgiftsordning.
- 2) Artikel 320, stk. 1, første afsnit, og stk. 2 i direktiv 2006/112 skal fortolkes således, at disse bestemmelser er til hinder for en national bestemmelse, der fastsætter, at den afgiftspligtige videreforhandlers ret i henhold til den almindelige merværdiafgiftsordning til fradrag for merværdiafgift, der er

**betalt ved indførsel af andre varer end kunstgenstande, samlereobjekter eller antikviteter, udskydes til den efterfølgende levering, der er undergivet den nævnte ordning.**

- 3) Artikel 314 og artikel 320, stk. 1, første afsnit, og stk. 2 i direktiv 2006/112 har direkte virkning, der bevirker, at en borger kan påberåbe sig dem for en national domstol med henblik på at udelukke anvendelsen af en national lovgivning, som er uforenelig med disse bestemmelser.**

Underskrifter