



Samling af Afgørelser

DOMSTOLENS DOM (Tiende Afdeling)

2. maj 2019*

»Præjudiciel forelæggelse – harmonisering af afgiftslovgivningerne – det fælles merværdiafgiftssystem (moms) – direktiv 2006/112/EF – særordning for små virksomheder – artikel 282-292 – momsfratagelse for små virksomheder, hvis årsomsætning er lavere end en fastsat tærskel – samtidig levering af to faste ejendomme ved en enkelt transaktion – årsomsætningsgrænsen oversteget i betragtning af salgsprisen for en af de to ejendomme – pligt til at erlægge afgift for transaktionens samlede værdi«

I sag C-265/18,

angående en anmodning om præjudiciel afgørelse i henhold til artikel 267 TEUF, indgivet af Lietuvos vyriausioji administracinis teismas (Litauens øverste forvaltningsdomstol) ved afgørelse af 11. april 2018, indgået til Domstolen den 17. april 2018, i sagen

Valstybinė mokesčių inspekcija prie Lietuvos Respublikos finansų ministerijos

mod

Akvilė Jarmuškienė,

procesdeltager:

Vilniaus apskrities valstybinė mokesčių inspekcija prie Lietuvos Respublikos finansų ministerijos,

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 litauiske regering ved R. Krasuckaitė og V. Vasiliauskienė, som befuldmægtigede,
- Europa-Kommissionen ved L. Lozano Palacios og J. Jokubauskaitė, som befuldmægtigede,

* Processprog: litauisk.

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 282-292 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 Valstybinė mokesčių inspekcija prie Lietuvos Respublikos finansų ministerijos (statsskatteinspektoratet under Republikken Litauens finansministerium, herefter »statsskatteinspektoratet«) og Akvilė Jarmuškienė angående et afslag på at indrømme sidstnævnte fritagelse for merværdiafgift (moms) i forbindelse med en økonomisk transaktion, der vedrørte leveringen af et hus og den grund, hvorpå huset er bygget.

Retsforskrifter

EU-ret

- 3 Det fremgår af 49. betragtning til momsdirektivet, at »[m]edlemsstaterne bør have mulighed for at opretholde deres særordninger for mindre virksomheder i overensstemmelse med fælles bestemmelser og med henblik på en nærmere harmonisering«.
- 4 Direktivets kapitel 1 om »[l]evering af varer« i afsnit IV med overskriften »Afgiftspligtige transaktioner« indeholder direktivets artikel 14. Denne artikel bestemmer i stk. 1, at der ved »levering af varer« forstås overdragelse af retten til som ejer at råde over et materielt gode.
- 5 Afdeling 2 med overskriften »Fritagelser eller gradvise nedsættelser« i kapitel 1 vedrørende »[s]ærordning[en] for små virksomheder«, der findes under det nævnte direktivs afsnit XII med overskriften »Særordninger«, indeholder direktivets artikel 282-292.
- 6 I henhold til samme direktivs artikel 282 finder de i denne afdeling omhandlede fritagelser og nedsættelser anvendelse på leveringer af varer og ydelser foretaget af små virksomheder (herefter »særordningen for små virksomheder«).
- 7 Direktivets artikel 287 har følgende ordlyd:

»Medlemsstater, som er tiltrådt efter den 1. januar 1978, kan indrømme afgiftsfritagelse til afgiftspligtige personer, hvis årlige omsætning højst er lig med modværdien i national valuta af følgende beløb beregnet på grundlag af kursen på dagen for deres tiltrædelse:

[...]

11) Litauen 29 000 EUR

[...]«

8 Direktivets artikel 288 fastsætter:

»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.«

- 9 Artikel 1 i Rådets gennemførelsesafgørelse 2011/335/EU af 30. maj 2011 om bemyndigelse af Republikken Litauen til at anvende en foranstaltning, der fraviger artikel 287 i direktiv 2006/112/EF (EUT 2011, L 150, s. 6), fastsætter, at »[v]ed fravigelse af artikel 287, nr. 11), i [momsdirektivet] gives Republikken Litauen tilladelse til at indrømme momsfrigørelse til afgiftspligtige personer, hvis årsomsætning ikke overstiger modværdien i national valuta af 45 000 EUR efter omregningskursen på den dato, hvor landet tiltrådte Den Europæiske Union«.

Litauisk ret

- 10 Artikel 4, stk. 1, nr. 1, i Lietuvos Respublikos pridėtinės vertės mokesčio įstatymas (Republikken Litauens lov om merværdiafgift), som ændret ved lov nr. XI-1817 af 20. december 2011 (herefter »momsloven«), fastsætter:

»Ved levering af varer forstås:

- 1) overdragelse af varer til en anden person, når denne person eller en tredjepart i overensstemmelse med betingelserne for overdragelsen erhverver retten til som ejer at råde over disse varer [...]

- 11 Momslovens artikel 71, stk. 1, 2 og 4, bestemmer:

»1. Forpligtelsen til at lade sig momsregistrere, beregne moms og betale denne til statens budget påhviler de afgiftspligtige personer, der leverer varer i indlandet [...]. En person, som er pligtig til at lade sig momsregistrere, skal indlevere en ansøgning om momsregistrering.

2. Uanset stk. 1 skal en afgiftspligtig person, der er etableret på Republikken Litauens område, ikke indlevere en ansøgning om momsregistrering, beregne moms og betale denne til statens budget efter reglerne i denne lov for varer [...] og/eller tjenesteydelser, der er leveret i indlandet, når det samlede årlige vederlag for levering af varer og/eller tjenesteydelser under udøvelse af økonomisk aktivitet (inden for de sidste 12 måneder) ikke overstiger 155 000 litauiske litas (LTL). Der skal påbegyndes momsregning fra den måned, hvor denne grænse er blevet overskredet. Moms beregnes ikke for de leverede varer og tjenesteydelser, hvis vederlag ikke overstiger det fastsatte beløb på 155 000 LTL. [...]

[...]

4. Manglende indgivelse af ansøgning om momsregistrering fritager ikke en afgiftspligtig person for sin forpligtelse til at beregne moms af de leverede varer og/eller tjenesteydelser.«

12 Lovens artikel 92, stk. 1, fastsætter:

»En afgiftspligtig person, som er forpligtet til at indgive en ansøgning om momsregistrering i overensstemmelse med artikel 71 i [denne] lov [...], men som har undladt at gøre dette, skal under iagttagelse af proceduren i denne bestemmelse beregne og til statens budget betale moms af de varer og tjenesteydelser, som den pågældende i henhold til [denne lovs] bestemmelser ville have været forpligtet til at beregne og betale moms af som momspligtig. Momsen for de leverede varer og/eller tjenesteydelser beregnes i overensstemmelse med den følgende formel ([...] der skal ikke beregnes moms af leverede varer og tjenesteydelser, hvis det samlede vederlag ikke overstiger beløbet på 155 000 LTL, som er fastlagt i artikel 71, stk. 2, i denne lov, men hvor den fastsatte grænse er oversteget, skal moms beregnes af alle de leverede varer og/eller tjenesteydelser, som overstiger den fastsatte grænse):

momsbeløbet, der skal betales = vederlag * R/(100% + R),

hvor R svarer til momssatsen (%) fastlagt i denne lov for de pågældende varer og/eller tjenesteydelser, og * er et multiplikationstegn.«

Twisten i hovedsagen og det præjudicielle spørgsmål

- 13 Ved en købsaftale af 10. februar 2011 erhvervede Akvilė Jarmuškienė, sammen med en anden fysisk person, et stykke landbrugsjord. Den 4. juli 2011 fik hun en byggetilladelse vedrørende ejendommen. Der blev dernæst opført et beboelseshus og to landboturismebygninger på den erhvervede jordlod.
- 14 Den 28. december 2012 solgte Akvilė Jarmuškienė og medejeren beboelseshuset sammen med et stykke af jorden for et beløb på 450 000 LTL (ca. 130 329 EUR) (herefter »den omhandlede transaktion«). Af salgsprisen fik Akvilė Jarmuškienė selv 112 500 LTL (32 437 EUR) for en del af grunden og 150 000 LTL (43 443 EUR) for en del af beboelseshuset opført på denne grund.
- 15 Efter en moms kontrol vedrørende perioden 2012-2013 fastslog den lokale skattemyndighed i sin afgørelse af 23. oktober 2015, at den omhandlede transaktion ikke var enkeltstående eller tilfældig, men at Akvilė Jarmuškienė derimod udøvede økonomisk virksomhed som omhandlet i momsloven. Ifølge skattemyndigheden skulle hun have angivet et udgående momsbeløb på 45 558 LTL (13 195 EUR), beregnet af den samlede indtægt, som hun havde oppebåret for den omhandlede transaktion, dvs. 262 500 LTL (76 025 EUR). Da den indgående moms på byggearbejdet vedrørende beboelseshuset udgjorde 21 000 LTL (ca. 6 082 EUR), fandt skattemyndighederne, at Akvilė Jarmuškienė skulle have trukket dette beløb fra ovennævnte beløb på 45 558 LTL (ca. 13 195 EUR), således at hun fortsat var pligtig at betale skyldig udgående moms på 24 558 LTL (7 112 EUR) i forbindelse med den omhandlede transaktion. I betragtning af en yderligere senere levering traf skattemyndigheden den endelige afgørelse, at Akvilė Jarmuškienė for perioden 2012-2013 skulle betale et momsbeløb på 21 915,55 EUR, tillagt 5 034 EUR i morarente samt en bøde på 2 192 EUR.
- 16 Akvilė Jarmuškienė indgav en klage over denne afgørelse til statsskatteinspektoret, som ved afgørelse af 2. februar 2016 opretholdt de momsbeløb, som den lokale skattemyndighed havde pålagt.
- 17 Akvilė Jarmuškienė indbragte derefter sagen for Mokestinių ginčų komisija skatteankenævn, Litauen, herefter »skatteankenævnet«, som ved afgørelse af 9. maj 2016 ophævede statsskatteinspektoret's afgørelse af 2. februar 2016 og hjemviste sagen til sidstnævnte til fornyet behandling. Som begrundelse for sin afgørelse anførte skatteankenævnet, at Akvilė Jarmuškienė ved den omhandlede transaktion havde solgt to særskilte goder, nemlig en del af grunden og en del af beboelseshuset, og at

skattemyndigheden således fejlagtigt havde anset salget af de faste ejendomme i anledning af denne transaktion for én og samme levering af varer. Ifølge skatteankenævnet var det på tidspunktet for de faktiske omstændigheder kun leveringer af varer, hvis pris oversteg det i momslovens fastsatte loft, der var momspligtige. I det foreliggende tilfælde var det imidlertid alene et af de ejendomssalg, som var genstand for den omhandlede transaktion, der førte til en overskridelse af loftet.

- 18 Statskatteinspektoratet indbragte skatteankenævnets afgørelse af 9. maj 2016 for domstolene og gjorde gældende, at Akvilė Jarmuškienė ved den omhandlede transaktion havde foretaget en enkelt levering af varer, idet goderne i dette tilfælde ikke kunne leveres adskilt fra hinanden, var indbyrdes forbundne og i økonomisk henseende udgjorde et hele.
- 19 Da retten i første instans ikke gav statskatteinspektoratet medhold, har statskatteinspektoratet iværksat appel ved den forelæggende ret, Lietuvos vyriausioji administracinė teismų departamentas (Litauens øverste forvaltningsdomstol).
- 20 Sidstnævnte har nærmere anført, at det med henblik på at træffe afgørelse i den sag, som den skal påkende, er nødvendigt med en afklaring af, hvorledes ordningen for små virksomheder i momsdirektivets artikel 282-292 skal fortolkes under omstændigheder som dem, der er omhandlet i den foreliggende sag, hvor to goder leveres i forbindelse med den samme transaktion, men hvor grænsen for den årlige omsætning (aktivitetsniveauet), fastsat i direktivets artikel 287, alene overstiges som følge af leveringen af et af disse goder.
- 21 For det første har den forelæggende ret bemærket, at det ville være logisk at antage, at afgiftspligtige personer, som er undergivet særordningen for små virksomheder, først skal betale moms fra det tidspunkt, hvor de i momsdirektivets artikel 287 fastsatte beløb overstiges. Retten har oplyst, at i henhold til litauisk ret er levering af en bygningskonstruktion også mulig uden at overdrage ejendomsretten til den jord, hvorpå ejendommen er bygget, og at de pågældende faste ejendomme i den foreliggende sag var angivet særskilt i kontrakten og med hver deres salgspris. Hvis Akvilė Jarmuškienė ikke gives adgang til at bruge afgiftsfritagelsen med hensyn til en af de ejendomme, som er omfattet af den omhandlede transaktion, vil det efter den forelæggende rets opfattelse endvidere medføre forskelsbehandling af hende i forhold til en anden afgiftspligtig person, som har opnået det samme resultat, men ved hjælp af to særskilte transaktioner, og som kun overskrider grænsen for den årlige omsætning som følge af senere transaktioner. Den forelæggende ret har endvidere tilføjet, at den ikke mener, at dom af 8. juni 2000, Breitsohl (C-400/98, EU:C:2000:304), kan overføres til den foreliggende sag.
- 22 For det andet har den forelæggende ret bemærket, at bestemmelserne i særordningen for små virksomheder er en undtagelse til den almindelige ordning i momsdirektivet, og de skal derfor fortolkes indskrænkende. Retten har tillige anført, at det fremgår af ordlyden af dette direktivs artikel 288, stk. 1, at »beløbet for leveringer af varer«, som udgør omsætningen som omhandlet i direktivets artikel 287, specifikt omhandler den samlede omsætning af den relevante levering, uanset hvor mange varer der tilsammen udgør denne levering. Med henvisning til præmis 70 i dom af 26. oktober 2010, Schmelz (sag C-97/09, EU:C:2010:632), anser den forelæggende ret en sådan fortolkning for at være i overensstemmelse med formålet med særordningen, som er at fremme udelukkende små virksomheder. Den forelæggende ret henleder desuden opmærksomheden på, at den afgiftspligtige person, allerede før en transaktion vedrørende flere forskellige varer gennemføres, skal vide, om denne sammensatte transaktion kan opnå afgiftsfritagelsen for små virksomheder.

23 På denne baggrund har Lietuvos vyriausiosios administracinis teismas (Litauens øverste forvaltningsdomstol) besluttet at udsætte sagen og forelægge Domstolen følgende præjudicielle spørgsmål:

»Skal artikel 282-292 i [momsdirektivet] fortolkes således, at under omstændigheder som de i hovedsagen omhandlede, hvor to varer leveres ved den samme transaktion, men hvor den årlige omsætningsgrænse (aktivitetsniveauet), fastsat i artikel 287 i [momsdirektivet] (og i den tilsvarende bestemmelse i national lovgivning), alene overstiges som følge af leveringen af en enkelt af disse varer, er den afgiftspligtige person (leverandøren) da forpligtet til bl.a. at beregne og svare moms (1) af transaktionens samlede beløb (værdien af leveringen af begge varer) eller (2) alene af den del af transaktionen, hvorved den nævnte grænse (aktivitetsniveauet) overstiges (værdien af leveringen af en af varerne)?«

Det præjudicielle spørgsmål

24 Den forelæggende ret ønsker nærmere bestemt oplyst, om momsdirektivets artikel 282-292 skal fortolkes således, at når en levering til én og samme køber omfatter to faste ejendomme, der er forbundne som følge af deres beskaffenhed og omfattet af en enkelt salgskontrakt, og når den årsomsætningsgrænse – der benyttes som grundlag for anvendelsen af den ved direktivet fastsatte særordning for små virksomheder – er oversteget, skal den afgiftspligtige person betale afgift på grundlag af værdien af hele den omhandlede levering, dvs. ved at tage hensyn til værdien af de to ejendomme, der er genstand for leveringen, selv om en hensyntagen til værdien af en af disse ejendomme ikke vil føre til, at nævnte grænse overstiges.

25 Herved bemærkes, at momsdirektivets artikel 282-292 giver medlemsstaterne mulighed for at indrømme små virksomheder momsfristagelse.

26 I henhold til momsdirektivets artikel 287 kan medlemsstater, som er tiltrådt efter den 1. januar 1978, indrømme afgiftsfristagelse til afgiftspligtige personer, hvis årlige omsætning højst er lig med modværdien i national valuta af de beløb, der er specifikt angivet for hver af de i direktivet opregnede medlemsstater. I henhold til gennemførelsesafgørelse 2011/335 gives Republikken Litauen, som i øvrigt siden dennes gennemførelse har indført euroen, tilladelse til ved fravigelse af momsdirektivets artikel 287, nr. 11), »at indrømme momsfristagelse til afgiftspligtige personer, hvis årsomsætning ikke overstiger modværdien i national valuta af 45 000 EUR efter omregningskursen på den dato, hvor landet tiltrådte Den Europæiske Union«. Omsætningen beregnes i medfør af momsdirektivets artikel 288.

27 Det fremgår af Domstolens praksis, at denne særordning for små virksomheder, som undtagelse til det fælles momssystem, kun bør anvendes i det omfang, det er nødvendigt for at nå formålet med ordningen, og skal fortolkes strengt (jf. i denne retning dom af 28.9.2006, Kommissionen mod Østrig, C-128/05, EU:C:2006:612, præmis 22).

28 I det foreliggende tilfælde er det ikke omtvistet, at den afgiftspligtige person ved det i hovedsagen omhandlede salg overskred det loft, hvorover det ikke længere er muligt for små virksomheder at få momsfristagelse. Den forelæggende ret har imidlertid rejst det spørgsmål, om det kun er værdien af én af de bestanddele af transaktionen, som har ført til en overskridelse af loftet, der skal pålægges moms.

29 Eftersom det kun er dette spørgsmål, der er genstand for tvisten i hovedsagen, skal Domstolen ikke i det foreliggende tilfælde tage stilling til, om den afgiftspligtige person, når loftet i momsdirektivets artikel 287 er overskredet, skal afregne moms for samtlige de transaktioner, som den pågældende har gennemført, herunder alle de transaktioner, der blev gennemført før overskridelsen af loftet.

- 30 Det fremgår af forelæggelsesafgørelsen, at det i hovedsagen omhandlede salg af huset og den tilknyttede grund skete til den samme køber og ved en enkelt kontrakt. Det fremgår tillige, at det vederlag, som blev modtaget for leveringen af disse faste ejendomme, var et samlet beløb.
- 31 Ganske vist blev der i det foreliggende tilfælde i salgskontrakten sondret mellem prisen for huset og prisen for grunden. Det forholder sig ikke desto mindre således, at disse ejendomme er tæt forbundne både som følge af deres beskaffenhed og deres respektive priser, der blev fastlagt efter fælles aftale.
- 32 Herved bemærkes, at momsdirektivets artikel 14, stk. 1, bestemmer, at der ved »levering af varer« forstås overdragelse af retten til som ejer at råde over et materielt gode.
- 33 I hovedsagen skete overdragelsen af retten til som ejer at råde over de faste ejendomme som helhed ved den samme retshandel.
- 34 Der er i det foreliggende tilfælde kun tale om én levering i den forstand, hvori udtrykket er anvendt i momsdirektivets artikel 14, stk. 1, selv om genstanden for leveringen er to ejendomme.
- 35 Denne leverings bestanddele kan nemlig ikke opdeles, idet dette ville antage en kunstig karakter i forhold til momssystemet (jf. analogt dom af 18.1.2018, Stadion Amsterdam, C-463/16, EU:C:2018:22, præmis 22).
- 36 Det følger heraf, at den omhandlede transaktions fulde beløb er momspligtigt.
- 37 Dette resultat bekræftes af formålet med særordningen for små virksomheder. Sidstnævntes foreskriver således forenklinger af administrationen, som tilsigter at styrke små virksomheders oprettelse, aktiviteter og konkurrencedygtighed samt at bevare et fornuftigt forhold mellem de administrative byrder forbundet med skattekontrollen og de meget begrænsede skatteindtægter, som må påregnes. Denne ordning tilsigter således at fritage såvel små virksomheder som skattemyndighederne for sådanne administrative byrder (jf. i denne retning dom af 26.10.2010, Schmelz, C-97/09, EU:C:2010:632, præmis 63 og 68).
- 38 Det bemærkes, at de administrative byrder for den berørte skattemyndighed og den afgiftspligtige person ikke vil blive mindsket, hvis der skal foretages særskilte beregninger for de forskellige varer, der er omfattet af en enkelt levering og af den samme salgskontrakt.
- 39 Det følger af det ovenstående, at det forelagte spørgsmål skal besvares således, at momsdirektivets artikel 282-292 skal fortolkes således, at når en levering til én og samme køber omfatter to faste ejendomme, der er forbundne som følge af deres beskaffenhed og omfattet af en enkelt salgskontrakt, og når den årsomsætningsgrænse – der benyttes som grundlag for anvendelsen af den ved direktivet fastsatte særordning for små virksomheder – er oversteget, skal den afgiftspligtige person betale afgift på grundlag af værdien af hele den omhandlede levering, dvs. ved at tage hensyn til værdien af de to ejendomme, der er genstand for leveringen, selv om en hensyntagen til værdien af én af disse ejendomme ikke vil føre til, at nævnte grænse overstiges.

Sagsomkostninger

- 40 Da sagen 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 de 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 (Tiende Afdeling) for ret:

Artikel 282-292 i Rådets direktiv 2006/112/EF af 28. november 2006 om det fælles merværdiafgiftssystem skal fortolkes således, at når en levering til én og samme køber omfatter to faste ejendomme, der er forbundne som følge af deres beskaffenhed og omfattes af en enkelt salgskontrakt, og når den årsomsætningsgrænse – der benyttes som grundlag for anvendelsen af den ved direktivet fastsatte særordning for små virksomheder – er oversteget, skal den afgiftspligtige person betale afgift på grundlag af værdien af hele den omhandlede levering, dvs. ved at tage hensyn til værdien af de to ejendomme, der er genstand for leveringen, selv om en hensyntagen til værdien af en af disse ejendomme ikke vil føre til, at nævnte grænse overstiges.

Underskrifter