



Rättsfallssamlingen

DOMSTOLENS DOM (tionde avdelningen)

den 2 maj 2019*

”Begäran om förhandsavgörande – Harmonisering av skattelagstiftning – Gemensamt system för mervärdesskatt – Direktiv 2006/112/EG – Särskild ordning för små företag – Artiklarna 282–292 – Befrielse från mervärdesskatt för små företag med en årsomsättning under det fastställda tröskelvärdet – Samtidig leverans av två fastigheter genom en och samma transaktion – Taket för årsomsättningen överskrids vid beaktande av köpeskillingen för den ena av de båda varorna – Skyldighet att betala skatt på grundval av transaktionens totala värde”

I mål C-265/18,

angående en begäran om förhandsavgörande enligt artikel 267 FEUF, framställd av Lietuvos vyriausiosios administracinis teismas (Högsta förvaltningsdomstolen i Litauen) genom beslut av den 11 april 2018, som inkom till domstolen den 17 april 2018, i målet

Valstybinė mokesčių inspekcija prie Lietuvos Respublikos finansų ministerijos

mot

Akvilė Jarmuškienė,

ytterligare deltagare i rättegången:

Vilniaus apskrities valstybinė mokesčių inspekcija prie Lietuvos Respublikos finansų ministerijos,

meddelar

DOMSTOLEN (tionde avdelningen)

sammansatt av avdelningsordföranden C. Lycourgos samt domarna E. Juhász (referent) och I. Jarukaitis,

generaladvokat: G. Pitruzzella

justitiesekreterare: A. Calot Escobar,

efter det skriftliga förfarandet,

med beaktande av de yttranden som avgetts av:

– Litauens regering, genom R. Krasuckaitė och V. Vasiliauskienė, båda i egenskap av ombud,

* Rättegångsspråk: litauiska.

– Europeiska kommissionen, genom L. Lozano Palacios och J. Jokubauskaitė, båda i egenskap av ombud,

med hänsyn till beslutet, efter att ha hört generaladvokaten, att avgöra målet utan förslag till avgörande,

följande

Dom

- 1 Begäran om förhandsavgörande avser tolkningen av artiklarna 282–292 i rådets direktiv 2006/112/EG av den 28 november 2006 om ett gemensamt system för mervärdesskatt (EUT L 347, 2006, s. 1) (nedan kallat mervärdesskattedirektivet).
- 2 Begäran har framställts i ett mål mellan Valstybinė mokesčių inspekcija prie Lietuvos Respublikos finansų ministerijos (Nationella skatteinspektionen vid Republiken Litauens finansministerium, nedan kallad Nationella skatteinspektionen) och Akvilė Jarmuškienė. Målet rör beslutet att inte bevilja henne befrielse från mervärdesskatt i samband med en ekonomisk transaktion som innebär leverans av ett hus och den mark på vilken huset är uppfört.

Tillämpliga bestämmelser

Unionsrätt

- 3 I skäl 49 i mervärdesskattedirektivet anges att "[m]edlemsstaterna bör få fortsätta att tillämpa sina särskilda regler för små företag, i enlighet med gemensamma bestämmelser och med sikte på en närmare harmonisering".
- 4 Direktivets artikel 14 ingår i kapitel 1, om "leverans av varor", som i sin tur ingår i avdelning IV med rubriken "Beskattningsbara transaktioner". I artikel 14.1 anges att överföring av rätten att såsom ägare förfoga över materiella tillgångar betraktas som "leverans av varor".
- 5 Avsnitt 2, med rubriken "Skattebefrielse eller graderade skattelättnader", i kapitel 1 om "Särskild ordning för små företag" i avdelning XII, med rubriken "Särskilda ordningar", innehåller direktivets artiklar 282–292.
- 6 Enligt artikel 282 i detta direktiv ska den skattebefrielse och de skattelättnader som fastställs i nämnda avsnitt vara tillämpliga på leveranser av varor och tillhandahållanden av tjänster som görs av små företag (nedan kallad den särskilda ordningen för små företag).
- 7 Artikel 287 i mervärdesskattedirektivet har följande lydelse:

"De medlemsstater som anslutit sig efter den 1 januari 1978 får tillämpa skattebefrielse från skatteplikt för beskattningsbara personer vars årsomsättning högst är lika med motvärdet i nationell valuta av följande belopp enligt den omräkningskurs som gällde på dagen för deras anslutning:

...

11. Litauen: 29 000 [euro].

..."

8 I artikel 288 i direktivet föreskrivs följande:

”Den omsättning som skall tjäna som referensnivå vid tillämpningen av ordningen i detta avsnitt skall utgöras av följande belopp, exklusive mervärdesskatt:

- 1) Beloppet för leveranser av varor och tillhandahållanden av tjänster, i den mån som de beskattas.
- 2) Beloppet för transaktioner som med stöd av artiklarna 110 och 111, artikel 125.1, artikel 127 och artikel 128.1 är undantagna från skatteplikt med rätt till avdrag för mervärdesskatt som betalats i det föregående ledet.
- 3) Beloppet för de transaktioner som är undantagna från skatteplikt i enlighet med artiklarna 146–149 och artiklarna 151, 152 och 153.
- 4) Beloppet för fastighetstransaktioner, de finansiella transaktioner som avses i artikel 135.1 b–g och försäkringstjänster, såvida dessa transaktioner inte har karaktär av bitransaktioner.

Köpeskillingen vid avyttring av ett företags materiella eller immateriella anläggningstillgångar skall dock inte räknas med vid beräkning av omsättningen.”

9 I artikel 1 i rådets genomförandebeslut 2011/335/EU av den 30 maj 2011 om bemyndigande för Republiken Litauen att tillämpa en åtgärd som avviker från artikel 287 i direktiv 2006/112 (EUT L 150, 2011, s. 6) anges att ”[m]ed avvikelse från artikel 287 [led] 11 i [mervärdesskattedirektivet] får Republiken Litauen bevilja befrielse från skatteplikt för beskattningsbara personer vars årsomsättning inte överstiger motvärdet i nationell valuta av 45 000 [euro] enligt omräkningskursen på dagen för landets anslutning till Europeiska unionen”.

Litauisk rätt

10 I artikel 4.1.1 i Lietuvos Respublikos pridėtinės vertės mokesčio įstatymas (Republiken Litauens lag om mervärdesskatt), i dess lydelse enligt lag XI-1817 av den 20 december 2011 (nedan kallad mervärdesskattelagen), föreskrivs följande:

”Med leverans av varor avses

- 1) överföring av tillgångar till en annan person, när denna person eller en tredje man, i enlighet med villkoren för transaktionen, erhåller rätten att såsom ägare förfoga över dessa tillgångar ...”

11 I artikel 71.1, 71.2 och 71.4 i denna lag föreskrivs följande:

”1. Skyldigheten att registrera sig för mervärdesskatt och beräkna mervärdesskatten samt betala in den till statsbudgeten åligger de beskattningsbara personer som levererar varor inom det nationella territoriet ... En person som är skyldig att registrera sig för mervärdesskatt ska lämna in en ansökan om mervärdesskatteregistrering.

2. Utan hinder av vad som sägs i punkt 1 ska en beskattningsbar person som är etablerad i Republiken Litauen inte vara skyldig att lämna in en ansökan om registrering för mervärdesskatt, beräkna mervärdesskatten eller betala in den till statsbudgeten i enlighet med det förfarande som föreskrivs i denna lag för varor ... och (eller) tjänster som tillhandahålls inom landet, om det totala årliga vederlaget som erhållits för de varor och (eller) tjänster som tillhandahålls vid utövande av ekonomisk verksamhet (under de 12 senaste månaderna) inte har överstigit 155 000 litauiska litas (LTL). Mervärdesskatt beräknas från den månad då denna gräns nåddes. Mervärdesskatt beräknas inte för varor och tjänster för vilka vederlaget inte översteg det ovan nämnda beloppet om 155 000 LTL. ...

...

4. Underlåtenhet att lämna in en ansökan om registrering för mervärdesskatt befriar inte den beskattningsbara personen från skyldigheten att beräkna mervärdesskatt för de varor som vederbörande har levererat och (eller) de tjänster som vederbörande har tillhandahållit.”

12 I artikel 92.1 i nämnda lag föreskrivs följande:

”En beskattningsbar person som var skyldig att lämna in en ansökan om registrering för mervärdesskatt i enlighet med artikel 71 i [denna] lag ..., men som underlåtit att göra detta, ska, i enlighet med det förfarande som anges i den artikeln, beräkna och till statsbudgeten betala mervärdesskatt för varor och tjänster för vilka vederbörande enligt bestämmelserna i [denna lag] skulle vara skyldig att beräkna och betala mervärdesskatt i egenskap av en person som är skyldig att betala mervärdesskatt. Det mervärdesskattebelopp som ska betalas för de levererade varorna och (eller) de tillhandahållna tjänsterna ska beräknas enligt följande formel (... för leverans av varor och tillhandahållande av tjänster för vilka vederlaget inte överstiger 155 000 LTL enligt artikel 71.2 i denna lag, ska mervärdesskatt inte beräknas, men om den föreskrivna gränsen överskrids ska mervärdesskatt beräknas på grundval av alla de levererade varor och (eller) de tillhandahållna tjänster med avseende på vilka den föreskrivna gränsen har överskridits):

det mervärdesskattebelopp som ska betalas är lika med: vederlag* T/(100 % + T),

där T är den mervärdesskattesats som föreskrivs i denna lag för dessa varor och (eller) tjänster (i procent) och * är tecknet för multiplikation.”

Målet vid den nationella domstolen och tolkningsfrågan

13 Genom ett köpeavtal av den 10 februari 2011 förvärvade Akvilė Jarmuškienė tillsammans med en annan fysisk person en jordbruksfastighet med samäganderätt. Den 4 juli 2011 beviljades hon bygglov för fastigheten. Ett bostadshus och två byggnader för landsbygdsturism uppfördes senare på den förvärvade fastigheten.

14 Den 28 december 2012 sålde Akvilė Jarmuškienė och den andra delägaren bostadshuset tillsammans med en del av marken till ett belopp av 450 000 LTL (ungefär 130 329 euro) (nedan kallad den aktuella transaktionen). Av denna köpeskilling erhöll Akvilė Jarmuškienė 112 500 LTL (ungefär 32 437 euro) för en del av marken och 150 000 LTL (ungefär 43 443 euro) för en del av det bostadshus som uppförts på fastigheten.

15 Till följd av en mervärdesskattekontroll avseende perioden 2012–2013 konstaterade den lokala skattemyndigheten i ett beslut av den 23 oktober 2015 att det med avseende på den aktuella transaktionen inte var fråga om någon punktvis eller enstaka transaktion, utan att Akvilė Jarmuškienė bedrev ekonomisk verksamhet i den mening som avses i mervärdesskattelagen. Enligt skattemyndigheten borde hon därmed ha deklarerat ett belopp på 45 558 LTL (ungefär 13 195 euro) som utgående mervärdesskatt, beräknad på det totala belopp som hon hade erhållit för den aktuella transaktionen, det vill säga 262 500 LTL (ungefär 76 025 euro). Eftersom den ingående mervärdesskatten för uppförandet av bostadshuset uppgick till 21 000 LTL (ungefär 6 082 euro) ansåg den lokala skattemyndigheten att Akvilė Jarmuškienė borde ha dragit av detta belopp från den ovan angivna summan på 45 558 LTL (ungefär 13 195 euro), så att hon var skyldig att betala in en summa på 24 558 LTL (7 112 euro) i utgående mervärdesskatt inom ramen för den aktuella transaktionen. Med hänsyn till att det hade skett en senare separat leverans beslutade den lokala skattemyndigheten slutligen att Akvilė Jarmuškienė – med avseende på åren 2012–2013 – var skyldig att erlægga ett belopp på 21 915,55 euro i mervärdesskatt, jämte 5 034 euro i dröjsmålsränta, samt en straffavgift på 2 192 euro.

- 16 Akvilė Jarmuškienė ingav klagomål mot beslutet hos Nationella skatteinspektionen, som den 2 februari 2016 fastställde de mervärdesskattebelopp som påförts av den lokala skattemyndigheten.
- 17 Akvilė Jarmuškienė överklagade då till Mokestinių ginčų komisija (skattetvistnämnden, Litauen) (nedan kallad CLF), vilken den 9 maj 2016 upphävde Nationella skatteinspektionens beslut av den 2 februari 2016 och återförvisade ärendet till skatteinspektionen för ny prövning. Till stöd för sitt beslut konstaterade CLF att Akvilė Jarmuškienė genom den aktuella transaktionen hade sålt två separata varor, det vill säga en del av marken och en del av bostadshuset, och att det därför var fel av den lokala skattemyndigheten att göra bedömningen att försäljningen av fast egendom i samband med denna transaktion utgjorde en enda, och en och samma, leverans av varor. CLF ansåg att mervärdesskatteplikten, vid tidpunkten för de faktiska omständigheterna i målet, endast omfattade de varuleveranser vars pris medförde att det tak som anges i mervärdesskattelagen överskreds. I förevarande fall var det endast en av de egendomsförsäljningar som ingick i den aktuella transaktionen som hade gjort att taket överskreds.
- 18 Nationella skatteinspektionen överklagade CLF:s beslut av den 9 maj 2016 och gjorde gällande att Akvilė Jarmuškienė genom den aktuella transaktionen hade genomfört en enda leverans av varor, eftersom de ifrågakvarande varorna inte kunde levereras separat, var oupplösligt förbundna med varandra och utgjorde en helhet från ekonomisk synpunkt.
- 19 Överklagandet ogillades i första instans, varpå Nationella skatteinspektionen överklagade till den hänskjutande domstolen, Lietuvos vyriausiosios administracinis teismas (Högsta förvaltningsdomstolen i Litauen).
- 20 Den hänskjutande domstolen konstaterar att den – för att kunna avgöra det pågående målet – måste utreda hur den ordning för små företag som föreskrivs i artiklarna 282–292 i mervärdesskattedirektivet ska tolkas under sådana omständigheter som dem som föreligger i målet, där två varor ingår i en leverans vid en och samma transaktion, men där taket för årsomsättningen som fastställs i artikel 287 i detta direktiv endast överskreds på grund av leveransen av en av dessa varor.
- 21 Å ena sidan konstaterar den hänskjutande domstolen att det vore logiskt att anse att beskattningsbara personer som omfattas av denna särskilda ordning för små företag är tvungna att betala mervärdesskatt först då de belopp som föreskrivs i artikel 287 i mervärdesskattedirektivet överskrids. Enligt litauisk rätt är det möjligt att leverera en byggnad utan att överföra äganderätten till den mark som byggnaden har uppförts på, och att dessa fastigheter nämndes separat i avtalet, med separata försäljningspriser. Dessutom anser den hänskjutande domstolen att om Akvilė Jarmuškienė nekades skattebefrielse för en av de varor som ingick i den aktuella transaktionen, skulle detta leda till en särbehandling i förhållande till en annan beskattningsbar person som uppnått samma resultat men medelst två separata transaktioner, och som överskrider taket för årsomsättningen först på grund av senare transaktioner. Den har också uppgett sig vara av uppfattningen att domen av den 8 juni 2000, Breitsohl (C-400/98, EU:C:2000:304) inte kan tillämpas i förevarande mål.
- 22 Å andra sidan betonar den hänskjutande domstolen att bestämmelserna i den särskilda ordningen för små företag måste tolkas restriktivt då de utgör ett undantag från det allmänna system som föreskrivs i mervärdesskattedirektivet. Den hänskjutande domstolen anger också att enligt ordalydelsen i artikel 288.1 i detta direktiv avser ”beloppet för leveranser av varor”, som ingår i den omsättning som nämns i artikel 287, specifikt det totala värdet av den berörda leveransen, oberoende av hur många varor som ingår i leveransen. Den hänskjutande domstolen påpekar, med hänvisning till punkt 70 i domen av den 26 oktober 2010, Schmelz (C-97/09, EU:C:2010:632), att ett sådant förhållningssätt skulle överensstämma med syftet med denna särskilda ordning som är att stödja endast små företag. Vidare har den påpekat att den beskattningsbara personen redan innan den genomför en transaktion som avser flera varor måste veta om den skattebefrielse som är tillämplig på små företag kommer att beviljas för denna sammansatta transaktion.

- 23 Mot denna bakgrund beslutade Lietuvos vyriausiosios administracinės teismas (Högsta förvaltningsdomstolen i Litauen) att vilandeförklara målet och att ställa följande tolkningsfråga till EU-domstolen:

”Ska artiklarna 282–292 i [mervärdesskattedirektivet] tolkas på så sätt att de, under sådana omständigheter som de i förevarande fall – där två varor levereras genom samma transaktion, men det tak för årsomsättningen (omfattningen av verksamheten) som fastställs i artikel 287 i [mervärdesskattedirektivet] (och i motsvarande bestämmelse i nationell lagstiftning) överskrids enbart med avseende på leveransen av en av dessa varor – innebär att den beskattningsbara personen (leverantören) bland annat har skyldighet att beräkna och betala mervärdesskatt på hela beloppet för transaktionen (på beloppet för leveransen av båda varorna) eller enbart på den del av transaktionen med avseende på vilken ovannämnda gränsvärde (omfattningen av verksamheten) har överskridits (på beloppet för leveransen av en av varorna)?”

Prövning av tolkningsfrågan

- 24 Den hänskjutande domstolen har ställt sin fråga för att få klarhet i huruvida artiklarna 282–292 i mervärdesskattedirektivet ska tolkas så, att det i ett fall där en leverans, till en och samma köpare, omfattar två fastigheter som på grund av sin beskaffenhet är förbundna med varandra och ingår i ett enda köpeavtal, och där taket för årsomsättningen som tjänar som referens för tillämpligheten av den särskilda ordning för små företag som föreskrivs i detta direktiv har överskridits, så föreligger en skyldighet för den beskattningsbara personen att betala skatt på grundval av värdet på hela den aktuella leveransen, det vill säga med beaktande av värdet på de båda varor som ingår i denna leverans, även om nämnda tak inte skulle överskridas om värdet på endast den ena av varorna beaktades.
- 25 EU-domstolen erinrar härvid om att artiklarna 282–292 i mervärdesskattedirektivet ger medlemsstaterna en möjlighet att bevilja små företag befrielse från mervärdesskatt.
- 26 Enligt artikel 287 i detta direktiv får de medlemsstater som anslutit sig efter den 1 januari 1978 tillämpa befrielse från skatteplikt för beskattningsbara personer vars årsomsättning högst är lika med motvärdet i nationell valuta av de belopp som anges för var och en av de olika medlemsstater som där räknas upp. Enligt genomförandebeslut 2011/335 får Republiken Litauen, som för övrigt infört euron sedan detta beslut trätt i kraft, med avvikelse från artikel 287 led 11 i mervärdesskattedirektivet, ”bevilja befrielse från skatteplikt för beskattningsbara personer vars årsomsättning inte överstiger motvärdet i nationell valuta av 45 000 EUR enligt omräkningskursen på dagen för landets anslutning till Europeiska unionen”. Omsättningen beräknas med tillämpning av artikel 288 i samma direktiv.
- 27 Enligt EU-domstolens praxis ska den särskilda ordningen för små företag – då den utgör ett undantag från det allmänna system som föreskrivs i mervärdesskattedirektivet – tillämpas endast i den mån det är nödvändigt för att uppnå syftet därmed och den ska tolkas restriktivt (se, för ett liknande resonemang, dom av den 28 september 2006, kommissionen/Österrike, C-128/05, EU:C:2006:612, punkt 22).
- 28 I förevarande mål är det ostridigt att den beskattningsbara personen genom den aktuella försäljningen har överskridit taket för när det inte längre är möjligt att erhålla skattebefrielse för små företag. Enligt den hänskjutande domstolen framstår det dock som oklart huruvida det endast är värdet på den ena av beståndsdelarna av den transaktion som har lett till att nämnda tak har överskridits som är mervärdesskattepliktigt.

- 29 Eftersom det endast är denna fråga som aktualiseras i det nationella målet, ska EU-domstolen inte pröva huruvida den beskattningsbara personen – när det tak som fastställs i artikel 287 i mervärdesskattedirektivet väl har överskridits – är skyldig att ta ut mervärdesskatt på samtliga transaktioner som vederbörande har genomfört, inklusive alla de transaktioner som föregått den transaktion vars värde medförde att taket överskreds.
- 30 Det framgår av beslutet om hänskjutande att den i det nationella målet aktuella försäljningen av en del av huset och den tillhörande marken genomfördes genom ett enda avtal till förmån för en och samma köpare. Därav framgår också att vederlaget för leveransen av dessa fastigheter erlades i form av ett totalbelopp.
- 31 Visserligen gjordes det i detta fall en åtskillnad i köpeavtalet mellan priset för huset och priset för marken. Faktum kvarstår dock att dessa varor har ett nära samband både på grund av sin beskaffenhet och på grund av respektive köpeskilling, som fastställts gemensamt.
- 32 Det ska i detta avseende påpekas att enligt artikel 14.1 i mervärdesskattedirektivet avses med ”leverans av varor” överföring av rätten att såsom ägare förfoga över materiella tillgångar.
- 33 I det nationella målet har överföringen av rätten att förfoga över samtliga fastigheter genomförts genom samma rättshandling.
- 34 I det aktuella fallet föreligger det endast en leverans, i den mening som avses i artikel 14.1 i mervärdesskattedirektivet, även om den avser två varor.
- 35 De olika beståndsdelarna i denna enda leverans kan nämligen inte skiljas åt, eftersom det vore konstlat i förhållande till mervärdesskattesystemet (se, analogt, dom av den 18 januari 2018, Stadion Amsterdam, C-463/16, EU:C:2018:22, punkt 22).
- 36 Av detta följer att mervärdesskatt ska betalas på hela det aktuella transaktionsbeloppet.
- 37 Denna slutsats vinner stöd i det syfte som eftersträvas genom den särskilda ordningen för små företag. Genom denna ordning införs nämligen ett förenklat administrativt förfarande som är ägnat att stimulera uppkomsten av nya småföretag och att stärka deras verksamhet och konkurrenskraft samt upprätthålla en rimlig balans mellan den administrativa börda som är förknippad med skattekontroller och de ringa skatteintäkter som är att förvänta. Nämda ordning syftar sålunda till att bespara såväl de små företagen som skattemyndigheterna sådana administrativa bördor (se, för ett liknande resonemang, dom av den 26 oktober 2010, Schmelz, C-97/09, EU:C:2010:632, punkterna 63 och 68).
- 38 Det ska understrykas att den administrativa bördan för den berörda skattemyndigheten och för den beskattningsbara personen inte skulle minska om det krävdes separata beräkningar för de olika varor som ingår i en och samma leverans och som omfattas av ett och samma köpeavtal.
- 39 Det framgår av det ovan anförda att den hänskjutna frågan ska besvaras på följande sätt. Artiklarna 282–292 i mervärdesskattedirektivet ska tolkas så, att det i ett fall där en leverans, till en och samma köpare, omfattar två fastigheter som på grund av sin beskaffenhet är förbundna med varandra och ingår i ett enda köpeavtal, och där det tak för årsomsättningen som tjänar som referens för tillämpligheten av den särskilda ordning för små företag som föreskrivs i detta direktiv har överskridits, så föreligger en skyldighet för den beskattningsbara personen att betala skatt på grundval av värdet på hela den aktuella leveransen, det vill säga med beaktande av värdet på båda varorna som ingår i denna leverans, även om nämnda tak inte skulle överskridas om värdet på endast den ena av varorna beaktades.

Rättegångskostnader

- 40 Eftersom förfarandet i förhållande till parterna i det nationella målet utgör ett led i beredningen av samma mål, ankommer det på den hänskjutande domstolen att besluta om rättegångskostnaderna. De kostnader för att avge yttrande till domstolen som andra än nämnda parter har haft är inte ersättningsgilla.

Mot denna bakgrund beslutar domstolen (tionde avdelningen) följande:

Artiklarna 282–292 i rådets direktiv 2006/112/EG av den 28 november 2006 om ett gemensamt system för mervärdesskatt ska tolkas så, att det i ett fall där en leverans, till en och samma köpare, omfattar två fastigheter som på grund av sin beskaffenhet är förbundna med varandra och ingår i ett enda köpeavtal, och där det tak för årsomsättningen som tjänar som referens för tillämpligheten av den särskilda ordning för små företag som föreskrivs i detta direktiv har överskridits, så föreligger en skyldighet för den beskattningsbara personen att betala skatten på grundval av värdet på hela den aktuella leveransen, det vill säga med beaktande av värdet på båda varorna som ingår i denna leverans, även om nämnda tak inte skulle överskridas om värdet på endast den ena av varorna beaktades.

Underskrifter