

62015CJ0471

DOMSTOLENS DOM (Tredje Afdeling)

18. januar 2017 (1)

»Præjudiciel forelæggelse — skatter og afgifter — merværdiafgift — direktiv 2006/112/EF — særordning med moms af fortjenstmargenen — begrebet »brugte genstande« — salg af reservedele fra udrangerede køretøjer«

I sag C-471/15,

angående en anmodning om præjudiciel afgørelse i henhold til artikel 267 TEUF, indgivet af Vestre Landsret (Danmark) ved afgørelse af 2. september 2015, indgået til Domstolen den 7. september 2015, i sagen:

Sjelle Autogenbrug I/S

mod

Skatteministeriet,

har

DOMSTOLEN (Tredje Afdeling)

sammensat af afdelingsformanden, L. Bay Larsen, og dommerne M. Vilaras (refererende dommer), J. Malenovský, M. Safjan og D. Šváby,

generaladvokat: Y. Bot

justitssekretær: ekspeditionssekretær L. Hewlett

på grundlag af den skriftlige forhandling og efter retsmødet den 8. september 2016,

efter at der er afgivet indlæg af:

—

Sjelle Autogenbrug I/S ved advokat C. Bachmann

—

den danske regering ved C. Thorning, som befuldmægtiget, bistået af advokat D. Auken

—

den græske regering ved E. Tsaousi og K. Nasopoulou, som befuldmægtigede

—

Europa-Kommissionen først ved L. Lozano Palacios og M. Clausen, derefter ved L. Lozano Palacios, L. Grønfeldt og M. Clausen, som befuldmægtigede,

og efter at generaladvokaten har fremsat forslag til afgørelse i retsmødet den 22. september 2016, afsagt følgende

Dom

1

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

2

Anmodningen er blevet indgivet i forbindelse med en tvist mellem Sjelle Autogenbrug I/S og Skatteministeriet (Danmark) vedrørende anvendelsen af fortjenstmargenordningen på salg af dele fra udrangerede motorkøretøjer bestemt til at sælges som reservedele.

Retsforskrifter

EU-retten

Direktiv 2006/112

3

Det anføres i 51. betragtning til direktiv 2006/112:

»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

Dette direktivs artikel 1, stk. 2, har følgende ordlyd:

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

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

[...]«

5

Afsnit XII i direktiv 2006/112 med overskriften »Særordninger« indeholder et kapitel 4 med overskriften »Særordninger for brugte genstande, kunstgenstande, samlerobjekter og antikviteter«,

som omfatter direktivets artikel 311-343.

6

Nævnte direktivs artikel 311, stk. 1, nr. 1) og 5), har følgende ordlyd:

»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.«

7

Afdeling 2 i kapitel 4, der findes i afsnit XII i direktiv 2006/112, har overskriften »Særordning for afgiftspligtige videreforhandlere«. Den indeholder bl.a. en underafdeling 1 med overskriften »Fortjenstmargenordning«, hvori er indeholdt dette direktivs artikel 312-325.

8

Nævnte direktivs artikel 312 bestemmer:

»Ved anvendelsen af denne underafdeling forstås ved:

1)

»salgspris«: den samlede modværdi, som den afgiftspligtige videreforhandler modtager eller vil modtage af kunden eller tredjemand, herunder tilskud, der er direkte forbundet med transaktionen, skatter, told, importafgifter og andre afgifter, biomkostninger såsom provisions-, emballage-, transport- og forsikringsomkostninger, som den afgiftspligtige videreforhandler forlanger afholdt af kunden, men undtagen de beløb, der er omhandlet i artikel 79

2)

»købspris«: den samlede modværdi som defineret i nr. 1), som leverandøren modtager eller vil modtage af den afgiftspligtige videreforhandler.«

9

Det anføres i artikel 313, stk. 1, i direktiv 2006/112:

»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.«

10

Direktivets artikel 314 har følgende ordlyd:

»Fortjenstmargenordningen finder anvendelse på leveringer af brugte genstande, kunstgenstande, samlereobjekter 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

[...]«

11

Nævnte direktivs artikel 315 bestemmer:

»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.«

12

Artikel 318 i direktiv 2006/112 fastsætter:

»1. For at forenkle opkrævningen af afgiften kan medlemsstaterne efter høring af Momsudvalget for visse transaktioner eller for visse kategorier af afgiftspligtige videreforhandlere fastsætte, at afgiftsgrundlaget for leveringer af varer, der er omfattet af fortjenstmargenordningen, fastsættes for hver afgiftsperiode, for hvilken den afgiftspligtige videreforhandler skal afgive den i artikel 250 omhandlede momsangivelse.

I det i første afsnit omhandlede tilfælde er afgiftsgrundlaget for leveringer af varer, hvorpå der anvendes én og samme momssats, den afgiftspligtige videreforhandlers samlede fortjenstmargen med fradrag af momsen vedrørende samme fortjenstmargen.

2. Den samlede fortjenstmargen er lig med forskellen mellem følgende to beløb:

a)

det samlede beløb for de leveringer af varer, der er omfattet af fortjenstmargenordningen, og som den afgiftspligtige videreforhandler har foretaget i løbet af den afgiftsperiode, som angivelsen vedrører, dvs. det samlede beløb af salgspriserne

b)

det samlede beløb for de køb af varer, der er omhandlet i artikel 314, og som den afgiftspligtige videreforhandler har foretaget i løbet af den afgiftsperiode, som angivelsen vedrører, dvs. det samlede beløb af købspriserne.

3. Medlemsstaterne træffer de nødvendige foranstaltninger for at undgå, at de i stk. 1 omhandlede afgiftspligtige personer opnår uberettigede fordele eller lider uberettigede tab.«

Direktiv 2000/53/EF

13

Det anføres i femte betragtning til Europa-Parlamentets og Rådets direktiv 2000/53/EF af 18. september 2000 om udrangerede køretøjer (EFT 2000, L 269, s. 34), at der findes et grundlæggende princip om, at affald genbruges og nyttiggøres, og at der bør gives forrang til genbrug og genvinding. 14. betragtning til dette direktiv anerkender behovet for at fremme markedet for genbrugsmaterialer.

14

Artikel 3 i direktiv 2000/53 med overskriften »Anvendelsesområde« bestemmer i stk. 1:

»Dette direktiv finder anvendelse på køretøjer og udrangerede køretøjer, herunder deres komponenter og materialer. Med forbehold af artikel 5, stk. 4, tredje afsnit, gælder dette uanset, hvordan køretøjet er blevet vedligeholdt og repareret i sin levetid, og uden hensyntagen til, om køretøjet er udstyret med komponenter, som er leveret af fabrikanten, eller med andre komponenter, der er monteret som reservedele i overensstemmelse med relevant fællesskabslovgivning eller national lovgivning.«

Dansk ret

15

I kapitel 17 med overskriften »Særlige bestemmelser for brugte varer, kunstgenstande, samlereobjekter og antikviteter« i lov om merværdiafgift nr. 106 af 23. januar 2013, i den version, der var gældende på tidspunktet for de faktiske omstændigheder i hovedsagen (herefter »momsloven«), fastsætter § 69, stk. 1, nr. 1, og stk. 3:

»1. Virksomheder, der med henblik på videresalg indkøber m.v. brugte varer, kunstgenstande, samlereobjekter eller antikviteter, kan ved videresalget afgiftsberigtige de pågældende brugte varer m.v. efter reglerne i dette kapitel. Det er en forudsætning for at anvende disse regler, at de brugte varer m.v. er leveret til virksomheden her i landet eller fra et andet EU-land af:

1)

en ikke afgiftspligtig person,

[...]

3. Ved brugte varer forstås løsørestande, der kan genanvendes i den foreliggende stand eller efter reparation, bortset fra kunstgenstande, samlereobjekter, antikviteter samt ædelmetaller og -stene. Et transportmiddel, der leveres til eller fra andre EU-lande, anses for brugt, såfremt det ikke omfattes af definitionen i § 11, stk. 6.«

16

Det fremgår af forarbejderne til momsloven af 1994 (Folketingstidende 1993-1994, Tillæg A, sp. 4368), hvorved brugtmomsreglerne blev indført, at »[f]ormålet med de foreslåede regler er at undgå, at der betales fuld afgift af samme vare to eller flere gange. Det forekommer f.eks., når handlende af privatpersoner indkøber brugte varer med henblik på videresalg«.

17

Det fremgår af disse forarbejder, at ved begrebet »brugte varer« i momslovens § 69, stk. 3, forstås »løsøregenstande, der kan genanvendes i den foreliggende stand eller efter reparation. Heraf følger, at løsøregenstanden skal bevare sin identitet«.

18

I et styresignal af 10. februar 2006 om moms ved skrotning af biler har SKAT tilkendegivet, at brugtmomsreglerne ikke finder anvendelse ved en autoophuggers videresalg af reservedele, da bilen skifter karakter til reservedele.

Twisten i hovedsagen og det præjudicielle spørgsmål

19

Sjelle Autogenbrug er en autogenbrugsvirksomhed, hvis hovedaktivitet er omsætning af brugte autodele fra udrangerede køretøjer.

20

Sjelle Autogenbrugs virksomhed består desuden i at foretage miljø- og affaldsbehandling af disse køretøjer, hvilket er en forudsætning for at have ret til at foretage udtagningen af reservedele. Endelig hidrører en mindre del af virksomhedens samlede omsætning fra salg af metalskrot (skrot), som bliver tilbage efter behandlingen og udtagningen af autodelene.

21

Sjelle Autogenbrugs køb af udrangerede køretøjer foretages hos private og forsikringsselskaber. Hverken de private eller forsikringsselskaberne deklarerer moms af salgene. Den forelæggende ret har i sin afgørelse anført, at det spørgsmål, som den har forelagt Domstolen, kun vedrører kvalificeringen af de brugte dele fra køretøjer, som Sjelle Autogenbrug har købt af privatpersoner.

22

Skrotning af et udrangeret køretøj giver ret til en skrotningsgodtgørelse, som udbetales af Miljøministeriet til den sidst registrerede ejer i Motorregistret. Denne ordning har til formål at give ejerne incitament til at sørge for en miljømæssig korrekt skrotning af køretøjet. Fra 2014 er det ejerne af disse køretøjer, og ikke længere Sjelle Autogenbrug, der sørger for at få udbetalt skrotningsgodtgørelsen.

23

Den forelæggende ret har anført, at der ikke er nogen tilgængelige oplysninger om sammensætningen af købesummen for disse køretøjer, herunder navnlig hvordan værdien af autodele, metalskrot samt den skrotningsgodtgørelse, der er fastsat for miljø- og affaldsbehandlingen af køretøjerne, er fastsat og indregnet i købsprisen.

24

Den forelæggende ret har anført, at Sjelle Autogenbrug afregner moms efter de almindelige regler. Den 15. juli 2010 anmodede virksomheden de danske skattemyndigheder om at afgive et bindende svar på, om brugtmomsordningen i momslovens kapitel 17 kan finde anvendelse på dens virksomhed med videresalg af brugte autoreservedele.

25

Ifølge det bindende svar, som myndigheden afgav den 6. august 2010, er Sjelle Autogenbrug ikke berettiget til at anvende afgiftsordningen vedrørende fortjenstmargenen på salg af brugte varer med den begrundelse, at de pågældende autodele ikke er omfattet af begrebet »brugte varer« i den relevante lovgivnings forstand.

26

Landsskatteretten (Danmark) stadfæstede det bindende svar ved kendelse af 12. december 2011. Sagsøgeren i hovedsagen har indbragt sidstnævntes kendelse for den forelæggende ret.

27

På denne baggrund har Vestre Landsret (Danmark) besluttet at udsætte sagen og forelægge Domstolen følgende præjudicielle spørgsmål:

»Kan dele fra udrangerede køretøjer, der af en momsregistreret autogenbrugsvirksomhed udtages af et køretøj med henblik på videresalg som reservedele, under de i sagen foreliggende omstændigheder anses som brugte genstande som omhandlet i artikel 311, stk. 1, nr. 1), i direktiv 2006/112?«

Om det præjudicielle spørgsmål

28

Med sit præjudicielle spørgsmål ønsker den forelæggende ret nærmere bestemt oplyst, om artikel 311, stk. 1, nr. 1), i direktiv 2006/112 skal fortolkes således, at brugte dele fra udrangerede motorkøretøjer, som en autogenbrugsvirksomhed har erhvervet fra en privatperson, og som er bestemt til at sælges som reservedele, udgør »brugte genstande« i denne bestemmelses forstand, med den konsekvens, at leveringer af sådanne dele, der foretages af en afgiftspligtig videreforhandler, er omfattet af fortjenstmargenordningen.

29

Det bemærkes i denne henseende, at en EU-retlig bestemmelses rækkevidde både skal vurderes ud fra dens indhold, formål og kontekst (dom af 3.3.2011, Auto Nikolovi, C-203/10, EU:C:2011:118, præmis 41 og den deri nævnte retspraksis).

30

I den foreliggende sag udgøres »brugte genstande« i henhold til artikel 311, stk. 1, nr. 1), i direktiv

2006/112 af »løsøregenstande, der kan genanvendes i den foreliggende stand eller efter reparation«.

31

Det bemærkes, at det ikke fremgår af denne bestemmelse, at begrebet »brugte genstande« i bestemmelsens forstand ikke omfatter løsøregenstande, der kan genanvendes i den foreliggende stand eller efter reparation, og som hidrører fra en anden genstand, hvori de indgik som bestanddele. Den omstændighed, at en brugt genstand, som indgår som en del af en anden genstand, adskilles fra denne sidstnævnte, berører nemlig ikke kvalificeringen af den udtagne genstand som en »brugt genstand«, for så vidt som den kan genanvendes »i den foreliggende stand eller efter reparation«.

32

Kvalificeringen som en »brugt genstand« kræver i øvrigt alene, at den brugte genstand har bevaret den funktionalitet, som den havde i ny tilstand, og at den derved kan genanvendes som sådan eller efter reparation.

33

Dette er tilfældet med autoreservedele fra et udrangeret motorkøretøj, for så vidt som de – selv om de er adskilt fra dette køretøj – bevarer den funktionalitet, som de havde i ny tilstand, og således kan genanvendes til samme formål.

34

Denne fortolkning er i øvrigt i overensstemmelse med det grundlæggende princip, der fremgår af femte betragtning til direktiv 2000/53, hvorefter bilaffald bør genbruges og nyttiggøres, herunder komponenter og materialer fra udrangerede køretøjer.

35

Den danske regerings argumentation, hvorefter kvalificeringen som en »brugt genstand« som omhandlet i artikel 311, stk. 1, nr. 1), i direktiv 2006/112 forudsætter, at der er identitet mellem den genstand, der indkøbes, og den genstand, der sælges – hvilket ikke er tilfældet ved købet af et helt motorkøretøj og ved videresalget af reservedele, der er udtaget af dette køretøj – kan ikke rejse tvivl om en sådan fortolkning. Regeringen er af den opfattelse, at reservedele fra et brugt køretøj er frembragt ved affaldsbehandlingen af køretøjet. De har dermed ikke bevaret deres identitet fra det tidspunkt, hvor de blev erhvervet af virksomheden som en del af ét helt udrangeret køretøj, til det tidspunkt, hvor de blev solgt som reservedele.

36

Det må imidlertid fastslås, at et motorkøretøj består af en samling af dele, som er blevet samlet, og som kan udtages og videresælges i den foreliggende stand eller efter reparation.

37

Under disse omstændigheder skal dele fra udrangerede motorkøretøjer anses for at udgøre »brugte genstande« som omhandlet i artikel 311, stk. 1, nr. 1), i direktiv 2006/112 med den konsekvens, at leveringer af sådanne dele, der foretages af afgiftspligtige videreforhandlere, er omfattet af fortjenstmargenordningen i overensstemmelse med dette direktivs artikel 313, stk. 1.

Hvad i denne henseende angår fortjenstmargenordningen bemærkes det, at den afgiftspligtige videreforhandlers fortjenstmargen i henhold til artikel 315, stk. 2, i direktiv 2006/112 er lig med forskellen mellem den salgspris, som den afgiftspligtige videreforhandler forlanger for varen, og købsprisen.

Undladelse af at anvende denne ordning på reservedele, der er udtaget af udrangerede køretøjer, som er købt fra privatpersoner, ville stride mod formålet med særordningen vedrørende fortjenstmargenen, som tager sigte på, således som det fremgår af 51. betragtning til direktiv 2006/112, at undgå dobbelt påligning af afgift og konkurrenceforvridning mellem afgiftspligtige personer på området for brugte genstande (jf. i denne retning dom af 1.4.2004, Stenholmen, C-320/02, EU:C:2004:213, præmis 25, af 8.12.2005 Jyske Finans, C-280/04, EU:C:2005:753, præmis 37, og af 3.3.2011, Auto Nikolovi, C-203/10, EU:C:2011:118, præmis 47).

Opkrævningen af moms af transaktioner, som består i levering af sådanne reservedele, der foretages af en afgiftspligtig videreforhandler, vil således medføre en dobbelt påligning af afgift, for så vidt som salgsprisen for de nævnte dele for det første nødvendigvis allerede tager højde for den moms, der ved købet af køretøjet er betalt i tidligere led af en person, der er omfattet af artikel 314, litra a), i direktiv 2006/112, og for det andet for det forhold, at hverken denne person eller den afgiftspligtige videreforhandler har kunnet fradrage dette beløb (jf. dom af 3.3.2011, Auto Nikolovi, C-203/10, EU:C:2011:118, præmis 48 og den deri nævnte retspraksis).

Den danske og den græske regering har ganske vist henvist til eventuelle vanskeligheder ved fastlæggelsen i henhold til artikel 315 i direktiv 2006/112 af afgiftsgrundlaget for fortjenstmargenen, og navnlig købsprisen for de enkelte reservedele.

Eventuelle praktiske vanskeligheder ved anvendelsen af fortjenstmargenordningen kan dog ikke begrunde, at visse kategorier af afgiftspligtige videreforhandlere udelukkes fra denne ordning, idet muligheden for en sådan udelukkelse hverken er fastsat i artikel 313 eller i nogen anden bestemmelse i direktiv 2006/112.

Det afgiftsgrundlag, som er fastlagt i henhold til fortjenstmargenordningen, skal i øvrigt fremgå af regnskabet, som gør det muligt at fastslå, at alle betingelser for anvendelsen af denne ordning er opfyldt.

Det skal desuden bemærkes, at medlemsstaterne efter høring af Momsudvalget – for at forenkle opkrævningen af afgiften – for visse transaktioner eller for visse kategorier af afgiftspligtige videreforhandlere kan fastsætte, at afgiftsgrundlaget for leveringer af varer, der er omfattet af fortjenstmargenordningen, og hvorpå der anvendes én og samme momssats, er den samlede fortjenstmargen, således som fastsat i artikel 318 i direktiv 2006/112.

45

Henset til samtlige ovenstående betragtninger skal den forelæggende rets spørgsmål besvares med, at artikel 311, stk. 1, nr. 1), i direktiv 2006/112 skal fortolkes således, at brugte dele fra udrangerede motorkøretøjer, som en autogenbrugsvirksomhed har erhvervet fra en privatperson, og som er bestemt til at sælges som reservedele, udgør »brugte genstande« i denne bestemmelses forstand, med den konsekvens, at leveringer af sådanne dele, der foretages af en afgiftspligtig videreforhandler, er omfattet af fortjenstmargenordningen.

Sagens omkostninger

46

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

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

Artikel 311, stk. 1, nr. 1), i Rådets direktiv 2006/112/EF af 28. november 2006 om det fælles merværdiafgiftssystem skal fortolkes således, at brugte dele fra udrangerede motorkøretøjer, som en autogenbrugsvirksomhed har erhvervet fra en privatperson, og som er bestemt til at sælges som reservedele, udgør »brugte genstande« i denne bestemmelses forstand, med den konsekvens, at leveringer af sådanne dele, der foretages af en afgiftspligtig videreforhandler, er omfattet af fortjenstmargenordningen.

Bay Larsen

Vilaras

Malenovský

Safjan

Šváby

Afsagt i offentligt retsmøde i Luxembourg den 18. januar 2017.

A. Calot Escobar

Justitssekretær

L. Bay Larsen

Formand for Tredje Afdeling

(1) – Processprog: dansk.