

Foreløbig udgave

DOMSTOLENS DOM (Ottende Afdeling)

17. maj 2023 (*)

»Præjudiciel forelæggelse – merværdiafgift (moms) – direktiv 2006/112/EF –
fortjenstmargenordningen – artikel 311 – begrebet »brugte genstande« – udrangerede køretøjer
solgt som reservedele«

I sag C-365/22,

angående en anmodning om præjudiciel afgørelse i henhold til artikel 267 TEUF, indgivet af Cour
de cassation (kassationsdomstol, Belgien) ved afgørelse af 16. maj 2022, indgået til Domstolen
den 7. juni 2022, i sagen

IT

mod

État belge,

har

DOMSTOLEN (Ottende Afdeling),

sammensat af afdelingsformanden, M. Safjan (refererende dommer), og dommerne N. Jääskinen
og M. Gavalec,

generaladvokat: L. Medina,

justitssekretær: A. Calot Escobar,

på grundlag af den skriftlige forhandling,

efter at der er afgivet indlæg af:

- den belgiske regering ved P. Cottin, J.-C. Halleux og C. Pochet, som befuldmægtigede,
- Europa-Kommissionen ved F. Clotuche-Duvieusart og J. Jokubauskaitis, som
befuldmægtigede,

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

afsagt følgende

Dom

1 Anmodningen om præjudiciel afgørelse vedrører fortolkningen af artikel 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, herefter »momsdirektivet«).

2 Denne anmodning er blevet fremsat i forbindelse med en tvist mellem IT og État belge vedrørende den belgiske skatte- og afgiftsmyndigheds afslag på at anvende fortjenstmargenordningen med hensyn til visse salg af køretøjer foretaget af IT.

Retsforskrifter

EU-retten

3 Momsdirektivets artikel 311, stk. 1, bestemmer:

»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

[...]«

4 Momsdirektivets artikel 313, stk. 1, har følgende ordlyd:

»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.«

5 Momsdirektivets artikel 314 har følgende ordlyd:

»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 [merværdiafgift (moms)] i overensstemmelse

med særordningen.«

6 Momsdirektivets artikel 315 fastsætter:

»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.«

Belgisk ret

7 Momsdirektivets artikel 311 og 313 er gennemført ved artikel 58, stk. 4, i den belgiske momslov og artikel 1 i arrêté royal no 53 du 23 décembre 1994 relatif au régime particulier d'imposition de la marge bénéficiaire applicable aux biens d'occasion, objets d'art, de collection ou d'antiquité (kongelig anordning nr. 53 af 23.12.1994 om særordningen med moms af fortjenstmargenen vedrørende brugte genstande, kunstgenstande, samlerobjekter og antikviteter).

Twisten i hovedsagen og det præjudicielle spørgsmål

8 Siden den 1. oktober 2013 har IT været momsregistreret som brugtvogns- og skrotforhandler. I forbindelse med denne virksomhed køber IT bl.a. udrangerede køretøjer, dvs. totalskadede, af forsikringsselskaber og videresælger dem til tredjemand som skrot eller »reservedele«.

9 I 2015 var IT genstand for en kontrol, der gav anledning til en betalingsanmodning på grund af overtrædelse af reglerne om momsfradrag og fortjenstmargenordningen. På grundlag af de nationale bestemmelser, der gennemfører momsdirektivets artikel 311 og 313, besluttede skatte- og afgiftsmyndigheden at udelukke de fakturaer, der var udstedt for »køretøjer solgt som reservedele« eller som skrot fra fortjenstmargenordningen.

10 IT anlagde søgsmål til prøvelse af denne afgørelse og gjorde bl.a. under henvisning til Domstolens dom af 18. januar 2017, Sjelle Autogenbrug (C-471/15, EU:C:2017:20), gældende, at køretøjer solgt »som reservedele« kunne anses for »brugte genstande« efter momsdirektivets artikel 311, stk. 1, nr. 1).

11 Ved dom af 1. marts 2019 forkastede cour d'appel de Liège (appeldomstolen i Liège, Belgien) IT's påstande. Den bemærkede, at dom af 18. januar 2017, Sjelle Autogenbrug (C-471/15, EU:C:2017:20), ikke som i den foreliggende sag vedrørte køretøjer videresolgt »som reservedele«, uden at disse dele var udtaget enkeltvis, men reservedele, som den afgiftspligtige videreforhandler selv havde foretaget udtagning af fra udrangerede køretøjer og videresolgt som sådanne af denne afgiftspligtige. Denne ret fandt dernæst, at det skulle efterprøves, om de i hovedsagen omhandlede køretøjer havde bevaret den funktionalitet, som de havde i ny tilstand, på en sådan måde, at de kunne genanvendes som sådan eller efter reparation, og om de følgelig kunne kvalificeres som »brugte genstande« som omhandlet i momsdirektivets artikel 311, stk. 1, nr. 1).

12 Den nævnte ret fandt dels, at det er åbenbart, at dette ikke er tilfældet med de køretøjer, der er blevet solgt af IT »som reservedele«, eftersom denne angivelse objektivt set bekræfter, at køretøjet i princippet ikke længere kan genanvendes som sådan, og at det er de objektive omstændigheder, hvorunder videresalget er foregået, der skal tages i betragtning. Dels fandt den, at de køretøjer, der måtte være reduceret til skrot, heller ikke kan kvalificeres som »brugte

genstande«, eftersom de ikke kan genanvendes med den funktionalitet bevaret, som de havde i ny tilstand, og deres anvendelse er begrænset til nyttiggørelsen af nogle af deres bestanddele og materialer.

13 Eftersom IT har iværksat appel til prøvelse af appeldommen ved den forelæggende ret, Cour de cassation (kassationsdomstol, Belgien), har sidstnævnte ret rejst spørgsmålet om, hvorvidt den af appelinstansen anlagte fortolkning af momsdirektivets artikel 311, stk. 1, nr. 1), er korrekt.

14 På denne baggrund har Cour de cassation (kassationsdomstol) besluttet at udsætte sagen og forelægge Domstolen følgende præjudicielle spørgsmål:

»Skal [momsdirektivets] artikel 311, stk. 1, nr. 1), [...] fortolkes således, at udrangerede motorkøretøjer, som en brugtvogns- og skrotforhandler har erhvervet fra en af [de] personer, der er nævnt i direktivets artikel 314, og som er bestemt til at sælges »som reservedele«, uden at delene er udtaget, udgør »brugte genstande« i denne bestemmelses forstand?»

Det præjudicielle spørgsmål

15 Med spørgsmålet ønsker den forelæggende ret nærmere bestemt oplyst, om momsdirektivets artikel 311, stk. 1, nr. 1), skal fortolkes således, at definitivt udrangerede motorkøretøjer, som en virksomhed har erhvervet fra en af de personer, der er nævnt i momsdirektivets artikel 314, og som er bestemt til at sælges »som reservedele«, uden at delene er udtaget, udgør »brugte genstande« i den førstnævnte bestemmelses forstand.

16 Det skal indledningsvis bemærkes, at det fremgår af såvel beskrivelsen af de faktiske omstændigheder som af det forelagte spørgsmål, at de køretøjer, som IT har erhvervet, er udrangerede, dvs. totalskadede, og dermed definitivt udrangerede. Under disse omstændigheder, og således som det ligeledes fremgår af forelæggelsesafgørelsen, kan disse køretøjer kun videresælges som skrot eller med henblik på en senere udnyttelse af deres reservedele (»videresalg som reservedele«) og ikke for at blive genanvendt som sådan eller repareret, i hvilken forbindelse det skal præciseres, at det af den forelæggende ret stillede spørgsmål kun vedrører det tilfælde, som omfatter videresalg som reservedele.

17 På baggrund af denne indledende betragtning skal det bemærkes, at »brugte genstande« i henhold til momsdirektivets artikel 311, stk. 1, nr. 1), udgøres af »løsøregenstande, der kan genanvendes i den foreliggende stand eller efter reparation«.

18 Domstolen har i denne forbindelse fastslået, at dette begreb omfatter løsøregenstande, der kan genanvendes i den foreliggende stand eller efter reparation, og som hidrører fra en anden genstand, hvori de indgik som bestanddele, og at kvalificeringen som en »brugt genstand« i øvrigt alene kræver, 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 (jf. bl.a. dom af 18.1.2017, Sjelle Autogenbrug, C-471/15, EU:C:2017:20, præmis 31 og 32).

19 Desuden har Domstolen ligeledes bemærket, at anvendelsen af fortjenstmargenordningen ikke nødvendigvis forudsætter, at der er identitet mellem den genstand, der indkøbes, og den genstand, der sælges. Domstolen har navnlig bekræftet, at denne ordning fandt anvendelse på videresalg af reservedele, som den afgiftspligtige selv har foretaget udtagning af fra et udrangeret køretøj, som denne sidstnævnte har erhvervet, for så vidt som 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 (jf. bl.a. dom af 18.1.2017, Sjelle Autogenbrug, C-471/15, EU:C:2017:20, præmis 36 og 37).

20 Det er korrekt, at hovedsagen til forskel fra den sag, som gav anledning til førnævnte dom, er kendetegnet ved den omstændighed, at den afgiftspligtige videreforhandler ikke udtog reservedelene fra det definitivt udrangerede køretøj, som den pågældende erhvervede, med henblik på selv at videresælge dem, men videresolgte køretøjet som sådan »som reservedele«, dvs. med henblik på en senere udnyttelse af dette køretøjs dele som reservedele.

21 Som Europa-Kommissionen imidlertid i det væsentlige har anført i sit indlæg, kan denne forskel ikke føre til den antagelse, at det ræsonnement, som Domstolen lagde til grund i dom af 18. januar 2017, Sjelle Autogenbrug (C-471/15, EU:C:2017:20), ikke kan anvendes på en situation som den i hovedsagen omhandlede.

22 Der skal således tages hensyn til den i nærværende doms præmis 16 nævnte omstændighed, at de køretøjer, som en videreforhandler som IT har erhvervet, definitivt er udrangerede, og derfor ikke kan videresælges for at blive genanvendt i den foreliggende stand eller efter reparation. Eftersom selve køretøjet som en løsøregenstand teoretisk set ikke kan genanvendes i den foreliggende stand eller efter reparation som omhandlet i momsdirektivets artikel 311, stk. 1, nr. 1), skal der med henblik på at afgøre, om dette køretøj kan anses for at være en brugt genstand og således være omfattet af fortjenstmargenordningen, alene lægges vægt på de dele af dette køretøj, som i forbindelse med videreforhandlerens videresalg til andre personer kan genanvendes på en sådan måde.

23 En sådan fortolkning, der giver mulighed for, at et definitivt udrangeret køretøj som brugt genstand kan være omfattet af fortjenstmargenordningen som følge af, at visse af dets bestanddele kan genanvendes, er i overensstemmelse med formålet med denne ordning, som bl.a. tager sigte på, således som det fremgår af 51. betragtning til momsdirektivet, at undgå den dobbelte påligning, som kan følge af den omstændighed, at salgsprisen for disse bestanddele 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 dette direktivs artikel 314, og for det andet for det forhold, at hverken denne person eller den afgiftspligtige videreforhandler har kunnet fradrage dette beløb (jf. i denne retning dom af 18.1.2017, Sjelle Autogenbrug, C-471/15, EU:C:2017:20, præmis 39 og 40 og den deri nævnte retspraksis).

24 Med henblik på i den foreliggende sag at efterprøve, om køretøjerne videresolgt af IT kan være omfattet af fortjenstmargenordningen, skal den forelæggende ret i overensstemmelse med den retspraksis, der er nævnt i nærværende doms præmis 18, sikre sig, at disse køretøjer fortsat har bestanddele, som bevarer den funktionalitet, som de havde i ny tilstand, og at de derved kan genanvendes som sådan eller efter reparation.

25 Den forelæggende ret skal endvidere kontrollere, at de nævnte køretøjer ikke i realiteten blev solgt for blot at blive skrottet eller ombygget til en anden genstand. Et køretøj, fra hvilket køberen ikke foretager udtagning af de bestanddele, som bevarer den funktionalitet, som de havde i ny tilstand, for at blive genanvendt som sådan eller efter reparation, er nemlig ikke forblevet i den økonomiske cyklus, som den tilhørte, og kan derfor ikke være omfattet af

fortjenstmargenordningen (jf. i denne retning dom af 11.7.2018, E LATS, C-154/17, EU:C:2018:560, præmis 34).

26 I forbindelse med denne efterprøvelse skal den forelæggende ret tage hensyn til alle de objektive omstændigheder, hvorunder transaktionen med videresalg er foretaget. Som det fremgår af Domstolens praksis, har de begreber, der er fastsat i momsdirektivet, en objektiv karakter og finder anvendelse uafhængigt af de pågældende transaktioners formål og resultater (dom af 11.7.2018, E LATS, C-154/17, EU:C:2018:560, præmis 35 og den deri nævnte retspraksis).

27 Bortset fra i undtagelsestilfælde er det i strid med det fælles momssystemets formål at tage hensyn til hensigten hos den afgiftspligtige person, der deltager i transaktionen, men den forelæggende ret kan derimod tage hensyn til objektive elementer som køretøjernes præsentation og stand, kontraktens formål, den værdi, som disse køretøj blev solgt til, faktureringsmetoden eller den økonomiske virksomhed udøvet af den person, der har erhvervet de nævnte køretøjer (jf. i denne retning dom af 11.7.2018, E LATS, C-154/17, EU:C:2018:560, præmis 36 og 37 og den deri nævnte retspraksis).

28 Henset til ovenstående betragtninger skal det forelagte spørgsmål besvares med, at momsdirektivets artikel 311, stk. 1, nr. 1), skal fortolkes således, at definitivt udrangerede motorkøretøjer, som en virksomhed har erhvervet fra en af de personer, der er nævnt i dette direktivs artikel 314, og som er bestemt til at sælges »som reservedele«, uden at delene er udtaget, udgør »brugte genstande« som omhandlet i det nævnte direktivs artikel 311, stk. 1, nr. 1), når de for det første fortsat har bestanddele, som bevarer den funktionalitet, som de havde i ny tilstand, og at de derved kan genanvendes som sådan eller efter reparation, og det for det andet godtgøres, at disse køretøjer er forblevet i den økonomiske cyklus, som de tilhørte, som følge af en sådan genanvendelse af reservedelene.

Sagsomkostninger

29 Da sagens behandling i forhold til hovedsagens parter udgør et led i den sag, der verserer for den forelæggende ret, tilkommer det denne at træffe afgørelse om sagsomkostningerne. Bortset fra 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 (Ottende 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

definitivt udrangerede motorkøretøjer, som en virksomhed har erhvervet fra en af de personer, der er nævnt i dette direktivs artikel 314, og som er bestemt til at sælges »som reservedele«, uden at delene er udtaget, udgør »brugte genstande« som omhandlet i det nævnte direktivs artikel 311, stk. 1, nr. 1), når de for det første fortsat har bestanddele, som bevarer den funktionalitet, som de havde i ny tilstand, og at de derved kan genanvendes som sådan eller efter reparation, og det for det andet godtgøres, at disse køretøjer er forblevet i den økonomiske cyklus, som de tilhørte, som følge af en sådan genanvendelse af reservedelene.

Underskrifter

* Processprog: fransk.