

Väliaikainen versio

UNIONIN TUOMIOISTUIMEN TUOMIO (kahdeksas jaosto)

17 päivänä toukokuuta 2023 (*)

Ennakkoratkaisupyyntö – Arvonlisävero – Direktiivi 2006/112/EY – Voittomarginaalijärjestelmä – 311 artikla – Käytettyjen tavaroiden käsite – Varaosiksi myydyt käyttökelvottomat ajoneuvot

Asiassa C-365/22,

jossa on kyse SEUT 267 artiklaan perustuvasta ennakkoratkaisupyyntöstä, jonka Cour de cassation (ylin tuomioistuin, Belgia) on esittänyt 16.5.2022 tekemällään päätöksellä, joka on saapunut unionin tuomioistuimeen 7.6.2022, saadakseen ennakkoratkaisun asiassa

IT

vastaan

Belgian valtio,

UNIONIN TUOMIOISTUIN (kahdeksas jaosto),

toimien kokoonpanossa: jaoston puheenjohtaja M. Safjan (esittelevä tuomari) sekä tuomarit N. Jääskinen ja M. Gavalec,

julkisasiamies: L. Medina,

kirjaaja: A. Calot Escobar,

ottaen huomioon kirjallisessa käsittelyssä esitetyn,

ottaen huomioon huomautukset, jotka sille ovat esittäneet

- Belgian hallitus, asiamiehinaan P. Cottin, J.-C. Halleux ja C. Pochet,
- Euroopan komissio, asiamiehinaan F. Clotuche-Duvieusart ja J. Jokubauskait?,

päätettyään julkisasiamiestä kuultuaan ratkaista asian ilman ratkaisuehdotusta,

on antanut seuraavan

tuomion

1 Ennakkoratkaisupyyntö koskee yhteisestä arvonlisäverojärjestelmästä 28.11.2006 annetun neuvoston direktiivin 2006/112/EY (EUVL 2006, L 347, s. 1; jäljempänä arvonlisäverodirektiivi) 311 artiklan 1 kohdan 1 alakohdan tulkintaa.

2 Tämä pyyntö on esitetty asiassa, jossa asianosaisina ovat IT ja Belgian valtio ja jossa on kyse siitä, että Belgian verohallinto on kieltäytynyt soveltamasta voittomarginaalijärjestelmää tiettyihin IT:n toteuttamiin ajoneuvojen myynteihin.

Asiaa koskevat oikeussäännöt

Unionin oikeus

3 Arvonlisäverodirektiivin 311 artiklan 1 kohdassa säädetään seuraavaa:

”Rajoittamatta muiden yhteisön säännösten soveltamista tässä luvussa tarkoitetaan:

1) ’käytetyillä tavaroilla’ irtainta aineellista omaisuutta, joka on muuta kuin taide-, keräily- tai antiikkiesineitä taikka jäsenvaltioiden määritelmien mukaista jalometallia tai jalokiviä ja joka soveltuu käytettäväksi uudelleen sellaisenaan tai kunnostettuna;

— —

5) ’verovelvollisella jälleenmyyjällä’ verovelvollista, joka liiketoimintansa puitteissa jälleenmyyntitarkoituksessa ostaa tai ottaa yrityksensä tarpeisiin taikka maahantuo käytettyjä tavaroita [taikka] taide-, keräily- tai antiikkiesineitä, riippumatta siitä, toimiiko tämä omissa nimissään taikka toisen lukuun osto- tai myyntiprovisiota koskevan sopimuksen perusteella.

— —”

4 Arvonlisäverodirektiivin 313 artiklan 1 kohdan sanamuoto on seuraava:

”Jäsenvaltiot soveltavat verovelvollisten jälleenmyyjien suorittamien käytettyjen tavaroiden sekä taide-, keräily- tai antiikkiesineiden luovutusten osalta verovelvollisen jälleenmyyjän saaman voittomarginaalin verottamisessa tämän alajakson säännösten mukaista erityisjärjestelmää.”

5 Arvonlisäverodirektiivin 314 artiklan sanamuoto on seuraava:

”Voittomarginaalijärjestelmää sovelletaan verovelvollisen jälleenmyyjän suorittamiin käytettyjen tavaroiden sekä taide-, keräily- tai antiikkiesineiden luovutuksiin, kun ne on tälle yhteisössä luovuttanut joku seuraavista:

a) henkilö, joka ei ole verovelvollinen;

b) toinen verovelvollinen, jos tämän toisen verovelvollisen suorittama tavaran luovutus on vapautettu verosta 136 artiklan mukaisesti;

c) toinen verovelvollinen, jos tämän toisen verovelvollisen suorittamaan luovutukseen sovelletaan 282–292 artiklassa säädettyä pienten yritysten verovapautusta ja jos kyseessä on tuotantotavara;

d) toinen verovelvollinen jälleenmyyjä, jos tämän toisen verovelvollisen jälleenmyyjän suorittamasta luovutuksesta on suoritettu arvonlisäveroa tämän voittomarginaalijärjestelmän mukaisesti.”

6 Arvonlisäverodirektiivin 315 artiklassa säädetään seuraavaa:

”Edellä 314 artiklassa tarkoitetun tavaroiden luovutuksen veron perusteena on verovelvollisen jälleenmyyjän saama voittomarginaali vähennettynä voittomarginaaliin kuuluvalla arvonlisäveron määrällä.

Verovelvollisen jälleenmyyjän voittomarginaali vastaa verovelvollisen jälleenmyyjän perimän tavaran myyntihinnan ja ostohinnan välistä eroa.”

Belgian oikeus

7 Arvonlisäverodirektiivin 311 ja 313 artikla on saatettu osaksi Belgian oikeutta arvonlisäverolain (code de la taxe sur la valeur ajoutée) 58 §:n 4 momentilla ja käytettyjen tavaroiden sekä taide-, keräily- tai antiikkiesineiden voittomarginaalia koskevasta erityisestä verojärjestelmästä 23.12.1994 annetun asetuksen nro 53 (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) 1 §:llä.

Pääasia ja ennakkoratkaisukysymykset

8 IT on ollut 1.10.2013 alkaen arvonlisäverovelvollinen käytettyjen ajoneuvojen ja romuajoneuvojen ammattimaista myyntitoimintaa varten. Tämän toiminnan osana hän muun muassa hankkii vakuutusyrittäjiltä näiden lunastamia korjauskelvottomia ajoneuvoja ja myy ne sitten kolmansille osapuolille romuajoneuvoina tai varaosiksi.

9 Vuonna 2015 tehtiin IT:tä koskeva tarkastus, jonka seurauksena annettiin oikaisuilmoitus arvonlisäveron vähennyssääntöjen ja voittomarginaalijärjestelmän rikkomisen perusteella. Verohallinto päätti kansallisten säännösten perusteella, joilla arvonlisäverodirektiivin 311 ja 313 artikla on saatettu osaksi kansallista oikeusjärjestystä, jättää voittomarginaalijärjestelmän ulkopuolelle laskut, joissa on ilmaisu ”varaosiksi myydyt ajoneuvot” tai jotka koskevat romuajoneuvoja.

10 IT nosti tästä päätöksestä kanteen ja väitti muun muassa viittaamalla unionin tuomioistuimen 18.1.2017 antamaan tuomioon Sjelle Autogenbrug (C?471/15, EU:C:2017:20), että varaosiksi myydyt ajoneuvot olivat arvonlisäverodirektiivin 311 artiklan 1 kohdan 1 alakohdassa tarkoitettuja käytettyjä tavaroita.

11 Cour d'appel de Liège (Liègen ylioikeus, Belgia) hylkäsi 1.3.2019 antamallaan tuomiolla IT:n vaatimukset. Se totesi, että 18.1.2017 annetussa tuomiossa Sjelle Autogenbrug (C?471/15, EU:C:2017:20) ei ollut nyt käsiteltävän asian tapaan kyse ajoneuvoista, jotka on myyty varaosiksi ilman kyseisten osien individualisointia, vaan verovelvollisen jälleenmyyjän itse käyttökelvottomista ajoneuvoista irrottamista ja sellaisinaan jälleenmyymistä varaosista. Kyseinen tuomioistuin katsoi tämän jälkeen, että oli tutkittava, olivatko pääasiassa kyseessä olevat ajoneuvot säilyttäneet niillä uusina olleet ominaisuudet siten, että niitä voitiin käyttää uudelleen sellaisinaan tai kunnostettuna, ja voitiinko niitä näin ollen pitää arvonlisäverodirektiivin 311 artiklan 1 kohdan 1 alakohdassa tarkoitettuina ”käytettyinä tavaroina”.

12 Mainittu tuomioistuin katsoi yhtäältä, että asia ei selvästikään ollut näin IT:n varaosiksi myymien ajoneuvojen tapauksessa, koska maininta ”varaosiksi” osoittaa objektiivisesti, että kyseisiä ajoneuvoja ei voida lähtökohtaisesti enää käyttää uudelleen sellaisinaan, ja että oli otettava huomioon jälleenmyyntiin liittyvät objektiiviset olosuhteet. Toisaalta se katsoi romuajoneuvon tilassa olevista ajoneuvoista, että niitä ei voitu myöskään pitää käytettyinä tavaroina, koska niitä ei voitu enää käyttää uudelleen siten, että ne olisivat säilyttäneet niillä uusina olleet käyttöominaisuudet, joten niiden käyttö saattoi enää rajoittua joidenkin niiden osien ja materiaalien hyödyntämiseen.

13 IT valitti tuomiosta ennakkoratkaisua pyytäneeseen tuomioistuimeen Cour de cassationiin (ylin tuomioistuin, Belgia), joka pohtii, onko ylioikeuden arvonlisäverodirektiivin 311 artiklan 1

kohdan 1 alakohdasta tekemä tulkinta paikkansapitävä.

14 Tässä tilanteessa Cour de cassation on päättänyt lykätä asian käsittelyä ja esittää unionin tuomioistuimelle seuraavan ennakkoratkaisukysymyksen:

”Onko [arvonlisäverodirektiivin] 311 artiklan 1 kohdan 1 alakohtaa tulkittava siten, että käytettyjä ajoneuvoja ja autonromuja myyvän yrityksen kyseisen direktiivin 314 artiklassa tarkoitetuilta henkilöiltä ostamat käyttökelvottomat ajoneuvot, jotka on tarkoitettu myytäväksi ’varaosiksi’ siten, että näitä osia ei ole ensin purettu ajoneuvosta, ovat kyseisessä säännöksessä tarkoitettuja käytettyjä tavaroita?”

Ennakkoratkaisukysymyksen tarkastelu

15 Ennakkoratkaisua pyytänyt tuomioistuin tiedustelelee kysymyksellään pääasiallisesti sitä, onko arvonlisäverodirektiivin 311 artiklan 1 kohdan 1 alakohtaa tulkittava siten, että lopullisesti käyttökelvottomia moottoriajoneuvoja, jotka yritys hankkii arvonlisäverodirektiivin 314 artiklassa tarkoitetuilta henkilöiltä ja jotka on tarkoitettu myytäväksi varaosiksi ilman näiden osien irrottamista kyseisistä ajoneuvoista, on pidettävä kyseisessä säännöksessä tarkoitettuina käytettyinä tavaroina.

16 Aluksi on täsmennettävä, että sekä tosiseikkojen kuvauksesta että esitetystä kysymyksestä ilmenee, että IT:n hankkimat ajoneuvot ovat korjauskelvottomaksi vaurioituneita ja vakuutusyritysten lunastamia, ja ne ovat näin ollen lopullisesti käyttökelvottomia. Näissä olosuhteissa, ja kuten myös ennakkoratkaisupyynnöstä ilmenee, kyseiset ajoneuvot voidaan jälleenmyydä ainoastaan romuajoneuvoina tai niiden osien myöhempää käyttöä varten (”jälleenmyynti varaosiksi”) eikä käytettäväksi uudelleen sellaisinaan tai kunnostusta varten; täsmennettäköön, että ennakkoratkaisua pyytäneen tuomioistuimen kysymys koskee ainoastaan tapausta, jossa ajoneuvo jälleenmyydään varaosiksi.

17 Tämän alustavan huomautuksen jälkeen on palautettava mieleen, että arvonlisäverodirektiivin 311 artiklan 1 kohdan 1 alakohdan sanamuodon mukaan käytetyillä tavaroilla tarkoitetaan irtainta aineellista omaisuutta, joka soveltuu käytettäväksi uudelleen sellaisenaan tai kunnostettuna.

18 Unionin tuomioistuin on arvioinut tältä osin, että kyseiseen käsitteeseen sisältyy sellainen irtain aineellinen omaisuus, joka soveltuu käytettäväksi uudelleen sellaisenaan tai kunnostettuna ja joka on peräisin muusta irtaimesta omaisuudesta, johon se oli liitetty tämän rakennneosana, ja että käytetyksi tavaraksi luokittelu edellyttää ainoastaan, että käytetty tavara säilyttää ne käyttöominaisuudet, jotka sillä oli uutena, ja että sitä voidaan tästä syystä käyttää uudelleen sellaisenaan tai kunnostettuna (ks. mm. tuomio 18.1.2017, Sjelle Autogenbrug, C-471/15, EU:C:2017:20, 31 ja 32 kohta).

19 Unionin tuomioistuin on myös todennut, että voittomarginaalijärjestelmän soveltaminen ei välttämättä edellytä ostetun ja myydyn tavaran samanlaisuutta. Unionin tuomioistuin on erityisesti vahvistanut, että kyseistä järjestelmää sovelletaan sellaisten varaosien jälleenmyyntiin, jotka verovelvollinen jälleenmyyjä on itse irrottanut hankkimastaan käyttökelvottomasta ajoneuvosta, koska auto koostuu kaikista osista, jotka siihen on asennettu ja jotka voidaan irrottaa siitä ja myydä edelleen sellaisenaan tai kunnostettuna (ks. mm. tuomio 18.1.2017, Sjelle Autogenbrug, C-471/15, EU:C:2017:20, 36 ja 37 kohta).

20 On totta, että pääasialle on ominaista – edellä mainitun tuomion taustalla olleesta asiasta poiketen – se, että verovelvollinen jälleenmyyjä ei ole irrottanut osia lopullisesti käyttökelvottomasta ajoneuvosta, jonka se on hankkinut jälleenmyydäkseen kyseiset osat itse, vaan on myynyt ajoneuvon sellaisenaan varaosiksi eli siinä tarkoituksessa, että kyseisen

ajoneuvon osia voidaan myöhemmin käyttää varaosina.

21 Kuitenkin on niin – kuten Euroopan komissio toteaa kirjallisissa huomautuksissaan –, että tämän eron perusteella ei voida katsoa, että päätelmiä, jotka unionin tuomioistuin on tehnyt 18.1.2017 antamassaan tuomiossa *Sjelle Autogenbrug* (C?471/15, EU:C:2017:20), ei voitaisi soveltaa pääasiassa kyseessä olevan kaltaiseen tilanteeseen.

22 On nimittäin otettava huomioon se edellä 16 kohdassa mainittu seikka, että IT:n kaltaisen verovelvollisen jälleenmyyjän hankkimat ajoneuvot ovat lopullisesti käyttökelvottomia eikä niitä näin ollen voida jälleenmyydä käytettäväksi uudelleen sellaisenaan tai kunnostettuna. Koska tämän oletaman mukaisesti ajoneuvoa, joka on irtainta aineellista omaisuutta, itsessään ei voida käyttää uudelleen sellaisenaan tai kunnostettuna arvonlisäverodirektiivin 311 artiklan 1 kohdan 1 alakohdassa tarkoitetulla tavalla, on sen määrittämiseksi, voidaanko kyseistä ajoneuvoa pitää käytettynä tavarana ja voidaanko siihen näin ollen soveltaa voittomarginaalijärjestelmää, tarkasteltava ainoastaan kyseisen ajoneuvon niitä elementtejä, joita voidaan käyttää tällä tavalla uudelleen verovelvollisen jälleenmyyjän jälleenmyydessä ajoneuvoja muille henkilöille.

23 Tulkinta, jonka mukaan hyväksytään se, että lopullisesti käyttökelvoton ajoneuvo voi kuulua käytettynä tavarana voittomarginaalijärjestelmään sillä perusteella, että tiettyä sen rakenneosia voidaan käyttää uudelleen, on yhteensopiva kyseisellä järjestelmällä tavoitellun päämäärän kanssa, joka on – kuten arvonlisäverodirektiivin johdanto-osan 51 perustelukappaleesta ilmenee – ehkäistä erityisesti kaksinkertainen verotus, joka voi aiheutua yhtäältä siitä, että näiden rakenneosien myyntihintaan sisältyy jo arvonlisävero, jonka kyseisen direktiivin 314 artiklassa tarkoitettu henkilö on suorittanut aikaisemmassa vaihdannan vaiheessa ostaessaan ajoneuvon, ja toisaalta siitä, että kyseinen henkilö tai verovelvollinen jälleenmyyjä ei kumpikaan voi vähentää kyseistä määrää (ks. vastaavasti tuomio 18.1.2017, *Sjelle Autogenbrug*, C?471/15, EU:C:2017:20, 39 ja 40 kohta oikeuskäytäntöviittauksineen).

24 Nyt käsiteltävässä asiassa ennakkoratkaisua pyytäneen tuomioistuimen on tarkistettava sen selvittämiseksi, voivatko IT:n jälleenmyymät ajoneuvot kuulua voittomarginaalijärjestelmään, että – edellä 18 kohdassa mainitun oikeuskäytännön mukaisesti – näissä ajoneuvoissa on ollut yhä rakenneosia, jotka ovat säilyttäneet niillä uutena olleet käyttöominaisuudet siten, että niitä voidaan käyttää uudelleen sellaisenaan tai kunnostettuna.

25 Ennakkoratkaisua pyytäneen tuomioistuimen on lisäksi tarkistettava, että kyseisiä ajoneuvoja ei ole todellisuudessa myyty pelkästään hävitettäväksi tai toiseksi tavaraksi muuntamista varten. On nimittäin niin, että ajoneuvo, jonka ostaja ei irrota siitä rakenneosia, jotka ovat säilyttäneet niillä uutena olleet käyttöominaisuudet, käyttääkseen niitä uudelleen sellaisenaan tai kunnostettuna, ei enää kuulu sille ominaiseen taloudelliseen kiertokulkuun eikä siihen näin ollen voida soveltaa voittomarginaalijärjestelmää (ks. vastaavasti tuomio 11.7.2018, *E LATS*, C?154/17, EU:C:2018:560, 34 kohta).

26 Ennakkoratkaisua pyytäneen tuomioistuimen on tämän selvityksen yhteydessä otettava huomioon kaikki jälleenmyyntiin liittyvät objektiiviset olosuhteet. Unionin tuomioistuimen oikeuskäytännöstä nimittäin ilmenee, että arvonlisäverodirektiivin käsitteet ovat luonteeltaan objektiivisia ja niitä sovelletaan asianomaisten liiketoimien tarkoituksesta tai tuloksesta riippumatta (tuomio 11.7.2018, *E LATS*, C?154/17, EU:C:2018:560, 35 kohta oikeuskäytäntöviittauksineen).

27 Vaikka sen tarkoituksen, joka verovelvollisella on osallistuessaan liiketoimeen, huomioon ottaminen olisi – poikkeustilanteita lukuun ottamatta – vastoin yhteisen arvonlisäverojärjestelmän tavoitteita, ennakkoratkaisua pyytänyt tuomioistuin voi sitä vastoin ottaa huomioon objektiiviset tekijät, kuten ajoneuvojen esillepanon ja kunnon, sopimuksen kohteen, kyseisten ajoneuvojen myyntiarvon, laskutustavan taikka mainitut ajoneuvot hankkineen henkilön liiketoiminnan (ks.

vastaavasti tuomio 11.7.2018, E LATS, C?154/17, EU:C:2018:560, 36 ja 37 kohta oikeuskäytäntöviittauksineen).

28 Edellä todetun perusteella esitettyyn kysymykseen on vastattava, että arvonlisäverodirektiivin 311 artiklan 1 kohdan 1 alakohtaa on tulkittava siten, että lopullisesti käyttökelvottomia moottoriajoneuvoja, jotka yritys hankkii kyseisen direktiivin 314 artiklassa tarkoitetuilta henkilöiltä ja jotka on tarkoitettu myytäväksi varaosiksi ilman näiden osien irrottamista kyseisistä ajoneuvoista, on pidettävä mainitun direktiivin 311 artiklan 1 kohdan 1 alakohdassa tarkoitettuina käytettyinä tavaroina, jos yhtäältä niissä on yhä osia, jotka ovat säilyttäneet niillä uutena olleet käyttöominaisuudet siten, että niitä voidaan käyttää uudelleen sellaisenaan tai kunnostettuna, ja toisaalta on osoitettu, että kyseiset ajoneuvot ovat pysyneet niille ominaisessa taloudellisessa kiertokulussa tällaisen osien uudelleenkäytön perusteella.

Oikeudenkäyntikulut

29 Pääasian asianosaisten osalta asian käsittely unionin tuomioistuimessa on välivaihe kansallisessa tuomioistuimessa vireillä olevan asian käsittelyssä, minkä vuoksi kansallisen tuomioistuimen asiana on päättää oikeudenkäyntikulujen korvaamisesta. Oikeudenkäyntikuluja, jotka ovat aiheutuneet muille kuin näille asianosaisille huomautusten esittämisestä unionin tuomioistuimelle, ei voida määrätä korvattaviksi.

Näillä perusteilla unionin tuomioistuin (kahdeksas jaosto) on ratkaissut asian seuraavasti:

Yhteisestä arvonlisäverojärjestelmästä 28.11.2006 annetun neuvoston direktiivin 2006/112/EY 311 artiklan 1 kohdan 1 alakohtaa

on tulkittava siten, että

lopullisesti käyttökelvottomia moottoriajoneuvoja, jotka yritys hankkii kyseisen direktiivin 314 artiklassa tarkoitetuilta henkilöiltä ja jotka on tarkoitettu myytäväksi varaosiksi ilman näiden osien irrottamista kyseisistä ajoneuvoista, on pidettävä mainitun direktiivin 311 artiklan 1 kohdan 1 alakohdassa tarkoitettuina käytettyinä tavaroina, jos yhtäältä niissä on yhä osia, jotka ovat säilyttäneet niillä uutena olleet käyttöominaisuudet siten, että niitä voidaan käyttää uudelleen sellaisenaan tai kunnostettuna, ja toisaalta on osoitettu, että kyseiset ajoneuvot ovat pysyneet niille ominaisessa taloudellisessa kiertokulussa tällaisen osien uudelleenkäytön perusteella.

Allekirjoitukset

* Oikeudenkäyntikieli: ranska.