

Preliminär utgåva

DOMSTOLENS DOM (åttonde avdelningen)

den 17 maj 2023(*)

”Begäran om förhandsavgörande – Mervärdesskatt– Direktiv 2006/112/EG – Ordningen för beskattning av vinstmarginal– Artikel 311 – Begreppet begagnade varor – Uttjänta fordon som är avsedda att säljas ”som reservdelsbilar ”

I mål C-365/22,

angående en begäran om förhandsavgörande enligt artikel 267 FEUF, framställd av Cour de cassation (Belgien) genom beslut av den 16 maj 2022, som inkom till domstolen den 7 juni 2022, i målet

IT

mot

État belge

meddelar

DOMSTOLEN (åttonde avdelningen),

sammansatt av avdelningsordföranden M. Safjan (referent) samt domarna N. Jääskinen och M. Gavalec,

generaladvokat: L. Medina,

justitiesekreterare: A. Calot Escobar,

efter det skriftliga förfarandet,

med beaktande av de yttranden som avgetts av:

- Belgiens regering, genom P. Cottin, J.-C. Halleux och C. Pochet, samtliga i egenskap av ombud,
- Europeiska kommissionen, genom F. Clotuche-Duvieusart och J. Jokubauskaitis, båda i egenskap av ombud,

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

följande

Dom

1 Begäran om förhandsavgörande avser tolkningen av artikel 311.1 led 1 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 IT och État belge (belgiska staten) angående den belgiska skattemyndighetens beslut att inte tillämpa ordningen för beskattning av vinstmarginal på viss del av IT:s försäljning av fordon.

Tillämpliga bestämmelser

Unionsrätt

3 I artikel 311.1 i mervärdesskattedirektivet föreskrivs följande:

”Utan att det påverkar tillämpningen av andra gemenskapsbestämmelser avses i detta kapitel med

1 *begagnade varor*: materiell lös egendom som är lämplig för vidare användning i befintligt skick eller efter reparation, med undantag av konstverk, samlarföremål eller antikviteter och med undantag för ädla metaller eller ädelstenar enligt medlemsstaternas definition,

...

5) *beskattningsbar återförsäljare*: en beskattningsbar person som inom ramen för sin ekonomiska verksamhet i syfte att sälja vidare köper, för sin rörelse använder eller importerar begagnade varor, konstverk, samlarföremål eller antikviteter, oberoende av om denna beskattningsbara person handlar för egen räkning eller för en annan persons räkning inom ramen för ett avtal enligt vilket provision skall betalas vid köp eller försäljning,

...”

2 Artikel 313.1 i mervärdesskattedirektivet har följande lydelse:1

”Medlemsstaterna skall för leveranser av begagnade varor, konstverk, samlarföremål och antikviteter som görs av beskattningsbara återförsäljare tillämpa en särskild ordning för beskattning av den beskattningsbara återförsäljarens vinstmarginal i enlighet med bestämmelserna i detta underavsnitt.”

3 Artikel 314 i mervärdesskattedirektivet har följande lydelse:

”Ordningen för beskattning av vinstmarginal skall tillämpas på beskattningsbara återförsäljares leveranser av begagnade varor, konstverk, samlarföremål och antikviteter, om varorna levererats till dem i gemenskapen av någon av följande personer:

1 En icke beskattningsbar person.

2 En annan beskattningsbar person, om den personens leverans av varan är undantagen från skatteplikt i enlighet med artikel 136.

3 En annan beskattningsbar person, om den personens leverans av varan omfattas av den skattebefrielse för små företag som avses i artiklarna 282–292 och det rör sig om en investeringsvara.

4 av en annan skattskyldig återförsäljare, till den del dennes varuleverans beskattats enligt dessa särskilda bestämmelser.”

4 I artikel 315 i mervärdesskattedirektivet föreskrivs följande:

"Beskattningsunderlaget för de leveranser av varor som avses i artikel 314 skall utgöras av den beskattningsbara återförsäljarens vinstmarginal efter avdrag av den mervärdesskatt som belöper på själva vinstmarginalen.

Den beskattningsbara återförsäljarens vinstmarginal skall motsvara skillnaden mellan det försäljningspris som återförsäljaren tar ut för varorna och inköpspriset. "

Belgisk rätt

5 Artiklarna 311 och 313 i mervärdesskattedirektivet har införlivats med belgisk rätt genom artikel 58.4 i mervärdesskattelagen och artikel 1 i kunglig förordning nr 53 av den 23 december 1994 om en särskild ordning för beskattning av vinstmarginal för begagnade varor, konstverk, samlarföremål och antikviteter.

Målet vid den nationella domstolen och tolkningsfrågan

6 Sedan den 1 oktober 2013 är IT registrerat till mervärdesskatt för yrkesmässig försäljning av begagnade fordon och skrotbilar. Inom ramen för denna verksamhet förvärvar IT fordon som utrangerats till följd av en totalskada från försäkringsbolag och säljer dem sedan vidare till tredje man som skrot eller "som reservdelsbilar".

7 År 2015 blev IT föremål för en kontroll som medförde ett omprövningsbeslut på grund av ett åsidosättande av reglerna om avdrag för mervärdesskatt och ordningen för beräkning av vinstmarginal. Med stöd av de nationella bestämmelser som införlivar artiklarna 311 och 313 i mervärdesskattedirektivet beslutade skattemyndigheten att från ordningen för beskattning av vinstmarginal undanta fakturor på vilka angavs termerna "bilar som sålts som reservdelsbilar".

8 IT överklagade detta beslut till domstol och gjorde, med hänvisning till EU-domstolens dom av den 18 januari 2017, *Sjelle Autogenbrug* (C-471/15, EU:C:2017:20), bland annat gällande att de fordon som såldes "som reservdelsbilar" utgjorde "begagnade varor" i den mening som avses i artikel 311.1 led 1 i mervärdesskattedirektivet.

9 Cour d'appel de Liège (Belgien) ogillade IT:s yrkanden i dom av den 1 mars 2019. Den erinrade om att domen av den 18 januari 2017, *Sjelle Autogenbrug* (C-471/15, EU:C:2017:20), inte, såsom i förevarande fall, avsåg fordon som såldes vidare "som reservdelsbilar" utan att enskilda reservdelar hade tagits ut, men delar som den beskattningsbara återförsäljaren själv tagit ut från uttjänta fordon och sålts vidare som sådana av denne. Nämnda domstol fann vidare att det skulle prövas huruvida de fordon som var aktuella i det nationella målet hade behållit de funktioner som de hade i ett nytt skick, på ett sådant sätt att de kunde återanvändas som sådana eller efter reparation, och huruvida de följaktligen kunde kvalificeras som "begagnade varor" i den mening som avses i artikel 311.1 led 1 i mervärdesskattedirektivet.

10 Nämnda domstol fann att det var uppenbart att så inte var fallet med de fordon som IT sålde "som reservdelsbilar", eftersom uppgiften "som reservdelsbilar" objektivt visade att dessa fordon i princip inte längre kunde återanvändas som sådana, och att hänsyn skulle tas till de objektiva omständigheter under vilka återförsäljningen skett. Den fann vidare att fordon som blivit till skrot inte heller kunde kvalificeras som "begagnade varor", eftersom de inte kunde användas på nytt med bibehållande av de funktioner de hade som nya, och att de endast kunde användas för att återvinna några delar och det material som de bestod av.

11 Eftersom IT överklagade domen i andra instans till Cour de cassation (Högsta domstolen, Belgien), den hänskjutande domstolen, önskar sistnämnda domstol få klarhet i huruvida

appellationsdomstolens tolkning av artikel 311.1 led 1 i mervärdesskattedirektivet är korrekt.

12 Mot denna bakgrund beslutade Cour de cassation (Högsta domstolen) att vilandeförklara målet och ställa följande tolkningsfråga till domstolen:

”Ska artikel 311.1 led 1 i [mervärdesskattedirektivet] tolkas så, att uttjänta fordon som ett företag som säljer begagnade bilar och skrotbilar förvärvat från sådana personer som avses i artikel 314 i direktivet, och som är avsedda att säljas 'som reservdelsbilar' utan att reservdelarna har tagits ut, utgör begagnade varor i den mening som avses i denna bestämmelse?”

Prövning av tolkningsfrågan

13 Den hänskjutande domstolen har ställt sin fråga för att få klarhet i huruvida artikel 311.1 led 1 i mervärdesskattedirektivet ska tolkas så, att uttjänta motorfordon som ett företag har förvärvat från sådana personer som avses i artikel 314 i mervärdesskattedirektivet och som är avsedda att säljas ”som reservdelsbilar” utan att reservdelarna har tagits ut, utgör begagnade varor i den mening som avses i den förstnämnda av dessa bestämmelser.

14 Det ska inledningsvis preciseras att det framgår såväl av redogörelsen för de faktiska omständigheterna som av den fråga som ställts, att de fordon som förvärvats av IT är fordon som är uttjänta, det vill säga är helt obrukbara, och att de därför har utrangerats. Under dessa omständigheter, och såsom även framgår av beslutet om hänskjutande, kan dessa fordon endast säljas vidare som skrot eller för senare användning av de reservdelar som de består av (återförsäljning som reservdelsbilar) och inte för att återanvändas som sådana eller för att repareras. Det ska preciseras att den hänskjutande domstolens fråga endast avser fallet med återförsäljning som reservdelsbilar.

15 Mot bakgrund av detta inledande övervägande ska det erinras om att med ”begagnade varor” avses enligt artikel 311.1 led 1 i mervärdesskattedirektivet ”materiell lös egendom som är lämplig för vidare användning i befintligt skick eller efter reparation”.

16 Domstolen har i detta avseende slagit fast att begreppet ”begagnade varor”, i den mening som avses i artikel 311.1 led 1 i mervärdesskattedirektivet, inte utesluter materiell lös egendom som kan återanvändas i befintligt skick eller efter reparation och som härrör från ett annat föremål i vilket de ingick som beståndsdelar, och för att ett föremål ska klassificeras som en ”begagnad vara”, dessutom endast krävs att det begagnade föremålet har kvar samma funktioner det hade när det var nytt och att det därför kan återanvändas i befintligt skick eller efter reparation (se, bland annat, dom av den 18 januari 2017, Sjelle Autogenbrug, C-471/15, EU:C:2017:20, punkterna 31 och 32).

17 Domstolen påpekade dessutom att tillämpningen av ordningen för beskattning av vinstmarginal inte nödvändigtvis förutsätter att den köpta varan och den sålda varan är identiska. Domstolen bekräftade särskilt att denna ordning är tillämplig på återförsäljning av reservdelar som den beskattningsbara personen själv har tagit från ett uttjänt fordon som vederbörande förvärvat, i den mån ett motorfordon består av en samling av delar som har monterats ihop och som kan avskiljas och återförsäljas separat, i befintligt skick eller efter reparation (se, bland annat, dom av den 18 januari 2017, Sjelle Autogenbrug, C-471/15, EU:C:2017:20, punkterna 36 och 37).

18 Det är riktigt att målet vid den nationella domstolen, till skillnad från det mål som gav upphov till den ovannämnda domen, kännetecknas av att den beskattningsbara återförsäljaren inte har tagit ut delarna från det uttjänta fordon som denne förvärvat för att själv sälja det vidare, utan har sålt fordonet vidare "som reservdelsbil", det vill säga i syfte att senare använda fordonets delar som reservdelar.

19 Såsom kommissionen har angett i sitt skriftliga yttrande kan denna skillnad emellertid inte leda till slutsatsen att domstolens resonemang i domen av den 18 januari 2017, *Sjelle Autogenbrug* (C-471/15, EU:C:2017:20), inte kan överföras på en sådan situation som den som är aktuell i det nationella målet.

20 Det ska nämligen beaktas, såsom angetts i punkt 16 i förevarande dom, att de fordon som förvärvats av en beskattningsbar återförsäljare, som IT, är uttjänta och således inte kan säljas vidare för att återanvändas i befintligt skick eller repareras. Eftersom fordonet i sig, i egenskap av materiell lös egendom, per definition inte kan återanvändas i befintligt skick eller efter reparation, i den mening som avses i artikel 311.1 led 1 i mervärdesskattedirektivet, ska det, för att avgöra huruvida fordonet kan anses utgöra en begagnad vara och således omfattas av ordningen för beskattning av vinstmarginal, endast beaktas de delar av detta fordon som, i samband med den beskattningsbara återförsäljarens återförsäljning till andra personer, kan återanvändas på ett sådant sätt.

21 En tolkning som innebär att ett uttjänt fordon, i egenskap av begagnad vara, kan omfattas av ordningen för beskattning av vinstmarginal på grund av att vissa delar av fordonet kan återanvändas är förenlig med ändamålet med denna ordning som, såsom framgår av skäl 51 i mervärdesskattedirektivet, är att undvika bland annat dubbelbeskattning som kan följa av att det i försäljningspriset för dessa delar nödvändigtvis redan tas hänsyn till den ingående mervärdesskatt som betalats vid inköpet av fordonet av en person som avses i artikel 314 i direktivet och att varken denna person eller den beskattningsbara återförsäljaren har kunnat dra av detta belopp (se, för ett liknande resonemang, dom av den 18 januari 2017, *Sjelle Autogenbrug*, C-471/15, EU:C:2017:20, punkterna 39 och 40 och där angiven rättspraxis).

22 I förevarande fall ska den hänskjutande domstolen, vid prövningen av huruvida de fordon som IT säljer vidare kan omfattas av ordningen för beskattning av vinstmarginal, försäkra sig om att dessa fordon, i enlighet med den rättspraxis som det erinrats om i punkt 18 ovan, fortfarande har delar som behåller de funktioner som de hade i nytt skick, och att de därför kan återanvändas som sådana eller efter reparation.

23 Den hänskjutande domstolen ska dessutom kontrollera att fordonen i själva verket inte har sålts för att helt enkelt skrotas eller bearbetas till ett annat föremål. Ett fordon från vilket köparen inte tar ur de beståndsdelar som bevarar de funktioner som de hade som nya, för att återanvändas som sådant eller efter reparation, stannar nämligen inte kvar i det ekonomiska kretslopp som det ingick i och kan därför inte omfattas av ordningen för beskattning av vinstmarginal (se, för ett liknande resonemang, dom av den 11 juli 2018, *E LATS*, C-154/17, EU:C:2018:560, punkt 34).

24 Vid denna prövning ska den hänskjutande domstolen beakta samtliga objektiva omständigheter under vilka återförsäljningen skedde. Det framgår nämligen av domstolens praxis att de begrepp som förekommer i mervärdesskattedirektivet är av objektiv karaktär och är tillämpliga oberoende av de berörda transaktionernas syften och resultat (dom av den 11 juli 2018, *E LATS*, C-154/17, EU:C:2018:560, punkt 35 och där angiven rättspraxis).

25 Även om beaktandet av vilken avsikt en beskattningsbar person som deltagit i transaktionen har haft strider, utom i vissa undantagsfall, mot syftet med det gemensamma systemet för

mervärdesskatt, kan den hänskjutande domstolen däremot beakta sådana objektiva omständigheter som hur de aktuella fordonen presenteras och i vilket skick de är, föremålet för avtalet, försäljningspriset, vilken metod som använts för att värdera dem, faktureringsmetod eller den ekonomiska verksamhet som bedrivs av den person som förvärvat nämnda fordon (se, för ett likande resonemang, dom av den 11 juli 2018, E LATS, C-154/17, EU:C:2018:560, punkterna 36 och 37 och där angiven rättspraxis).

26 Mot denna bakgrund ska tolkningsfrågan besvaras som följer. Artikel 311.1 led 1 i mervärdesskattedirektivet ska tolkas så, att uttjänta motorfordon som ett företag förvärvar av sådana personer som avses i artikel 314 i mervärdesskattedirektivet och som är avsedda att säljas "som reservdelsbilar" utan att delarna har tagits ut utgör begagnade varor i den mening som avses i artikel 311.1 led 1 i nämnda direktiv, när de innehåller delar som bevarar de funktioner som de hade i nytt skick, att de därför kan återanvändas som sådana eller efter reparation, och det har fastställts att dessa fordon stannar kvar i det ekonomiska kretslopp som de ingick i som följd av en sådan återanvändning av delarna.

Rättegångskostnader

27 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 (åttonde avdelningen) följande:

Artikel 311.1 led 1 i rådets direktiv 2006/112/EG av den 28 november 2006 om ett gemensamt system för mervärdesskatt

ska tolkas så :

att uttjänta motorfordon som ett företag förvärvar av sådana personer som avses i artikel 314 i mervärdesskattedirektivet och som är avsedda att säljas "som reservdelsbilar" utan att delarna har tagits ut utgör begagnade varor i den mening som avses artikel 311.1 led 1 i nämnda direktiv, när de innehåller delar som gör att de bevarar de funktioner som de hade i nytt skick, att de därför kan återanvändas som sådana eller efter reparation, och det vidare har fastställts att dessa fordon stannar kvar i det ekonomiska kretslopp som de ingick i som följd av en sådan återanvändning av delarna.

Underskrifter

* Rättegångsspråk: franska.