

Foreløbig udgave

FORSLAG TIL AFGØRELSE FRA GENERALADVOKAT

Y. BOT

fremSAT den 22. september 2016 (1)

Sag C-471/15

Sjelle Autogenbrug I/S

mod

Skatteministeriet

(anmodning om præjudiciel afgørelse indgivet af Vestre Landsret (Danmark))

»Præjudiciel forelæggelse – direktiv 2006/112/EF – det fælles merværdiafgiftssystem – særordning for afgiftspligtige videreforhandlere – fortjenstmargenordningen – salg af reservedele fra motorkøretøjer – begrebet »brugte genstande««

1. I denne sag er Domstolen blevet spurgt om, hvorvidt reservedele fra motorkøretøjer kan betragtes som »brugte genstande« som omhandlet i artikel 311, stk. 1, nr. 1), i direktiv 2006/112/EF (2).
2. Anmodningen er af ikke uvæsentlig betydning for sagsøgeren i hovedsagen, idet brugte genstande i henhold til dette direktiv er omfattet af særordningen vedrørende fortjenstmargenen, som fastsætter, at denne ordnings afgiftsgrundlag, dvs. den afgiftspligtige videreforhandlers samlede fortjenstmargen, er lig med forskellen mellem den salgspris, som den afgiftspligtige videreforhandler forlanger, og købsprisen.
3. I dette forslag til afgørelse vil jeg redegøre for grundene til, at jeg er af den opfattelse, at nævnte direktivs artikel 311, stk. 1, nr. 1), skal fortolkes således, at begrebet »brugte genstande« omfatter autodele, som – efter at være blevet udtaget af et udrangeret køretøj, som en autogenbrugsvirksomhed har erhvervet fra en privatperson – videresælges som reservedele, således at den afgiftspligtige videreforhandler kan anvende fortjenstmargenordningen.

I – Retsforskrifter

A – EU-retten

4. Artikel 1, stk. 2, i direktiv 2006/112 er affattet som følger:

»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 merværdiafgift, 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. Dette direktivs artikel 73 fastsætter følgende:

»Ved levering af varer [...] omfatter afgiftsgrundlaget den samlede modværdi, som leverandøren modtager eller vil modtage af kunden eller tredjemand for de pågældende transaktioner, herunder tilskud, der er direkte forbundet med transaktionernes pris.«

6. Nævnte direktivs afsnit XII med overskriften »Særordninger« indeholder et kapitel 4 med overskriften »Særordninger for brugte genstande, kunstgenstande, samlerobjekter og antikviteter«, som omfatter artikel 311-343.

7. Det bestemmes i artikel 311, stk. 1, nr. 1) og 5), i direktiv 2006/112:

»1. I dette kapitel og med forbehold af andre fællesskabsbestemmelser forstås ved:

1) »brugte genstande«: løsørengenstande, 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«.

8. Dette direktivs artikel 312 bestemmer følgende:

»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. Nævnte direktivs artikel 313, stk. 1, fastsætter følgende:

»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. I artikel 314 i direktiv 2006/112 fastsættes følgende:

»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

[...]«

11. Dette direktivs artikel 315 bestemmer følgende:

»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. Direktivets artikel 318 er affattet som følger:

»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.«

B – *Dansk ret*

13. Momsloven af 23. januar 2013 (herefter »momsloven af 2013«) gennemfører direktiv 2006/112 i dansk ret. I denne lovs kapitel 17 med overskriften »Særlige bestemmelser for brugte varer, kunstgenstande, samlerobjekter og antikviteter« fastsætter nævnte lovs § 69, stk. 1, nr. 1, at

virksomheder, der med henblik på videresalg indkøber mv. brugte varer, kunstgenstande, samlerobjekter eller antikviteter, ved videresalget kan afgiftsberigtige de pågældende brugte varer mv. efter reglerne i dette kapitel. Det er en forudsætning for at anvende disse regler bl.a. på brugte varer, at de er leveret af en ikke-afgiftspligtig person fra Danmark eller fra en anden medlemsstat.

14. Det anføres i § 69, stk. 3, i momsloven af 2013, at ved brugte varer forstås løsøregenstande, der kan genanvendes i den foreliggende stand eller efter reparation, bortset fra kunstgenstande, samlerobjekter, antikviteter samt ædelmetaller og -stene. I henhold til denne bestemmelse anses et transportmiddel, der leveres til eller fra en anden medlemsstat end Kongeriget Danmark, i øvrigt for brugt, såfremt det ikke omfattes af definitionen i lovens § 11, stk. 6.

15. Vestre Landsret (Danmark) har præciseret, at det i forarbejderne til momsloven af 18. maj 1994 er anført, at formålet 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. Ifølge det i forarbejderne anførte forstås der desuden ved begrebet »brugte genstande« løsøregenstande, der kan genanvendes i den foreliggende stand eller efter reparation. Heraf følger, at løsøregenstanden skal bevare sin identitet (3).

16. 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.

II – De faktiske omstændigheder i tvisten i hovedsagen og det præjudicielle spørgsmål

17. Sjelle Autogenbrug I/S er en autogenbrugsvirksomhed, hvis hovedaktivitet er videresalg af brugte autoreservedele, som udtages af udrangerede køretøjer.

18. Sekundært foretager Sjelle Autogenbrug også miljø- og affaldsbehandling af de udrangerede køretøjer, for hvilken ydelse virksomheden fakturerer en standardpris. Endelig hidrører en mindre del af virksomhedens samlede omsætning fra salg af metalskrot (jern), som bliver tilbage efter udtagningen af autodelene.

19. Sjelle Autogenbrugs køb af udrangerede køretøjer, som enten er udtjente køretøjer eller totalskadede køretøjer, foretages hos privatpersoner eller forsikringsselskaber, som ikke deklarerer moms af de foretagne salg.

20. Sjelle Autogenbrug afregner på nuværende tidspunkt moms efter de gældende almindelige momsregler. Den 15. juli 2010 forespurgte virksomheden SKAT om, hvorvidt særordningen vedrørende fortjenstmargenen for brugte genstande finder anvendelse på dens virksomhed bestående i videresalg af brugte autoreservedele udtaget af udrangerede køretøjer.

21. Den 6. august 2010 afgav SKAT et bindende svar til Sjelle Autogenbrug om, at virksomheden ikke var berettiget til at gøre brug af en sådan ordning, fordi de pågældende autodels ikke er omfattet af begrebet »brugte genstande« i den forstand, hvori dette udtryk er anvendt i den gældende lovgivning.

22. Ved kendelse af 12. december 2011 stadfæstede Landsskatteretten (Danmark) SKAT's afgørelse. Sjelle Autogenbrug har derfor påklaget denne kendelse til den forelæggende ret.

23. Idet Vestre Landsret (Danmark) har udtrykt tvivl med hensyn til fortolkningen af artikel 311, stk. 1, nr. 1), i direktiv 2006/112, har den 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?«

III – Bedømmelse

24. Indledningsvis bemærkes, at den nuværende almindelige momsordning gennem et fradragssystem sikrer fuldkommen momsneutralitet for de erhvervsdrivende, som er pålagt at betale den moms, der opkræves i forbindelse med deres økonomiske virksomhed. For hver økonomisk transaktion kan den momspligtige erhvervsdrivende således i det momsbeløb, som er opkrævet i forbindelse med salget af varen, fradrage det momsbeløb, som er betalt i tidligere led af erhvervelser, som er blevet brugt til dens erhvervsmæssige virksomhed. Dette fradragssystem gør det muligt at sikre, at momsen er en moms på varen og ikke på de erhvervsdrivendes omsætning, og at momsbelastningen bæres af den endelige forbruger alene.

25. Hvad angår privatpersoner er de ikke – for så vidt som de ikke udøver økonomisk virksomhed – momspligtige. Når de sælger en brugt genstand til en anden privatperson eller til en afgiftspligtig person, er transaktionen følgelig ikke undergivet moms.

26. Der opstår derfor en vanskelighed, hvis erhververen er en afgiftspligtig videreforhandler. Idet varen genanvendes i handelskæden, er den afgiftspligtige videreforhandler således momspligtig, når han foretager et videresalg af varen. Da han ikke har betalt moms ved erhvervelsen af den brugte genstand fra den ikke-afgiftspligtige privatperson, kan han ikke fradrage dette beløb i det beløb, der skal betales til staten, som derfor udelukkende består af den moms, der opkræves ved videresalget af denne vare. Dette medfører et brud på momsneutraliteten og en dobbelt påligning af denne vare.

27. Fortjenstmargenordningen, som er indført ved direktiv 94/5/EF (4) og inkorporeret i artikel 311-343 i direktiv 2006/112, blev vedtaget for at afhjælpe denne vanskelighed. Den tager sigte på dels at harmonisere de gældende ordninger for varer, der er erhvervet som nye og er momsbelagte, og som derefter videresælges som brugte genstande, dels at undgå dobbelt påligning af afgift og konkurrenceforvridning mellem afgiftspligtige personer på området for brugte genstande (5).

28. For at kunne anvende denne ordning skal den afgiftspligtige videreforhandler derfor udbyde varer, som falder ind under begrebet »brugte genstande« som omhandlet i artikel 311, stk. 1, nr. 1), i direktiv 2006/112, til salg.

29. I den foreliggende sag ønsker den forelæggende ret imidlertid netop nærmere bestemt oplyst, om denne bestemmelse skal fortolkes således, at begrebet »brugte genstande« omfatter autodele, som – efter at være blevet udtaget af et udrangeret køretøj, som en autogenbrugsvirksomhed har erhvervet fra privatpersoner – videresælges som reservedele, således at den afgiftspligtige videreforhandler kan anvende fortjenstmargenordningen.

30. Den danske regering er af den opfattelse, at anvendelsen i den nævnte bestemmelse af udtrykket »i den foreliggende stand« viser, at en vare for at kunne betragtes som en »brugt genstand« skal have bevaret sin identitet, hvilket ikke er tilfældet med reservedele, idet Sjelle

Autogenbrug først køber et helt køretøj. Denne regering har i øvrigt gjort gældende, at selv om disse reservedele kunne betragtes som »brugte genstande«, ville anvendelsen af fortjenstmargenordningen ikke være mulig, eftersom prisen på de nævnte reservedele ikke kan opgøres nøjagtigt.

31. Jeg deler ikke denne opfattelse af følgende grunde.

32. Det er indres, at i henhold til artikel 311, stk. 1, nr. 1), i direktiv 2006/112 defineres brugte genstande som »løsøregenstande, der kan genanvendes i den foreliggende stand eller efter reparation, undtagen kunstgenstande, samlereobjekter og antikviteter og undtagen ædle metaller og ædle stene defineret som sådanne af medlemsstaterne«.

33. Der er hverken noget i denne definition eller i dette direktivs dispositive del, der indikerer, at EU-lovgiver har ønsket at udelukke varer, der oprindeligt hidrører fra ét enkelt samlet hele, men som kan adskilles herfra, såsom reservedelene fra udrangerede køretøjer, fra dette begreb.

34. Anvendelsen af udtrykket »der kan genanvendes« i nævnte definition viser, at en vare – for at kunne kvalificeres som en »brugt genstand« som omhandlet i artikel 311, stk. 1, nr. 1), i direktiv 2006/112 – skal kunne anvendes på ny, idet nye genstande dog utvetydigt udelukkes. Denne nye anvendelse kan finde sted, uden at det er nødvendigt at reparere genstanden, eller efter, at denne genstand har undergået en reparation. Dette er efter min opfattelse betydningen af ordene »i den foreliggende stand eller efter reparation«.

35. Henset til den definition, som EU-lovgiver har givet, er det væsentlige element med henblik på kvalificeringen af »brugte genstande« efter min mening, at den brugte genstand bevarer de egenskaber, som den havde i ny tilstand. Det bemærkes i øvrigt, at EU-lovgiver i artikel 2, nr. 6), i Europa-Parlamentets og Rådets direktiv 2000/53/EF af 18. september 2000 om udrangerede køretøjer (6) har defineret udtrykket »genbrug« som »enhver proces, hvorved komponenter fra udrangerede køretøjer anvendes til samme formål, som de er udformet til«. Delene fra et motorkøretøj opfylder fuldt ud dette krav, for så vidt som de – selv om de er adskilt fra dette køretøj – bevarer deres oprindelige egenskaber, eftersom de genanvendes til samme formål i et andet køretøj. Det er derfor uden betydning, at disse dele er blevet udtaget af et køretøj.

36. Det bør erindres, at genanvendelsen af reservedele fra udrangerede motorkøretøjer klart tilskyndes af EU-lovgiver. Denne anfører selv i femte betragtning til direktiv 2000/53, at som et grundlæggende princip bør affald genbruges og nyttiggøres, og der bør gives forrang til genbrug og genvinding. Dette formål kunne bringes i fare, hvis de afgiftspligtige videreforhandlere såsom Sjelle Autogenbrug, som køber motorkøretøjer for at udtage delene herfra og derefter at videresælge dem som reservedele, ikke kunne anvende fortjenstmargenordningen.

37. Såfremt reservedele fra udrangerede motorkøretøjer, der sælges som reservedele, ikke kunne betragtes som »brugte genstande« som omhandlet i direktiv 2006/112, ville det endelig medføre et juridisk tomrum med hensyn til den afgiftsmæssige behandling af disse dele, for så vidt som de heller ikke kan anses for »nye varer«.

38. Følgelig skal autodele, som – efter at være blevet udtaget af et udrangeret køretøj, som en autogenbrugsvirksomhed har erhvervet fra privatpersoner – videresælges som reservedele, kvalificeres som »brugte genstande«.

39. Når dette er sagt, skal det undersøges, om fortjenstmargenordningen kan finde anvendelse på en type af varer som reservedele. Selv om spørgsmålet alene vedrører begrebet »brugte genstande«, er det ikke desto mindre fremsat i forbindelse med tvisten i hovedsagen, som rejser spørgsmålet om, hvorvidt Sjelle Autogenbrug kan anvende særordningen vedrørende

fortjenstmargenen, henset til de pågældende varers særegenheder. Det fremgår af fast retspraksis, at det som led i den samarbejdsprocedure mellem de nationale retter og Domstolen, som er indført ved artikel 267 TEUF, tilkommer Domstolen at give den nationale ret et hensigtsmæssigt svar, som sætter denne i stand til at afgøre den tvist, der verserer for den (7). For at kunne give den forelæggende ret en hensigtsmæssig besvarelse skal det derfor undersøges, om de pågældende varers særegenheder hindrer – således som den danske regering har gjort gældende – at fortjenstmargenordningen kan finde anvendelse på Sjelle Autogenbrug.

40. Artikel 315 i direktiv 2006/112 bestemmer, at ordningens afgiftsgrundlag, dvs. den afgiftspligtige videreforhandlers fortjenstmargen, er lig med forskellen mellem den salgspris, som den afgiftspligtige videreforhandler forlanger, og købsprisen. De vanskeligheder, der opstår i den foreliggende situation, vedrører fastsættelse af købsprisen. Reservedelene købes ikke som sådanne, men som en del af en enhed, dvs. et køretøj, for hvilket den afgiftspligtige videreforhandler har betalt en samlet pris.

41. Den danske og den græske regering har anført, at den sammensatte karakter af den transaktion, der udføres (udtagningen, men også miljø- og affaldsbehandling osv.), gør fastsættelsen af købsprisen for reservedelene umulig. At gøre det muligt under disse omstændigheder at anvende særordningen vedrørende fortjenstmargenen ville efter den danske regerings opfattelse navnlig medføre en risiko for misbrug eller omgåelse af denne ordning, for så vidt som virksomheden ville have mulighed for at fordele købsprisen på en sådan måde, at der opnås en fortjenstmargen, som er så lille som mulig, og således opnå en momsmæssig fordel.

42. Fra det tidspunkt, hvor en vare betragtes som en »brugt genstand« som omhandlet i artikel 311, stk. 1, nr. 1), i direktiv 2006/112, skal den medlemsstat, på hvis område den afgiftspligtige person, som videresælger denne vare, opererer, efter min opfattelse anvende fortjenstmargenordningen, uanset den pågældende brugte genstand.

43. Det bemærkes således, at medlemsstaterne i overensstemmelse med dette direktivs artikel 313, stk. 1, »på leveringer af brugte genstande [...], der foretages af afgiftspligtige videreforhandlere, [anvender] en særordning med moms af den afgiftspligtige videreforhandlers fortjenstmargen« (8). Brugen af indikativ i dette stykke overlader efter min mening ikke medlemsstaterne nogen skønsmargen med hensyn til anvendelsen af denne særordning.

44. Fortjenstmargenordningen muliggør den fulde overholdelse af princippet om afgiftsneutralitet. I denne henseende har Domstolen anført, at dette princip er et grundlæggende princip i det fælles momssystem, der er indført ved EU-retten på området (9). Domstolen har ligeledes fastslået, at det fremgår af Domstolens praksis, at dette princip, der danner grundlaget for det fælles momssystem, er til hinder for, at beskatningen af en afgiftspligtig persons erhvervsmæssige virksomhed fører til en dobbelt afgiftsopkrævning (10).

45. Domstolen har desuden fastslået, at princippet om afgiftsneutralitet skal fortolkes således, at en forskellig momsmæssig behandling af to tjenesteydelser, som er identiske eller sammenlignelige fra forbrugers synspunkt, og som tilfredsstiller de samme behov hos denne, er tilstrækkelig til at fastslå, at der foreligger en tilsidesættelse af dette princip (11). Den har herudover anført, at princippet er til hinder for, at sammenlignelige tjenesteydelser, som konkurrerer indbyrdes, behandles forskelligt med hensyn til momsen (12). Domstolen har tilføjet, at princippet om afgiftsneutralitet indebærer en fjernelse af konkurrencefordrejninger, der skyldes en forskellig behandling i momsmæssig henseende. Der foreligger således fordrejninger, når det konstateres, at ydelserne er i konkurrence med hinanden og behandles forskelligt med hensyn til momsen (13).

46. Fortjenstmargenordningen har derfor, henset til princippet om momsens neutralitet, til formål at undgå dobbelt påligning af afgift og konkurrencefordrejning mellem afgiftspligtige personer bl.a. på området for brugte genstande. Domstolen har henvist til denne ordnings dobbelte formål i præmis 47 og 48 i dom af 3. marts 2011, Auto Nikolovi (C-203/10, EU:C:2011:118).

47. Ved ikke at lægge afgift på varens videresalgspris, men alene på fortjenstmargenen undgår ordningen således dels, at denne videresolgte vare rammes af en dobbelt påligning af afgift, dels at den afgiftspligtige videreforhandler er forpligtet til – til medlemsstaten – at tilbagebetale et momsbeløb, i hvilket han ikke kunne fradrage det momsbeløb, som han har betalt i tidligere led, hvilket vil medføre, at der skabes en konkurrenceforvridning.

48. Der er imidlertid allerede sket en påligning af afgift af reservedelene fra et motorkøretøj, selv om de oprindeligt indgår i et samlet hele, i tidligere led ved privatpersonens køb af dette køretøj. En del af salgsprisen for disse dele består således af købsprisen for det udrangerede køretøj, for hvilket et momsbeløb allerede er betalt af den private sælger, uden at hverken sidstnævnte eller den afgiftspligtige videreforhandler har kunnet fradrage dette. Det må derfor konstateres, at formålet om at undgå dobbelt påligning af afgift ville blive bragt i fare, hvis brugte genstande, såsom reservedele fra motorkøretøjer, ikke var omfattet af fortjenstmargenordningen. Dette ville direkte være i strid med princippet om momsens neutralitet (14).

49. Med hensyn til formålet om at undgå konkurrenceforvridning mellem afgiftspligtige personer skal det bemærkes, at det i syvende betragtning til direktiv 2006/112 er anført, at det fælles momssystem, selv om satserne og fritagelserne ikke er fuldstændigt harmoniseret, bør medføre konkurrencemæssig neutralitet, således at varer og ydelser af samme art på de enkelte medlemsstaters område beskattes ens uanset produktions- og distributionskædens længde.

50. Afvisningen af at anvende fortjenstmargenordningen i forbindelse med virksomhed som den i hovedsagen omhandlede vil imidlertid netop medføre en konkurrencefordrejning på markedet for salg af brugte reservedele mellem afgiftspligtige videreforhandlere, såsom Sjelle Autogenbrug, som videresælger reservedelene, efter at de er blevet udtaget af udrangerede køretøjer, og afgiftspligtige videreforhandlere, som har erhvervet reservedelene som sådanne.

51. Idet de førstnævnte ikke kan anvende særordningen, ville de således være forpligtet til – til medlemsstaten – at tilbagebetale den moms, der opkræves af den samlede salgspris for delene, uden at kunne fradrage dette. Deres salgspriser er derfor nødvendigvis højere end priserne hos sidstnævnte afgiftspligtige videreforhandlere, som er omfattet af fortjenstmargenordningen, hvilket fører til et tab i konkurrenceevne på markedet for brugte reservedele, medmindre de giver afkald på en del af deres omsætning. Denne forvridning vil føre til, at der skabes forskellig momsmæssig behandling mellem to tjenesteydelser, som er sammenlignelige fra forbrugerens synspunkt, og som tilfredsstiller de samme behov hos denne.

52. Hvad angår den konkrete anvendelse af fortjenstmargenordningen på brugte genstande som reservedele fra motorkøretøjer er det min opfattelse, at det tilkommer den nationale ret – henset til den gældende nationale lovgivning – at afgøre, hvorledes denne ordning skal finde anvendelse på den omhandlede situation. Flere medlemsstater har vedtaget løsninger, som gør det muligt at komme uden om de vanskeligheder, der er forbundet med fastsættelsen af købsprisen for reservedelene.

53. Bl.a. er det i Frankrig og Luxembourg, for ydelser leveret af kunstnere – når det ikke er muligt nøjagtigt at fastsætte den købspris, der er betalt af den afgiftspligtige videreforhandler til sælgeren, eller når denne pris er ubetydelig – fastsat, at afgiftsgrundlaget kan udgøres af en del af

salgsprisen, som er lig med 30% af denne (15).

54. Selv om denne løsning ganske vist vedrører kunstværker, synes den alligevel at kunne finde anvendelse på brugte genstande, for hvilke købsprisen ligeledes er vanskelig at fastsætte.

55. Det bemærkes i denne henseende, at punkt 310 i *Bulletin officiel des finances publiques-Impôts* (Frankrig) (16) fastsætter, at »[e]rhververe af et uensartet parti af varer (f.eks. en ubenyttet fabrik eller materiel, der er bestemt til skrotning) er forpligtet til at foretage en sortering, hvorefter de fastsætter den nøjagtige karakter af de varer, som de videresælger, idet visse af disse varer kan være materialer til genbrug bestemt til at indgå i en ny produktionsproces, mens andre udgør brugte varer, der kan genanvendes. *For disse sidstnævnte anerkendes det, at afgiftsgrundlaget, i mangel af nøjagtigt kendskab til den tilsvarende købspris, fastsættes til halvdelen af afhændelsesprisen*« (17).

56. I øvrigt skal også anvendelsen af samlemetoden som en anden løsning med henblik på beregningen af fortjenstmargenen tages i betragtning. Artikel 318 i direktiv 2006/112, som er blevet gennemført ved § 70, stk. 5, i momsloven af 2013, anfører således, at medlemsstaterne kan fastsætte, at afgiftsgrundlaget ikke fastsættes individuelt for hver levering af varer, men samlet set over en periode. I dette tilfælde er afgiftsgrundlaget pr. referenceperiode lig med forskellen mellem 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 og det samlede beløb for de køb af varer, der er omhandlet i artikel 314 i direktiv 2006/112, og som den afgiftspligtige videreforhandler har foretaget i løbet af den afgiftsperiode, som angivelsen vedrører, dvs. det samlede beløb af købspriserne.

57. Efter dansk praksis synes denne samlemetode, således som Sjelle Autogenbrug har gjort gældende, at kunne anvendes, når den afgiftspligtige videreforhandler opkøber et dødsbo, hvor der på fakturaen eller afregningsbilaget ikke er anført en pris for den enkelte vare, men kun en samlet pris for hele boet, idet prisen for den enkelte vare er ukendt.

58. Samlemetoden mener jeg derfor kan overføres til den i hovedsagen omhandlede situation. Fortjenstmargenen beregnes således over en bestemt periode. Den er lig med forskellen mellem beløbet for salg af reservedele foretaget i denne periode og beløbet for køb af disse reservedele. For beregningen af det sidstnævnte beløb kan det overvejes i det samlede beløb for køb af udrangerede motorkøretøjer at fratrække beløbet for miljø- og affaldsbehandlingen, for hvilke ydelser Sjelle Autogenbrug fakturerer en standardpris, og beløbet for salg af jern eller enhver anden ydelse. Når først disse beløb er fratrasket købsprisen for køretøjerne, fremkommer et beløb svarende til købsprisen for samtlige reservedele fra hvert køretøj for denne bestemte periode.

59. Som tidligere anført tilkommer det under alle omstændigheder den nationale ret at afgøre, hvorledes fortjenstmargenordningen skal finde anvendelse på den omhandlede situation.

60. Henset til samtlige ovenstående betragtninger mener jeg, at artikel 311, stk. 1, nr. 1), i direktiv 2006/112 skal fortolkes således, at begrebet »brugte genstande« omfatter autodele, som – efter at være blevet udtaget af et udrangeret køretøj, som en autogenbrugsvirksomhed har erhvervet fra en privatperson – videresælges som reservedele, således at den afgiftspligtige videreforhandler kan anvende fortjenstmargenordningen.

IV – Forslag til afgørelse

61. Henset til det ovenstående foreslår jeg Domstolen at besvare det af Vestre Landsret (Danmark) forelagte spørgsmål som følger:

»Artikel 311, stk. 1, nr. 1), i Rådets direktiv 2006/112/EF af 28. november 2006 om det fælles merværdiafgiftssystem skal fortolkes således, at begrebet »brugte genstande« omfatter autodele, som – efter at være blevet udtaget af et udrangeret køretøj, som en autogenbrugsvirksomhed har erhvervet fra en privatperson – videresælges som reservedele, således at den afgiftspligtige videreforhandler kan anvende fortjenstmargenordningen.«

1 Originalsprog: fransk.

2– Rådets direktiv af 28.11.2006 om det fælles merværdiafgiftssystem (EUT 2006, L 347, s. 1).

3– Jf. forelæggelsesafgørelsens punkt 2.1, s. 11.

4– Rådets direktiv af 14.2.1994 om tilføjelse til det fælles merværdisystem og om ændring af direktiv 77/388/EØF – Særordning for brugte genstande, kunstgenstande, samlerobjekter og antikviteter (EFT 1994, L 60, s. 16).

5– Jf. 51. betragtning til direktiv 2006/112 samt dom af 3.3.2011, Auto Nikolovi (C-203/10, EU:C:2011:118, præmis 47 og den deri nævnte retspraksis).

6– EUT 2000, L 269, s. 34.

7– Jf. dom af 28.4.2016, Oniors Bio (C-233/15, EU:C:2016:305, præmis 30 og den deri nævnte retspraksis).

8 – Min fremhævelse.

9– Jf. dom af 23.4.2015, GST – Sarviz Germania (C-111/14, EU:C:2015:267, præmis 34 og den deri nævnte retspraksis).

10– Jf. dom af 2.7.2015, NLB Leasing (C-209/14, EU:C:2015:440, præmis 40 og den deri nævnte retspraksis).

11– Jf. dom af 10.11.2011, The Rank Group (C-259/10 og C-260/10, EU:C:2011:719, præmis 36).

12– Jf. dom af 19.7.2012, A (C-33/11, EU:C:2012:482, præmis 32 og den deri nævnte retspraksis). Jf. ligeledes dom af 15.11.2012, Zimmermann (C-174/11, EU:C:2012:716, præmis 48).

13– Jf. dom af 19.7.2012, A (C-33/11, EU:C:2012:482, præmis 33 og den deri nævnte retspraksis).

14– Jf. i denne retning dom af 23.4.2009, Puffer (C-460/07, EU:C:2009:254, præmis 45 og præmis 46 og den deri nævnte retspraksis), og af 22.3.2012, Klub (C-153/11, EU:C:2012:163, præmis 42).

15– Jf. henholdsvis artikel 297 A, i code général des impôts (lov om skatter og afgifter) (Frankrig) og artikel 56b-1, stk. 4, i loi concernant la taxe sur la valeur ajoutée (lov om merværdiafgift) (Luxembourg).

16— BOI-TVA-SECT-90-20-20150506.

17 – Min fremhævelse.