

CONCLUSIE VAN ADVOCaat-GENERAAL

Y. BOT

van 22 september 2016 (1)

Zaak C-471/15

Sjelle Autogenbrug I/S

tegen

Skatteministerium

[verzoek van de Vestre Landsret (regionale rechter van het westen van Denemarken) om een prejudiciële beslissing]

„Prejudiciële verwijzing – Richtlijn 2006/112/EG – Gemeenschappelijk stelsel van belasting over de toegevoegde waarde – Bijzondere regeling voor belastingplichtige wederverkopers – Winstmargeregeling – Verkoop van reserveonderdelen van auto's – Begrip „gebruikte goederen”

1. Het Hof moet in de onderhavige zaak de vraag beantwoorden of auto-onderdelen kunnen worden gekwalificeerd als „gebruikte goederen” in de zin van artikel 311, lid 1, punt 1, van richtlijn 2006/112/EG(2).

2. Die vraag is voor verzoekster in het hoofdgeding van niet te onderschatten belang, aangezien gebruikte goederen krachtens die richtlijn in aanmerking komen voor de bijzondere winstmargeregeling, waarbij de maatstaf van heffing, te weten de door de belastingplichtige wederverkoper gerealiseerde totale winstmarge, gelijk is aan het verschil tussen de door de belastingplichtige wederverkoper gevraagde verkoopprijs en zijn aankoopprijs.

3. Ik zal in de onderhavige conclusie toelichten waarom artikel 311, lid 1, punt 1, van deze richtlijn mijns inziens aldus moet worden uitgelegd dat het begrip „gebruikte goederen” mede ziet op auto-onderdelen die, na te zijn gedemonteerd uit een buiten gebruik gesteld voertuig dat een autorecyclagebedrijf heeft gekocht van een particulier, worden wederverkocht als reserveonderdelen, waardoor de winstmargeregeling op de belastingplichtige wederverkoper van toepassing wordt.

I – Toepasselijke bepalingen

A – Unierecht

4. Artikel 1, lid 2, van richtlijn 2006/112 luidt als volgt:

„Het gemeenschappelijke btw-stelsel berust op het beginsel dat op goederen en diensten een algemene verbruiksbelasting wordt geheven die strikt evenredig is aan de prijs van de goederen

en diensten, zulks ongeacht het aantal handelingen dat tijdens het productie- en distributieproces vóór de fase van heffing plaatsvond.

Bij elke handeling is de btw, berekend over de prijs van het goed of van de dienst volgens het tarief dat voor dat goed of voor die dienst geldt, verschuldigd onder aftrek van het bedrag van de btw waarmee de onderscheiden elementen van de prijs rechtstreeks zijn belast.

[...]"

5. Artikel 73 van deze richtlijn bepaalt:

„Voor [...] goederenleveringen [...] omvat de maatstaf alles wat de leverancier of dienstverrichter voor deze handelingen als tegenprestatie verkrijgt of moet verkrijgen van de zijde van de koper, van de ontvanger of van een derde, met inbegrip van subsidies die rechtstreeks met de prijs van de handelingen verband houden.”

6. Titel XII van richtlijn 2006/112, met het opschrift „Bijzondere regelingen”, bevat een hoofdstuk 4, met het opschrift „Bijzondere regelingen voor gebruikte goederen, kunstvoorwerpen, voorwerpen voor verzamelingen en antiquiteiten”, waarin de artikelen 311 tot en met 343 zijn opgenomen.

7. Artikel 311, lid 1, punten 1 en 5, van richtlijn 2006/112 bepaalt:

„1. Voor de toepassing van dit hoofdstuk, en onverminderd andere communautaire bepalingen, wordt verstaan onder:

1) „gebruikte goederen”: roerende lichamelijke zaken die in de staat waarin zij verkeren of na herstelling opnieuw kunnen worden gebruikt, andere dan kunstvoorwerpen, voorwerpen voor verzamelingen en antiquiteiten, en andere dan edele metalen of edelstenen als omschreven door de lidstaten;

[...]

5) „belastingplichtige wederverkoper”: elke belastingplichtige die in het kader van zijn economische activiteit gebruikte goederen, kunstvoorwerpen, voorwerpen voor verzamelingen of antiquiteiten koopt, voor bedrijfsdoeleinden bestemt dan wel invoert met het oog op wederverkoop, ongeacht of deze belastingplichtige handelt voor eigen rekening dan wel, ingevolge een overeenkomst tot aan- of verkoop in commissie, voor rekening van een derde”.

8. Artikel 312 van deze richtlijn luidt:

„Voor de toepassing van deze onderafdeling wordt verstaan onder:

1) „verkoopprijs”: alles wat de tegenprestatie uitmaakt die een belastingplichtige wederverkoper verkrijgt of moet verkrijgen van de afnemer of een derde, met inbegrip van subsidies die rechtstreeks verband houden met de handeling, belastingen, rechten, heffingen en bijkomende kosten zoals kosten van commissie, verpakking, vervoer en verzekering die de belastingplichtige wederverkoper de afnemer in rekening brengt, echter met uitsluiting van de in artikel 79 bedoelde bedragen;

2) „aankoopprijs”: alles wat de in punt 1) gedefinieerde tegenprestatie uitmaakt die de leverancier van de belastingplichtige wederverkoper verkrijgt of moet verkrijgen.”

9. Artikel 313, lid 1, van deze richtlijn bepaalt:

„De lidstaten passen op door belastingplichtige wederverkopers verrichte leveringen van gebruikte goederen, kunstvoorwerpen, voorwerpen voor verzamelingen en antiquiteiten een bijzondere regeling toe voor de belastingheffing over de winstmarge van de belastingplichtige wederverkoper, overeenkomstig het bepaalde in deze onderafdeling.”

10. In artikel 314 van richtlijn 2006/112 is het volgende bepaald:

„De winstmargeregeling is van toepassing op door een belastingplichtige wederverkoper verrichte leveringen van gebruikte goederen, kunstvoorwerpen, voorwerpen voor verzamelingen en antiquiteiten, wanneer deze goederen hem binnen de Gemeenschap door een der onderstaande personen worden geleverd:

a) een niet-belastingplichtige;

[...]”

11. Artikel 315 van deze richtlijn luidt:

„De maatstaf van heffing voor de in artikel 314 bedoelde goederenleveringen is de winstmarge van de belastingplichtige wederverkoper, verminderd met het bedrag van de btw die voor de winstmarge zelf geldt.

De winstmarge van de belastingplichtige wederverkoper is gelijk aan het verschil tussen de door de belastingplichtige wederverkoper voor het goed gevraagde verkoopprijs en de aankoopprijs.”

12. In artikel 318 van deze richtlijn staat te lezen:

„1. Teneinde de inning van de belasting te vereenvoudigen, kunnen de lidstaten na raadpleging van het btw-comité, voor bepaalde handelingen of voor bepaalde categorieën belastingplichtige wederverkopers bepalen dat de maatstaf van heffing voor leveringen van goederen die onderworpen zijn aan de winstmargeregeling, wordt vastgesteld voor ieder belastingtijdvak uit hoofde waarvan de belastingplichtige wederverkoper de in artikel 250 bedoelde btw-aangifte moet indienen.

In het in de eerste alinea bedoelde geval is de maatstaf van heffing voor goederenleveringen waarop hetzelfde btw-tarief van toepassing is, de totale winstmarge van de belastingplichtige wederverkoper, verminderd met het bedrag van de btw op diezelfde winstmarge.

2. De totale winstmarge is gelijk aan het verschil tussen de volgende twee bedragen:

a) het totale bedrag van de goederenleveringen die onderworpen zijn aan de winstmargeregeling en die gedurende het belastingtijdvak door de belastingplichtige wederverkoper verricht zijn, dit wil zeggen de som van de verkoopprijzen;

b) het totale bedrag van de in artikel 314 bedoelde goederenaankopen die gedurende het belastingtijdvak door de belastingplichtige wederverkoper zijn verricht, dit wil zeggen de som van de aankooprijzen.

3. De lidstaten treffen de nodige maatregelen om te voorkomen dat de in lid 1 bedoelde belastingplichtigen ongerechtvaardigde voordelen genieten of ongerechtvaardigde schade lijden.”

13. De momslov (btw-wet) van 23 januari 2013 (hierna: „btw-wet van 2013”) zet richtlijn 2006/112 om in Deens recht. In hoofdstuk 17 van die wet, met het opschrift „Bijzondere regeling voor gebruikte goederen, kunstvoorwerpen, voorwerpen voor verzamelingen en antiquiteiten”, bepaalt § 69, lid 1, punt 1, van die wet dat ondernemingen die onder meer met het oog op wederverkoop gebruikte goederen, kunstvoorwerpen, voorwerpen voor verzamelingen en antiquiteiten aankopen, bij wederverkoop de belasting over de betrokken goederen overeenkomstig de voorschriften van dit hoofdstuk kunnen betalen. Voor de toepassing van deze voorschriften op met name gebruikte goederen geldt als voorafgaande voorwaarde dat deze goederen door een niet-belastingplichtige worden geleverd vanuit Denemarken of een andere lidstaat.

14. § 69, lid 3, van de btw-wet van 2013 bepaalt dat onder gebruikte goederen wordt verstaan roerende lichamelijke zaken die in de staat waarin zij verkeren of na herstelling opnieuw kunnen worden gebruikt, met uitsluiting van kunstvoorwerpen, voorwerpen voor verzamelingen en antiquiteiten alsook edelmetaal en ?stenen. Bovendien wordt ingevolge die bepaling een transportmiddel dat wordt geleverd naar of vanuit een andere lidstaat dan het Koninkrijk Denemarken beschouwd als een gebruikt goed, voor zover het niet valt onder de definitie van § 11, lid 6, van die wet.

15. De Vestre Landsret (regionale rechter van het westen van Denemarken) preciseert dat de parlementaire stukken van de momslov (btw-wet) van 18 mei 1994 aangeven dat de voorgestelde regelingen tot doel hebben te voorkomen dat tweemaal of meer btw over hetzelfde goed wordt betaald. Dat gebeurt bijvoorbeeld wanneer een handelaar met het oog op wederverkoop gebruikte goederen van particulieren aankoopt. Bovendien blijkt uit deze parlementaire stukken dat onder „gebruikte goederen” wordt verstaan roerende lichamelijke zaken die in de staat waarin zij verkeren of na herstelling opnieuw kunnen worden gebruikt. Hieruit volgt dat roerende lichamelijke zaken hun identiteit moeten behouden.(3)

16. De belastingdienst heeft bij circulaire van 10 februari 2006 inzake de toepassing van de btw bij de sloop van voertuigen meegedeeld dat de btw-voorschriften betreffende gebruikte goederen geen toepassing vinden wanneer een autosloper (handelaar in autoschroot) onderdelen wederverkoopt, aangezien de aard van de auto dan wijzigt, omdat hij tot onderdelen wordt verwerkt.

II – Feiten van het hoofdgeding en prejudiciële vraag

17. Sjelle Autogenbrug I/S is een autorecyclagebedrijf, met als voornaamste activiteit de wederverkoop van gebruikte auto-onderdelen die uit voertuigen buiten gebruik worden gehaald.

18. Voorts houdt Sjelle Autogenbrug zich ook bezig met de milieubehandeling en de verwerking van afval van afgedankte voertuigen, waarvoor zij een standaardprijs factureert. Ten slotte vormt de verkoop van na demontage overblijvend metaalafval (schroot) een bescheiden deel van de totale omzet van het bedrijf.

19. Sjelle Autogenbrug koopt voertuigen buiten gebruik, die ofwel afgedankte voertuigen ofwel total loss zijn, van particulieren en verzekeraars die geen btw over de verkoop aangeven.

20. Sjelle Autogenbrug geeft momenteel de btw aan volgens de algemene toepasselijke regeling. Zij heeft op 15 juli 2010 aan de belastingdienst gevraagd om de bijzondere winstmargeregeling voor gebruikte goederen toe te passen op haar activiteit van wederverkoop

van gebruikte auto-onderdelen die uit buiten gebruik gestelde voertuigen worden gehaald.

21. De belastingdienst heeft op 6 augustus 2010 een bindend advies aan Sjelle Autogenbrug afgeleverd, volgens hetwelk het bedrijf niet in aanmerking kwam voor die regeling, aangezien de betrokken auto-onderdelen niet onder het begrip „gebruikte goederen” vallen in de zin van de toepasselijke wetgeving.

22. Bij beschikking van 12 december 2011, heeft de Landsskatteret (belastingrechter, Denemarken) de beslissing van de belastingdienst bevestigd. Daarop heeft Sjelle Autogenbrug bij de verwijzende rechter hoger beroep tegen die beschikking ingesteld.

23. De Vestre Landsret heeft de behandeling van de zaak geschorst omdat hij twijfels heeft bij de uitlegging van artikel 311, lid 1, punt 1, van richtlijn 2006/112, en het Hof om een antwoord op de volgende prejudiciële vraag verzocht:

„Kunnen onderdelen van een afgedankt voertuig die een voor btw-doeleinden geregistreerd bedrijf dat zich bezighoudt met het hergebruik van auto-onderdelen, uit een voertuig demonteert met het oog op wederverkoop als reserveonderdelen, in de omstandigheden van het hoofdgeding worden beschouwd als ‚gebruikte goederen’ in de zin van artikel 311, lid 1, punt 1, van richtlijn 2006/112?”

III – Beoordeling

24. Vooraf zij eraan herinnerd dat de huidige algemene btw-regeling, dankzij een aftreksysteem, volledige neutraliteit van de btw waarborgt voor ondernemers die de btw doorstorten die zij in het kader van hun economische activiteiten hebben ontvangen. Zo kan een belastingplichtige ondernemer voor elke economische transactie het btw-bedrag dat hij vooraf over de aankopen ten behoeve van zijn economische activiteit heeft betaald, in aftrek brengen van het bedrag aan btw dat hij over de verkoop van het goed heeft ontvangen. Dit aftreksysteem staat toe te waarborgen dat de btw een belasting op goederen is, en niet op het omzetcijfer van de ondernemers, en dat de eindverbruiker als enige de last van de btw draagt.

25. Particulieren zijn niet btw-plichtig, voor zover zij geen economische activiteit uitoefenen. Wanneer zij een gebruikt goed aan een andere particulier of een belastingplichtige verkopen, is de transactie bijgevolg niet aan de btw onderworpen.

26. Een probleem ontstaat wanneer de koper een belastingplichtige wederverkoper is. Aangezien het goed opnieuw in het commerciële circuit terechtkomt, is de belastingplichtige wederverkoper immers btw verschuldigd bij de wederverkoop van het goed. Hij heeft bij de aankoop van het gebruikte goed van de niet-belastingplichtige particulier echter geen btw betaald, waardoor hij geen btw van het aan de staat door te storten bedrag kan aftrekken, waarbij dit bedrag uitsluitend uit de over de wederverkoop van dat goed geheven btw bestaat. Bijgevolg wordt de neutraliteit van de btw doorbroken en wordt dat goed dubbel belast.

27. De winstmargeregeling, ingevoerd bij richtlijn 94/5/EG(4) en opgenomen in de artikelen 311 tot en met 343 van richtlijn 2006/112, is vastgesteld teneinde dat probleem te verhelpen. Zij beoogt een harmonisatie van de regelingen die gelden voor nieuw gekochte goederen waarop btw wordt geheven, die vervolgens als gebruikte goederen worden verkocht, en strekt bovendien ertoe dubbele belasting en verstoring van de mededinging tussen belastingplichtigen op het gebied van gebruikte goederen te voorkomen.(5)

28. Om voor deze regeling in aanmerking te komen, moet de belastingplichtige wederverkoper dus goederen verkopen die onder het begrip „gebruikte goederen” vallen in de zin van artikel 311, lid 1, punt 1, van richtlijn 2006/112.

29. In de onderhavige zaak wenst de verwijzende rechter precies te vernemen of, kort samengevat, die bepaling aldus moet worden uitgelegd dat het begrip „gebruikte goederen” mede ziet op auto-onderdelen die, nadat zij zijn gedemonteerd uit een buiten gebruik gesteld voertuig dat een autorecyclagebedrijf heeft gekocht van een particulier, worden wederverkocht als reserveonderdelen, waardoor de winstmargeregeling op de belastingplichtige wederverkoper van toepassing wordt.

30. De Deense regering meent dat het gebruik in die bepaling van de woorden „in de staat waarin zij verkeren” erop wijst dat een goed slechts als „gebruikt goed” kan worden aangemerkt wanneer het zijn identiteit behoudt, wat niet het geval is voor onderdelen aangezien Sjelle Autogenbrug eerst een volledig voertuig koopt. Deze regering voert ook aan dat, ook al kunnen deze onderdelen als „gebruikte goederen” worden omschreven, de toepassing van de winstmargeregeling niet mogelijk is aangezien de aankoop prijs van die onderdelen niet exact kan worden bepaald.

31. Ik deel die opvatting niet, en wel om de volgende redenen.

32. Ik herinner eraan dat overeenkomstig artikel 311, lid 1, punt 1, van richtlijn 2006/112 gebruikte goederen worden omschreven als „roerende lichamelijke zaken die in de staat waarin zij verkeren of na herstelling opnieuw kunnen worden gebruikt, andere dan kunstvoorwerpen, voorwerpen voor verzamelingen en antiquiteiten, en andere dan edele metalen of edelstenen als omschreven door de lidstaten”.

33. Niets in deze omschrijving, en evenmin in het corpus van de richtlijn, geeft aan dat de Uniewetgever goederen van dit begrip wenste uit te sluiten die oorspronkelijk uit één enkel geheel voortkomen, maar die ervan kunnen worden afgescheiden, zoals onderdelen van voertuigen buiten gebruik.

34. Het gebruik van de woorden „opnieuw kunnen worden gebruikt” in deze omschrijving toont aan dat een goed slechts als „gebruikt goed” in de zin van artikel 311, lid 1, punt 1, van richtlijn 2006/112 kan worden aangemerkt wanneer het opnieuw kan worden gebruikt, waardoor nieuwe goederen ondubbelzinnig zijn uitgesloten. Een goed kan opnieuw worden gebruikt zonder dat het nodig is het goed te herstellen of nadat het is hersteld. Dat is volgens mij de betekenis van „in de staat waarin zij verkeren of na herstelling”.

35. Gelet op de omschrijving van de Uniewetgever ben ik van mening dat voor de kwalificering als „gebruikt goed” van wezenlijk belang is dat het gebruikte goed de kenmerken heeft behouden die het had toen het nieuw was. Voor het overige merk ik op dat de Uniewetgever in artikel 2, punt 6, van richtlijn 2000/53/EG van het Europees Parlement en de Raad van 18 september 2000 betreffende autowrakken(6) het begrip „hergebruik” heeft omschreven als „handelingen waarbij onderdelen van autowrakken opnieuw worden gebruikt voor hetzelfde doel als waarvoor zij werden ontworpen”. Auto-onderdelen beantwoorden volledig aan dat vereiste, aangezien zij, zelfs afgescheiden van het voertuig, hun oorspronkelijke kenmerken behouden omdat zij voor dezelfde doeleinden in een ander voertuig worden hergebruikt. Het is dus van weinig belang dat die onderdelen van het voertuig zijn afgescheiden.

36. Bovendien dient voor ogen te worden gehouden dat het hergebruik van onderdelen van buiten gebruik gestelde auto's door de Uniewetgever duidelijk wordt aangemoedigd. Hij geeft in

overweging 5 van richtlijn 2000/53 zelfs aan dat als hoofdbeginsel geldt dat afvalstoffen dienen te worden hergebruikt en nuttig toegepast en dat aan hergebruik en recycling de voorkeur dient te worden gegeven. Die doelstelling kan in het gedrang komen als belastingplichtige wederverkopers, zoals Sjelle Autogenbrug, die auto's kopen om er de onderdelen van te recupereren en die vervolgens als reserveonderdelen te verkopen, niet voor de winstmargeregeling in aanmerking kunnen komen.

37. Als onderdelen van buiten gebruik gestelde auto's die als reserveonderdelen worden verkocht, niet als „gebruikte goederen” in de zin van richtlijn 2006/112 konden worden aangemerkt, zou er een rechtsvacuüm ontstaan inzake de fiscale behandeling van die onderdelen, omdat zij evenmin als „nieuwe goederen” kunnen worden gekwalificeerd.

38. Daarom moeten auto-onderdelen die, nadat zij zijn gedemonteerd uit een buiten gebruik gesteld voertuig dat een autorecyclagebedrijf heeft gekocht van een particulier, worden wederverkocht als reserveonderdelen, als „gebruikte goederen” worden gekwalificeerd.

39. Thans moet worden onderzocht of de winstmargeregeling op goederen als dit soort onderdelen kan worden toegepast. De vraag betreft weliswaar enkel het begrip „gebruikte goederen”, maar is niettemin gesteld in de context van het hoofdgeding, waarin de vraag rijst of Sjelle Autogenbrug in aanmerking kan komen voor de bijzondere winstmargeregeling, gelet op de specificiteit van de betrokken goederen. Volgens vaste rechtspraak staat het in het kader van de bij artikel 267 VWEU ingestelde procedure van samenwerking tussen de nationale rechterlijke instanties en het Hof, aan het Hof om de nationale rechter een nuttig antwoord te geven aan de hand waarvan deze het bij hem aanhangige geding kan oplossen.⁽⁷⁾ Teneinde een nuttig antwoord op de vraag van de verwijzende rechter te geven, dient derhalve te worden onderzocht of de specificiteit van de betrokken gebruikte goederen aan de toepassing van de winstmargeregeling op Sjelle Autogenbrug in de weg staat, zoals de Deense regering aanvoert.

40. Artikel 315 van richtlijn 2006/112 bepaalt dat de maatstaf van heffing onder die regeling, te weten de winstmarge van de belastingplichtige wederverkoper, gelijk is aan het verschil tussen de door de belastingplichtige wederverkoper gevraagde verkoopprijs en zijn aankoopprijs. De moeilijkheden die in deze situatie rijzen, betreffen de vaststelling van de aankoopprijs. De onderdelen zijn immers niet als zodanig gekocht, maar maken deel uit van een geheel, te weten een voertuig waarvoor de belastingplichtige wederverkoper een totaalprijs heeft betaald.

41. De Deense en de Griekse regering voeren aan dat de complexiteit van de handeling bij de verwerking tot schroot (verwijdering, maar ook milieubehandeling, afvalverwerking, enz.) het onmogelijk maakt de aankoopprijs van de onderdelen te bepalen. De Deense regering meent in het bijzonder dat wanneer in die omstandigheden de toepassing van de bijzondere winstmargeregeling wordt toegestaan, dit het gevaar inhoudt dat misbruik wordt gemaakt of de regeling wordt omzeild, aangezien de onderneming de mogelijkheid heeft om de aankooprijzen aldus te stellen dat zij de kleinst mogelijke winstmarge verkrijgt en zo een btw-voordeel krijgt.

42. Ik ben van mening dat zodra een goed als „gebruikt goed” wordt gekwalificeerd in de zin van artikel 311, lid 1, punt 1, van richtlijn 2006/112, de lidstaat op het grondgebied waarvan de belastingplichtige het goed wederverkoopt, de bijzondere winstmargeregeling moet toepassen, ongeacht om welk goed het gaat.

43. Ik wens eraan te herinneren dat overeenkomstig artikel 313, lid 1, van deze richtlijn „[d]e lidstaten op door belastingplichtige wederverkopers verrichte leveringen van gebruikte goederen [...] een bijzondere regeling [toepassen] voor de belastingheffing over de winstmarge van de belastingplichtige wederverkoper”.⁽⁸⁾ Het gebruik van de tegenwoordige tijd in dat lid laat volgens mij de betrokken lidstaat geen enkele beoordelingsvrijheid inzake de toepassing van deze

bijzondere regeling.

44. De winstmargeregeling maakt het mogelijk dat het beginsel van fiscale neutraliteit volkomen wordt geëerbiedigd. Het Hof heeft in dat verband geoordeeld dat dit beginsel een basisbeginsel is van het bij het Unierecht ingevoerde gemeenschappelijke btw-stelsel.(9) Uit de rechtspraak van het Hof volgt ook dat het beginsel van fiscale neutraliteit, dat ten grondslag ligt aan het gemeenschappelijke btw-stelsel, zich ertegen verzet dat het heffen van belasting over bedrijfsactiviteiten leidt tot dubbele belastingheffing.(10)

45. Het Hof heeft bovendien geoordeeld dat het beginsel van fiscale neutraliteit aldus moet worden uitgelegd dat een verschil in behandeling voor de btw van twee verrichtingen van diensten die uit het oogpunt van de consument gelijk of soortgelijk zijn, en aan dezelfde behoeften van deze laatste voldoen, volstaat om te kunnen spreken van schending van dat beginsel.(11) Daaraan heeft het Hof toegevoegd dat dit beginsel zich in het bijzonder ertegen verzet dat soortgelijke, en dus met elkaar concurrerende diensten, uit het oogpunt van de btw verschillend worden behandeld.(12) Voorts, aldus het Hof, omvat het beginsel van fiscale neutraliteit tevens het beginsel van het opheffen van concurrentievervalsingen die voortvloeien uit een ongelijke behandeling uit het oogpunt van de btw. De vervalsing is daarom aangetoond zodra vaststaat dat diensten met elkaar concurreren en uit het oogpunt van de btw ongelijk worden behandeld.(13)

46. De winstmargeregeling strekt ertoe dubbele belasting en verstoring van de mededinging tussen belastingplichtigen met name op het gebied van gebruikte goederen te voorkomen. Het Hof heeft die dubbele doelstelling in herinnering gebracht in de punten 47 en 48 van zijn arrest van 3 maart 2011, *Auto Nikolovi* (C-203/10, EU:C:2011:118).

47. Doordat niet de wederverkoopprijs van het goed maar enkel de winstmarge wordt belast, voorkomt de regeling immers niet alleen dat het goed dubbel wordt belast, maar ook dat de belastingplichtige wederverkoper een btw-bedrag aan de lidstaat moet doorstorten, waarop hij geen door hem voldane voorbelasting in aftrek kan brengen, wat een mededingingsverstoring tot gevolg zou hebben.

48. Ook al maken auto-onderdelen oorspronkelijk deel uit van een geheel, zij zijn in een eerder stadium belast bij de aankoop van het voertuig door de particulier. Een deel van de verkoopprijs van die onderdelen wordt dus gevormd door de aankoopprijs van het buiten gebruik gestelde voertuig waarvan een bepaald bedrag aan btw reeds door de particuliere verkoper is betaald zonder dat hij noch de belastingplichtige wederverkoper het btw-bedrag heeft kunnen aftrekken. Derhalve moet worden vastgesteld dat de doelstelling om dubbele belastingheffingen te voorkomen in het gedrang zou komen als gebruikte goederen, zoals auto-onderdelen, niet in aanmerking voor de winstmargeregeling konden komen. Dit zou rechtstreeks afbreuk doen aan het beginsel van fiscale neutraliteit.(14)

49. Inzake de doelstelling om verstoring van de mededinging tussen belastingplichtigen te voorkomen, zij erop gewezen dat overweging 7 van richtlijn 2006/112 bepaalt dat het gemeenschappelijke btw-stelsel – zelfs indien de tarieven en vrijstellingen niet volledig worden geharmoniseerd – uiteindelijk mededingingsneutraal moet zijn in die zin dat op het grondgebied van elke lidstaat op soortgelijke goederen en diensten dezelfde belastingdruk rust, ongeacht de lengte van de productie- en distributieketen.

50. De weigering om de winstmargeregeling op een activiteit als die in het hoofdgeding toe te passen, zou echter juist leiden tot een verstoring van de mededinging op de markt van de verkoop van gebruikte auto-onderdelen tussen belastingplichtige wederverkopers, zoals Sjele Autogenbrug, die de onderdelen wederverkopen na ze uit buiten gebruik gestelde voertuigen te hebben gedemonteerd, en belastingplichtige wederverkopers die de onderdelen als zodanig

hebben gekocht.

51. Als eerstbedoelde wederverkopers niet in aanmerking zouden komen voor de bijzondere regeling, zouden zij immers verplicht zijn de over de totale verkoopprijs van de onderdelen geheven btw aan de staat door te storten zonder een aftrek te genieten. Hun verkoopprijzen zouden dan noodzakelijkerwijs hoger zijn dan die van laatstbedoelde belastingplichtige wederverkopers die in aanmerking komen voor de winstmargeregeling, wat tot een verlies aan competitiviteit op de markt van de gebruikte onderdelen zou leiden, tenzij zij een deel van hun omzet laten varen. Die verstoring van de mededinging zou tot een verschil in behandeling inzake btw leiden tussen twee dienstverrichtingen die uit het oogpunt van de consument soortgelijk zijn en die aan dezelfde noden van de consument beantwoorden.

52. Betreffende de concrete toepassing van de winstmargeregeling op gebruikte goederen, zoals auto-onderdelen, ben ik van mening dat het aan de nationale rechter staat om te bepalen hoe die regeling op de onderhavige zaak moet worden toegepast, gelet op de toepasselijke nationale voorschriften. In verschillende lidstaten is gekozen voor een oplossing die toestaat de problemen in verband met de bepaling van de aankoopprijs van de onderdelen te omzeilen.

53. Met name in Frankrijk en Luxemburg kan bij de levering van kunstwerken, wanneer het niet mogelijk is de door een belastingplichtige wederverkoper aan de verkoper betaalde aankoopprijs nauwkeurig te bepalen of wanneer die prijs niet beduidend is, de maatstaf van heffing worden bepaald op 30 % van de verkoopprijs.(15)

54. Die oplossing betreft weliswaar kunstwerken, maar het lijkt mij mogelijk ze toe te passen op gebruikte goederen waarvan de aankoopprijs ook moeilijk te bepalen valt.

55. Ik merk in dat verband op dat punt 310 van de *Bulletin officiel des finances publiques-Impôts* (publicatieblad van openbare financiën en belastingen, Frankrijk)(16) bepaalt dat „[d]e kopers van heterogene loten (bijvoorbeeld een buiten dienst gestelde fabriek of voor de sloop bestemd materieel) de goederen moeten sorteren en vervolgens de exacte aard moeten bepalen van de goederen die zij wederverkopen, waarbij bepaalde van die goederen recycleerbare grondstoffen kunnen zijn en opnieuw in het productieproces kunnen terechtkomen, en andere gebruikte goederen zijn die geschikt zijn voor hergebruik. *Voor laatstbedoelde goederen is het toegestaan, wanneer de overeenstemmende aankoopprijs niet exact bekend is, om de maatstaf van heffing te bepalen op de helft van de verkoopprijs*”.(17)

56. Een andere denkbare oplossing voor de berekening van de winstmarge kan bestaan in een totalisering. Artikel 318 van richtlijn 2006/112, omgezet in § 70, lid 5, van de btw-wet van 2013, bepaalt dat de lidstaten kunnen bepalen dat de maatstaf van heffing niet individueel wordt vastgesteld voor elke goederenlevering, maar in het totaal voor een bepaald belastingtijdvak. In dat geval is de maatstaf van heffing, in elk referentietijdvak, gelijk aan het verschil tussen het totale bedrag van de aan de winstmargeregeling onderworpen goederenleveringen die door de belastingplichtige zijn verricht gedurende het belastingtijdvak waarvoor aangifte wordt gedaan, dit wil zeggen de som van de verkoopprijzen, en het totale bedrag van de in artikel 314 van richtlijn 2006/112 bedoelde goederenaankopen die door de belastingplichtige wederverkoper zijn verricht gedurende het belastingtijdvak waarvoor aangifte wordt gedaan, dit wil zeggen de som van de aankooprijzen.

57. Zoals Sjelle Autogenbrug aanvoert, blijkt volgens de Deense praktijk deze totalisering een bruikbare methode te zijn wanneer de belastingplichtige wederverkoper goederen uit een erfenis opkoopt, waarvan de factuur of het factuurdossier geen prijs voor elk van de goederen vermeldt, maar slechts een prijs voor de erfenis in haar geheel, waarbij de prijs van elk individueel goed niet bekend is.

58. Daarom kan een totalisering mijns inziens ook wordt toegepast op een situatie als in het hoofdgeding. De winstmarge wordt in dat geval over een bepaald tijdvak berekend en is gelijk aan het verschil tussen de som van de verkopen van onderdelen tijdens dat tijdvak en de som van de aankopen van die onderdelen. Voor de berekening van laatstbedoelde som kan worden overwogen om het bedrag voor de milieubehandeling en de afvalverwerking, zijnde prestaties waarvoor Sjelle Autogenbrug een standaardprijs factureert, en het bedrag voor de schrootverkoop of andere prestaties af te trekken van de som van de aankopen van de buiten gebruik gestelde auto's. Aldus blijft na aftrek van al die bedragen van de aankooprijzen van de voertuigen een bedrag over dat overeenkomt met de aankoopprijs van alle onderdelen van elk voertuig voor dat bepaalde tijdvak.

59. Zoals ik eerder heb aangegeven, staat het hoe dan ook aan de nationale rechter om te bepalen hoe de winstmargeregeling in de betrokken situatie moet worden toegepast.

60. Gelet op een en ander ben ik van mening dat artikel 311, lid 1, punt 1, van richtlijn 2006/112 aldus moet worden uitgelegd dat het begrip „gebruikte goederen” mede ziet op auto-onderdelen die, nadat zij zijn gedemonteerd uit een buiten gebruik gesteld voertuig dat een autorecyclagebedrijf heeft gekocht van een particulier, worden wederverkocht als reserveonderdelen, waardoor de winstmargeregeling op de belastingplichtige wederverkoper van toepassing wordt.

IV – Conclusie

61. Gelet op het voorgaande geef ik het Hof in overweging de prejudiciële vraag van de Vestre Landsret (regionale rechter van het westen van Denemarken) te beantwoorden als volgt:

„Artikel 311, lid 1, punt 1, van richtlijn 2006/112/EG van de Raad van 28 november 2006 betreffende het gemeenschappelijke stelsel van belasting over de toegevoegde waarde moet aldus worden uitgelegd dat het begrip „gebruikte goederen” mede ziet op auto-onderdelen die, nadat zij zijn gedemonteerd uit een buiten gebruik gesteld voertuig dat een autorecyclagebedrijf heeft gekocht van een particulier, worden wederverkocht als reserveonderdelen, waardoor de winstmargeregeling op de belastingplichtige wederverkoper van toepassing wordt.”

1 – Oorspronkelijke taal: Frans.

2 – Richtlijn van de Raad van 28 november 2006 betreffende het gemeenschappelijke stelsel van belasting over de toegevoegde waarde (PB 2006, L 347, blz. 1).

3 – Zie punt 2.1 op bladzijde 11 van de verwijzingsbeslissing.

4 – Richtlijn van de Raad van 14 februari 1994 tot aanvulling van het gemeenschappelijk stelsel van belasting over de toegevoegde waarde en tot wijziging van richtlijn 77/388/EEG – Bijzondere regeling voor gebruikte goederen, kunstvoorwerpen, voorwerpen voor verzamelingen en antiquiteiten (PB 1994, L 60, blz. 16).

- 5 – Zie overweging 51 van richtlijn 2006/112 en arrest van 3 maart 2011, Auto Nikolovi (C-203/10, EU:C:2011:118, punt 47 en aldaar aangehaalde rechtspraak).
- 6 – PB 2000, L 269, blz. 34.
- 7 – Zie arrest van 28 april 2016, Oniors Bio (C-233/15, EU:C:2016:305, punt 30 en aldaar aangehaalde rechtspraak).
- 8 – Cursivering van mij.
- 9 – Zie arrest van 23 april 2015, GST – Sarviz Germania (C-111/14, EU:C:2015:267, punt 34 en aldaar aangehaalde rechtspraak).
- 10 – Zie arrest van 2 juli 2015, NLB Leasing (C-209/14, EU:C:2015:440, punt 40 en aldaar aangehaalde rechtspraak).
- 11 – Zie arrest van 10 november 2011, The Rank Group (C-259/10 en C-260/10, EU:C:2011:719, punt 36).
- 12 – Zie arrest van 19 juli 2012, A (C-33/11, EU:C:2012:482, punt 32 en aldaar aangehaalde rechtspraak). Zie ook arrest van 15 november 2012, Zimmermann (C-174/11, EU:C:2012:716, punt 48).
- 13 – Zie arrest van 19 juli 2012, A (C-33/11, EU:C:2012:482, punt 33 en aldaar aangehaalde rechtspraak).
- 14 – Zie in die zin arresten van 23 april 2009, Puffer (C-460/07, EU:C:2009:254, punten 45 en 46 en aldaar aangehaalde rechtspraak), en 22 maart 2012, Klub (C-153/11, EU:C:2012:163, punt 42).
- 15 – Zie respectievelijk artikel 297 A, III, van de code général des impôts (algemeen belastingwetboek, Frankrijk) en artikel 56 ter-1, lid 4, van de btw-wet (Luxemburg).
- 16 – BOI-TVA-SECT-90-20-20150506.
- 17 – Cursivering van mij.