

FÖRSLAG TILL AVGÖRANDE AV GENERALADVOKAT

YVES BOT

föredraget den 22 september 2016(1)

Mål C-471/15

Sjelle Autogenbrug I/S

mot

Skatteministeriet

(begäran om förhandsavgörande från Vestre Landsret (Appellationsdomstolen för Västra Danmark, Danmark))

”Begäran om förhandsavgörande – Direktiv 2006/112/EG – Gemensamt system för mervärdesskatt – Den särskilda ordningen för beskattningsbara återförsäljare – Ordningen för beskattning av vinstmarginal – Försäljning av bilreservdelar – Begreppet begagnade varor”

1. I förevarande mål har domstolen ombetts att klargöra huruvida bilreservdelar kan klassificeras som begagnade varor i den mening som avses i artikel 311.1.1 i direktiv 2006/112/EG.(2)

2. Svaret på den frågan har stor betydelse för klaganden i det nationella målet, eftersom begagnade varor enligt direktiv 2006/112 omfattas av den särskilda ordningen för beskattning av vinstmarginal, enligt vilken beskattningsunderlaget, det vill säga den beskattningsbara återförsäljarens sammanlagda vinstmarginal, ska motsvara skillnaden mellan det försäljningspris som återförsäljaren tar ut för varorna och inköpspriset.

3. I förevarande förslag till avgörande förklarar jag varför jag anser att artikel 311.1.1 i ovan nämnda direktiv ska tolkas så, att begreppet begagnade varor omfattar bildelar som ett bilåtervinningsföretag säljer vidare som reservdelar, efter att ha tagit ut delarna från ett uttjänt fordon som det förvärvat av en privatperson, och att den beskattningsbara återförsäljaren därför kan tillämpa ordningen för beskattning av vinstmarginal.

I – Tillämpliga bestämmelser

A – Unionsrätt

4. Artikel 1.2 i direktiv 2006/112 har följande lydelse:

”Principen om det gemensamma systemet för mervärdesskatt innebär tillämpning på varor och tjänster av en allmän skatt på konsumtion som är exakt proportionell mot priset på varorna och tjänsterna, oavsett antalet transaktioner som äger rum under produktions- och

distributionsprocessen före det led där skatt tas ut.

På varje transaktion skall mervärdesskatt, beräknad på varornas eller tjänsternas pris enligt den skattesats som är tillämplig på sådana varor eller tjänster, vara utkrävbar efter avdrag av det mervärdesskattebelopp som burits direkt av de olika kostnadskomponenter som utgör priset.

...

5. I artikel 73 i samma direktiv föreskrivs följande:

"För ... leveranser av varor ... skall beskattningsunderlaget omfatta allt som utgör den ersättning som leverantören eller tillhandahållaren har erhållit eller skall erhålla från förvärvaren eller en tredje part för dessa transaktioner, inklusive subventioner som är direkt kopplade till priset på transaktionerna."

6. Avdelning XII i direktivet, med rubriken "Särskilda ordningar", innehåller ett kapitel 4, som har rubriken "Särskilda ordningar för begagnade varor, konstverk, samlarföremål och antikviteter", bestående av artiklarna 311–343.

7. Artikel 311.1.1 och 311.1.5 i direktiv 2006/112 har följande lydelse:

"1. 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."

8. Artikel 312 i direktivet har följande lydelse:

"I detta underavsnitt avses med

1. *försäljningspris*: hela den ersättning som den beskattningsbara återförsäljaren har erhållit eller skall erhålla av förvärvaren eller tredje man, inbegripet subventioner direkt kopplade till transaktionen, skatter, tullar, avgifter och övriga pålagor samt bikostnader såsom provisions-, emballage-, frakt- och försäkringskostnader som den beskattningsbara återförsäljaren debiterar förvärvaren för, men med uteslutande av de belopp som avses i artikel 79,

2. *inköpspris*: hela den ersättning som avses i punkt 1 vilken leverantören har erhållit eller skall erhålla av den beskattningsbara återförsäljaren."

9. I artikel 313.1 i direktivet föreskrivs följande:

"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.”

10. I artikel 314 i direktiv 2006/112 föreskrivs följande:

”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:

a) en icke beskattningsbar person,

...”

11. Artikel 315 i direktivet har följande lydelse:

”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.”

12. Artikel 318 i direktivet har följande lydelse:

”1. För att förenkla uttaget av skatt får medlemsstaterna, efter samråd med mervärdesskattekommittén, för vissa transaktioner eller vissa kategorier av beskattningsbara återförsäljare föreskriva att beskattningsunderlaget för leveranser av varor som omfattas av ordningen för beskattning av vinstmarginal skall fastställas för varje beskattningsperiod för vilken den beskattningsbara återförsäljaren skall lämna den mervärdesskattedeklaration som avses i artikel 250.

I de fall som avses i första stycket skall beskattningsunderlaget för leveranser av varor för vilka en och samma mervärdesskattesats tillämpas vara den beskattningsbara återförsäljarens sammanlagda vinstmarginal efter avdrag av den mervärdesskatt som belöper på denna vinstmarginal.

2. Den sammanlagda vinstmarginalen skall utgöras av skillnaden mellan följande två belopp:

a) Det totala beloppet för sådana leveranser av varor som omfattas av ordningen för beskattning av vinstmarginal och som den beskattningsbara återförsäljaren har utfört under den beskattningsperiod som deklarationen avser, dvs. summan av försäljningspriserna.

b) Det totala beloppet för sådana inköp av varor som avses i artikel 314 och som den beskattningsbara återförsäljaren gjort under den beskattningsperiod som deklarationen avser, dvs. summan av inköpspriserna.

3. Medlemsstaterna skall vidta nödvändiga åtgärder för att säkerställa att de beskattningsbara personer som avses i punkt 1 inte uppnår fördelar som de inte är berättigade till eller lider oövertälig skada.”

B – *Dansk rätt*

13. Momsloven (lagen om mervärdesskatt) av den 23 januari 2013 (nedan kallad 2013 års mervärdesskattelag) införlivar direktiv 2006/112 med dansk rätt. Kapitel 17 i nämnda lag har rubriken ”Särskilda bestämmelser för begagnade varor, konstverk, samlarföremål och antikviteter”.

I 69 § första stycket första punkten i mervärdesskattelagen anges att företag som köper in begagnade varor, konstverk, samlarföremål och antikviteter för återförsäljning kan när de säljs vidare betala skatt för begagnade varor med mera enligt bestämmelserna i det kapitlet. Förutsättningen för att kunna tillämpa dessa bestämmelser på bland annat begagnade varor är att varorna har levererats av en icke beskattningsbar person med hemvist i Danmark eller från en annan medlemsstat.

14. I 69 § tredje stycket i 2013 års mervärdesskattelag anges att med begagnade varor avses lös egendom som kan återanvändas i befintligt skick eller efter reparation, med undantag för konstverk, samlarföremål, antikviteter samt ädelmetaller och ädelstenar. Enligt denna bestämmelse ska dessutom ett transportmedel som levereras till eller från andra medlemsstater än Konungariket Danmark anses begagnat om det inte omfattas av definitionen i 11 § sjätte stycket i samma lag.

15. Vestre Landsret (Appellationsdomstolen för Västra Danmark, Danmark) har uppgett att det av förarbetena till momsloven av den 18 maj 1994 (1994 års lag om mervärdesskatt) framgår att syftet med de föreslagna bestämmelserna är att undvika att full skatt betalas för samma vara två gånger. Så kan exempelvis vara fallet när näringsidkare köper begagnade varor av privatpersoner för vidareförsäljning. Av förarbetena framgår dessutom att med begreppet begagnade varor avses lösöre, som kan återanvändas i befintligt skick eller efter reparation. Härav följer att föremålet ska bevara sin identitet.(3)

16. I en riktlinje av den 10 februari 2006 om mervärdesskatt vid skrotning av bilar har den danska skattemyndigheten uttalat att bestämmelserna om mervärdesskatt på begagnade varor inte är tillämpliga när en bilskrot säljer reservdelar vidare då bilen härvid ändrar karaktär (till reservdelar).

II – Bakgrund till det nationella målet och tolkningsfrågan

17. Sjelle Autogenbrug I/S (nedan kallat Sjelle Autogenbrug) är ett bilåtervinningsföretag (ett företag som handlar med begagnade bildelar). Dess huvudsakliga verksamhet består i att sälja vidare reservdelar från uttjänta fordon.

18. Sjelle Autogenbrugs bedriver även verksamhet som består i att miljö – och avfallsbehandla de uttjänta fordonen, för vilket det fakturerar ett standardpris. En mindre del av företagets totala omsättning kommer slutligen av försäljningen av det metallskrot som återstår efter det att delarna har tagits ut från de uttjänta fordonen.

19. Sjelle Autogenbrug köper begagnade bilar, antingen uttjänta eller totalskadade fordon, av privatpersoner och försäkringsbolag som inte deklarerar mervärdesskatt på försäljningen.

20. Sjelle Autogenbrug deklarerar för närvarande mervärdesskatt enligt de allmänna reglerna. Den 15 juli 2010 begärde bolaget att skattemyndigheten skulle tillämpa den särskilda ordningen för beskattning av vinstmarginal på bolagets vidareförsäljning av reservdelar från uttjänta fordon.

21. Den 6 augusti 2010 lämnade skattemyndigheten ett bindande svar till Sjelle Autogenbrug med innebörden att företaget inte kunde tillämpa en sådan ordning, eftersom de aktuella bildelarna inte utgjorde begagnade varor i den mening som avses i gällande lagstiftning.

22. Genom beslut av den 12 december 2011 fastställde Landsskatteretten (Domstolsliknande förvaltningsmyndighet på skatteområdet, Danmark) skattemyndighetens beslut. Sjelle Autogenbrug överklagade detta beslut till den hänskjutande domstolen.

23. Vestre Landsret (Appellationsdomstolen för Västra Danmark) önskar få klarhet i hur artikel 311.1.1 i direktiv 2006/112 ska tolkas och har därför beslutat att begära ett förhandsavgörande från domstolen avseende följande fråga:

”Kan delar från uttjänta fordon, som ett mervärdesskatteregistrerat bilåtervinningsföretag tar ut från ett fordon för att sälja vidare som reservdelar – under sådana omständigheter som de i det nationella målet – anses som begagnade varor i den mening som avses i artikel 311.1.1 i rådets direktiv 2006/112/EG ...?”

III – Min bedömning

24. För det första erinrar jag om att det allmänna mervärdesskattesystemet, tack vare ett avdragssystem, för närvarande garanterar total mervärdesskatteneutralitet för de ekonomiska aktörer som är skyldiga att betala in den mervärdesskatt som de erhållit inom ramen för sin ekonomiska verksamhet. För varje ekonomisk transaktion får den ekonomiska aktör som är betalningsskyldig för mervärdesskatt således från det mervärdesskattebelopp som erhållits vid försäljningen av produkten dra av det ingående mervärdesskattebelopp som betalats för inköp till näringsverksamheten. Tack vare detta avdragssystem säkerställs att mervärdesskatten påförs produkten och inte den ekonomiska aktörens omsättning samt att mervärdesskatten enbart belastar slutkonsumenten.

25. Privatpersoner som inte bedriver någon näringsverksamhet är inte beskattningsbara för mervärdesskatt. Om en privatperson säljer en begagnad vara till en annan privatperson eller till en beskattningsbar person ska mervärdesskatt därför inte tas ut på transaktionen.

26. Ett problem uppstår emellertid om förvärvaren är en beskattningsbar återförsäljare. Eftersom varan återomsätts på marknaden är den beskattningsbara återförsäljaren nämligen betalningsskyldig för mervärdesskatt när denne säljer varan vidare. Eftersom den beskattningsbara återförsäljaren inte betalande mervärdesskatt vid köpet av den begagnade varan från den icke beskattningsbara personen får återförsäljaren emellertid inte dra av någon ingående mervärdesskatt från det belopp som ska betalas till staten, vilket uteslutande utgörs av den mervärdesskatt som erhållits vid vidareförsäljningen av den aktuella varan. Detta leder till bristande mervärdesskatteneutralitet och till att varan dubbelbeskattas.

27. Ordningen för beskattning av vinstmarginal, som infördes genom direktiv 94/5/EG(4) och införlivats i artiklarna 311–343 i direktiv 2006/112, antogs för att åtgärda detta problem. Syftet är dels att harmonisera gällande ordningar för varor som förvärvas nya och som är belastade med mervärdesskatt, dels att undvika dubbelbeskattning och snedvridning av konkurrensen på området för begagnade varor.(5)

28. För att omfattas av denna ordning måste den beskattningsbara återförsäljaren således bjuda ut sådana varor till försäljning som omfattas av begreppet begagnade varor i den mening som avses i artikel 311.1.1 i direktiv 2006/112.

29. I förevarande mål önskar emellertid den hänskjutande domstolen framför allt få klarhet i huruvida denna bestämmelse ska tolkas så, att begreppet begagnade varor omfattar bildelar som ett bilåtervinningsföretag säljer vidare som reservdelar, efter att ha tagit ut delarna från ett uttjänt fordon som det förvärvat av en privatperson, och att den beskattningsbara återförsäljaren därför kan tillämpa ordningen för beskattning av vinstmarginal.

30. Den danska regeringen anser att användningen av uttrycket ”i befintligt skick” i ovan nämnda bestämmelse tyder på att en vara för att kunna klassificeras som en begagnad vara

måste bevara sin karaktär. Så är inte fallet med de uttagna reservdelarna, eftersom Sjelle Autogenbrug först förvärvar en komplett bil. Den danska regeringen har dessutom gjort gällande att även om dessa reservdelar hade kunnat klassificeras som begagnade varor hade ordningen för beskattning av vinstmarginal inte kunnat tillämpas på dem, eftersom det hade varit omöjligt att med exakthet fastställa reservdelarnas inköpspris.

31. Skälen till att jag inte instämmer i denna bedömning är följande.

32. Jag erinrar om att enligt artikel 311.1.1. i direktiv 2006/112 avses med 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".

33. Inget i vare sig denna definition eller i resten av direktivet tyder på att unionslagstiftaren från detta begrepp har velat utesluta varor som ursprungligen har bildat en enda enhet, men som kan delas upp, såsom reservdelar som tagits ut från uttjänta fordon.

34. Användningen av uttrycket "som är lämplig för vidare användning" i ovannämnda definition visar att en vara för att kunna klassificeras som en begagnad vara i den mening som avses i artikel 311.1.1 i direktiv 2006/112 måste kunna användas på nytt, vilket utan tvekan undantar nya varor. Min tolkning av uttrycket "i befintligt skick eller efter reparation" är att varan kan användas på nytt utan att den behöver repareras eller efter det att den har reparerats.

35. Mot bakgrund av unionslagstiftarens definition anser jag att den viktigaste komponenten för att klassificera en vara som begagnad är att varan har bevarat de särskilda egenskaper som den hade som ny. Jag konstaterar dessutom att unionslagstiftaren i artikel 2.6 i Europaparlamentets och rådets direktiv 2000/53/EG av den 18 september 2000 om uttjänta fordon(6) har definierat "återanvändning" som "varje förfarande genom vilket komponenter från uttjänta fordon används i samma syfte som de är utformade för". Bildelar uppfyller detta krav eftersom de, även när de är åtskilda från fordonet, bevarar sina ursprungliga egenskaper när de återanvänds för samma ändamål i ett annat fordon. Det spelar därför mindre roll att dessa delar har tagits ut från ett fordon.

36. Det bör dessutom erinras om att unionslagstiftaren tydligt uppmuntrar återanvändningen av delar som tagits ut från uttjänta fordon. I skäl 5 i direktiv 2000/53 anger unionslagstiftaren till och med att en grundläggande princip är att avfall bör återanvändas och återvinnas samt att återanvändning och materialåtervinning särskilt bör gynnas. Det målet kan bli svårt att uppfylla om de beskattningsbara återförsäljarna, såsom Sjelle Autogenbrug, som köper bilar för att plocka delar från dessa och sedan sälja delarna vidare som reservdelar, inte kan omfattas av ordningen för beskattning av vinstmarginal.

37. Om delar som tas från uttjänta fordon, och säljs som reservdelar, inte skulle kunna klassificeras som begagnade varor i den mening som avses i direktiv 2006/112, i den utsträckning de inte längre kan klassificeras som "nya varor", skulle detta skapa ett rättsligt tomrum vid dessa delars behandling i skattehänseende.

38. De bildelar som säljs vidare som reservdelar efter att ha tagits ut från ett uttjänt fordon som ett bilåtervinningsföretag har förvärvat av en privatperson ska därför klassificeras som begagnade varor.

39. Efter detta konstaterande är det nödvändigt att undersöka huruvida ordningen för beskattning av vinstmarginal kan tillämpas på den typ av varor som reservdelar utgör. Även om tolkningsfrågan endast avser begreppet begagnade varor har den trots allt formulerats inom

ramen för det nationella målet, i vilket saken är huruvida Sjelle Autogenbrug kan omfattas av den särskilda ordningen för beskattning av vinstmarginal på grund av de berörda varornas särskilda egenskaper. Enligt fast rättspraxis ankommer det, inom ramen för det i artikel 267 FEUF inrättade samarbetet mellan de nationella domstolarna och EU-domstolen, på EU-domstolen att ge den nationella domstolen ett användbart svar, så att den kan avgöra det mål som är anhängigt vid den.(7) För att kunna ge den hänskjutande domstolen ett användbart svar är det därför nödvändigt att undersöka huruvida varornas särskilda egenskaper utgör hinder för att tillämpa ordningen för beskattning av vinstmarginal på Sjelle Autogenbrug, vilket den danska regeringen har gjort gällande.

40. I artikel 315 i direktiv 2006/112 anges att beskattningsunderlaget för denna ordning, det vill säga den beskattningsbara återförsäljarens vinstmarginal, ska motsvara skillnaden mellan det försäljningspris som återförsäljaren tar ut för varorna och inköpspriset. Problemet i förevarande fall är hur inköpspriset ska fastställas. Reservdelarna köptes nämligen inte in som sådana utan som delar av en helhet, nämligen en bil, för vilken den beskattningsbara återförsäljaren betalade ett totalpris.

41. Den danska och den grekiska regeringen bekräftar att den komplexa skrotningsprocessen (uttagning, men även miljö- och avfallshantering etcetera) gör att det är omöjligt att fastställa inköpspriset för de uttagna reservdelarna. Den danska regeringen anser att om den särskilda ordningen för beskattning av vinstmarginal tillämpas i en sådan situation är risken att ordningen missbrukas eller kringgås, eftersom företaget skulle kunna styra inköpspriset så att vinstmarginalen blev så liten som möjligt, och därmed få en fördel i mervärdesskattehanseende.

42. Från och med det ögonblick en vara klassificeras som en begagnad vara i den mening som avses i artikel 311.1.1 i direktiv 2006/112 är min uppfattning att den medlemsstat i vilken den beskattningsbara personen bedriver sin verksamhet ska tillämpa ordningen för beskattning av vinstmarginal, oavsett vilken begagnad vara det rör sig om.

43. Jag erinrar om att enligt artikel 313.1 i ovannämnda direktiv ska "[m]edlemsstaterna... för leveranser av begagnade varor ... som görs av beskattningsbara återförsäljare *tillämpa* en särskild ordning för beskattning av den beskattningsbara återförsäljarens vinstmarginal".(8) Användningen av formuleringen "ska ... tillämpa" i denna punkt ger inte medlemsstaterna något utrymme för skönsmässig bedömning vad gäller tillämpningen av denna särskilda ordning.

44. Tack vare ordningen för beskattning av vinstmarginal kan principen om skatteneutralitet respekteras fullt ut. Domstolen har i detta avseende konstaterat att denna princip är en grundläggande princip i det gemensamma system för mervärdesskatt som har inrättats genom unionsrätten på området.(9) Domstolen har även slagit fast att det följer av domstolens praxis att principen om skatteneutralitet, som ligger till grund för det gemensamma mervärdesskattesystemet, utgör hinder för att beskattningen av den beskattningsbara personens näringsverksamhet medför en dubbelbeskattning.(10)

45. Domstolen har dessutom slagit fast att principen om skatteneutralitet ska tolkas så, att en skillnad i behandling i mervärdesskattehänseende mellan två tjänster som ur konsumentens synvinkel är identiska eller jämförbara och som tillgodoser samma behov hos konsumenten i sig är tillräcklig för att principen om skatteneutralitet ska anses ha åsidosatts.(11) Domstolen har även konstaterat att nämnda princip utgör hinder för att jämförbara och således konkurrerande tjänster behandlas olika i mervärdesskattehänseende.(12) Domstolen har tillagt att principen om skatteneutralitet medför att snedvridningar av konkurrensen till följd av särbehandling i mervärdesskattehänseende ska undanröjas. Snedvridningar föreligger således så snart det har visats att tjänsterna konkurrerar med varandra och behandlas olika i mervärdesskattehänseende.(13)

46. Vad gäller principen om mervärdesskattens neutralitet är syftet med ordningen för beskattning av vinstmarginal således att undvika dubbelbeskattning och snedvridning av konkurrensen mellan beskattningsbara personer, särskilt vid handel med begagnade varor. Domstolen har upprepat de dubbla syftena med denna ordning i punkterna 47 och 48 i sin dom av den 3 mars 2011, *Auto Nikolovi* (C-203/10, EU:C:2011:118).

47. Genom att inte beskatta varans försäljningspris, utan enbart vinstmarginalen, undviker man genom denna ordning dels att den sålda varan dubbelbeskattas, dels att den beskattningsbara personen tvingas betala in ett mervärdesskattebelopp till medlemsstaten från vilket vederbörande inte kan dra av ingående mervärdesskatt, vilket skulle kunna leda till en snedvridning av konkurrensen.

48. På de delar som plockats från en bil, även om de ursprungligen var del av en helhet, togs emellertid en skatt ut när bilen köptes av privatpersonen. En del av dessa delars försäljningspris utgörs därför av det uttjänta fordonets inköpspris, på vilket mervärdesskatt redan erlagts av den privatperson som senare sålt bilen, utan att varken denne eller den beskattningsbara återförsäljaren har kunnat dra av detta belopp. Målet att undvika dubbelbeskattning äventyras därför om de begagnade varorna, såsom bilreservdelarna, inte kan omfattas av ordningen för beskattning av vinstmarginal. Detta utgör ett direkt hot mot mervärdesskattens neutralitet.(14)

49. Vad gäller målet att undvika snedvridning av konkurrensen mellan beskattningsbara personer erinrar jag om att det i skäl 7 i direktiv 2006/112 anges att det gemensamma systemet för mervärdesskatt bör, även om skattesatserna och undantagen inte är helt harmoniserade, vara konkurrensneutralt genom att liknande varor och tjänster belastas med lika stort skatteuttag inom varje medlemsstats territorium, oavsett hur lång produktions- och distributionskedjan är.

50. Om ordningen för beskattning av vinstmarginal inte får tillämpas på en sådan verksamhet som den i det nationella målet skulle detta emellertid resultera i just en snedvridning av konkurrensen på marknaden för försäljning av begagnade reservdelar mellan de beskattningsbara återförsäljare som säljer vidare reservdelarna efter att ha tagit ut dem från uttjänta fordon, såsom Sjelle Autogenbrug, och de beskattningsbara återförsäljare som har förvärvat reservdelarna som sådana.

51. De förstnämnda återförsäljarna, som inte kan utnyttja den särskilda ordningen, tvingas nämligen att till medlemsstaten betala den mervärdesskatt som påförts reservdelarnas totala försäljningspris, utan att kunna utnyttja möjligheten att dra av ingående mervärdesskatt. Deras försäljningspris kommer därför med nödvändighet att bli högre än det pris som de sistnämnda återförsäljarna betalar, vilka omfattas av ordningen för beskattning av vinstmarginal. Detta riskerar att leda till sämre konkurrens på marknaden för begagnade reservdelar, eller åtminstone till att de förstnämnda återförsäljarnas omsättning minskar. En sådan snedvridning av konkurrensen skulle leda till en skillnad i behandling i mervärdesskattehänseende mellan två tjänster som ur

konsumtens synvinkel är jämförbara och som tillgodoser samma behov hos konsumenten.

52. Vad gäller den konkreta tillämpningen av ordningen för beskattning av vinstmarginal på begagnade varor som bilreservdelar som tagits ut från uttjänta fordon anser jag att det ankommer på den nationella domstolen att, med beaktande av tillämplig nationell lagstiftning, fastställa hur denna ordning ska tillämpas i en sådan situation som den som är i fråga i förevarande mål. Flera medlemsstater tillämpar lösningar som kringgår problemet med att fastställa inköpspriset för reservdelar.

53. I Frankrike och i Luxemburg föreskrivs bland annat att beskattningsunderlaget vid leverans av konstverk, när det inte med exakthet går att fastställa det inköpspris som en beskattningsbar återförsäljare har betalat till säljaren eller när detta pris inte är betydande, får fastställas till 30 procent av försäljningspriset.(15)

54. Även om den lösningen rör konstverk anser jag emellertid att den även kan tillämpas på begagnade varor, som det är lika svårt att fastställa inköpspriset på.

55. I detta avseende konstaterar jag att det i punkt 310 i *Bulletin officiel des finances publiques-Impôts* (Frankrike)(16) föreskrivs att "förvärvare av partier som inte är enhetliga (exempelvis en nedlagd fabrik eller material som ska skrotas) är skyldiga att sortera dessa och sedan fastställa exakt vilken natur de produkter har som de säljer vidare, där vissa av produkterna kan vara återvunnet material som ska återföras i tillverkningsledet och andra begagnade artiklar som ska återanvändas. Om det exakta inköpspriset för de sistnämnda produkterna inte är känt får beskattningsunderlaget fastställas till halva försäljningspriset".(17)

56. Dessutom måste tillämpningen av den globala metoden betraktas som en annan lösning för att beräkna vinstmarginalen. I artikel 318 i direktiv 2006/112, som har införlivats genom 70 § femte stycket i mervärdesskattelagen, anges att medlemsstaterna får föreskriva att beskattningsunderlaget inte ska fastställas för varje enskild leverans av varan, utan för en hel beskattningsperiod. I förevarande fall motsvarar beskattningsunderlaget, för referensperioden, skillnaden mellan det totala beloppet för sådana leveranser av varor som omfattas av ordningen för beskattning av vinstmarginal och som den beskattningsbara återförsäljaren har utfört under den beskattningsperiod som deklarationen avser, det vill säga summan av försäljningspriserna, och det totala beloppet för sådana inköp av varor som avses i artikel 314 i direktiv 2006/112 och som den beskattningsbara återförsäljaren gjort under den beskattningsperiod som deklarationen avser, det vill säga summan av inköpspriserna.

57. Enligt dansk praxis förefaller det, vilket även Sjelle Autogenbrug har gjort gällande, vara tillåtet att tillämpa den globala metoden när den beskattningsbara återförsäljaren säljer de relevanta varorna vidare en efter en, och där det på fakturan eller i faktureringsunderlaget inte anges ett pris för varje artikel, utan ett totalpris för samtliga artiklar, och priset för varje enskild vara inte är känt.

58. Jag anser därför att den globala metoden även skulle kunna tillämpas i en sådan situation som den i det nationella målet. Vinstmarginalen skulle då beräknas för en fastställd period. Vinstmarginalen skulle motsvara skillnaden mellan summan av de försäljningar av reservdelar som har utförts under den aktuella perioden och summan av inköpen av dessa reservdelar. För att beräkna det sistnämnda beloppet går det att tänka sig att från summan av inköpen av uttjänta fordon dra av kostnaderna för miljö- och avfallshantering, prestationer för vilka Sjelle Autogenbrug fakturerar ett standardpris, och summan av försäljningen av metallskrot eller varje annan prestation. När dessa belopp väl har dragits av bilarnas inköpspris återstår således ett belopp motsvarande inköpspriset för alla delar som tagits ut från varje fordon under denna period.

59. Som jag redan påpekat ankommer det i vilket fall som helst på den nationella domstolen att fastställa hur ordningen för beskattning av vinstmarginal ska tillämpas i en sådan situation som den som är fråga i förevarande mål.

60. Mot bakgrund av vad som ovan anförts anser jag att artikel 311.1.1 i direktiv 2006/112 ska tolkas så, att begreppet begagnade varor omfattar bildelar som ett bilåtervinningsföretag säljer vidare som reservdelar, efter att ha tagit ut delarna från ett uttjänt fordon som det förvärvat av en privatperson, och att den beskattningsbara återförsäljaren därför kan tillämpa ordningen för beskattning av vinstmarginal.

IV – Förslag till avgörande

61. Mot bakgrund av vad som ovan anförts föreslår jag att domstolen ska besvara tolkningsfrågan från Vestre Landsret (Appellationsdomstolen för Västra Danmark, Danmark) på följande sätt:

Artikel 311.1.1 i direktiv 2006/112/EG av den 28 november 2006 om ett gemensamt system för mervärdesskatt ska tolkas så, att begreppet begagnade varor omfattar bildelar som ett bilåtervinningsföretag säljer vidare som reservdelar, efter att ha tagit ut delarna från ett uttjänt fordon som det förvärvat av en privatperson, och att den beskattningsbara återförsäljaren därför kan tillämpa ordningen för beskattning av vinstmarginal.

1 – Originalspråk: franska.

2 – **Rådets direktiv 2006/112/EG av den 28 november 2006 om ett gemensamt system för mervärdesskatt** (EUT L 347, 2006, s. 1).

3 – Se punkt 2.1, s. 11 i begäran om förhandsavgörande.

4 – Rådets **direktiv 94/5/EEG av den 14 februari 1994 om tillägg till det gemensamma mervärdesskattesystemet och om ändring av direktiv 77/388/EEG** – Särskilda föreskrifter för begagnade varor, konstverk, samlarföremål och antikviteter (EGT L 60, 1994, s. 16; svensk specialutgåva, område 9, volym 2, s. 153).

5 – Se skäl 51 i direktiv 2006/112 och domen av den 3 mars 2011, Auto Nikolovi (C-203/10, EU:C:2011:118, punkt 47 och där angiven rättspraxis).

6 – EGT L 269, 2000, s. 34.

7 – Se dom av den 28 april 2016, Oniors Bio (C-233/15, EU:C:2016:305, punkt 30 och där angiven rättspraxis).

8 – Min kursivering.

9 – Se dom av den 23 april 2015, GST – Sarviz Germania (C-111/14, EU:C:2015:267, punkt 34 och där angiven rättspraxis).

10 – Se dom av den 2 juli 2015, NLB Leasing (C-209/14, EU:C:2015:440, punkt 40 och där angiven rättspraxis).

11 – Se dom av den 10 november 2011, The Rank Group (C-259/10 och C-260/10, EU:C:2011:719, punkt 36).

12 – Se dom av den 19 juli 2012, A (C-33/11, EU:C:2012:482, punkt 32 och där angiven

rättspraxis). Se, även, dom av den 15 november 2012, Zimmermann (C-174/11, EU:C:2012:716, punkt 48).

13 – Se dom av den 19 juli 2012, A (C-33/11, EU:C:2012:482, punkt 33 och där angiven rättspraxis) Se även dom av den 15 november 2012, Zimmermann (C-174/11; EU:C:2012:716, punkt 48).

14 – Se, för ett liknande resonemang, dom av den 23 april 2009, Puffer (C-460/07, EU:C:2009:254, punkterna 45 och 46 och där angiven rättspraxis), och dom av den 22 mars 2012, Klub (C-153/11, EU:C:2012:163, punkt 42).

15 – Se artikel 297 A.III i den allmänna skattelagen (Code général des impôts) (Frankrike) och artikel 56 ter-1.4 i lagen om mervärdesskatt (Loi concernant la taxe sur la valeur ajoutée) (Luxemburg).

16 – BOI-TVA-SECT-90-20-20150506.

17 – Min kursivering.