

DOMSTOLENS DOM (tredje avdelningen)

den 18 januari 2017 ([1](#))

”Begäran om förhandsavgörande — Beskattning — Mervärdesskatt —
Direktiv 2006/112/EG — Särskild ordning för beskattning av vinstmarginal — Begreppet
’begagnade varor’ — Försäljning av reservdelar från uttjänta fordon”

I mål C-471/15,

angående en begäran om förhandsavgörande enligt artikel 267 FEUF, framställd av Vestre Landsret (Appellationsdomstolen för västra Danmark, Danmark) genom beslut av den 2 september 2015, som inkom till domstolen den 7 september 2015, i målet

Sjelle Autogenbrug I/S

mot

Skatteministeriet,

meddelar

DOMSTOLEN (tredje avdelningen)

sammansatt av avdelningsordföranden L. Bay Larsen samt domarna M. Vilaras (referent), J. Malenovský, M. Safjan och D. Šváby,

generaladvokat: Y. Bot,

justitiesekreterare: förste handläggaren L. Hewlett,

efter det skriftliga förfarandet och förhandlingen den 8 september 2016,

med beaktande av de yttranden som avgetts av:

- Sjelle Autogenbrug I/S, genom C. Bachmann, advokat,
- Danmarks regering, genom C. Thorning, i egenskap av ombud, biträdd av D. Auken, advokat,
- Greklands regering, genom E. Tsaousi och K. Nasopoulou, båda i egenskap av ombud,
- Europeiska kommissionen, inledningsvis genom L. Lozano Palacios och M. Clausen, därefter genom L. Lozano Palacios, L. Grønfeldt och M. Clausen, samtliga i egenskap av ombud,

och efter att den 22 september 2016 ha hört generaladvokatens förslag till avgörande,
följande

Dom

- 1 Begäran om förhandsavgörande avser tolkningen av artikel 311.1 led 1 i rådets direktiv 2006/112/EG av den 28 november 2006 om ett gemensamt system för mervärdesskatt ([EUT L 347, 2006, s. 1](#)).
- 2 Begäran har framställts i ett mål mellan Sjelle Autogenbrug I/S och Skatteministeriet (Danmark) angående tillämpligheten av ordningen för beskattning av vinstmarginal på försäljning av delar från uttjänta motorfordon avsedda för försäljning som reservdelar.

Tillämpliga bestämmelser

Unionsrätt

Direktiv 2006/112

- 3 Skäl 51 i direktiv 2006/112 har följande lydelse:

”En gemenskapsordning för beskattning av begagnade varor, konstverk, antikviteter och samlarföremål bör antas i syfte att undvika dubbelbeskattning och en snedvridning av konkurrensen mellan beskattningsbara personer.”
- 4 I artikel 1.2 i direktivet föreskrivs följande:

”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 Avdelning XII i direktiv 2006/112, 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 i direktivet.
- 6 Artikel 311.1 leden 1 och 5 i direktivet har följande lydelse:

”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.”
- 7 Avsnitt 2 i kapitel 4, som återfinns under avdelning XII i direktiv 2006/112, har rubriken ”Särskild ordning för beskattningsbara återförsäljare”. Detta avsnitt innehåller bland annat ett underavsnitt 1 med rubriken ”Ordning för beskattning av vinstmarginal”, som innehåller artiklarna 312–325 i direktivet.
- 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 direktiv 2006/112 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 detta direktiv 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 I artikel 315 i direktivet anges följande:

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

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

12 I artikel 318 i direktiv 2006/112 föreskrivs följande:

”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 oberättigad skada.”

Direktiv 2000/53/EG

13 I skäl 5 i Europaparlamentets och rådets direktiv 2000/53/EG av den 18 september 2000 om uttjänta fordon ([EGT L 269, 2000, s. 34](#)) nämns att det finns en grundläggande princip enligt vilken avfall bör återanvändas och återvinnas samt att återanvändning och materialåtervinning särskilt bör gynnas. I skäl 14 i direktivet anges att utvecklingen av marknader för återvunnet material bör främjas.

14 Artikel 3 i direktiv 2000/53 har rubriken ”Räckvidd”, och i artikel 3.1 föreskrivs följande:

”Detta direktiv skall omfatta fordon och uttjänta fordon, inbegripet deras komponenter och material. Utan att det påverkar tillämpningen av artikel 5.4 tredje stycket, skall detta gälla oberoende av hur fordonet har underhållits eller reparerats under dess livstid och oberoende av om det är utrustat med komponenter som levererats av tillverkaren eller med andra komponenter vars montering som reservdelar eller ersättningsdelar överensstämmer med tillämpliga gemenskapsbestämmelser eller nationella bestämmelser.”

Dansk rätt

15 I kapitel 17, med rubriken ”Särskilda bestämmelser för begagnade varor, konstverk, samlarföremål och antikviteter” i lov om mervärdiafgift nr 106 (lag nr 106 om mervärdesskatt) av den 23 januari 2013, i den lydelse som är tillämplig i det nationella målet (nedan kallad mervärdesskattelagen), finns 69 § första stycket, led 1, och 69 § tredje stycket med följande lydelse:

”1. Företag som köper in bland annat begagnade varor, konstverk, samlarföremål och antikviteter för återförsäljning kan när varorna säljs vidare betala skatt för begagnade varor med mera enligt bestämmelserna i detta kapitel. Förutsättningen för att tillämpa dessa bestämmelser, bland annat på begagnade varor, är att dessa varor har levererats till företaget inom landet eller från ett annat EU-land av

1) en icke beskattningsbar person.

...

3. Med begagnade varor avses materiell lös egendom som kan återanvändas i befintligt skick eller efter reparation, med undantag för konstverk, samlarföremål, antikviteter samt ädelmetaller och ädelstenar. Ett transportmedel som levereras till eller från andra EU-länder ska anses begagnat om det inte omfattas av definitionen i 11 § sjätte stycket.”

16 Enligt förarbetena till 1994 års mervärdesskattelag, genom vilken bestämmelserna om mervärdesskatt på begagnade varor infördes (Folketingstidende 1993–1994, Tillägg A, kolumn 4368) är ”syftet med de föreslagna bestämmelserna ... att undvika att samma vara beskattas fullt ut två eller flera gånger. Så kan exempelvis vara fallet när näringsidkare köper begagnade varor av privatpersoner för vidareförsäljning.”

17 Det framgår av förarbetena att begreppet ”begagnade varor” som anges i 69 § tredje stycket i mervärdesskattelagen avser ”materiell lös egendom, som kan återanvändas i befintligt skick eller efter reparation. Härav följer att egendomen ska bevara sin identitet.”

18

I ett ställningstagande 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, eftersom bilen ändrar karaktär till reservdelar.

Målet vid den nationella domstolen och tolkningsfrågan

- 19 Sjelle Autogenbrug är ett bilåtervinningsföretag vars huvudsakliga verksamhet består i att sälja begagnade delar från uttjänta fordon.
- 20 Sjelle Autogenbrug bedriver även verksamhet som består i miljö- och avfallsbehandling av dessa fordon, vilket är en förutsättning för att få rätt att ta reservdelar från fordonen. En mindre del av företagets totala omsättning härrör slutligen från försäljningen av det metallskrot (skrot) som återstår efter behandlingen och efter det att fordonsdelar tagits ut.
- 21 Sjelle Autogenbrug köper uttjänta fordon av privatpersoner och försäkringsbolag. Varken privatpersonerna eller försäkringsbolagen deklarerar mervärdesskatt på försäljningen. Den hänskjutande domstolen har i sitt beslut påpekat att tolkningsfrågan endast rör hur begagnade delar från fordon som Sjelle Autogenbrug köpt av privatpersoner ska klassificeras.
- 22 När ett uttjänt fordon skrotas utgår en skrotningspremie, som utbetalas av miljöministeriet till den sista ägaren av fordonet som är registrerad i det nationella fordonsregistret. Ordningen syftar till att ge den sist registrerade ägaren incitament att skrota fordonet på ett miljömässigt korrekt sätt. Från och med år 2014 är det ägarna av dessa fordon, och inte längre Sjelle Autogenbrug, som ska begära skrotningspremien.
- 23 Enligt den hänskjutande domstolen finns det inte några uppgifter om hur inköpspriset för fordonen är sammansatt, särskilt hur värdet av fordonsdelar, metallskrot samt den skrotningspremie som betalas ut för miljö- och avfallsbehandling av fordonen fastställs och inräknas i försäljningspriset.
- 24 Den hänskjutande domstolen har uppgett att Sjelle Autogenbrug deklarerar mervärdesskatt enligt de allmänna bestämmelserna. Företaget begärde den 15 juli 2010 att den danska skattemyndigheten skulle lämna ett bindande förhandsbesked om huruvida företaget kunde använda sig av den ordning för mervärdesskatt på begagnade varor som föreskrivs i kapitel 17 i mervärdesskattelagen vid sin återförsäljning av begagnade fordonsdelar.
- 25 Enligt det förhandsbesked som myndigheten lämnade till företaget den 6 augusti 2010 har Sjelle Autogenbrug inte rätt att tillämpa ordningen för beskattning av vinstmarginal vid försäljning av begagnade varor, eftersom de aktuella fordonsdelarna inte omfattas av begreppet ”begagnade varor” i den mening som avses i tillämplig lagstiftning.
- 26 Landsskatteretten (Skattedomstolen, Danmark) fastställde detta förhandsbesked i beslut av den 12 december 2011. Sjelle Autogenbrug överklagade denna dom till den hänskjutande domstolen.
- 27 Mot denna bakgrund beslutade Vestre Landsret (Appellationsdomstolen för västra Danmark) att vilandeförklara målet och ställa följande fråga till domstolen:

Prövning av tolkningsfrågan

- 28 Den hänskjutande domstolen har ställt sin fråga för att få klarhet i huruvida artikel 311.1 led 1 i direktiv 2006/112 ska tolkas på så sätt att begagnade delar från uttjänta motorfordon – som ett bilåtervinningsföretag förvärvat av en privatperson och som är

- avsedda att säljas som reservdelar – ska anses utgöra ”begagnade varor” i den mening som avses i denna bestämmelse, med den följderna att leveranser av sådana delar som utförs av den beskattningsbara återförsäljaren, omfattas av ordningen för beskattning av vinstmarginal.
- 29 Det ska inledningsvis erinras om att det vid fastställandet av en unionsbestämmelsers tillämpningsområde är nödvändigt att ta hänsyn till både dess lydelse och dess syfte samt det sammanhang som den ingår i (dom av den 3 mars 2011, *Auto Nikolovi*, [C-203/10](#), [EU:C:2011:118](#), punkt 41 och där angiven rättspraxis).
- 30 I detta fall framgår det av artikel 311.1 led 1 i direktiv 2006/112 att ”begagnade varor” är ”materiell lös egendom som är lämplig för vidare användning i befintligt skick eller efter reparation”.
- 31 Det framgår inte av denna bestämmelse att begreppet ”begagnade varor”, i den mening som avses i bestämmelsen, utesluter materiell lös egendom som kan återanvändas, i befintligt skick eller efter reparation, och som kommer från ett annat föremål i vilket de ingick som beståndsdelar. Det förhållandet att ett begagnat föremål som ingår som en beståndsdel i ett annat föremål skiljs från detta andra föremål påverkar inte klassificeringen av det urtagna föremålet som en ”begagnad vara”, under förutsättning att den kan återanvändas ”i befintligt skick eller efter reparation”.
- 32 För att ett föremål ska klassificeras som ”begagnad vara” krävs dessutom endast att det begagnade föremålet har kvar samma funktioner som det hade när det var nytt och att det därför kan återanvändas i befintligt skick eller efter reparation.
- 33 Detta är fallet när fordonsdelar från ett uttjänt motorfordon, i den mån de, trots att de skiljs från fordonet, har kvar de funktioner de hade när de var nya och således kan återanvändas för samma ändamål.
- 34 Denna tolkning är för övrigt förenlig med den grundläggande princip som uttalas i skäl 5 i direktiv 2000/53, enligt vilken fordonsavfall bör återanvändas och återvinnas. I detta ingår delar och material från uttjänta fordon.
- 35 Den danska regeringens argument, enligt vilket klassificeringen som ”begagnad vara” i den mening som avses i artikel 311.1 led 1 i direktiv 2006/112 förutsätter att det föremål som köps och det föremål som säljs är likadana – vilket inte är fallet när ett helt motorfordon köps och reservdelar som tagits från detta fordon säljs –, kan inte påverka denna tolkning. Denna regering anser att reservdelar från ett begagnat fordon åstadkoms genom behandlingen av fordonsavfallet. Delarna har på grund av detta inte behållit sin identitet från den tidpunkt då de förvärvades av företaget som delar av ett uttjänt fordon fram till dess att de såldes som reservdelar.
- 36 Det ska emellertid påpekas att ett motorfordon består av en samling av delar som monterats ihop och som kan avskiljas och återförsäljas separat, i befintligt skick eller efter reparation.
- 37 Därför ska delar från uttjänta motorfordon anses utgöra ”begagnade varor” i den mening som avses i artikel 311.1 led 1 i direktiv 2006/112, med den följderna att beskattningsbara återförsäljares leveranser av sådana delar omfattas av tillämpningen av ordningen för beskattning av vinstmarginal, i enlighet med artikel 313.1 i direktivet.
- 38 När det gäller ordningen för beskattning av vinstmarginal kan det påpekas att den beskattningsbara återförsäljarens vinstmarginal, enligt artikel 315 andra stycket i direktiv 2006/112, ska motsvara skillnaden mellan det försäljningspris som återförsäljaren tar ut för varorna och inköpspriset.
- 39 Att inte tillämpa denna ordning på reservdelar som tagits ur uttjänta motorfordon som köpts av privatpersoner skulle strida mot ändamålet för den särskilda ordningen för

beskattning av vinstmarginal som, såsom framgår av skäl 51 i direktiv 2006/112, syftar till att undvika dubbelbeskattning och snedvridning av konkurrensen mellan beskattningsbara personer på området för begagnade varor (se, för ett liknande resonemang, dom av den 1 april 2004, Stenholmen, [C-320/02](#), [EU:C:2004:213](#), punkt 25, dom av den 8 december 2005, Jyske Finans, [C-280/04](#), [EU:C:2005:753](#), punkt 37, och dom av den 3 mars 2011, Auto Nikolovi, [C-203/10](#), [EU:C:2011:118](#), punkt 47).

- 40 Mervärdesskattepliktiga leveranser av sådana reservdelar som utförs av en beskattningsbar återförsäljare skulle nämligen leda till dubbelbeskattning, i den mån den ingående mervärdesskatt som betalats vid inköpet av fordonet av en person som avses i artikel 314 a i direktiv 2006/112 redan har beaktats i försäljningspriset för dessa delar och varken denna person eller den beskattningsbara återförsäljaren har kunnat dra av denna mervärdesskatt (se dom av den 3 mars 2011, Auto Nikolovi, [C-203/10](#), [EU:C:2011:118](#), punkt 48 och där angiven rättspraxis).
- 41 Den danska och den grekiska regeringen har pekat på eventuella svårigheter att, i enlighet med artikel 315 i direktiv 2006/112, fastställa underlaget för beskattning av vinstmarginalen och särskilt inköpspriset för var och en av reservdelarna.
- 42 Sådana eventuella praktiska problem vid tillämpningen av ordningen för beskattning av vinstmarginal kan emellertid inte motivera att vissa kategorier av beskattningsbara återförsäljare inte tillåts tillämpa denna ordning. En möjlighet att på så sätt utesluta vissa kategorier föreskrivs nämligen varken i artikel 313 eller i någon annan bestämmelse i direktiv 2006/112.
- 43 Härtill kommer att det beskattningsunderlag som fastställts enligt ordningen för beskattning av vinstmarginal ska framgå av räkenskaper med vars hjälp det ska vara möjligt att kontrollera att alla villkor för att tillämpa denna ordning är uppfyllda.
- 44 Det kan dessutom påpekas att medlemsstaterna, för att förenkla uttaget av skatt, för vissa transaktioner eller vissa kategorier av beskattningsbara återförsäljare, efter samråd med mervärdesskattekommittén, får föreskriva att beskattningsunderlaget för leveranser av varor som omfattas av ordningen för beskattning av vinstmarginal och för vilka en och samma mervärdesskattesats ska tillämpas, ska vara den sammanlagda vinstmarginalen, sådan den definieras i artikel 318 i direktiv 2006/112.
- 45 Av detta följer att den fråga som ställts av den hänskjutande domstolen ska besvaras på följande sätt. Artikel 311.1 led 1 i direktiv 2006/112 ska tolkas på så sätt att begagnade delar från uttjänta motorfordon – som ett bilåtervinningsföretag förvärvat av en privatperson och som är avsedda att säljas som reservdelar – ska anses utgöra ”begagnade varor” i den mening som avses i denna bestämmelse, med den följderna att leveranser av sådana delar som utförs av en beskattningsbar återförsäljare omfattas av ordningen för beskattning av vinstmarginal.

Rättegångskostnader

- 46 Eftersom förfarandet i förhållande till parterna i det nationella målet utgör ett led i beredningen av samma mål, ankommer det på den hänskjutande domstolen att besluta om rättegångskostnaderna. De kostnader för att avge yttrande till domstolen som andra än nämnda parter har haft är inte ersättningsgilla.

Mot denna bakgrund beslutar domstolen (tredje avdelningen) följande:

Artikel 311.1 led 1 i rådets direktiv 2006/112/EG av den 28 november 2006 om ett gemensamt system för mervärdesskatt ska tolkas på så sätt att begagnade delar från uttjänta motorfordon – som ett bilåtervinningsföretag förvärvat av en

privatperson och som är avsedda att säljas som reservdelar – ska anses utgöra ”begagnade varor” i den mening som avses i denna bestämmelse, med den följden att leveranser av sådana delar som utförs av en beskattningsbar återförsäljare omfattas av ordningen för beskattning av vinstmarginal.

Underskrifter

(¹) Rättegångsspråk: danska.