



# Oikeustapauskokoelma

JULKISASIAMIEHEN RATKAISUEHDOTUS  
YVES BOT  
22 päivänä syyskuuta 2016<sup>1</sup>

**Asia C-471/15**

**Sjelle Autogenbrug I/S  
vastaan  
Skatteministeriet**

(Ennakkoratkaisupyyntö – Vestre Landsret (Länsi-Tanskan ylioikeus))

Ennakkoratkaisupyyntö — Direktiivi 2006/112/EY — Yhteinen arvonlisäverojärjestelmä — Verovelvollisia jälleenmyyjiä koskeva erityisjärjestelmä — Voittomarginaalijärjestelmä — Autojen varaosien myynti — ”Käytettyjen tavaroiden” käsite

1. Unionin tuomioistuimelta tiedustellaan nyt käsiteltävässä asiassa, voidaanko autoista poistettuja osia pitää direktiivin 2006/112/EY<sup>2</sup> 311 artiklan 1 kohdan 1 alakohdassa tarkoitettuina ”käytettyinä tavaroina”.
2. Tällä pyynnöllä on pääasian valittajan kannalta huomattava merkitys, sillä käytettyihin tavarihin sovelletaan kyseisen direktiivin nojalla erityistä voittomarginaalijärjestelmää, jonka mukaan tämän järjestelmän veron perusteena eli verovelvollisen jälleenmyyjän kokonaisvoittomarginaalina on verovelvollisen jälleenmyyjän perimän tavaran myyntihinnan ja ostohinnan välinen ero.
3. Esitän tässä ratkaisuehdotuksessa syyt, joiden vuoksi katson, että kyseisen direktiivin 311 artiklan 1 kohdan 1 alakohtaa on tulkittava siten, että ”käytettyjen tavaroiden” käsite kattaa autojen osat, jotka autoalan kierrätysyritys poistaa yksityiseltä ostamastaan romuautosta ja myy edelleen varaosina, joten verovelvolliseen jälleenmyyjään voidaan soveltaa voittomarginaalijärjestelmää.

## I Asiaa koskevat oikeussäännöt

### A Unionin oikeus

4. Direktiivin 2006/112 1 artiklan 2 kohdan sanamuoto on seuraava:

”Yhteisen arvonlisäverojärjestelmän periaatteena on soveltaa tavarihin ja palveluihin yleistä kulutukseen kohdistuvaa veroa, joka on täsmälleen suhteutettu tavaroiden ja palvelujen hintoihin, riippumatta tätä verotusvaihetta edeltävässä tuotannossa ja jakelussa suoritettujen liiketoimien lukumäärästä.

<sup>1</sup> — Alkuperäinen kieli: ranska.

<sup>2</sup> — Yhteisestä arvonlisäverojärjestelmästä 28.11.2006 annettu neuvoston direktiivi (EUVL 2006, L 347, s. 1).

Jokaisesta liiketoimesta on suoritettava tavaran tai palvelun hinnan perusteella tähän tavaraan tai palveluun sovellettavan verokannan mukaan laskettu arvonlisävero (ALV), josta on vähennetty hinnan muodostavia eri kustannuksia välittömästi rasittavan arvonlisäveron määrä.

--”

5. Tämän direktiivin 73 artiklassa säädetään seuraavaa:

”-- tavaroiden luovutusten tai palvelujen suoritusten osalta veron peruste käsittää kaiken sen, mikä muodostaa luovuttajan tai suorittajan näistä liiketoimista hankkijalta tai kolmannelta saaman tai saatavan vastikkeen, mukaan lukien näiden liiketoimien hintaan suoraan liittyvät tuet.”

6. Direktiivin 2006/112 XII osasto, jonka otsikko on ”Erityisjärjestelmät”, sisältää 4 luvun, jonka otsikko on ”Käytettyihin tavaroihin sekä taide-, keräily- ja antiikkiesineisiin sovellettavat erityisjärjestelmät” ja joka käsittää 311–343 artiklan.

7. Direktiivin 2006/112 311 artiklan 1 kohdan 1 ja 5 alakohdan sanamuoto on seuraava:

”1. Rajoittamatta muiden yhteisön säännösten soveltamista tässä luvussa tarkoitetaan:

1) ’käytetyillä tavaroilla’ irtainta aineellista omaisuutta, joka on muuta kuin taide-, keräily- tai antiikkiesineitä taikka jäsenvaltioiden määritelmien mukaista jalometallia tai jalokiviä ja joka soveltuu käytettäväksi uudelleen sellaisenaan tai kunnostettuna;

--

5) ’verovelvollisella jälleenmyyjällä’ verovelvollista, joka liiketoimintansa puitteissa jälleenmyyntitarkoituksessa ostaa tai ottaa yrityksensä tarpeisiin taikka maahantuo käytettyjä tavaroita, taide-, keräily- tai antiikkiesineitä, riippumatta siitä, toimiiko tämä omissa nimissään taikka toisen lukuun osto- tai myyntiprovisiota koskevan sopimuksen perusteella”.

8. Direktiivin 312 artiklassa säädetään seuraavaa:

”Tässä alajaksossa tarkoitetaan

1) ’myyntihinnalla’ kaikkea sitä vastiketta, jonka verovelvollinen jälleenmyyjä on saanut tai saa hankkijalta taikka kolmannelta, mukaan lukien liiketoimeen suoraan liittyvät tuet, verot, tullit, ennakkomaksut sekä verovelvollisen jälleenmyyjän hankkijalta veloittamat liitännäiskustannukset, kuten provisio-, pakkaus-, kuljetus- ja vakuutuskulut, pois lukien kuitenkin 79 artiklassa tarkoitettut määrät;

2) ’ostohinnalla’ kaikkea sitä 1 alakohdassa määriteltyä vastiketta, jonka tavaran luovuttaja on saanut tai saamassa verovelvolliselta jälleenmyyjältä.”

9. Direktiivin 313 artiklan 1 kohdassa säädetään seuraavaa:

”Jäsenvaltiot soveltavat verovelvollisten jälleenmyyjien suorittamien käytettyjen tavaroiden sekä taide-, keräily- tai antiikkiesineiden luovutusten osalta verovelvollisen jälleenmyyjän saaman voittomarginaalin verottamisessa tämän alajakson säännösten mukaista erityisjärjestelmää.”

10. Direktiivin 2006/112 314 artiklassa säädetään seuraavaa:

”Voittomarginaalijärjestelmää sovelletaan verovelvollisen jälleenmyyjän suorittamiin käytettyjen tavaroiden sekä taide-, keräily- tai antiikkiesineiden luovutuksiin, kun ne on tälle yhteisössä luovuttanut joku seuraavista:

a) henkilö, joka ei ole verovelvollinen;

– –”

11. Direktiivin 315 artiklassa säädetään seuraavaa:

”Edellä 314 artiklassa tarkoitetun tavaroiden luovutuksen veron perusteena on verovelvollisen jälleenmyyjän saama voittomarginaali vähennettynä voittomarginaaliin kuuluvalla arvonlisäveron määrällä.

Verovelvollisen jälleenmyyjän voittomarginaali vastaa verovelvollisen jälleenmyyjän perimän tavaran myyntihinnan ja ostohinnan välistä eroa.”

12. Saman direktiivin 318 artiklan sanamuoto on seuraava:

”1. Veronkannon yksinkertaistamiseksi ja kuultuaan arvonlisäverokomiteaa jäsenvaltiot voivat säätää, että tiettyjen liiketoimien tai tiettyjen verovelvollisten jälleenmyyjien luokkien osalta voittomarginaalijärjestelmän alaisten tavaroiden luovutusten veron peruste määritetään kullekin verokaudelle, jonka aikana verovelvollisen jälleenmyyjän on annettava 250 artiklassa tarkoitettu arvonlisäveroilmoitus.

Jos ensimmäisen alakohdan mukainen säännös on annettu, veron peruste niille tavaroiden luovutuksille, joihin sovelletaan samaa arvonlisäverokantaa, muodostuu verovelvollisen jälleenmyyjän saamasta kokonaisvoittomarginaalista vähennettynä tähän voittomarginaaliin liittyvällä arvonlisäveron määrällä.

2. Kokonaisvoittomarginaali on kahden seuraavan määrän erotus:

a) voittomarginaalijärjestelmän alaisten, verovelvollisen jälleenmyyjän veroilmoituskauden aikana suorittamien tavaroiden luovutusten kokonaisarvon eli kaikkien myyntihintojen;

b) verovelvollisen jälleenmyyjän veroilmoituskauden aikana suorittamien edellä 314 artiklassa tarkoitettujen tavaroiden ostojen kokonaisarvon eli kaikkien ostohintojen.

3. Jäsenvaltioiden on toteutettava tarvittavat toimenpiteet varmistaakseen, että 1 kohdassa tarkoitettut verovelvolliset eivät saa perusteetonta etua tai kärsi aiheutonta haittaa.”

#### B Tanskan oikeus

13. Direktiivi 2006/112 on otettu osaksi Tanskan lainsäädäntöä 23.1.2013 annetulla arvonlisäverolailla (momsloven, jäljempänä vuoden 2013 arvonlisäverolaki). Tämän lain 17 lukuun, jonka otsikko on ”Käytettyjä tavaroita sekä taide-, keräily- ja antiikkiesineitä koskevat erityissäännökset”, sisältyvän 69 §:n 1 momentin 1 kohdassa säädetään, että yritykset, jotka jälleenmyyntitarkoituksessa ostavat esimerkiksi käytettyjä tavaroita tai taide-, keräily- tai antiikkiesineitä, voivat maksaa arvonlisäveron kyseisistä jälleenmyymistään käytetyistä tavaroista tämän luvun sääntöjen mukaisesti. Sääntöjen soveltaminen edellyttää, että esimerkiksi käytetyt tavarat on toimittanut yritykselle Tanskasta tai toisesta jäsenvaltiosta henkilö, joka ei ole verovelvollinen.

14. Vuoden 2013 arvonlisäverolain 69 §:n 3 momentissa säädetään, että käytetyillä tavaroilla tarkoitetaan irtainta aineellista omaisuutta, joka soveltuu uudelleen käytettäväksi sellaisenaan tai korjattuna ja joka on muuta kuin taide-, keräily- tai antiikkiesineitä taikka jalometallia tai jalokiviä. Lisäksi tämän momentin nojalla kulkuvälinettä, joka toimitetaan toiseen jäsenvaltioon tai toisesta jäsenvaltiosta, joka ei ole Tanskan kuningaskunta, pidetään käytettynä, jos sitä ei koske tämän lain 11 §:n 6 momentin määritelmä.

15. Vestre Landsret (Länsi-Tanskan ylioikeus) täsmentää, että 18.5.1994 annetun arvonlisäverolain (momsloven) valmisteluasiakirjoissa todetaan, että ehdotettujen sääntöjen tavoitteena on välttää täysimääräisen arvonlisäveron maksaminen samasta tavarasta kahteen tai useampaan kertaan. Näin tapahtuu esimerkiksi silloin, kun myyjä ostaa yksityishenkilöiltä käytettyjä tavaroita jälleenmyyntitarkoituksessa. Lisäksi valmisteluasiakirjojen mukaan ”käytetyillä tavaroilla” tarkoitetaan irtainta aineellista omaisuutta, joka soveltuu uudelleen käytettäväksi sellaisenaan tai korjattuna. Tällöin irtaimen omaisuuden on säilytettävä ominaislaatusa.<sup>3</sup>

16. Tanskan verohallinto on 10.2.2006 antamassaan autojen romutusta koskevassa arvonlisävero-ohjeessa ilmoittanut, ettei käytettyjen tavaroiden arvonlisäverotusta koskevia sääntöjä sovelleta autopurkamoinen harjoittamaan varaosien jälleenmyyntiin, koska tällöin auto muuttuaan luonnettaan niin, että siitä tulee varaosia.

## II Pääasian tosiseikat ja ennakkoratkaisukysymys

17. Sjelle Autogenbrug I/S on autoalan kierrätysyrittäjä, jonka pääasiallista toimintaa on romuautoista poistettujen käytettyjen autonosten jälleenmyynti.

18. Sivuliiketoimintana Sjelle Autogenbrug harjoittaa myös romuautojen jätteiden puhdistusta ja käsittelyä, josta se laskuttaa kiinteän hinnan. Auton osien poistamisen jälkeen jäljelle jääneen metalliromun myynti muodostaa vähäisen osan yrityksen kokonaisliikevaihdosta.

19. Sjelle Autogenbrug ostaa romuautoja, jotka ovat joko käyttöikänsä päähän tulleita ajoneuvoja tai käyttökelvottomiksi romuttuneita ajoneuvoja, yksityishenkilöiltä ja vakuutusyhtiöiltä, jotka eivät ilmoita arvonlisäveroa myyneistä.

20. Sjelle Autogenbrug ilmoittaa tällä hetkellä arvonlisäveron sovellettavien yleissääntöjen mukaisesti. Se tiedusteli veroviranomaiselta 15.7.2010, voidaanko sen romuautoista poistettujen käytettyjen autonosten jälleenmyyntiin soveltaa käytettyihin tavaroihin sovellettavaa erityistä voittomarginaalijärjestelmää.

21. Veroviranomainen antoi 6.8.2010 Sjelle Autogenbrugille sitovan ennakkoratkaisun, jonka mukaan yrityksellä ei ole oikeutta vedota kyseiseen järjestelmään, koska kyseiset autonosat eivät kuuluineet sovellettavassa lainsäädännössä tarkoitetun ”käytettyjen tavaroiden” käsitteen soveltamisalaan.

22. Landsskatteretten (verotuomioistuimien, Tanska) pysytti veroviranomaisen päätöksen 12.12.2011 antamallaan määräyksellä. Sjelle Autogenbrug valitti tämän jälkeen kyseisestä määräyksestä ennakkoratkaisua pyytäneeseen tuomioistuimeen.

3 — Ks. ennakkoratkaisupyynnön 2.1 kohta, s. 11.

23. Vestre Landsret, joka on epävarma siitä, miten direktiivin 2006/112 311 artiklan 1 kohdan 1 alakohdasta pitäisi tulkita, on päättänyt lykätä asian käsittelyä ja esittää unionin tuomioistuimelle seuraavan ennakkoratkaisukysymyksen:

”Voidaanko romuautoista saatuja osia, jotka arvonlisäverovelvollinen autoalan kierrätysyritys poistaa autosta myytäväksi edelleen varaosina, käsiteltävän asian kaltaisessa tilanteessa pitää [direktiivin 2006/112] 311 artiklan 1 kohdan 1 alakohdassa tarkoitettuina käytettyinä tavaroina?”

### III Tapauksen arviointi

24. Aluksi on muistutettava siitä, että voimassa olevassa yleisessä arvonlisäverojärjestelmässä taataan vähennysjärjestelmän ansiosta arvonlisäveron täydellinen neutraalisuus taloudellisille toimijoille, jotka huolehtivat liiketoimintansa yhteydessä kannetun arvonlisäveron tilittämisestä. Siten arvonlisäverovelvollinen taloudellinen toimija voi vähentää kunkin liiketoimen osalta arvonlisäverosta, joka on kannettu tuotteen myynnistä, arvonlisäveron, jonka se on aikaisemmin suorittanut liiketoimintaansa palvelevista ostoista. Tämä vähennysjärjestelmä antaa mahdollisuuden varmistaa, että arvonlisävero on tuotteen arvonlisävero eikä taloudellisten toimijoiden liikevaihdosta kannettava arvonlisävero ja että arvonlisäveron suorittaa vain lopullinen kuluttaja.

25. Koska yksityishenkilöt eivät harjoita liiketoimintaa, he eivät ole arvonlisäverovelvollisia. Kun he myyvät käytetyn tavaran toiselle yksityishenkilölle tai verovelvolliselle, tästä kaupasta ei näin ollen kanneta arvonlisäveroa.

26. Hankaluuksia aiheutuu tällöin siitä, jos ostaja on verovelvollinen jälleenmyyjä. Koska tavara palautetaan uudelleen talouden kiertoon, verovelvollinen jälleenmyyjä on näet velvollinen maksamaan arvonlisäveron, kun se myy tavaran edelleen. Koska se ei ole kuitenkaan maksanut arvonlisäveroa ostaessaan käytetyn tavaran yksityishenkilöltä, joka ei ole verovelvollinen, se ei voi vähentää veroa valtiolle suoritettavasta määrästä, joka koostuu tuolloin yksinomaan tämän tavaran jälleenmyynnistä kannetusta arvonlisäverosta. Tästä seuraa arvonlisäveron neutraalisuuden katkeaminen ja kaksinkertainen verotus kyseisen tavaran osalta.

27. Voittomarginaalijärjestelmä, joka on luotu direktiivillä 94/5/EY<sup>4</sup> ja jota on täydennetty direktiivin 2006/112 311–343 artiklalla, on annettu tämän hankaluuden korjaamiseksi. Sillä pyritään yhtäältä yhdenmukaistamaan järjestelmät, joita sovelletaan uusina hankittuihin arvonlisäverollisiin tavaroihin, jotka myydään myöhemmin käytettyinä tavaroina, ja toisaalta välttämään kaksinkertainen verotus sekä verovelvollisten väliset kilpailun vääristymät käytettyjen tavaroiden osalta.<sup>5</sup>

28. Jotta verovelvollinen jälleenmyyjä voi hyötyä tästä järjestelmästä, sen on siis tarjottava myyntiin tavaroita, jotka kuuluvat direktiivin 2006/112 311 artiklan 1 kohdan 1 alakohdassa tarkoitettun ”käytettyjen tavaroiden” käsitteen soveltamisalaan.

29. Ennakkoratkaisua pyytänyt tuomioistuin pyrkii nyt käsiteltävässä asiassa nimenomaan selvittämään, onko tätä säännöstä tulkittava siten, että ”käytettyjen tavaroiden” käsite kattaa autojen osat, jotka autoalan kierrätysyritys poistaa yksityiseltä ostamastaan romuautosta ja myy edelleen varaosina, jolloin verovelvolliseen jälleenmyyjään voidaan soveltaa voittomarginaalijärjestelmää.

4 — Yhteisen arvonlisäverojärjestelmän täydentämisestä ja direktiivin 77/388/ETY muuttamisesta 14.2.1994 annettu neuvoston direktiivi – käytettyihin tavaroihin sekä taide-, keräily- ja antiikkiesineisiin sovellettavat erityisjärjestelyt (EYVL 1994, L 60, s. 16).

5 — Ks. direktiivin 2006/112 johdanto-osan 51 perustelukappale sekä tuomio 3.3.2011, Auto Nikolovi (C-203/10, EU:C:2011:118, 47 kohta oikeuskäytäntöviittauksineen).

30. Tanskan hallitus arvioi, että kyseisessä säännöksessä käytettävä ilmaisu ”sellaisenaan” merkitsee sitä, että jotta tavaraa voitaisiin pitää ”käytettynä tavarana”, sen on säilytettävä ominaislaatunsa, mikä ei ole tilanne kyseisten varaosien osalta, koska Sjelle Autogenbrug ostaa ensin kokonaisen auton. Lisäksi tämä hallitus väittää, että vaikka näitä varaosia voitaisiin pitää ”käytettyinä tavaroina”, voittomarginaalijärjestelmän soveltaminen ei olisi mahdollista, koska kyseisten osien ostohintaa ei voida määrittää tarkasti.

31. En yhdy tähän mielipiteeseen seuraavista syistä.

32. Muistutettakoon siitä, että direktiivin 2006/112 311 artiklan 1 kohdan 1 alakohdan mukaisesti käytetyt tavarat määritellään siten, että niillä tarkoitetaan ”irtainta aineellista omaisuutta, joka on muuta kuin taide-, keräily- tai antiikkiesineitä taikka jäsenvaltioiden määritelmien mukaista jalometallia tai jalokiviä ja joka soveltuu käytettäväksi uudelleen sellaisenaan tai kunnostettuna”.

33. Mikään tässä määritelmässä tai tämän direktiivin säädösoosassakaan ei viittaa siihen, että unionin lainsäätaja olisi halunnut jättää tämän käsitteen ulkopuolelle tavarat, jotka ovat alun perin peräisin yhden kokonaisuuden muodostavasta esineestä mutta jotka voidaan erottaa siitä, kuten osat, jotka on poistettu romuautoista.

34. Ilmaisun ”soveltuu käytettäväksi uudelleen” käyttö kyseisessä määritelmässä osoittaa, että jotta tavara voitaisiin luokitella direktiivin 2006/112 311 artiklan 1 kohdan 1 alakohdassa tarkoitetuksi ”käytetyksi tavaraksi”, se on voitava käyttää uudelleen, mikä sulkee yksiselitteisesti uudet tavarat pois. Tämä uusi käyttö voi olla kyseessä silloin, kun tavaraa ei ole tarpeen korjata, tai silloin, kun tavaraa on korjattu. Ilmaisu ”sellaisenaan tai kunnostettuna” on mielestäni tulkittava näin.

35. Unionin lainsäätäjän antaman määritelmän perusteella olennainen seikka ”käytetyn tavarana” luokittelun kannalta on mielestäni se, että käytetty tavara on säilyttänyt ominaisuudet, jotka sillä oli uutena. Huomautettakoon lisäksi, että unionin lainsäätaja on määritellyt romuautoista 18.9.2000 annetun Euroopan parlamentin ja neuvoston direktiivin 2000/53/EY<sup>6</sup> 2 artiklan 6 alakohdassa ”uudelleenkäytöllä” tarkoitettavan ”kaikkia toimia, joilla romuajoneuvojen osia käytetään samaan tarkoitukseen kuin mihin ne alun perin on tarkoitettu”. Auton osat vastaavat täydellisesti tätä vaatimusta, koska vaikka ne erotetaan tästä autosta, ne säilyttävät alkuperäiset ominaisuutensa, koska ne käytetään uudelleen samoihin tarkoituksiin toisessa autossa. On siis merkityksetöntä, että nämä osat on poistettu autosta.

36. On pidettävä lisäksi mielessä, että unionin lainsäätaja selvästi kannustaa romuautoista poistettujen osien uudelleenkäyttöön. Se jopa toteaa direktiivin 2000/53 johdanto-osan viidennessä perustelukappaleessa, että perusperiaatteena on, että jätteet olisi uudelleenkäytettävä ja hyödynnettävä sekä että uudelleenkäyttöä ja kierrätystä olisi suosittava. Tämä tavoite saatettaisiin vaarantaa, jos Sjelle Autogenbrugin kaltaiset verovelvolliset jälleenmyyjät, jotka ostavat autoja poistaakseen niistä osia ja myydäkseen ne tämän jälkeen edelleen varaosina, eivät voisi hyötyä voittomarginaalijärjestelmästä.

37. Jos romuautoista poistettuja osia, joita myydään varaosina, ei voitaisi pitää direktiivissä 2006/112 tarkoitettuina ”käytettyinä tavaroina”, tästä seuraisi oikeusaukko näiden varaosien verokohtelun osalta, koska niitä ei voida enää pitää myöskään ”uusina tavaroina”.

38. Näin ollen auton osia, jotka autoalan kierrätysyritys poistaa yksityiseltä ostamastaan romuautosta ja myy edelleen varaosina, on pidettävä ”käytettyinä tavaroina”.

6 — EYVL 2000, L 269, s. 34.

39. Tämän jälkeen on tutkittava, voidaanko voittomarginaalijärjestelmää soveltaa poistettavien osien tyyppisiin tavaroihin. Vaikka kysymys koskee yksinomaan ”käytettyjen tavaroiden” käsitettä, se on näet kuitenkin esitetty pääasian asiayhteydessä, jossa tuodaan esiin kysymys siitä, voidaanko Sjelle Autogenbrugiin soveltaa erityistä voittomarginaalijärjestelmää, kun otetaan kyseisten tavaroiden erityispiirteet huomioon. Vakiintuneen oikeuskäytännön mukaan kansallisten tuomioistuinten ja unionin tuomioistuimen välille SEUT 267 artiklalla luodussa yhteistyömenettelyssä unionin tuomioistuimen tehtävänä on antaa kansalliselle tuomioistuimelle hyödyllinen vastaus, jonka perusteella kansallinen tuomioistuin voi ratkaista siinä vireillä olevan asian.<sup>7</sup> Jotta ennakkoratkaisua pyytäneelle tuomioistuimelle voitaisiin antaa hyödyllinen vastaus, on näin ollen tutkittava, estääkö kyseisten käytettyjen tavaroiden erityinen luonne voittomarginaalijärjestelmän soveltamisen Sjelle Autogenbrugiin, kuten Tanskan hallitus väittää.

40. Direktiivin 2006/112 315 artiklassa säädetään, että tässä järjestelmässä eli verovelvollisen jälleenmyyjän voittomarginaalijärjestelmässä veron perusteena on verovelvollisen jälleenmyyjän perimän tavaran myyntihinnan ja ostohinnan välinen ero. Tämän tapauksen kohteena olevaan tilanteeseen liittyvät hankaluudet koskevat ostohinnan määrittämistä. Poistettuja autonosia ei näet ole ostettu sellaisinaan vaan osana kokonaisuutta eli autoa, josta verovelvollinen jälleenmyyjä on maksanut kokonaishinnan.

41. Tanskan ja Kreikan hallitukset väittävät, että romutuksen yhteydessä toteutetun liiketoimen moniosaisuus (osien irrottaminen, mutta myös puhdistus, jätteiden käsittely jne.) tekee poistettujen osien ostohinnan määrittämisestä mahdotonta. Tanskan hallitus arvioi erityisesti, että näissä olosuhteissa erityisen voittomarginaalijärjestelmän soveltaminen aiheuttaisi tämän järjestelmän väärinkäytön tai kiertämisen vaaran, koska yrityksellä on mahdollisuus järjestellä ostohinnat siten, että päädytään alimpaan mahdolliseen voittomarginaaliin, ja saada siten arvonlisäveroetua.

42. Mielestäni siitä hetkestä lähtien, jona tavara luokitellaan direktiivin 2006/112 311 artiklan 1 kohdan 1 alakohdassa tarkoitetuksi ”käytetyksi tavaraksi”, jäsenvaltion, jonka alueella tätä tavaraa jälleenmyyvä verovelvollinen toimii, on sovellettava voittomarginaalijärjestelmää riippumatta siitä, mikä kyseinen käytetty tavara on.

43. Muistutettakoon näet siitä, että tämän direktiivin 313 artiklan 1 kohdan mukaan ”jäsenvaltiot *soveltavat* verovelvollisten jälleenmyyjien suorittamien käytettyjen tavaroiden – – luovutusten osalta verovelvollisen jälleenmyyjän saaman voittomarginaalin verottamisessa – – erityisjärjestelmää”.<sup>8</sup> Indikatiivimuodon käyttäminen tässä kohdassa ei mielestäni jätä mitään harkintavalttaa kyseiselle jäsenvaltiolle tämän erityisjärjestelmän soveltamisen osalta.

44. Voittomarginaalijärjestelmä mahdollistaa verotuksen neutraalisuuden periaatteen täysimääräisen noudattamisen. Unionin tuomioistuin on tässä yhteydessä todennut, että tämä periaate on yksi unionin oikeudessa arvonlisäverotuksen alalla säädetyn yhteisen arvonlisäverojärjestelmän perusperiaatteista.<sup>9</sup> Se on todennut lisäksi unionin tuomioistuimen oikeuskäytännöstä ilmenevän, että kyseinen yhteiseen arvonlisäverojärjestelmään erottamattomasti kuuluva periaate on esteenä sille, että verovelvollisen liiketoiminnan verottaminen merkitsisi kaksinkertaista verottamista.<sup>10</sup>

45. Unionin tuomioistuin on lisäksi todennut, että verotuksen neutraalisuuden periaatetta on tulkittava siten, että kuluttajien kannalta kahden samanlaisen tai samankaltaisen palvelun, jotka täyttävät samat kuluttajien tarpeet, erilainen kohtelu arvonlisäverotuksessa on riittävä peruste sille päätelmälle, että kyseistä periaatetta on loukattu.<sup>11</sup> Se on todennut lisäksi, että kyseisen periaatteen vastaista on muun

7 — Ks. tuomio 28.4.2016, Oniors Bio (C-233/15, EU:C:2016:305, 30 kohta oikeuskäytäntöviittauksineen).

8 — Kursivointi tässä.

9 — Ks. tuomio 23.4.2015, GST – Sarviz Germania (C-111/14, EU:C:2015:267, 34 kohta oikeuskäytäntöviittauksineen).

10 — Ks. tuomio 2.7.2015, NLB Leasing (C-209/14, EU:C:2015:440, 40 kohta oikeuskäytäntöviittauksineen).

11 — Ks. tuomio 10.11.2011, The Rank Group (C-259/10 ja C-260/10, EU:C:2011:719, 36 kohta).

muassa se, että keskenään samankaltaisten ja näin ollen toistensa kanssa kilpailevien palvelujen suorittamista kohdellaan arvonlisäverotuksessa eri tavalla.<sup>12</sup> Lisäksi unionin tuomioistuin on todennut, että verotuksen neutraalisuuden periaatteeseen sisältyy periaate sellaisten kilpailun vääristymien poistamisesta, jotka johtuvat erilaisesta arvonlisäverokohtelusta. Unionin tuomioistuimen mukaan kilpailu on todistettavasti vääristynyt, kun on osoitettu, että keskenään kilpailevia palvelujen suorituksia ei kohdella arvonlisäverotuksessa yhdenvertaisesti.<sup>13</sup>

46. Voittomarginaalijärjestelmän tarkoituksena on siten arvonlisäveron neutraalisuuden periaatteen kannalta välttää kaksinkertainen verotus sekä verovelvollisten väliset kilpailun vääristymät erityisesti käytettyjen tavaroiden alalla. Unionin tuomioistuin on muistuttanut tämän järjestelmän kaksitahoisesta tavoitteesta 3.3.2011 antamansa tuomion *Auto Nikolovi* (C-203/10, EU:C:2011:118) 47 ja 48 kohdassa.

47. Kun järjestelmässä ei kanneta veroa tavaran jälleenmyyntihinnasta vaan ainoastaan voittomarginaalista, vältetään näet yhtäältä se, että jälleenmyytyä tavaraa rasittaisi kaksinkertainen verotus, ja toisaalta se, että verovelvollinen jälleenmyyjä olisi pakotettu maksamaan jäsenvaltiolle arvonlisäveron, josta se ei ole kyennyt vähentämään ostoihin sisältynyttä veroa, millä luotaisiin kilpailun vääristymä.

48. Vaikka autosta poistetut osat ovat alun perin kuuluneet kokonaisuuteen, niistä on kannettu aikaisemmin vero yksityishenkilön ostaessa tämän auton. Osa näiden osien myyntihinnasta koostuu siis romuauton ostohinnasta, johon sisältyvän arvonlisäveron auton myynyt yksityinen on jo maksanut ilman että viimeksi mainittu tai verovelvollinen jälleenmyyjä on kyennyt sitä vähentämään. Näin ollen on todettava, että tavoite välttää kaksinkertainen verotus vaarannettaisiin, jos käytettyihin tavaroihin, kuten autoista poistettuihin osiin, ei voitaisi soveltaa voittomarginaalijärjestelmää. Tällä loukattaisiin suoraan arvonlisäveron neutraalisuuden periaatetta.<sup>14</sup>

49. Tavoitteesta välttää verovelvollisten väliset kilpailun vääristymät on korostettava, että direktiivin 2006/112 johdanto-osan seitsemännen perustelukappaleen mukaan yhteisen arvonlisäverojärjestelmän tarkoituksena on, vaikkakaan verokantoja ja vapautuksia verosta ei täysin yhdenmukaisteta, saada aikaan kilpailuneutraalisuus siten, että kunkin jäsenvaltion alueella samanlaisiin tavaroihin ja palveluihin kohdistuu samansuuruinen vero tuotanto- ja jakeluketjun pituudesta riippumatta.

50. Jos voittomarginaalijärjestelmää kieltäydyttäisiin soveltamasta pääasian kohteena olevan kaltaiseen toimintaan, tällä nimenomaan vääristettäisiin kilpailua käytettyjen varaosien myynnin markkinoilla romuautoista poistettuja varaosia edelleen myyvien verovelvollisten jälleenmyyjien, kuten Sjelle Autogenbrugin, ja pelkät varaosat ostaneiden verovelvollisten jälleenmyyjien välillä.

51. Jos ensin mainittuihin ei voida soveltaa erityisjärjestelmää, ne ovat näet pakotettuja maksamaan jäsenvaltiolle arvonlisäveron, joka on kannettu varaosien kokonaisyntihinnasta, kykenemättä hyödyntämään vähennystä. Niiden myyntihinnat ovat siten väistämättä korkeampia kuin jälkimmäisten verovelvollisten jälleenmyyjien, joihin sovelletaan voittomarginaalijärjestelmää, mikä heikentää kilpailukykyä käytettyjen varaosien markkinoilla tai merkitsee luopumista osasta liikevaihtoa. Tämä kilpailun vääristymä johtaisi erilaiseen arvonlisäverokohteluun kahden sellaisen palvelujen suorituksen osalta, jotka ovat kuluttajan kannalta samankaltaisia ja täyttävät kuluttajan samat tarpeet.

12 — Ks. tuomio 19.7.2012, A (C-33/11, EU:C:2012:482, 32 kohta oikeuskäytäntöviittauksineen). Ks. myös tuomio 15.11.2012, Zimmermann (C-174/11, EU:C:2012:716, 48 kohta).

13 — Ks. tuomio 19.7.2012, A (C-33/11, EU:C:2012:482, 33 kohta oikeuskäytäntöviittauksineen).

14 — Ks. vastaavasti tuomio 23.4.2009, Puffer (C-460/07, EU:C:2009:254, 45 kohta ja 46 kohta oikeuskäytäntöviittauksineen) ja tuomio 22.3.2012, Klub (C-153/11, EU:C:2012:163, 42 kohta).



52. Siltä osin kuin kyseessä on voittomarginaalijärjestelmän konkreettinen soveltaminen käytettyihin tavaroihin, kuten autoista poistettuihin varaosiin, katson, että on kansallisen tuomioistuimen tehtävänä määrittää sovellettavan kansallisen lainsäädännön nojalla, miten tätä järjestelmää on sovellettava riidanalaiseen tilanteeseen. Useat jäsenvaltiot ovat omaksuneet ratkaisuja, jotka mahdollistavat varaosien ostohinnan määrittämiseen liittyvien hankaluuksien ratkaisemisen.

53. Muun muassa Ranskassa ja Luxemburgissa säädetään taideteosten toimitusten osalta, että veron peruste voi olla 30 prosenttia myyntihinnasta, jos ei ole mahdollista määrittää täsmällisesti verovelvollisen jälleenmyyjän myyjälle maksamaa ostohintaa tai jos tämä hinta ei ole merkittävän suuri.<sup>15</sup>

54. Vaikka tämä ratkaisu koskee taideteoksia, sitä on mielestäni kuitenkin mahdollista soveltaa myös käytettyihin tavaroihin, joiden ostohinta on vaikea määrittää.

55. Huomautettakoon tässä yhteydessä, että *Bulletin officiel des finances publiques-Impôts* -julkaisun (Ranska) 310 kohdassa<sup>16</sup> todetaan, että ”sekalaisten tuote-erien (esim. suljettu tehdas tai tavara, joka on tarkoitettu romutettavaksi) ostajat ovat velvollisia lajittelemaan ainekset, minkä perusteella ne määrittävät edelleen myymiensä tuotteiden täsmällisen luonteen, jolloin tietyt näistä tuotteista voivat olla kierrätysmateriaaleja, jotka on tarkoitettu uuteen tuotantokiertoon, ja muut ovat käytettyjä tuotteita, jotka voidaan käyttää uudelleen. *Koska viimeksi mainittujen ostohintaa ei tiedetä tarkasti, niiden osalta hyväksytään, että veron perusteeksi vahvistetaan puolet luovutushinnasta*”.<sup>17</sup>

56. Lisäksi on harkittava kokonaisvaltaisen menetelmän soveltamista toisena ratkaisuna voittomarginaalin laskemiseksi. Direktiivin 2006/112 318 artikla, joka on pantu täytäntöön vuoden 2013 arvonlisäverolain 70 §:n 5 momentilla, osoittaa näet, että jäsenvaltiot voivat säätää, että veron perustetta ei määritetä yksilöllisesti kunkin tavaran luovutuksen osalta vaan kokonaisuutena yhden ajanjakson osalta. Siinä tapauksessa veron peruste on viitejaksolta yhtä suuri kuin verovelvollisen jälleenmyyjän ilmoituksessa tarkoitettujen verotettavien ajanjakson aikana suorittamien voittomarginaalijärjestelmään kuuluvien tavaroiden luovutusten kokonaismäärän eli kokonaismyyntihinnan ja verovelvollisen jälleenmyyjän ilmoituksessa tarkoitettujen verotettavien ajanjakson aikana suorittamien direktiivin 2006/112 314 artiklassa tarkoitettujen tavaroiden ostojen kokonaismäärän eli kokonaisostohinnan välinen ero.

57. Kuten Sjelle Autogenbrug väittää, vaikuttaa siltä, että Tanskan käytännön mukaan tätä kokonaisvaltaista menetelmää voidaan soveltaa silloin, kun verovelvollinen jälleenmyyjä ostaa jäämistöön kuuluvia tavaroita, joita koskeva lasku tai laskutusaineisto ei sisällä kunkin yksittäisen tavaran hintaa vaan koko jäämistön hinnan, jolloin kunkin yksittäisen tavaran hintaa ei tiedetä.

58. Näin ollen kokonaisvaltaista menetelmää on mielestäni voitava soveltaa pääasian kohteena olevaan tilanteeseen. Voittomarginaali laskettaisiin siis tietyltä ajanjaksolta. Se olisi kyseisen ajanjakson aikana poistettujen varaosien myyntisumman ja näiden poistettujen varaosien ostosumman välinen ero. Jotta viimeksi annettu summa kyettäisiin laskemaan, voitaisiin ajatella, että romuautojen ostosummasta vähennettäisiin puhdistus ja jätteiden käsittely, joista Sjelle Autogenbrug laskuttaa kiinteän hinnan, sekä metalliromun myynti tai kaikki muut palvelut. Kun kaikki nämä määrät on vähennetty autojen ostohinnasta, jäisi siis jäljelle summa, joka vastaa kustakin autosta poistettujen kaikkien varaosien ostohintaa tietyn ajanjakson ajalta.

59. Kuten olen todennut, on joka tapauksessa kansallisen tuomioistuimen tehtävänä määrittää, millä tavoin voittomarginaalijärjestelmää on sovellettava nyt käsiteltävään tilanteeseen.

15 — Ks. vastaavasti Ranskan yleisen verokoodeksin (code général des impôts) 297 A §:n III momentti ja Luxemburgin arvonlisäverolain (loi concernant la taxe sur la valeur ajoutée) 56 ter-1 §:n 4 momentti.

16 — BOI-TVA-SECT-90-20-20150506.

17 — Kursivointi tässä.

60. Edellä esitetyn perusteella katson, että direktiivin 2006/112 311 artiklan 1 kohdan 1 alakohtaa on tulkittava siten, että ”käytettyjen tavaroiden” käsite kattaa autojen osat, jotka autoalan kierrätysyritys poistaa yksityiseltä ostamastaan romuautosta ja myy edelleen varaosina, joten verovelvolliseen jälleenmyyjään voidaan soveltaa voittomarginaalijärjestelmää.

#### **IV Ratkaisuehdotus**

61. Edellä esitetyn perusteella ehdotan, että unionin tuomioistuin vastaa Vestre Landsretille seuraavasti:

Yhteisestä arvonlisäverojärjestelmästä 28.11.2006 annetun neuvoston direktiivin 2006/112/EY 311 artiklan 1 kohdan 1 alakohtaa on tulkittava siten, että ”käytettyjen tavaroiden” käsite kattaa autojen osat, jotka autoalan kierrätysyritys poistaa yksityiseltä ostamastaan romuautosta ja myy edelleen varaosina, joten verovelvolliseen jälleenmyyjään voidaan soveltaa voittomarginaalijärjestelmää.