

WYROK TRYBUNAŁU (trzecia izba)

z dnia 19 lipca 2012 r. (\*)

Dyrektywa 2006/112WE – Podatek VAT – Artykuł 136 – Zwolnienia – Artykuły 313–315 – Szczególna procedura opodatkowania marży – Dostawa używanych pojazdów dokonywana przez podatnika-pośrednika – Pojazdy nabywane przez podatnika-pośrednika ze zwolnieniem z podatku VAT od sprzedawcy, który skorzystał z częściowego odliczenia naliczonego podatku

W sprawie C-160/11

mającej za przedmiot wniosek o wydanie, na podstawie art. 267 TFUE, orzeczenia w trybie prejudycjalnym, złożony przez Naczelny Sąd Administracyjny (Polska) postanowieniem z dnia 25 lutego 2011 r., które wpłynęło do Trybunału w dniu 1 kwietnia 2011 r., w postępowaniu:

**Bawaria Motors sp. z o.o.**

przeciwko

**Ministrowi Finansów,**

TRYBUNAŁ (trzecia izba),

w składzie: K. Lenaerts (sprawozdawca), prezes izby, R. Silva de Lapuerta, G. Arestis, T. von Danwitz i D. Šváby, sędziowie,

rzecznik generalny: J. Mazák,

sekretarz: A. Impellizzeri, administrator,

uwzględniając procedurę pisemną i po przeprowadzeniu rozprawy w dniu 16 lutego 2012 r.,

rozważywszy uwagi przedstawione:

- w imieniu Bawaria Motors sp. z o.o. przez D. Baczewską-Golińską, adwokata, i M. Zajęca, doradcę podatkowego,
- w imieniu Ministra Finansów przez T. Tratkiewicza i J. Kautego, działających w charakterze pełnomocników,
- w imieniu rządu polskiego przez M. Szpunara, A. Gawłowską i A. Kraińską, działających w charakterze pełnomocników,
- w imieniu Komisji Europejskiej przez L. Lozano Palacios i K. Herrmann, działające w charakterze pełnomocników,

po zapoznaniu się z opinią rzecznika generalnego na posiedzeniu w dniu 24 maja 2012 r.,

wydaje następujący

## **Wyrok**

1 Wniosek o wydanie orzeczenia w trybie prejudycjalnym dotyczy wykładni art. 313 ust. 1 i art. 314 w związku z art. 136 i 315 dyrektywy Rady 2006/112/WE z dnia 28 listopada 2006 r. w sprawie wspólnego systemu podatku od wartości dodanej (Dz.U. L 347, s. 1).

2 Wniosek ten został złożony w ramach sporu między Bawaria Motors sp. z o.o. (zwaną dalej „spółką Bawaria Motors”) a Ministrem Finansów w przedmiocie zastosowania procedury opodatkowania marży do dokonywanych przez tę spółkę czynności polegających na odsprzedaży używanych pojazdów.

## **Ramy prawne**

### *Prawo Unii Europejskiej*

3 Zgodnie z art. 1 ust. 2 dyrektywy 2006/112:

„Zasada wspólnego systemu [podatku od wartości dodanej (zwanego dalej „podatkiem VAT”)] polega na zastosowaniu do towarów i usług ogólnego podatku konsumpcyjnego dokładnie proporcjonalnego do ceny towarów i usług, niezależnie od liczby transakcji, które mają miejsce w procesie produkcji i dystrybucji poprzedzającym etap obciążenia tym podatkiem.

[Podatek] VAT, obliczony od ceny towaru lub usługi według stawki, która ma zastosowanie do takiego towaru lub usługi, jest wymagalny od każdej transakcji, po odjęciu kwoty podatku poniesionego bezpośrednio w różnych składnikach kosztów.

[...]”.

4 Tytuł IX dyrektywy 2006/112, „Zwolnienia”, zawiera rozdział 3, „Zwolnienia dotyczące innych czynności”. Znajdujący się w tym rozdziale art. 136 stanowi:

„Państwa członkowskie zwalniają następujące transakcje:

a) dostawy towarów wykorzystywanych wyłącznie do celów działalności zwolnionej na podstawie art. 132, 135, 371, 375, 376 i 377, art. 378 ust. 2, art. 379 ust. 2 i art. 380–390, jeżeli towary te nie dały prawa do odliczenia;

b) dostawy towarów, przy których nabyciu lub wykorzystaniu [podatek] VAT nie podlegał odliczeniu zgodnie z art. 176”.

5 Tytuł X dyrektywy 2006/112, „Odliczenia”, obejmuje rozdział 3, „Ograniczenia prawa do odliczenia”. Znajdujący się w tym rozdziale art. 176 stanowi:

„Stanowiąc jednomyślnie na wniosek Komisji, Rada określa wydatki, które nie dają prawa do odliczenia [podatku] VAT. W żadnym przypadku prawo do odliczenia [podatku] VAT nie dotyczy wydatków, które nie są ściśle związane z działalnością gospodarczą, takich jak wydatki na artykuły luksusowe, rozrywkę lub wydatki reprezentacyjne.

Do czasu wejścia w życie przepisów, o których mowa w akapicie pierwszym, państwa członkowskie mogą utrzymać wszystkie wyłączenia przewidziane w prawie krajowym w dniu

1 stycznia 1979 r. lub, w odniesieniu do państw członkowskich, które przystąpiły do Wspólnoty po tym terminie, przepisy obowiązujące w dniu ich przystąpienia”.

6 Tytuł XII dyrektywy 2006/112, „Procedury szczególne”, zawiera rozdział 4, „Procedury szczególne dotyczące towarów używanych, dzieł sztuki, przedmiotów kolekcjonerskich lub antyków”, składający się z art. 311–343.

7 Zgodnie z art. 311 ust. 1 pkt 1 i 5 dyrektywy 2006/112:

„Do celów niniejszego rozdziału i bez uszczerbku dla innych przepisów wspólnotowych zastosowanie mają następujące definicje:

1) »towary używane« oznaczają rzeczowy majątek ruchomy nadający się do dalszego użytku w aktualnym stanie lub po naprawie, inny niż dzieła sztuki, przedmioty kolekcjonerskie lub antyki, jak również inny niż metale szlachetne lub kamienie szlachetne określone przez państwa członkowskie;

[...]

2) »podatnik-pośrednik« oznacza każdego podatnika, który w ramach swojej działalności gospodarczej w celu odsprzedaży kupuje lub wykorzystuje do celów działalności swojego przedsiębiorstwa, lub też importuje towary używane, dzieła sztuki, przedmioty kolekcjonerskie lub antyki, niezależnie od tego, czy podatnik ten działa na własny rachunek, czy też na rzecz osób trzecich na podstawie umowy, zgodnie z którą prowizja jest płacona od zakupu lub sprzedaży”.

8 Artykuł 313 ust. 1 dyrektywy 2006/112 stanowi:

„W odniesieniu do dostaw towarów używanych, dzieł sztuki, przedmiotów kolekcjonerskich lub antyków dokonywanych przez podatników-pośredników, państwa członkowskie stosują procedurę szczególną dotyczącą opodatkowania marży uzyskanej przez takiego podatnika-pośrednika zgodnie z przepisami niniejszej podsekcji”.

9 Artykuł 314 dyrektywy 2006/112 stanowi:

„Procedura marży ma zastosowanie do dokonywanych przez podatnika - pośrednika dostaw towarów używanych, dzieł sztuki, przedmiotów kolekcjonerskich lub antyków, w przypadku gdy towary te zostały mu dostarczone na terytorium Wspólnoty przez jedną z następujących osób:

- a) osobę niebędącą podatnikiem;
- b) innego podatnika, o ile dokonywana przez tego innego podatnika dostawa towarów jest zwolniona zgodnie z art. 136;
- c) innego podatnika, o ile dokonywana przez tego innego podatnika dostawa towarów objęta jest zwolnieniem dla małych przedsiębiorstw przewidzianym w art. 282–292 i obejmuje dobra inwestycyjne;
- d) innego podatnika - pośrednika, o ile dokonywana przez tego innego podatnika - pośrednika dostawa towarów została opodatkowana [podatkiem] VAT zgodnie z niniejszą procedurą marży”.

10 Artykuł 315 dyrektywy 2006/112 przewiduje:

„Podstawę opodatkowania dostaw towarów, o których mowa w art. 314, stanowi marża uzyskana przez podatnika - pośrednika pomniejszona o kwotę [podatku] VAT odnoszącą się do samej marży.

Ta marża zysku jest równa różnicy między ceną sprzedaży uzyskaną przez podlegającego opodatkowaniu pośrednika a ceną ich kupna”.

### *Prawo polskie*

11 Ustawa o podatku od towarów i usług z dnia 11 marca 2004 r. (Dz.U. nr 54, poz. 535), w brzmieniu mającym zastosowanie w sprawie przed sądem krajowym (zwana dalej „ustawą o podatku VAT”), stanowi w art. 15 ust. 1:

„Podatnikami są osoby prawne, jednostki organizacyjne niemające osobowości prawnej oraz osoby fizyczne, wykonujące samodzielnie działalność gospodarczą, o której mowa w ust. 2, bez względu na cel lub rezultat takiej działalności”.

12 Zgodnie z art. 43 ust. 1 pkt 2 ustawy o podatku VAT dostawa towarów używanych jest zwolniona z podatku, pod warunkiem że podmiot dokonujący tej dostawy nie skorzystał z prawa do odliczenia w odniesieniu do owych towarów.

13 Towary używane w rozumieniu tego przepisu są zdefiniowane w art. 43 ust. 2 jako „ruchomości, których okres używania przez podatnika dokonującego ich dostawy wyniósł co najmniej pół roku po nabyciu prawa do rozporządzania tymi towarami jak właściciel”.

14 Zgodnie z art. 86 ust. 3 ustawy o podatku VAT:

„W przypadku nabycia samochodów osobowych oraz innych pojazdów samochodowych o dopuszczalnej masie całkowitej nieprzekraczającej 3,5 tony kwotę podatku naliczonego stanowi 60% kwoty podatku określonej w fakturze lub kwoty podatku należnego z tytułu wewnątrzwspólnotowego nabycia towarów lub kwoty podatku należnego od dostawy towarów, dla której podatnikiem jest ich nabywca – nie więcej jednak niż 6000 [PLN]”.

15 Artykuł 113 ust. 1 ustawy o podatku VAT stanowi:

„Zwalnia się od podatku podatników, u których wartość sprzedaży opodatkowanej nie przekroczyła łącznie w poprzednim roku podatkowym kwoty 50.000 [PLN]. Do wartości sprzedaży nie wlicza się kwoty podatku”.

16 Artykuł 120 ustawy o podatku VAT, dotyczący procedury opodatkowania marży, zawiera następujące przepisy:

„1. [...]

4) przez towary używane rozumie się ruchome dobra materialne nadające się do dalszego użytku w ich aktualnym stanie lub po naprawie, inne niż [dzieła sztuki, przedmioty kolekcjonerskie i antyki] oraz inne niż metale szlachetne lub kamienie szlachetne [...]

[...]

4. W przypadku podatnika wykonującego czynności polegające na dostawie towarów używanych, dzieł sztuki, przedmiotów kolekcjonerskich lub antyków nabytych uprzednio przez tego podatnika dla celów prowadzonej działalności lub importowanych w celu odprzedaży, podstawą opodatkowania podatkiem jest marża stanowiąca różnicę między całkowitą kwotą, którą ma zapłacić nabywca towaru, a kwotą nabycia, pomniejszona o kwotę podatku.

[...]

10. Przepisy ust. 4 i 5 dotyczą dostawy towarów używanych, dzieł sztuki, przedmiotów kolekcjonerskich lub antyków, które podatnik nabył od:

- 1) osoby fizycznej, osoby prawnej lub jednostki organizacyjnej niemającej osobowości prawnej, niebędącej podatnikiem, o którym mowa w art. 15, lub niebędącej podatnikiem podatku od wartości dodanej;
- 2) podatników, o których mowa w art. 15, jeżeli dostawa tych towarów była zwolniona od podatku na podstawie art. 43 ust. 1 pkt 2 lub art. 113;
- 3) podatników, jeśli dostawa tych towarów była opodatkowana zgodnie z ust. 4 i 5;
- 4) podatników podatku od wartości dodanej, jeżeli dostawa tych towarów była zwolniona od podatku na zasadach odpowiadających regulacjom zawartym w art. 43 ust. 1 pkt 2 lub art. 113;
- 5) podatników podatku od wartości dodanej, jeżeli dostawa tych towarów była opodatkowana podatkiem od wartości dodanej na zasadach odpowiadających regulacjom zawartym w ust. 4 i 5, a nabywca posiada dokumenty jednoznacznie potwierdzające nabycie towarów na tych zasadach”.

17 Paragraf 13 ust. 1 pkt 5 rozporządzenia Ministra Finansów z dnia 28 listopada 2008 r. w sprawie wykonania niektórych przepisów ustawy o podatku od towarów i usług (Dz.U. nr 212, poz. 1336, zwanego dalej „rozporządzeniem w sprawie podatku VAT”) stanowi:

„Zwalnia się od podatku [...] dostawę samochodów osobowych i innych pojazdów samochodowych, przez podatników, którym przy ich nabyciu przysługiwało prawo do odliczenia podatku naliczonego, o którym mowa w art. 86 ust. 3 ustawy [o podatku VAT], jeżeli te samochody i pojazdy są towarami używanymi w rozumieniu art. 43 ust. 2 ustawy [o podatku VAT]”.

### **Okoliczności faktyczne leżące u podstaw sporu przed sądem krajowym i pytanie prejudycjalne**

18 Spółka Bawaria Motors jest podatnikiem w rozumieniu art. 15 ustawy o podatku VAT. Prowadzi działalność w postaci salonu samochodowego, w ramach której nabywa, a następnie odsprzedaje samochody osobowe, nowe i używane. W ramach tej działalności nabywa również pojazdy używane od podmiotów gospodarczych, które nie były uprawnione do odliczenia podatku VAT przy nabyciu tych pojazdów, w związku z czym owe podmioty wystawiają jej faktury ze wzmianką „zwolniona” w odniesieniu do stawki podatku VAT, z powołaniem na art. 43 ust. 1 pkt 2 ustawy o podatku VAT. Przy sprzedaży pojazdów używanych spółka Bawaria Motors stosuje procedurę opodatkowania marży przewidzianą w art. 120 ustawy o podatku VAT.

19 Zdarza się również, że spółka ta nabywa używane pojazdy od podmiotów, które przy ich nabyciu odliczyły podatek w ramach limitu określonego w art. 86 ust. 3 ustawy o podatku VAT. W takim razie podmiot wystawia jej fakturę ze wzmianką „zwolniona” w odniesieniu do stawki podatku VAT, z powołaniem na § 13 ust. 1 pkt 5 rozporządzenia w sprawie podatku VAT.

20 Spółka Bawaria Motors, uznawszy, że w wypadkach opisanych w punkcie poprzedzającym ma prawo stosować procedurę opodatkowania marży przewidzianą w art. 120 ustawy o podatku VAT, wystąpiła w dniu 9 lutego 2009 r. do Ministra Finansów o wydanie interpretacji indywidualnej.

21 W dniu 20 lutego 2009 r. Minister Finansów udzielił odpowiedzi. Uznał on stanowisko spółki Bawaria Motors za nieprawidłowe w świetle art. 120 ust. 10 ustawy o podatku VAT. Stwierdził, że § 13 rozporządzenia w sprawie podatku VAT nie stanowi rozwinięcia katalogu czynności wskazanych w art. 43 ustawy o podatku VAT, do których odnosi się jej art. 120 ust. 10. Jego zdaniem ustawa ta jest poza tym zgodna z art. 312–325 dyrektywy 2006/112, które ograniczają zastosowanie procedury opodatkowania marży do wypadków nabycia przez podatnika-pośrednika towarów od podmiotu nieuprawnionego do odliczenia naliczonego podatku VAT, który w związku z tym zawarł ten podatek w cenie dostawy towaru podatnikowi-pośrednikowi.



22 Spółka Bawaria Motors wniosła skargę na tę interpretację do Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Warszawie, twierdząc, że stanowisko Ministra Finansów opiera się na literalnej wykładni art. 120 ustawy o podatku VAT, sprzecznej z podstawowymi zasadami funkcjonowania podatku VAT, jakimi są neutralność podatku, rzeczywiste opodatkowanie tylko jednego etapu obrotu oraz zachowanie niezakłóconej konkurencji.

23 Wojewódzki Sąd Administracyjny w Warszawie wyrokiem z dnia 10 listopada 2009 r. uchylił zaskarżoną interpretację indywidualną. Uznał on, że § 13 ust. 1 pkt 5 rozporządzenia w sprawie podatku VAT, ustanawiający zwolnienie nieznane prawu Unii Europejskiej, nie zwalnia podmiotu dostarczającego pojazd używany podatnikowi-pośrednikowi z obowiązku opodatkowania tej dostawy, jeżeli w chwili nabycia pojazdu podmiot ten nie miał prawa odliczyć w całości naliczonego podatku VAT. Zdaniem wspomnianego sądu zwolnienie określone w omawianym przepisie rozporządzenia w sprawie podatku VAT dotyczy jedynie części podatku VAT zapłaconej przez podmiot gospodarczy w związku z limitem przewidzianym w art. 86 ust. 3 ustawy o podatku VAT, z wyłączeniem 60% podatku wskazanego na fakturze lub kwoty 6000 PLN, jaką podmiot ten odliczył przy nabyciu pojazdu. W związku z tym zdaniem sądu spółka Bawaria Motors jest uprawniona do stosowania procedury opodatkowania marży, ale tylko w odniesieniu do części podatku, jakiej dostawca pojazdu nie miał prawa odliczyć (to jest do 40% kwoty podatku wskazanej na fakturze lub do części podatku wykraczającej poza kwotę 6000 PLN).

24 Spółka Bawaria Motors wniosła kasację od tego wyroku do Naczelnego Sądu Administracyjnego, w której podniosła, że uniemożliwienie jej zastosowania w pełni procedury opodatkowania marży przy odsprzedaży towarów używanych nabytych w ramach dostawy zwolnionej na podstawie § 13 ust. 1 pkt 5 rozporządzenia w sprawie podatku VAT narusza, w szczególności, przepisy art. 120 ust. 4 i 10 ustawy o podatku VAT, jak również wspomniane przepisy rozporządzenia w sprawie podatku VAT.

25 Minister Finansów również wniósł kasację, podtrzymując pierwotne stanowisko, zgodnie z którym w okolicznościach omawianej sprawy podatnikowi-pośrednikowi nie przysługuje prawo zastosowania nawet częściowo procedury opodatkowania marży.

26 W tych okolicznościach Naczelny Sąd Administracyjny postanowił zawiesić postępowanie i zwrócić się do Trybunału z następującym pytaniem prejudycjalnym:

„Czy unormowania wynikające z art. 313 ust. 1 i art. 314 [w związku] z art. 136 oraz art. 315 dyrektywy 2006/112[...] należy interpretować w ten sposób, iż pozwalają one na zastosowanie procedury szczególnej »marży« dla podatników-pośredników w dostawach towarów używanych także w tej sytuacji, gdy dokonują oni odsprzedaży zakupionych samochodów osobowych i innych pojazdów samochodowych, co do których zastosowano z mocy polskich przepisów krajowych przyjętych w § 13 ust. 1 pkt 5 rozporządzenia [w

sprawie podatku VAT] zwolnienie od podatku dostawy samochodów osobowych i innych pojazdów samochodowych przez podatników, którym przy ich nabyciu przysługiwało jedynie prawo do częściowego odliczenia podatku naliczonego, o którym stanowił art. 86 ust. 3 ustawy [o podatku VAT], jeżeli te samochody i pojazdy były towarami używanymi w rozumieniu art. 43 ust. 2 ustawy [o podatku VAT] oraz art. 311 ust. 1 [pkt] 1 dyrektywy 2006/112?”.

### **W przedmiocie pytania prejudycjalnego**

27 Zwracając się z pytaniem prejudycjalnym, sąd krajowy dąży w istocie do ustalenia, czy art. 313 ust. 1 i art. 314 w związku z art. 136 i 315 dyrektywy 2006/112 należy interpretować w ten sposób, że podatnik-pośrednik ma prawo do stosowania procedury opodatkowania marży przy dostawie pojazdów uznawanych za towary używane w rozumieniu art. 311 ust. 1 pkt 1 dyrektywy, nabytych uprzednio ze zwolnieniem z podatku VAT od innego podatnika, który skorzystał jedynie z prawa do częściowego odliczenia podatku naliczonego od ceny tych pojazdów na wcześniejszym etapie obrotu.

28 Należy w tej kwestii przypomnieć, że procedura opodatkowania marży uzyskanej przez podatnika-pośrednika przy dostawie towarów używanych tego rodzaju jak towary będące przedmiotem sprawy przed sądem krajowym jest szczególną procedurą opodatkowania podatkiem VAT, stanowiącą odstępstwo od zasad ogólnych dyrektywy 2006/112 (zob. wyroki: z dnia 8 grudnia 2005 r. w sprawie C-280/04 Jyske Finans, Zb.Orz. s. I-10683, pkt 35; z dnia 3 marca 2011 r. w sprawie C-203/10 Auto Nikolovi, Zb.Orz. s. I-1083, pkt 46).

29 W związku z tym art. 314 dyrektywy 2006/112, określający wypadki zastosowania owej procedury szczególnej, należy interpretować ściśle. Oznacza to, że zawarte tam wyliczenie wypadków zastosowania tej procedury ma charakter wyczerpujący, co podkreślił też rzecznik generalny w pkt 29 opinii.

30 Jak wynika z akt sprawy przekazanych Trybunałowi, okoliczności faktyczne sprawy przed sądem krajowym nie należą do żadnej z sytuacji wymienionych w art. 314 lit. a), c) lub d). Zgodnie bowiem z informacjami zawartymi w aktach sprawy dostawa używanych pojazdów dla spółki Bawaria Motors dokonywana była przez osoby będące podatnikami i nie podlegała ani zwolnieniu dla małych przedsiębiorstw przewidzianemu w art. 282–292 dyrektywy 2006/112, ani procedurze opodatkowania marży.

31 Ponieważ dostawa ta była zwolniona z podatku VAT na mocy § 13 ust. 1 pkt 5 rozporządzenia w sprawie podatku VAT, należy ustalić, czy odpowiada ona hipotezie normy wynikającej z art. 314 lit. b) dyrektywy 2006/112, dotyczącej dostaw towarów

podatnikowi-pośrednikowi przez innego podatnika objętych zwolnieniem na podstawie art. 136 dyrektywy.

32 Po pierwsze, należy odrzucić możliwość zastosowania w sprawie przed sądem krajowym art. 136 lit. a) dyrektywy. Jak bowiem stwierdził rzecznik generalny w pkt 37 opinii, z akt sprawy wynika, iż dostawa pojazdów spółce Bawaria Motors nie miała żadnego związku z jakąkolwiek działalnością zwolnioną na podstawie wymienionych tam przepisów.

33 Po drugie, w odniesieniu do możliwości zastosowania w omawianej sprawie art. 136 lit. b) dyrektywy 2006/112 należy przypomnieć, że przepis ten przewiduje zwolnienie dostaw towarów, których nabycie lub przeznaczenie nie było objęte prawem do odliczenia podatku VAT zgodnie z art. 176 dyrektywy. Artykuł ten zawiera w drugim akapicie klauzulę „standstill”, która upoważnia państwa członkowskie do utrzymania w mocy – do czasu wejścia w życie przepisów ustanowionych przez Radę w celu określenia wydatków nieuprawniających do odliczenia, o jakich mowa w akapicie pierwszym – wszelkich wyłączeń przewidzianych w prawie krajowym w dniu 1 stycznia 1979 r. lub w dniu przystąpienia w odniesieniu do państw członkowskich, które, jak Rzeczpospolita Polska, przystąpiły do Wspólnoty po tej dacie.

34 Artykuł 136 lit. b) należy interpretować w sposób ścisły. Przewidziane w nim zwolnienie stanowi bowiem odstępstwo od zasady ogólnej, zgodnie z którą podatek VAT jest pobierany od każdej dostawy towaru dokonywanej odpłatnie przez podatnika (zob. podobnie ww. wyrok w sprawie Jyske Finans, pkt 21). Ponadto zwolnienie to mieści się, poprzez odesłanie w art. 314 lit. b) dyrektywy do jej art. 136, w zakresie zastosowania szczególnej procedury opodatkowania marży.

35 Zwolnienie przewidziane w art. 136 lit. b) dyrektywy 2006/112 może wobec tego dotyczyć wyłącznie dostawy towarów, których nabycie nie uprawniało do odliczenia na podstawie prawa krajowego (zob. podobnie ww. wyrok w sprawie Jyske Finans, pkt 24).

36 Wykładnię taką potwierdza sformułowanie art. 176 dyrektywy 2006/112, gdzie w akapicie pierwszym mowa o wydatkach, „które nie dają prawa do odliczenia [podatku] VAT”, a w akapicie drugim – o „wyłączeniach” przewidzianych w obowiązującym prawie krajowym. Do tego artykułu odsyła art. 136 lit. b) dyrektywy.

37 Wykładnia taka jest też zgodna z ogólną logiką art. 314 dyrektywy 2006/112. Jak bowiem podkreślają rząd polski oraz Komisja, a także rzecznik generalny w pkt 30 opinii, wspólną cechą sytuacji umożliwiającą zastosowanie procedury opodatkowania marży, do których zalicza się wyłączenie wskazane w art. 136 lit. b) dyrektywy, jest okoliczność, że podmiot dokonujący dostawy podatnikowi-pośrednikowi nie mógł w żadnym zakresie

odliczyć podatku naliczonego na wcześniejszym etapie obrotu przy nabyciu towaru, poniósł więc w całości ciężar tego podatku.

38 Natomiast w sprawie przed sądem krajowym art. 86 ust. 3 ustawy o podatku VAT nie przewiduje „wyłączenia prawa do odliczenia podatku VAT” w rozumieniu art. 136 lit. b) dyrektywy 2006/112, lecz ograniczenie wysokości podatku podlegającego odliczeniu. Podatnik, który nabył towar dostarczany następnie podatnikowi-pośrednikowi, nie był pozbawiony prawa do odliczenia podatku VAT na wcześniejszym etapie obrotu, gdyż ma prawo odliczyć ten podatek w granicach limitów przewidzianych w przepisach krajowych, to jest do 60% naliczonego podatku lub do 6000 PLN.

39 W związku z tym i bez potrzeby badania, czy przepis art. 86 ust. 3 ustawy o podatku VAT jest objęty klauzulą „standstill” zawartą w art. 176 akapit drugi dyrektywy 2006/112, zwolnienie z podatku VAT przewidziane w § 13 ust. 1 pkt 5 rozporządzenia w sprawie podatku VAT dla dostaw pojazdów samochodowych podatnikowi-pośrednikowi dokonywanych przez podatników, którzy mieli prawo do częściowego odliczenia podatku na wcześniejszym etapie obrotu na podstawie owego art. 86 ust. 3 ustawy o podatku VAT, w każdym razie nie mieści się w ściśle określonej hipotezie normy art. 136 lit. b) dyrektywy. W konsekwencji późniejsza dostawa tych pojazdów dokonywana przez podatnika-pośrednika nie podlega procedurze opodatkowania marży.

40 Zdaniem spółki Bawaria Motors taka wykładnia, przyjęta przez Ministra Finansów, powoduje poddanie owej spółki częściowo podwójnemu opodatkowaniu. Spółka wyjaśnia, że zgodnie z tą wykładnią zobowiązana jest, na zasadach ogólnych, naliczyć podatek VAT od całości ceny odsprzedaży używanego pojazdu, mimo że uprzednio nabyła ów pojazd od innego podatnika ze zwolnieniem z podatku VAT na podstawie § 13 ust. 1 pkt 5 rozporządzenia w sprawie podatku VAT, w związku z czym nie może ona odliczyć tej części podatku VAT, której dokonujący dostawy podatnik nie miał prawa odliczyć ze względu na limit określony w art. 86 ust. 3 ustawy o podatku VAT i która z tego powodu była zawarta w cenie nabycia pojazdu.

41 Jednakże z powodów wskazanych w pkt 34 i 35 niniejszego wyroku art. 136 lit. b) dyrektywy nie można interpretować w inny sposób niż to wynika z pkt 39, pozwalający ewentualnie na uniknięcie sytuacji, w której podatnik-pośrednik, taki jak spółka Bawaria Motors, podlega częściowo podwójnemu opodatkowaniu, ponieważ przy nabyciu przez innego podatnika towaru następnie dostarczonego mu jako używany nie miało miejsce wyłączenie prawa do odliczenia w rozumieniu tego przepisu (zob. podobnie ww. wyrok w sprawie Jyske Finans, pkt 24). Sytuacja ta nie ma bowiem znaczenia dla określenia warunków zastosowania procedury opodatkowania marży przewidzianej w art. 314 dyrektywy.

42 Jak Komisja wskazała w pismach procesowych i podczas rozprawy, zadaniem polskiego ustawodawcy jest zapewnić, by sytuacja taka nie miała miejsca. Nie może to jednak odbywać się za cenę interpretacji dyrektywy 2006/112 w sposób sprzeczny zarówno z jej literą, jak i generalną logiką.

43 Należy jeszcze podkreślić, że wbrew stanowisku spółki Bawaria Motors odmowa prawa do zastosowania procedury opodatkowania marży przez podatnika-pośrednika znajdującego się w sytuacji takiej jak w sprawie przed sądem krajowym – podczas gdy procedura ta znajduje zastosowanie, na podstawie art. 136 lit. b) w związku z art. 314 lit. b) dyrektywy 2006/112, jeżeli podatnik-pośrednik uprzednio nabył towar ze zwolnieniem z podatku VAT od innego podatnika, który nie miał w ogóle prawa do odliczenia podatku na wcześniejszym etapie obrotu – nie narusza zasady neutralności podatkowej.

44 Jak bowiem podkreślił Minister Finansów na rozprawie, w tej drugiej sytuacji cena dostawy towaru podatnikowi-pośrednikowi zawiera całość podatku VAT zapłaconego na wcześniejszym etapie obrotu przez drugiego podatnika, który nie mógł go odliczyć nawet częściowo przy nabyciu towaru. Natomiast w sytuacji rozpatrywanej przed sądem krajowym cena zawiera jedynie część podatku VAT zapłaconego na wcześniejszym etapie obrotu, tę, której podatnik dokonujący dostawy towaru podatnikowi-pośrednikowi nie mógł odliczyć przy nabyciu towaru ze względu na limit określony w art. 86 ust. 3 ustawy o podatku VAT.

45 Jak stwierdził rząd polski, w razie dopuszczenia zastosowania procedury opodatkowania marży w takiej sytuacji jak w sprawie przed sądem krajowym podatek VAT nie byłby proporcjonalny do ceny towaru używanego sprzedawanego przez podatnika-pośrednika, mimo że inny podatnik na wcześniejszym etapie obrotu odliczył znaczną część zapłaconego podatku. Rozwiązanie takie byłoby niezgodne z zasadą powszechności podatku VAT wyrażoną w art. 1 ust. 2 dyrektywy 2006/112.

46 W związku z powyższymi rozważaniami na postawione pytanie trzeba odpowiedzieć, iż art. 313 ust. 1 i art. 314 w związku z art. 136 i 315 dyrektywy 2006/112 należy interpretować w ten sposób, że podatnik-pośrednik nie ma prawa do stosowania procedury opodatkowania marży przy dostawie pojazdów uznawanych za towary używane w rozumieniu art. 311 ust. 1 pkt 1 dyrektywy, nabytych uprzednio ze zwolnieniem z podatku VAT od innego podatnika, który skorzystał z prawa do częściowego odliczenia podatku naliczonego od ceny tych pojazdów na wcześniejszym etapie obrotu.

## **W przedmiocie kosztów**

47 Dla stron postępowania przed sądem krajowym niniejsze postępowanie ma charakter incydentalny, dotyczy bowiem kwestii podniesionej przed tym sądem, do niego zatem należy rozstrzygnięcie o kosztach. Koszty poniesione w związku z przedstawieniem uwag Trybunałowi, inne niż poniesione przez strony postępowania przed sądem krajowym, nie podlegają zwrotowi.

Z powyższych względów Trybunał (trzecia izba) orzeka, co następuje:

**Artykuł 313 ust. 1 i art. 314 w związku z art. 136 i 315 dyrektywy Rady 2006/112/WE z dnia 28 listopada 2006 r. w sprawie wspólnego systemu podatku od wartości dodanej należy interpretować w ten sposób, że podatnik-pośrednik nie ma prawa do stosowania procedury opodatkowania marży przy dostawie pojazdów uznawanych za towary używane w rozumieniu art. 311 ust. 1 pkt 1 dyrektywy, nabytych uprzednio ze zwolnieniem z podatku od wartości dodanej od innego podatnika, który skorzystał z prawa do częściowego odliczenia podatku naliczonego od ceny tych pojazdów na wcześniejszym etapie obrotu.**

Podpisy

\* Język postępowania: polski.