

Sprawa C-203/10

Direkcja „Obowiązane i uprawnienie na izby” – Wina

przeciwko

Auto Nikowski OOD

(wniosek o wydanie orzeczenia w trybie prejudycjalnym złożony przez Wychowen administrativen syd)

Dyrektywa 2006/112/WE – Podatek od wartości dodanej – Używane części do pojazdów samochodowych – Przywóz do Unii przez podatnika-podatkownika – Procedura marży lub zasady ogólne VAT – Powstanie prawa do odliczenia – Bezpośrednia skuteczność

Streszczenie wyroku

1. *Postanowienia podatkowe – Harmonizacja ustawodawstw – Podatki obrotowe – Wspólny system podatku od wartości dodanej – Procedura szczególna dla podatników-podatkowników – Procedura marży – Zakres stosowania*

(dyrektywa Rady 2006/112, art. 314)

2. *Postanowienia podatkowe – Harmonizacja ustawodawstw – Podatki obrotowe – Wspólny system podatku od wartości dodanej – Procedura szczególna dla podatników-podatkowników – Towary przywiezione do Unii przez podatnika-podatkownika – Brak możliwości zastosowania procedury marży – Przeniesienie prawa podatnika-podatkownika do odliczenia podatku zapłaconego przy przywozie – Niedopuszczalność*

(dyrektywa Rady 2006/112, art. 320 ust. 1 akapit pierwszy, art. 320 ust. 2)

3. *Postanowienia podatkowe – Harmonizacja ustawodawstw – Podatki obrotowe – Wspólny system podatku od wartości dodanej – Procedura szczególna dla podatników-podatkowników – Procedura marży – Przepisy wyznaczające zakres stosowania tej procedury – Reguła określająca warunki przeniesienia prawa do odliczenia podatku zapłaconego w wypadku wybrania zasad ogólnych – Bezpośrednia skuteczność*

(dyrektywa Rady 2006/112, art. 314, 320 ust. 1 akapit pierwszy, art. 320 ust. 2)

1. Artykuł 314 dyrektywy 2006/112 w sprawie wspólnego systemu podatku od wartości dodanej należy interpretować w ten sposób, że procedura marży nie ma zastosowania do dostaw towarów takich jak używane części do pojazdów samochodowych, które zostały osobście zaimportowane do Unii przez podatnika-podatkownika na podstawie zasad ogólnych podatku od wartości dodanej.

Ze struktury i ogólnej systematyki dyrektywy 2006/112, zwłaszcza z klasyfikacji czynności podlegających opodatkowaniu, o której mowa w tytule IV, wynika bowiem, że pojęcie „dostawy towarów” zawarte w art. 314 omawianej dyrektywy należy w szczególności odróżnić od pojęcia „importu towarów” do Unii z krajów trzecich.

(por. pkt 43, 53; pkt 1 sentencji)

2. Artyku? 320 ust. 1 akapit pierwszy i ust. 2 dyrektywy 2006/112 w sprawie wspólnego systemu podatku od warto?ci dodanej nale?y interpretowa? w ten sposób, ?e sprzeciwia si? on przepisowi krajowemu przewiduj?cemu przeniesienie na pó?niejsz? dostaw? podlegaj?c? zasadom ogólnym podatku od warto?ci dodanej prawa podatnika-po?rednika do odliczenia podatku od warto?ci dodanej zap?aconego na podstawie rzeczonych zasad przy przywozie towarów innych ni? dzie?a sztuki, przedmioty kolekcjonerskie i antyki.

Je?eli mo?liwo?? stosowania procedury mar?y jest wykluczona, podobnie, w konsekwencji, jak wybór pomi?dzy stosowaniem rzeczonej procedury a stosowaniem zasad ogólnych podatku od warto?ci dodanej, nie istnieje ?adne ryzyko oszustwa, które mog?oby uzasadni? wy??czenie stosowania ogólnych zasad odliczenia.

(por. pkt 58, 59; pkt 2 sentencji)

3. Artyku? 314 oraz art. 320 ust. 1 akapit pierwszy i ust. 2 dyrektywy 2006/112 w sprawie wspólnego systemu podatku od warto?ci dodanej maj? skutek bezpo?redni, który uprawnia jednostk? do powo?ywania si? na nie przed s?dem krajowym w celu wy??czenia stosowania uregulowania krajowego, które jest niezgodne z tymi przepisami.

W odniesieniu do art. 314 rozgraniczenie przypadków wchodz?cych w zakres systemu opodatkowania mar?y jest tam dokonane w sposób jednoznaczny i nie jest uzale?nione od wyst?pienia jakiegokolwiek innego aktu pochodz?cego czy to od instytucji unijnych, czy od pa?stw cz?onkowskich. Co do art. 320 ust. 1 akapit pierwszy, okre?la on w sposób jasny i bezwarunkowy przywiezione przedmioty, których pó?niejsza dostawa obj?ta zasadami ogólnymi podatku od warto?ci dodanej stwarza dla podatnika-po?rednika prawo do odliczenia podatku nale?nego lub zap?aconego z tytu?u importu. Artyku? 320 ust. 2 okre?la ze swej strony w ten sam sposób zakres stosowania zasady przeniesienia prawa do odliczenia.

(por. pkt 62, 63, 65; pkt 3 sentencja)

WYROK TRYBUNA?U (trzecia izba)

z dnia 3 marca 2011 r.(*)

Dyrektywa 2006/112/WE – Podatek od warto?ci dodanej – U?ywane cz??ci do pojazdów samochodowych – Przywóz do Unii przez podatnika-po?rednika – Procedura mar?y lub zasady ogólne VAT – Powstanie prawa do odliczenia – Bezpo?rednia skuteczno??

W sprawie C?203/10

maj?cej za przedmiot wnioszek o wydanie orzeczenia w trybie prejudycjalnym na podstawie art. 267 TFUE, z?o?ony przez Wyrchowen administratiwen syd (Bu?garia) postanowieniem z dnia 20 kwietnia 2010 r., które wp?yn??o do Trybuna?u w dniu 26 kwietnia 2010 r., w post?powaniu:

direkcija „Ob?awane i uprawnienie na izpy?nenieto” – Warna

przeciwko

Auto Niko?owi OOD,

TRYBUNA? (trzecia izba),

w sk?adzie: K. Lenaerts (sprawozdawca), prezes izby, D. Šváby, R. Silva de Lapuerta, G. Arestis i J. Malenovský, s?dziowie,

rzecznik generalny: J. Mazák,

sekretarz: A. Calot Escobar,

uwzgl?dniaj?c procedur? pisemn?,

rozwa?ywszy uwagi przedstawione:

- w imieniu direkcija „Ob?awane i uprawnienie na izpy?nenieto” – Warna przez S. Awramowa,
- w imieniu Auto Niko?owi OOD przez M. Niko?owa,
- w imieniu Komisji Europejskiej przez D. Rusanowa oraz D. Triantafyllou, dzia?aj?cych w charakterze pe?nomocników,

podj?wszy, po wys?uchaniu rzecznika generalnego, decyzj? o rozstrzygni?ciu sprawy bez opinii,

wydaje nast?puj?cy

Wyrok

1 Wniosek o wydanie orzeczenia w trybie prejudycjalnym dotyczy wyk?adni art. 311 ust. 1 pkt 1, art. 314 i art. 320 dyrektywy Rady 2006/112/WE z dnia 28 listopada 2006 r. w sprawie wspólnego systemu podatku od warto?ci dodanej (Dz.U. L 347, s. 1).

2 Wniosek ten zosta? z?o?ony w ramach sporu mi?dzy Auto Niko?owi OOD (zwan? dalej „Auto Niko?owi”) a direkcija „Ob?awane i uprawnienie na izpy?nenieto” – Warna (dyrekcj? ds. odwo?a? i zarz?dzania egzekucj? w Warnie) przy Centralno uprawnienie na Naciona?na agencija za prihodite (Centralnym zarz?dzie Narodowej Agencji Skarbowej) w nast?pstwie odmowy przez ten organ przyznania Auto Niko?owi prawa do bezpo?redniego odliczenia podatku od warto?ci dodanej (zwanego dalej „podatkiem VAT”) zap?aconego z tytu?u przywozu do Unii u?ywanych cz??ci do pojazdów samochodowych pochodz?cych ze Szwajcarii.

Ramy prawne

Prawo Unii

3 Motyw 51 dyrektywy 2006/112 stanowi:

„Nale?y przyj?? wspólnotowy system opodatkowania maj?cy zastosowanie do towarów u?ywanych, dzie? sztuki, antyków i przedmiotów kolekcjonerskich, aby unikn?? podwójnego opodatkowania i zak?óce? konkurencji pomi?dzy podatnikami”.

4 Na podstawie art. 30 akapit pierwszy rzeczony dyrektywy:

„»Import towarów« oznacza wprowadzenie na terytorium Wspólnoty towarów, które nie znajdują się w swobodnym obrocie w rozumieniu art. 24 traktatu”.

5 W odniesieniu do tego rodzaju czynności art. 70 omawianej dyrektywy stanowi, że „[z]darzenie powodujące powstanie obowiązku podatkowego ma miejsce, a VAT staje się wymagalny z chwili importu towarów”.

6 Na podstawie art. 167 tej dyrektywy „[p]rawo do odliczenia powstaje w momencie, gdy podatek, który podlega odliczeniu, staje się wymagalny”.

7 Artykuł 168 dyrektywy 2006/112 stanowi:

„Jeżeli towary i usługi wykorzystywane są na potrzeby opodatkowanych transakcji podatnika, podatnik jest uprawniony, w państwie członkowskim, w którym dokonuje tych transakcji, do odliczenia następujących kwot od kwoty VAT, którą jest zobowiązany zapłacić:

[...]

e) VAT należnego lub zapłaconego z tytułu importu towarów na terytorium tego państwa członkowskiego”.

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

9 Na podstawie art. 311 ust. 1 pkt 1 i 5 owej dyrektywy:

„1. 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;

[...]

5) »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 przewidziana jest płacona od zakupu lub sprzedaży”.

10 Artykuł 313 ust. 1 rzeczony dyrektywy stanowi:

„1. W odniesieniu do dostaw towarów używanych, dzieł sztuki, przedmiotów kolekcjonerskich lub antyków dokonywanych przez podatników-pośredników państwa członkowskie stosuje się procedury szczególnie dotyczące opodatkowania marży uzyskanej przez takiego podatnika-pośrednika zgodnie z przepisami niniejszej podsekcji”.

11 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) osobą 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 VAT zgodnie z niniejszą procedurą marży”.

12 Na podstawie art. 316 ust. 1 omawianej dyrektywy:

„1. Państwa członkowskie przyznają podatnikom-pośrednikom prawo wyboru stosowania procedury marży do dostaw następujących towarów:

- a) dzieł sztuki, przedmiotów kolekcjonerskich lub antyków osobiście zaimportowanych przez podatnika-pośrednika;

[...]”.

13 Artykuł 319 rzeczony dyrektywy stanowi, że „[d]o każdej dostawy objętej procedurą marży podatnik-pośrednik może stosować zasady ogólne VAT”.

14 Zgodnie z art. 320 dyrektywy 2006/112:

„1. W przypadku gdy podatnik-pośrednik stosuje zasady ogólne VAT do dostaw dzieł sztuki, przedmiotów kolekcjonerskich lub antyków osobiście przez niego zaimportowanych, ma on prawo do odliczenia od kwoty podatku, który jest zobowiązany zapłacić, kwoty VAT należnego lub zapłaconego z tytułu importu takich towarów.

[...]

2. Prawo do odliczenia powstaje z chwilą, gdy VAT należny z tytułu dostawy, w odniesieniu do której podatnik-pośrednik wybiera stosowanie zasad ogólnych VAT, staje się wymagalny”.

Prawo krajowe

15 Zakon za dany wyrzu dobawenata stojnost (ustawa o podatku od wartości dodanej, DW nr 63 z dnia 4 sierpnia 2006 r.; zwana dalej „ustawą o podatku VAT”), w wersji mającej zastosowanie do okoliczności faktycznych sprawy przed sądem krajowym, w art. 16 ust. 1 stanowi:

„Import towarów w rozumieniu niniejszej ustawy oznacza wprowadzenie na terytorium kraju towarów spoza Wspólnoty”.

16 Na podstawie art. 54 ust. 1 ustawy o podatku VAT:

„Przy imporcie towarów zdarzenie powodujące powstanie obowiązku podatkowego ma miejsce, a podatek staje się wymagalny w chwili, w której powstaje zobowiązanie do odprowadzenia opłat

przywozowych na terytorium kraju, lub w chwili, gdy zobowiązanie to powstałoby, gdyby dług nie istniał lub wynosił zero”.

17 Artykuł 68 ustawy o podatku VAT stanowi:

„(1) Podatek naliczony stanowi kwotę podatku, którą osoba zarejestrowana może odliczyć od swoich długów podatkowych na podstawie niniejszej ustawy za następujące czynności:

[...]

3. dokonany przez nią przywóz;

[...]

(2) Prawo do odliczenia podatku naliczonego powstaje z chwili wymagalności podatku podlegającego odliczeniu”.

18 Na podstawie art. 69 ust. 1 pkt 2 ustawy o podatku VAT, jeżeli towary i usługi są wykorzystywane na cele opodatkowanych dostaw dokonanych przez zarejestrowaną osobę, osoba ta może odliczyć podatek pobrany przy imporcie towarów na podstawie art. 56 rzeczonyj ustawy.

19 Warunki wykonania prawa do odliczenia podatku naliczonego są wymienione w art. 71 ustawy o podatku VAT, która stanowi m.in.:

„Osoba wykonuje prawo do odliczenia podatku naliczonego, jeżeli spełniona jest jedna z następujących przesłanek:

[...]

3. jest ona w posiadaniu deklaracji celnej, w której jest wpisana jako importer, a podatek został zapłacony zgodnie z warunkami przewidzianymi w art. 90 ust. 1 ZDDS (w przypadkach importu w rozumieniu art. 16)”.

20 Artykuł 90 ust. 1 ustawy o podatku VAT stanowi:

„W przypadkach określonych [w] art. 16 importer towarów odprowadza do budżetu Republiki podatek faktycznie pobrany przez organy celne [...]”.

21 W rozdziale ustawy o podatku VAT zatytułowanym „Regulacje szczególne dotyczące procedury marży” art. 143 ma następujące brzmienie:

„(1) Przepisy niniejszego rozdziału mają zastosowanie do dokonywanej przez pośrednika dostawy towarów używanych, dzieł sztuki, przedmiotów kolekcjonerskich lub antyków, w przypadku gdy towary te (w tym towary zaimportowane) zostały mu dostarczone na terytorium kraju lub z obszaru innego państwa członkowskiego przez:

1. osobę niebędącą podatnikiem;
2. innego podatnika, jeżeli dostawa jest zwolniona od podatku na podstawie art. 50;
3. innego podatnika, który nie jest zarejestrowany na podstawie niniejszej ustawy;
4. innego pośrednika, który stosuje regulację szczególnie dotyczącą procedury marży.

(3) Pośrednicy mają prawo do stosowania przepisów niniejszego rozdziału także do dostaw:

1. zaimportowanych przez nich dzieł sztuki, przedmiotów kolekcjonerskich lub antyków”.

22 Artykuł 151 ustawy o podatku VAT, zatytułowany „Prawo wyboru”, stanowi:

„(1) Pośrednik może stosować ogólne zasady opodatkowania przewidziane przez ustawę do dostawy towarów używanych, dzieł sztuki, przedmiotów kolekcjonerskich lub antyków.

(2) Prawo na podstawie ust. 1 jest wykonywane przez osobę dla każdej poszczególnej dostawy w ten sposób, że w wystawionej fakturze nie wykazuje się, iż została zastosowana regulacja szczególna.

[...]

(4) W przypadkach określonych w ust. 2 prawo do odliczenia podatku naliczonego dla towarów otrzymanych lub zaimportowanych przez osobę, do których nie jest stosowana szczególna regulacja dotycząca procedury marży, powstaje i jest wykonywane w okresie, w którym podatek dla kolejnej dostawy towarów stał się wymagalny”.

23 Paragraf 1 pkt 19 przepisów uzupełniających do ustawy o podatku VAT stanowi:

„»Towary używane« oznaczają rzeczy ruchome, używane i oznaczone co do tożsamości, które w ich aktualnym stanie lub po naprawie nadają się do dalszego użytku i mogą być wykorzystane w celu, w jakim zostały wyprodukowane. Towarami używanymi nie są:

a) dzieła sztuki;

b) przedmioty kolekcjonerskie;

c) antyki;

d) metale szlachetne i kamienie szlachetne niezależnie od ich odpowiedniej postaci”.

24 Na podstawie § 1 pkt 23 rzeczonych przepisów uzupełniających „»[p]ośrednik towarów używanych, dzieł sztuki, przedmiotów kolekcjonerskich i antyków« oznacza podatnika, który w ramach swojej działalności gospodarczej w celu odsprzedaży skupuje, nabywa lub importuje towary używane, dzieła sztuki, przedmioty kolekcjonerskie lub antyki, także wtedy, gdy prowadzi on działalność jako komisant w rozumieniu kodeksu handlowego”.

Okoliczności faktyczne leżące u podstaw sporu i pytania prejudycjalne

25 Auto Nikowski jest spółką z siedzibą w Siliestrze (Bułgaria). Zajmuje się głównie odsprzedażą pojazdów używanych.

26 W lipcu 2008 r. została u niej przeprowadzona kontrola podatkowa dotycząca m.in. okresu pomiędzy 17 stycznia 2003 r. a 31 maja 2008 r. w przedmiocie długu w zakresie podatku VAT.

27 Ta kontrola doprowadziła do wydania podatkowej decyzji korygującej z dnia 16 stycznia 2009 r. Na poparcie swojej decyzji właściwy organ podatkowy powołał się na stwierdzenie, zgodnie z którym podczas wspomnianej kontroli pewien odsetek części używanych, które Auto Nikowski importowała ze Szwajcarii, zawsze znajdowała się w jej lokalach, a w konsekwencji nie stała się przedmiotem późniejszych dostaw podlegających opodatkowaniu. Przyjmując, że Auto Nikowski wybrała stosowanie zasad ogólnych VAT, organ ten na podstawie art. 151 ust. 1 i 4

ustawy o podatku VAT odmówi? uznania jej prawa do odliczenia podatku naliczonego w wysokości 405,55 BGN za miesiąc podatkowy kwiecień 2007 r. z tytułu podatku VAT zapłaconego przy przywozie używanych opon oraz w wysokości 375,31 BGN za miesiąc podatkowy lipiec 2007 r. z tytułu podatku VAT zapłaconego przy przywozie używanych opon, felg, podnośnika i zderzaków.

28 Auto Nikowski wniosł skargę na tę decyzję korygującą do dyrektora direkcji „Obserwacje i uprawnienie na izpytowanie” – Warna, podnosząc zasadniczo, że omawiane towary nie wchodziły w zakres pojęcia „towarów używanych” w rozumieniu § 1 pkt 19 przepisów uzupełniających do ustawy o podatku VAT, mimo że przepisy tej ustawy dotyczące towarów używanych nie mają zastosowania w niniejszej sprawie.

29 Skarga ta została oddalona decyzją z dnia 11 marca 2009 r., ponieważ rzeczony dyrektor uznał, że Auto Nikowski prowadzi handel rzeczami używanymi oraz że postanowił poddać omawiane dostawy towarów zasadom ogólnym VAT.

30 Auto Nikowski zaskarżył tę decyzję do Administrativen syd Warna (sądu administracyjnego w Warnie). Twierdził ona w szczególności, że jej sytuacja nie wchodziła w zakres procedury marży, przyjmując, iż na mocy art. 314 dyrektywy 2006/112 i wbrew temu, co przewiduje art. 143 ust. 1 ustawy o podatku VAT, procedura ta nie obejmuje dostaw towarów osobicie zaimportowanych przez podatnika-podrednika. Była ona zatem uprawniona do wykonania prawa do odliczenia podatku naliczonego w okolicznościach określonych w art. 71 ust. 1 rzeczony ustawy.

31 Wyrokiem z dnia 11 czerwca 2009 r. Administrativen syd Warna uchylił decyzję z dnia 11 marca 2009 r. w zakresie, w jakim nie przyznał ona Auto Nikowski prawa do odliczenia podatku naliczonego od zaimportowanych przez niego używanych opon, felg i podnośnika.

32 Administrativen syd Warna orzekł, że owe towary nie są rzeczami używanymi w rozumieniu ustawy o podatku VAT, bowiem stanowiły rzeczy oznaczone co do gatunku, a nie oznaczone co do tożsamości poprzez cechy pozwalające je odróżnić od innych przedmiotów tego samego rodzaju. Na podstawie art. 54 w związku z art. 68 ust. 1 i 2 omawianej ustawy stwierdził on zatem, że Auto Nikowski prawidłowo wykonał swoje prawo do odliczenia podatku naliczonego w odniesieniu do wskazanych przywozów za ostatni miesiąc procedury przywozu.

33 Dyrektor direkcji „Obserwacje i uprawnienie na izpytowanie” – Warna wniosł od tego wyroku skargę kasacyjną do Wyrchowen administrativen syd (najwyższego sądu administracyjnego).

34 Sąd krajowy, który wychodzi z założenia, że Auto Nikowski ma status podatnika-podrednika, rozstrzygał zawisły przed nim spór, napotkawszy na różne pytania.

35 Wyraża on wątpliwości co do zakwalifikowania omawianych towarów jako „towarów używanych” w świetle okoliczności, że w odróżnieniu od definicji rzeczonych towarów zawartej w art. 311 ust. 1 pkt 1 dyrektywy 2006/112 definicja figurująca w § 1 pkt 19 przepisów uzupełniających do ustawy o podatku VAT odnosi się do towarów „oznaczonych co do tożsamości”. W tym względzie zastanawia się on, czy państwa członkowskie mogą same swobodnie określać pojęcie „towarów używanych”.

36 Przyjmując, że omawiane towary są towarami używanymi, zastanawia się on, czy system opodatkowania marży ma zastosowanie do niniejszej sprawy, w której zainteresowany, będąc uprawniony do odliczenia podatku VAT zapłaconego przy przywozie na podstawie ustawy o podatku VAT, nie ponosi ryzyka podwójnego opodatkowania.

37 Przyjmując, że procedura opodatkowania marży ma zastosowanie do sprawy przed sądem krajowym, sąd ten zastanawia się, czy przepis prawny przenoszący prawo zainteresowanego do odliczenia podatku naliczonego zapłaconego przy przywozie na okres, w którym przywiezione towary używane były przedmiotem późniejszych dostaw podlegających opodatkowaniu, jest zgodny ze wszystkimi warunkami stosowania takiego przeniesienia, jakie wynikają z art. 319 oraz art. 320 ust. 1 akapit pierwszy i ust. 2 dyrektywy 2006/112.

38 Przyjmując, że podobne przeniesienie nie dotyczy towarów używanych osobiście zaimportowanych przez pośrednika, zastanawia się on, czy art. 314 lit. a)–d) oraz art. 320 ust. 1 akapit pierwszy i ust. 2 dyrektywy 2006/112 mają skutek bezpośredni, który umożliwia powożenie się na nie w celu wyłączenia stosowania sprzecznych przepisów krajowych.

39 W tych okolicznościach Wyrchoven administratiwen syd postanowił zawiesić postępowanie i zwrócić się do Trybunału z następującymi pytaniami prejudycjalnymi:

„1) Czy pojęcie »towary używane« uregulowane w art. 311 ust. 1 pkt 1 dyrektywy [...] 2006/112 [...] obejmuje także używane rzeczy ruchome, które nie są dostatecznie zindywidualizowane (poprzez markę, model, numer seryjny, rok produkcji etc.), aby odróżniać się od innych przedmiotów tego samego gatunku, lecz są oznaczone co do cech gatunkowych?

2) Czy sformułowanie »określone przez państwa członkowskie« zawarte w art. 311 ust. 1 pkt 1 dyrektywy [...] 2006/112 [...] przyznaje państwu członkowskiemu możliwość samodzielnego zdefiniowania pojęcia »towarów używanych«, czy też definicja tego pojęcia w dyrektywie musi być ściśle przeniesiona do ustawy krajowej?

3) Czy przyjęty w przepisie krajowym wymóg, aby towary używane były oznaczone co do tożsamości, odpowiada treści i znaczeniu wspólnotowoprawnej definicji »towarów używanych«?

4) Czy w świetle motywu 51 dyrektywy [...] 2006/112 [...] można przyjąć, że sformułowanie »w przypadku gdy towary te zostały mu dostarczone na terytorium Wspólnoty« zawarte w art. 314 [...] dyrektywy [...] 2006/112 [...] obejmuje także towary używane osobiście zaimportowane przez podatnika/pośrednika?

5) Jeżeli regulacja dotycząca procedury marży ma zastosowanie także do dostaw towarów używanych osobiście zaimportowanych przez podatnika/pośrednika, czy osoba, od której podatek/pośrednik nabył te towary, musi należeć do jednej z kategorii wymienionych w art. 314 lit. a)–d)?

6) Czy wyliczenie towarów zawarte w art. 320 ust. 1 dyrektywy [...] 2006/112 [...] jest wyczerpujące?

7) Czy art. 320 ust. 1 akapit pierwszy i ust. 2 dyrektywy [...] 2006/112 [...] należy interpretować w ten sposób, że sprzeciwia się on przepisowi krajowemu, na podstawie którego prawo podatnika-podatkownika do odliczenia naliczonego podatku VAT zapłaconego przez niego przy przywozie towarów używanych powstaje i jest wykonywane w okresie, w którym te towary zostały dostarczone w ramach późniejszej dostawy podlegającej opodatkowaniu, do której podatnik-podatkownik stosuje ogólne zasady opodatkowania?

8) Czy art. 314 lit. a)–d) oraz art. 320 ust. 1 akapit pierwszy i ust. 2 dyrektywy [...] 2006/112 [...] wywierają bezpośredni skutek i czy sąd krajowy w przypadku takim jak w niniejszej sprawie może się na nie bezpośrednio powołać?”.

W przedmiocie pytań prejudycjalnych

W przedmiocie pytania czwartego

40 Poprzez pytanie czwarte, które należy zbadać na początku, sąd krajowy zasadniczo dąży do ustalenia, czy art. 314 dyrektywy 2006/112 należy interpretować w ten sposób, że procedura marży ma zastosowanie do dostaw towarów używanych osobicie zaimportowanych przez podatnika-podatkownika w Unii.

41 W tym względzie należy przypomnieć, że celem określenia zakresu danego przepisu prawa Unii należy mieć na uwadze jednocześnie jego treść, cel oraz kontekst (zob. podobnie wyroki: z dnia 8 grudnia 2005 r. w sprawie C-280/04 Jyske Finans, Zb.Orz. s. I-10683, pkt 34; a także z dnia 22 grudnia 2010 r. w sprawie C-116/10 Feltgen i Bacino Charter Company, dotychczas nieopublikowany w Zbiorze, pkt 12).

42 W niniejszej sprawie należy przede wszystkim stwierdzić, tak jak Komisja Europejska, że cztery zdania „w przypadku gdy towary te zostały mu dostarczone na terytorium Wspólnoty” zawartego w art. 314 dyrektywy 2006/112 jednoznacznie odnosi się do przypadku, w którym dane towary przed ich odsprzedażą przez podatnika-podatkownika były przedmiotem dostawy, krajowej lub wewnątrzwspólnotowej, w rozumieniu tej dyrektywy, na rzecz zainteresowanego.

43 Ze struktury i ogólnej systematyki dyrektywy 2006/112, zwłaszcza z klasyfikacji czynności podlegających opodatkowaniu, o której mowa w tytule IV, wynika, że pojęcie „dostawy towarów” należy w szczególności odróżnić od pojęcia „importu towarów” do Unii z krajów trzecich. Wynika z tego, że cztery zdania, o których mowa w punkcie poprzedzającym, nie może obejmować towarów zaimportowanych osobicie przez podatnika-podatkownika do Unii z krajów trzecich.

44 Wprawdzie, jak wskazuje direkcja „Obowiązane i uprawnienie na izby pieniężne” – Warn, wstępna definicja „podatnika-podatkownika” zawarta w art. 311 ust. 1 pkt 5 dyrektywy 2006/112 w sposób ogólny obejmuje 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.

45 Jednakże ta definicja, która obejmuje rozliczne sytuacje stopniowo regulowane przez przepisy rozdziału dyrektywy 2006/112 poświęconego szczególnym systemom mającym zastosowanie do rzeczonych towarów i przedmiotów, nie może przesądzać stwierdzenia, zgodnie z którym art. 314 owej dyrektywy ze swej strony dotyczy zakresu stosowania ograniczonego do odsprzedaży towarów używanych, dzieł sztuki, przedmiotów kolekcjonerskich lub antyków uprzednio „dostarczonych” przez podatnika-podatkownika do Unii.

46 Następnie należy przypomnieć, że system opodatkowania marży uzyskanej przez

podatnika-pośrednika przy dostawie towarów używanych, dzieł sztuki, przedmiotów kolekcjonerskich i antyków stanowi szczególny system opodatkowania VAT, stanowiący odstępstwo od systemu ogólnego wynikającego z dyrektywy 2006/112, który – podobnie jak inne systemy szczególne przewidziane przez tę dyrektywę – powinien być stosowany wyłącznie w zakresie niezbędnym do realizacji jego celu (zob. ww. wyrok w sprawie Jyske Finans, pkt 35).

47 Jak zatem wynika z motywu 51 dyrektywy 2006/112, celem procedury marży jest uniknięcie podwójnego opodatkowania i zakłócenie konkurencji między podatnikami w dziedzinie towarów używanych (zob. podobnie wyrok z dnia 1 kwietnia 2004 r. w sprawie C-320/02 Stenholmen, Rec. s. 3509, pkt 25; a także ww. wyrok w sprawie Jyske Finans, pkt 37, 41).

48 Opodatkowanie na podstawie całej ceny sprzedaży, dokonywanej przez podatnika-pośrednika dostawy towaru używanego, gdy cena, za jaką ten ostatni nabył ów towar, zawiera kwotę podatku naliczonego zapłaconego przez osobę wchodzącą w zakres jednej z kategorii określonej w art. 314 lit. a)–d) rzeczony dyrektywy, której ani ta osoba, ani podatnik-pośrednik nie mogli odliczyć, prowadzi do takiego podwójnego opodatkowania (zob. podobnie ww. wyroki: w sprawie Stenholmen, pkt 25; w sprawie Jyske Finans, pkt 38).

49 Jednakże jeżeli na potrzeby opodatkowanych transakcji podatnik-pośrednik odsprzedaje towary takie jak będące przedmiotem sprawy przed sądem krajowym, które osobie zaimportowej, podlegającej zasadom ogólnym VAT w państwie członkowskim, w którym dokonuje tych transakcji, będzie uprawniony na mocy art. 168 lit. d) dyrektywy 2006/112 do odliczenia podatku VAT należnego lub zapłaconego z tytułu importu owych towarów, nie istnieje, jak podkreśla Komisja, żadne ryzyko podwójnego opodatkowania, które mogłoby uzasadnić stosowanie stanowiacego odstępstwo procedury marży.

50 W tym względzie należy stwierdzić, że uzasadnienie propozycji dyrektywy przedstawionej przez Komisję Radzie w dniu 11 stycznia 1989 r., uzupełniającej wspólny system podatku od wartości dodanej i zmieniającej art. 32 i 28 dyrektywy 77/388/EWG – procedura szczególna mająca zastosowanie do towarów używanych, dzieł sztuki, antyków i przedmiotów kolekcjonerskich (Dz.U. 1989 C 76, s. 10), wskazuje wyraźnie, że jeżeli towary zostały zaimportowane przez podatnika-pośrednika podlegającego zasadom ogólnym VAT przy ich przywozie, istnienie prawa do odliczenia wyłącza istnienie ryzyka podwójnego opodatkowania, tak iż żadna przyczyna nie pozwala na wyłączenie stosowania tego ogólnego systemu na rzecz szczególnej procedury marży.

51 Wreszcie brak możliwości stosowania tego ostatniego systemu w okolicznościach takich jak będące przedmiotem sprawy przed sądem krajowym potwierdza art. 316 ust. 1 lit. a) dyrektywy 2006/112. Przepis ten, który określa dostawę towarów osobie zaimportowanych przez podatnika-pośrednika, w odniesieniu do których państwa członkowskie powinny mu przyznać prawo wyboru na rzecz stosowania tego systemu, dotyczy bowiem dostaw odnoszących się do „dzieł sztuki, przedmiotów kolekcjonerskich lub antyków”, a nie tych dotyczących towarów takich jak zaimportowane przez Auto Nikowski.

52 Wynika z tego, że niezależnie od kwestii, czy towary będące przedmiotem sprawy przed sądem krajowym wchodzi w zakres „towarów używanych” w rozumieniu art. 311 ust. 1 pkt 1 dyrektywy 2006/112, w każdym razie procedura marży nie ma zastosowania do dostaw dotyczących takich towarów, jakie są przedmiotem niniejszej sprawy, które zostały osobie zaimportowane do Unii przez podatnika-pośrednika na podstawie zasad ogólnych VAT.

53 W konsekwencji na pytanie czwarte należy odpowiedzieć, że art. 314 dyrektywy 2006/112 należy interpretować w ten sposób, że procedura marży nie ma zastosowania do dostaw towarów takich jak używane części do pojazdów samochodowych, które zostały osobie zaimportowane

do Unii przez podatnika-pośrednika na podstawie zasad ogólnych VAT.

54 W tych okolicznościach nie ma potrzeby udzielenia odpowiedzi na trzy pierwsze pytania oraz na pytanie piąte.

W przedmiocie pytań szóstego i siódmego

55 Poprzez pytania szóste i siódme, które należy zbadać razem, sąd krajowy zasadniczo dąży do ustalenia, czy art. 320 ust. 1 akapit pierwszy i ust. 2 dyrektywy 2006/112 należy interpretować w ten sposób, że sprzeciwia się on przepisowi krajowemu przewidującemu przeniesienie na późniejszą dostawę podlegającą zasadom ogólnym VAT prawa podatnika-pośrednika do odliczenia podatku VAT zapłaconego przez niego przy przywozie towarów innych niż dzieła sztuki, przedmioty kolekcjonerskie i antyki.

56 W tym względzie z brzmienia tych dwóch przepisów niewąznie wynika, że poza przypadkiem, który nie ma znaczenia w niniejszej sprawie, o którym mowa w art. 320 ust. 1 akapit drugi dyrektywy 2006/112, zasada, zgodnie z którą poprzez odstąpienie od ogólnego systemu bezpośredniego odliczenia zawartego w art. 167 i nast. owej dyrektywy prawo do odliczenia powstaje w chwili późniejszej dostawy podlegającej opodatkowaniu, ma zastosowanie tylko wtedy, gdy podatnik-pośrednik „wybiera” raczej stosowanie zasad ogólnych VAT do „dostaw dzieł sztuki, przedmiotów kolekcjonerskich lub antyków osobiście przez niego zaimportowanych” niż korzystanie z uprawnienia stworzonego przez prawo krajowe zgodnie z art. 316 rzeczony dyrektywy, do stosowania do takiej dostawy procedury marży.

57 Jak bowiem podkreśla Komisja, ta wykładnia językowa jest poparta celem owej regulacji stanowić odstępstwo. Jest nim unikanie ryzyka oszustwa nieodłącznym sytuacjom, w których mając wybór pomiędzy stosowaniem zasad ogólnych VAT a procedurą marży, podatnik-pośrednik przy przywozie zadeklarowałby wybór natychmiastowego prawa do odliczenia całości podatku VAT należnego lub zapłaconego przy przywozie, a następnie użył podstawu w celu objęcia późniejszej odsprzedaży przywiezionych przedmiotów procedurą marży.

58 Natomiast jeżeli, jak w sprawie przed sądem krajowym, możliwość stosowania procedury marży jest wykluczona, jak wynika z odpowiedzi udzielonej na pytanie czwarte, podobnie, w konsekwencji, jak wybór pomiędzy stosowaniem rzeczony procedury a stosowaniem zasad ogólnych VAT, nie istnieje żadne ryzyko oszustwa, które mogłoby uzasadnić wyłączenie stosowania ogólnych zasad odliczenia.

59 W konsekwencji na pytania szóste i siódme należy odpowiedzieć, że art. 320 ust. 1 akapit pierwszy i ust. 2 dyrektywy 2006/112 należy interpretować w ten sposób, że sprzeciwia się on przepisowi krajowemu przewidującemu przeniesienie na późniejszą dostawę podlegającą zasadom ogólnym VAT prawa podatnika-pośrednika do odliczenia podatku VAT zapłaconego na podstawie rzeczonych zasad przy przywozie towarów innych niż dzieła sztuki, przedmioty kolekcjonerskie i antyki.

W przedmiocie pytania ósmego

60 Poprzez pytanie ósme sąd krajowy zasadniczo dąży do ustalenia, czy przepisy art. 314 oraz art. 320 ust. 1 akapit pierwszy i ust. 2 dyrektywy 2006/112 mają skutek bezpośredni, tak że można się na nie powoływać w sporze takim jak ten przed sądem krajowym.

61 W tym względzie należy przypomnieć, że zgodnie z utrwalonym orzecznictwem Trybunału w każdym przypadku, gdy przepisy dyrektywy okazują się, że względu na swoją treść bezwarunkowe i wystarczająco precyzyjne, jednostki mają prawo powoływać się na nie przed

sądami krajowymi wobec państwa, zarówno gdy państwo nie dokonało w terminie transpozycji dyrektywy do prawa krajowego, jak i gdy dokonana transpozycja jest nieprawidłowa (zob. wyroki: z dnia 17 lipca 2008 r. w sprawie C-226/07 Flughafen Köln/Bonn, Zb.Orz. s. I-5999, pkt 23; z dnia 12 lutego 2009 r. w sprawie C-138/07 Cobelfret, Zb.Orz. s. I-731, pkt 58; z dnia 14 października 2010 r. w sprawie C-243/09 Fuß, dotychczas nieopublikowany w Zbiorze, pkt 56).

62 W odniesieniu do art. 314 dyrektywy 2006/112 rozgraniczenie przypadków wchodzących w zakres systemu opodatkowania marży jest tam dokonane w sposób jednoznaczny i nie jest uzależnione od wystąpienia jakiegokolwiek innego aktu pochodzącego czy to od instytucji unijnych, czy od państw członkowskich.

63 Co do art. 320 ust. 1 akapit pierwszy rzeczony dyrektywy, określa on w sposób jasny i bezwarunkowy przywiezione przedmioty, których późniejsza dostawa objęta zasadami ogólnymi VAT stwarza dla podatnika-podrednika prawo do odliczenia podatku VAT należnego lub zapłaconego z tytułu importu. Artykuł 320 ust. 2 owej dyrektywy określa ze swej strony w ten sam sposób zakres stosowania zasady przeniesienia prawa do odliczenia.

64 Ponieważ przepisy art. 314 oraz art. 320 ust. 1 akapit pierwszy i ust. 2 dyrektywy 2006/112 okazują się ze względu na swój treść bezwarunkowe i wystarczająco precyzyjne, ich skutek bezpośredni, który wiąże się z tym stwierdzeniem, upoważnia jednostkę do powoływania się na nie przed sądami krajowymi w ramach sporu takiego jak ten w postępowaniu przed sądem krajowym, prowadzonego z krajowym organem podatkowym, w celu wyważenia stosowania uregulowania krajowego, które jest niezgodne z tymi przepisami (zob. podobnie ww. wyrok w sprawie Flughafen Köln/Bonn, pkt 39).

65 Na pytanie ósme należy zatem odpowiedzieć, że art. 314 oraz art. 320 ust. 1 akapit pierwszy i ust. 2 dyrektywy 2006/112 mają skutek bezpośredni, który uprawnia jednostkę do powoływania się na nie przed sądem krajowym w celu wyważenia stosowania uregulowania krajowego, które jest niezgodne z tymi przepisami.

W przedmiocie kosztów

66 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:

- 1) **Artykuł 314 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 procedura marży nie ma zastosowania do dostaw towarów takich jak używane części do pojazdów samochodowych, które zostały osobiście zaimportowane do Unii Europejskiej przez podatnika-podrednika na podstawie zasad ogólnych podatku od wartości dodanej.**
- 2) **Artykuł 320 ust. 1 akapit pierwszy i ust. 2 dyrektywy 2006/112 należy interpretować w ten sposób, że sprzeciwia się on przepisowi krajowemu przewidującemu przeniesienie na późniejszą dostawę podlegającą zasadom ogólnym podatku od wartości dodanej prawa podatnika-podrednika do odliczenia podatku od wartości dodanej zapłaconego na podstawie rzeczonych zasad przy przywozie towarów innych niż dzieła sztuki, przedmioty kolekcjonerskie i antyki.**
- 3) **Artykuł 314 oraz art. 320 ust. 1 akapit pierwszy i ust. 2 dyrektywy 2006/112 mają skutek bezpośredni, który uprawnia jednostkę do powoływania się na nie przed sądem krajowym w celu wyważenia stosowania uregulowania krajowego, które jest niezgodne z**

tymi przepisami.

Podpisy

* Język postępowania: bułgarski.