

ARREST VAN HET HOF (Derde kamer)

19 juli 2012 (\*)

„Richtlijn 2006/112/EG – Btw – Artikel 136 – Vrijstellingen – Artikelen 313 tot en met 315 – Bijzondere regeling voor belastingheffing over winstmarge – Levering van gebruikte voertuigen door belastingplichtige wederverkoper – Voertuigen belastingvrij aan belastingplichtige wederverkoper geleverd door andere belastingplichtige die zelf deel van voorbelasting heeft afgetrokken”

In zaak C-160/11,

betreffende een verzoek om een prejudiciële beslissing krachtens artikel 267 VWEU, ingediend door de Naczelny Sąd Administracyjny (Polen) bij beslissing van 25 februari 2011, ingekomen bij het Hof op 1 april 2011, in de procedure

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

tegen

**Minister Finansów,**

wijst

HET HOF (Derde kamer),

samengesteld als volgt: K. Lenaerts (rapporteur), kamerpresident, R. Silva de Lapuerta, G. Arestis, T. von Danwitz en D. Šváby, rechters,

advocaat-generaal: J. Mazák,

griffier: A. Impellizzeri, administrateur,

gezien de stukken en na de terechtzitting op 16 februari 2012,

gelet op de opmerkingen van:

- Bawaria Motors sp. z o.o., vertegenwoordigd door D. Baczewska-Golińska, advokat, en M. Zajac, conseiller fiscal,
- de Minister Finansów, vertegenwoordigd door T. Tratkiewicz en J. Kaute als gemachtigden,
- de Poolse regering, vertegenwoordigd door M. Szpunar, A. Gawłowska en A. Krawczyńska als gemachtigden,
- de Europese Commissie, vertegenwoordigd door L. Lozano Palacios en K. Herrmann als gemachtigden,

gehoord de conclusie van de advocaat-generaal ter terechtzitting van 24 mei 2012,

het navolgende

## Arrest

1 Het verzoek om een prejudiciële beslissing betreft de uitlegging van de artikelen 313, lid 1, en 314 van richtlijn 2006/112/EG van de Raad van 28 november 2006 betreffende het gemeenschappelijke stelsel van belasting over de toegevoegde waarde (PB L 347, blz. 1), gelezen in samenhang met de artikelen 136 en 315 van deze richtlijn.

2 Dit verzoek is ingediend in het kader van een geding tussen Bawaria Motors sp. z o.o. (hierna: „Bawaria Motors”) en de Minister Finansów (minister van Financiën) over de vraag of de regeling voor de belastingheffing over de winstmarge van toepassing is op bepaalde activiteiten van deze vennootschap die bestaan in de wederverkoop van gebruikte voertuigen.

## Toepasselijke bepalingen

### *Recht van de Unie*

3 Artikel 1, lid 2, van richtlijn 2006/112 bepaalt:

„Het gemeenschappelijke btw-stelsel berust op het beginsel dat op goederen en diensten een algemene verbruiksbelasting wordt geheven die strikt evenredig is aan de prijs van de goederen en diensten, zulks ongeacht het aantal handelingen dat tijdens het productie- en distributieproces vóór de fase van heffing plaatsvond.

Bij elke handeling is de btw, berekend over de prijs van het goed of van de dienst volgens het tarief dat voor dat goed of voor die dienst geldt, verschuldigd onder aftrek van het bedrag van de btw waarmee de onderscheiden elementen van de prijs rechtstreeks zijn belast.

[...]”

4 Titel IX van richtlijn 2006/112, met het opschrift „Vrijstellingen”, bevat een hoofdstuk 3, met het opschrift „Vrijstellingen ten gunste van andere activiteiten”. Artikel 136, opgenomen in dit hoofdstuk, luidt:

„De lidstaten verlenen vrijstelling voor de volgende handelingen:

- a) leveringen van goederen die uitsluitend zijn gebruikt voor een activiteit die krachtens de artikelen 132, 135, 371, 375, 376 en 377, artikel 378, lid 2, artikel 379, lid 2, en de artikelen 380 tot en met 390 is vrijgesteld, wanneer voor deze goederen geen recht op aftrek is genoten;
- b) leveringen van goederen bij de aanschaffing of bestemming waarvan overeenkomstig artikel 176 het recht op aftrek van de btw is uitgesloten.”

5 Titel X van richtlijn 2006/112, met het opschrift „Aftrek”, bevat een hoofdstuk 3, met het opschrift „Beperkingen van het recht op aftrek”. Artikel 176, dat in dit hoofdstuk is opgenomen, bepaalt:

„De Raad bepaalt op voorstel van de Commissie met eenparigheid van stemmen voor welke uitgaven geen recht op aftrek van de btw bestaat. In ieder geval zijn uitgaven zonder strikt professioneel karakter, zoals weelde-uitgaven en uitgaven voor ontspanning of representatie, van het recht op aftrek uitgesloten.

Totdat de in de eerste alinea bedoelde bepalingen in werking treden, kunnen de lidstaten elke uitsluiting handhaven waarin hun wetgeving op 1 januari 1979 dan wel, voor de lidstaten die na die

datum tot de Gemeenschap zijn toegetreden, op de datum van hun toetreding voorzag.”

6 Titel XII van richtlijn 2006/112, met het opschrift „Bijzondere regelingen”, bevat een hoofdstuk 4, met het opschrift „Bijzondere regelingen voor gebruikte goederen, kunstvoorwerpen, voorwerpen voor verzamelingen en antiquiteiten”, waarin de artikelen 311 tot en met 343 zijn opgenomen.

7 Artikel 311, lid 1, punten 1 en 5, van richtlijn 2006/112 bepaalt:

„Voor de toepassing van dit hoofdstuk, en onverminderd andere communautaire bepalingen, wordt verstaan onder:

1) ‚gebruikte goederen’: roerende lichamelijke zaken die in de staat waarin zij verkeren of na herstelling opnieuw kunnen worden gebruikt, andere dan kunstvoorwerpen, voorwerpen voor verzamelingen en antiquiteiten, en andere dan edele metalen of edelstenen als omschreven door de lidstaten;

[...]

5) ‚belastingplichtige wederverkoper’: elke belastingplichtige die in het kader van zijn economische activiteit gebruikte goederen, kunstvoorwerpen, voorwerpen voor verzamelingen of antiquiteiten koopt, voor bedrijfsdoeleinden bestemt dan wel invoert met het oog op wederverkoop, ongeacht of deze belastingplichtige handelt voor eigen rekening dan wel, ingevolge een overeenkomst tot aan- of verkoop in commissie, voor rekening van een derde”.

8 Artikel 313, lid 1, van richtlijn 2006/112 luidt:

„De lidstaten passen op door belastingplichtige wederverkopers verrichte leveringen van gebruikte goederen, kunstvoorwerpen, voorwerpen voor verzamelingen en antiquiteiten een bijzondere regeling toe voor de belastingheffing over de winstmarge van de belastingplichtige wederverkoper, overeenkomstig het bepaalde in deze onderafdeling.”

9 Artikel 314 van richtlijn 2006/112 bepaalt:

„De winstmargeregeling is van toepassing op door een belastingplichtige wederverkoper verrichte leveringen van gebruikte goederen, kunstvoorwerpen, voorwerpen voor verzamelingen en antiquiteiten, wanneer deze goederen hem binnen de Gemeenschap door een der onderstaande personen worden geleverd:

a) een niet-belastingplichtige;

b) een andere belastingplichtige, voor zover de levering van het goed door deze andere belastingplichtige overeenkomstig artikel 136 is vrijgesteld;

c) een andere belastingplichtige, voor zover de levering van het goed door deze andere belastingplichtige in aanmerking komt voor de in de artikelen 282 tot en met 292 bedoelde vrijstellingsregeling voor kleine ondernemingen en het gaat om een investeringsgoed;

d) een andere belastingplichtige wederverkoper, voor zover de levering van het goed door deze andere belastingplichtige wederverkoper overeenkomstig deze bijzondere regeling aan de btw onderworpen is geweest.”

10 Artikel 315 van richtlijn 2006/112 bepaalt:

„De maatstaf van heffing voor de in artikel 314 bedoelde goederenleveringen is de winstmarge van de belastingplichtige wederverkoper, verminderd met het bedrag van de btw die voor de winstmarge zelf geldt.

De winstmarge van de belastingplichtige wederverkoper is gelijk aan het verschil tussen de door de belastingplichtige wederverkoper voor het goed gevraagde verkoopprijs en de aankoopprijs.”

#### *Pools recht*

11 Artikel 15, lid 1, van de Ustawa o podatku od towarów i usług (Dz. U. nr. 54, volgnr. 535, wet op de belasting over goederen en diensten; hierna: „btw-wet”) van 11 maart 2004, bepaalt, in de versie die van toepassing is op de feiten in het hoofdgeding:

„Belastingplichtig zijn rechtspersonen, organisatie-eenheden zonder rechtspersoonlijkheid en natuurlijke personen die zelfstandig een economische activiteit in de zin van het tweede lid verrichten, ongeacht het oogmerk of het resultaat van die activiteit.”

12 Uit hoofde van artikel 43, lid 1, punt 2, van de btw-wet is de levering van gebruikte goederen van belasting vrijgesteld, mits de leverancier voor die goederen geen voorbelasting kon aftrekken.

13 Gebruikte goederen in de zin van deze bepaling worden in artikel 43, lid 2, omschreven als „roerende lichamelijke zaken die de handelaar die de levering verricht, na verwerving van het recht om er als eigenaar over te beschikken, gedurende ten minste zes maanden heeft gebruikt”.

14 Artikel 86, lid 3, van de btw-wet bepaalt:

„Bij de verwerving van personen- en andere voertuigen met een toegestane totale massa van ten hoogste 3,5 ton bedraagt de voorbelasting 60 % van het op de factuur vermelde belastingbedrag of van het bedrag van de belasting verschuldigd over de intracommunautaire verwerving van goederen of van het bedrag van de belasting verschuldigd over de levering van goederen, waarvan de belastingplichtige de verwerver is, maar niet meer dan 6 000 PLN.”

15 Artikel 113, lid 1, van de btw-wet luidt:

„Van belasting zijn vrijgesteld belastingplichtigen voor wie de waarde van de belastbare verkoop in het voorafgaande belastingjaar tezamen niet meer bedroeg dan 50 000 PLN. Het belastingbedrag wordt in de waarde van de verkoop niet meegerekend.”

16 Artikel 120 van de btw-wet, over de regeling voor belastingheffing over de winstmarge, bevat de volgende bepalingen:

„1. Voor de toepassing van het onderhavige hoofdstuk:

[...]

4) wordt onder gebruikte goederen verstaan materiële onroerende goederen andere dan [kunstvoorwerpen, voorwerpen voor verzamelingen en antiquiteiten] die in hun huidige toestand of na reparatie geschikt zijn voor verder gebruik, en geen edelmetalen of edelstenen zijn [...]

[...].

4. Voor belastingplichtigen die handelingen verrichten in verband met de levering van gebruikte goederen, kunstvoorwerpen, voorwerpen voor verzamelingen en antiquiteiten die de belastingplichtige tevoren met het oog op de uitoefening van zijn activiteit heeft verworven of voor

wederverkoop heeft ingevoerd, is de heffingsgrondslag voor de belasting de winstmarge die het verschil vormt tussen het totale bedrag dat de verwerver van het goed moet betalen, en het bedrag van de verwerving, verminderd met het belastingbedrag.

[...]

10. De leden 4 en 5 gelden voor de levering van gebruikte goederen, kunstvoorwerpen, voorwerpen voor verzamelingen en antiquiteiten die de belastingplichtige heeft verworven van:

- 1) natuurlijke personen, rechtspersonen of organisatie-eenheden zonder rechtspersoonlijkheid, die niet in artikel 15 genoemde belastingplichtigen of btw-plichtigen zijn;
- 2) in artikel 15 genoemde belastingplichtigen, indien de levering van die goederen krachtens artikel 43, lid 1, punt 2, of artikel 113 van belasting was vrijgesteld;
- 3) belastingplichtigen, indien de levering van die goederen volgens lid 4 of lid 5 aan belasting onderworpen was;
- 4) btw-plichtigen, indien de levering van die goederen volgens de regels die overeenkomen met het bepaalde in artikel 43, lid 1, punt 2, of artikel 113, van belasting was vrijgesteld;
- 5) btw-plichtigen, indien de levering van die goederen aan btw onderworpen was volgens de regels die overeenkomen met het bepaalde in lid 4 of lid 5, en de koper in het bezit is van documenten die de aankoop van die goederen volgens die regels duidelijk bevestigen."

17 § 13, lid 1, punt 5, van rozporz?dzenie Ministra Finansów r. w sprawie wykonania niektórych przepisów ustawy o podatku od towarów i us?ug (Dz. U. nr. 212, volgnr. 1336, besluit van de minister van Financiën tot uitvoering van enkele bepalingen van de btw-wet; hierna: „uitvoeringsbesluit btw-wet”) van 28 november 2008 bepaalt:

„Van belasting is vrijgesteld de levering van personen- en andere voertuigen door belastingplichtigen die bij de levering daarvan recht hadden op aftrek van de in artikel 86, lid 3, van de wet bedoelde voorbelasting, indien die personen- en andere voertuigen gebruikte goederen in de zin van artikel 43, lid 2, van de wet zijn."

### **Feiten van het hoofdgeding en prejudiciële vraag**

18 Bawaria Motors is een belastingplichtige in de zin van artikel 15 van de btw-wet die een economische activiteit uitoefent in verband met de organisatie van showrooms voor auto's, in het kader waarvan zij nieuwe of gebruikte personenvoertuigen koopt en vervolgens verkoopt. In het kader van haar activiteit koopt zij gebruikte voertuigen van marktdeelnemers die bij aankoop van deze goederen geen btw hebben kunnen aftrekken. Deze marktdeelnemers reiken Bawaria bij levering derhalve btw-facturen met het btw-tarief „vrijgesteld” uit en beroepen zich daarbij op artikel 43, lid 1, punt 2, van de btw-wet. Bij de wederverkoop van deze gebruikte voertuigen maakt Bawaria Motors gebruik van de winstmargeregeling van artikel 120 van de btw-wet.

19 Er doen zich ook situaties voor waarin Bawaria Motors gebruikte personenvoertuigen koopt van handelaren die bij de aankoop van die voertuigen de voorbelasting binnen de grenzen van artikel 86, lid 3, van de btw-wet hebben afgetrokken. In die gevallen reikt de handelaar aan Bawaria een factuur met als btw-tarief voor de levering „vrijgesteld” uit, onder vermelding van § 13, lid 1, punt 5, van het uitvoeringsbesluit btw-wet.

20 Bawaria was van mening dat zij in gevallen als bedoeld in het vorige punt gebruik kon maken van de in artikel 120 van de btw-wet neergelegde winstmargeregeling en heeft zich op 9

februari 2009 tot de Minister Finansów gewend met het verzoek om een individuele uitlegging.

21 Op 20 februari 2009 heeft de Minister Finansów op dit verzoek geantwoord. Hij heeft geoordeeld dat het standpunt van Bawaria Motors, gelet op de bewoordingen van artikel 120, lid 10, van de btw-wet, ongegrond was. Volgens de minister worden de hypothesen van artikel 43 van de btw-wet, waarnaar in artikel 120, lid 10, wordt verwezen, door § 13 van het uitvoeringsbesluit btw niet uitgebreid. Volgens hem is deze wet overigens in overeenstemming met de artikelen 312 tot en met 325 van richtlijn 2006/112, waarin de toepassing van de winstmargeregeling is voorbehouden voor gevallen waarin de belastingplichtige wederverkoper het gebruikte goed heeft verworven van een handelaar die zelf niet het recht had om de voorbelasting af te trekken en deze dus in de prijs van het aan de belastingplichtige wederverkoper geleverde goed heeft opgenomen.

22 Bawaria Motors is tegen deze uitlegging in beroep gegaan bij de Wojewódzki Sąd Administracyjny w Warszawie met de stelling dat het standpunt van de Minister Finansów voortvloeide uit een letterlijke uitlegging van artikel 120 van de btw-wet, die onverenigbaar is met de fundamentele beginselen van de btw, te weten belastingneutraliteit, effectieve heffing in slechts één handelsfase en instandhouding van de mededinging.

23 Bij uitspraak van 10 november 2009 heeft de Wojewódzki Sąd Administracyjny w Warszawie de bestreden uitlegging vernietigd. Deze rechter heeft geoordeeld dat § 13, lid 1, punt 5, van het uitvoeringsbesluit btw, dat een in het EU-recht onbekende vrijstelling heeft ingevoerd, de handelaar die een gebruikt voertuig levert aan een belastingplichtige wederverkoper niet van de verplichting ontslaat om de levering te belasten ingeval hij de voorbelasting ten tijde van de verwerving van het voertuig niet geheel heeft kunnen aftrekken. Volgens deze rechter betreft de in deze bepaling van het uitvoeringsbesluit btw bedoelde vrijstelling alleen dat deel van de btw dat reeds door die handelaar is gedragen, gelet op de grenzen van artikel 86, lid 3, van de btw-wet. Die vrijstelling omvat dus niet het bedrag dat de handelaar bij de aankoop van het voertuig heeft afgetrokken, namelijk, naargelang het geval, 60 % van de op de factuur aangegeven belasting of 6 000 PLN. Volgens deze rechter volgt daaruit dat Bawaria Motors de winstmargeregeling kan toepassen, maar enkel voor het bedrag dat de handelaar die hem het voertuig heeft geleverd niet als voorbelasting heeft kunnen aftrekken, namelijk, naargelang het geval, 40 % van de op de factuur aangegeven belasting of dat deel van de belasting dat hoger was dan 6 000 PLN.

24 Bawaria Motors heeft tegen deze uitspraak beroep in cassatie ingesteld bij de Naczelny Sąd Administracyjny, waarbij zij in wezen heeft gesteld dat de onmogelijkheid om de winstmargeregeling volledig toe te passen op de verkoop van gebruikte goederen die zij met toepassing van de vrijstelling uit hoofde van § 13, lid 1, punt 5, van het uitvoeringsbesluit btw heeft verworven, een schending vormt van onder meer artikel 120, leden 4 en 10, van de btw-wet en van bovengenoemde bepaling van het uitvoeringsbesluit btw.

25 Ook de Minister Finansów heeft cassatieberoep ingesteld. Hij blijft bij zijn eerdere standpunt dat de belastingplichtige wederverkoper in de omstandigheden van het geval niet in aanmerking komt voor de winstmargeregeling, ook niet gedeeltelijk.

26 Daarop heeft de Naczelny Sąd Administracyjny de behandeling van de zaak geschorst en het Hof de volgende prejudiciële vraag gesteld:

„Moeten de artikelen 313, lid 1, en 314, in samenhang met de artikelen 136 en 315 van richtlijn 2006/112 [...] aldus worden uitgelegd dat op grond daarvan de bijzondere winstmargeregeling voor belastingplichtige wederverkopers bij leveringen van gebruikte goederen ook dan mag worden toegepast, wanneer zij overgaan tot doorverkoop van de gekochte personen- en andere motorvoertuigen waarop krachtens de nationale Poolse bepalingen van § 13, lid 1, punt 5, van [het uitvoeringsbesluit btw-wet] een vrijstelling van de belasting op de levering van personen- en

andere motorvoertuigen door belastingplichtigen is toegepast die bij de verwerving ervan alleen recht op gedeeltelijke aftrek van de btw overeenkomstig artikel 86, lid 3, van de btw-wet hadden, indien die personen- en motorvoertuigen gebruikte goederen waren in de zin van artikel 43, lid 2, van de btw-wet en artikel 311, lid 1, punt 1, van richtlijn 2006/112?”

### **Beantwoording van de prejudiciële vraag**

27 Met zijn vraag wenst de verwijzende rechter in wezen te vernemen of de artikelen 313, lid 1, en 314 van richtlijn 2006/112, gelezen in samenhang met de artikelen 136 en 315 ervan, aldus moeten worden uitgelegd dat een belastingplichtige wederverkoper in aanmerking komt voor toepassing van de winstmargeregeling wanneer hij als gebruikte goederen in de zin van artikel 311, lid 1, punt 1, van de richtlijn beschouwde voertuigen levert die hij zelf belastingvrij heeft verworven van een andere belastingplichtige, die de voorbelasting over de aankoop prijs van deze voertuigen slechts gedeeltelijk heeft kunnen aftrekken.

28 Dienaangaande dient eraan te worden herinnerd dat de regeling inzake belastingheffing over de winstmarge die door de belastingplichtige wederverkoper bij de levering van gebruikte goederen als in het hoofdgeding aan de orde wordt behaald, een bijzondere btw-regeling is die afwijkt van de algemene regeling van richtlijn 2006/112 (zie arresten van 8 december 2005, Jyske Finans, C-280/04, Jurispr. blz. I-10683, punt 35, en 3 maart 2011, Auto Nikolovi, C-203/10, Jurispr. blz. I-1083, punt 46).

29 Derhalve moet artikel 314 van richtlijn 2006/112, waarin de gevallen worden genoemd waarin deze bijzondere regeling van toepassing is, strikt worden uitgelegd. Deze gevallen zijn dus limitatief opgesomd, zoals de advocaat-generaal in punt 29 van zijn conclusie heeft onderstreept.

30 Uit het aan het Hof overgelegde dossier blijkt dat de feiten in het hoofdgeding onder geen van de hypothesen bedoeld in artikel 314, sub a, c of d, kunnen worden gebracht. Volgens de gegevens in het dossier zijn de leveringen van gebruikte voertuigen aan Bawaria Motors in het hoofdgeding verricht door personen die zelf btw-plichtig waren, en gold voor deze leveringen niet de vrijstelling voor kleine ondernemingen in de artikelen 282 tot en met 292 van richtlijn 2006/112 noch de winstmargeregeling.

31 Aangezien deze leveringen krachtens § 13, lid 1, punt 5, van het uitvoeringsbesluit btw van btw zijn vrijgesteld, dient derhalve te worden onderzocht of in casu sprake is van het in artikel 314, sub b, van richtlijn 2006/112 specifiek geregelde geval dat de levering van het goed aan de belastingplichtige wederverkoper door een andere belastingplichtige overeenkomstig artikel 136 van de richtlijn van belasting is vrijgesteld.

32 Om te beginnen kan artikel 136, sub a, van de richtlijn, in het hoofdgeding geen toepassing vinden. Zoals de advocaat-generaal in punt 37 van zijn conclusie heeft geconstateerd, blijkt uit het dossier dat de leveringen van voertuigen aan Bawaria Motors die in het hoofdgeding aan de orde zijn, geen verband houden met een activiteit die krachtens het bepaalde sub a van dat artikel is vrijgesteld.

33 Wat voorts de toepassing van artikel 136, sub b, van richtlijn 2006/112 op deze zaak betreft, dient eraan te worden herinnerd dat deze bepaling vrijstelt leveringen van goederen bij de aanschaffing of bestemming waarvan overeenkomstig artikel 176 van deze richtlijn het recht op aftrek van de btw is uitgesloten. De tweede alinea van artikel 176 behelst een „standstill”-clausule, op grond waarvan de lidstaten tot de inwerkingtreding van de in de eerste alinea van dat artikel bedoelde bepalingen van de Raad over de uitgaven waarvoor geen recht op aftrek van btw bestaat, elke uitsluiting kunnen handhaven waarin hun wetgeving op 1 januari 1979 dan wel, voor de lidstaten die na die datum tot de Gemeenschap zijn toegetreden, zoals de Republiek Polen, op

de datum van hun toetreding voorzag.

34 Voormeld artikel 136, sub b, moet strikt worden uitgelegd. De vrijstelling in deze bepaling is namelijk een afwijking van het algemene beginsel dat btw wordt geheven over elke levering van goederen en over elke dienst die door een belastingplichtige onder bezwarende titel wordt verricht (zie in die zin arrest Jyske Finans, reeds aangehaald, punt 21). Bovendien komt deze vrijstelling, doordat artikel 314, sub b, van deze richtlijn naar artikel 136 verwijst, binnen de werkingssfeer van de afwijkende regeling voor de belastingheffing over de winstmarge te vallen.

35 De vrijstelling van artikel 136, sub b, van richtlijn 2006/112 kan derhalve enkel betrekking hebben op de levering van goederen waarvan de aanschaffing door het nationale recht van het recht op aftrek is uitgesloten (zie in die zin arrest Jyske Finans, reeds aangehaald, punt 24).

36 Deze lezing wordt bevestigd door de bewoordingen van artikel 176 van richtlijn 2006/112 – waarnaar artikel 136, sub b, van deze richtlijn verwijst – dat in de eerste alinea de uitgaven noemt waarvoor „geen recht op aftrek van de btw bestaat” en in de tweede alinea „elke uitsluiting” waarin de bestaande nationale wetgeving voorzag.

37 Zij strookt overigens met de algemene structuur van artikel 314 van richtlijn 2006/112. Zoals de Poolse regering en de Commissie hebben benadrukt, evenals de advocaat-generaal in punt 30 van zijn conclusie, hebben de gevallen waarin de winstmargeregeling van toepassing is, waaronder de vrijstelling in artikel 136, sub b, van de richtlijn, gemeen dat de persoon die het betrokken goed aan de belastingplichtige wederverkoper heeft geleverd, de voorbelasting op de aankoop van dat goed in het geheel niet heeft kunnen aftrekken en de belasting dus geheel op hem heeft gedrukt.

38 In het hoofdgeding bepaalt artikel 86, lid 3, van de btw-wet niet dat „het recht op aftrek van de btw is uitgesloten” in de zin van artikel 136, sub b, van richtlijn 2006/112, maar beperkt het de hoogte van de aftrekbare voorbelasting. De belastingplichtige die het door hem verworven goed vervolgens aan een belastingplichtige wederverkoper levert, wordt het recht op aftrek van voorbelasting dus niet geheel ontnomen, maar hij mag de voorbelasting aftrekken tot de in de nationale bepaling vastgestelde maxima, te weten, naargelang het geval, 60 % van de betaalde voorbelasting of 6 000 PLN.

39 De btw-vrijstelling die in § 13, lid 1, punt 5, van het uitvoeringsbesluit btw wordt verleend voor de levering van voertuigen aan een belastingplichtige wederverkoper door belastingplichtigen die uit hoofde van artikel 86, lid 3, van de btw-wet recht hadden op gedeeltelijke aftrek van de voorbelasting, strookt derhalve hoe dan ook niet met de strikt omschreven hypothese van artikel 136, sub b, van de richtlijn, zodat het niet nodig is te beoordelen of de bepaling van artikel 86, lid 3, van de btw-wet al dan niet onder de „standstill”-clausule in artikel 176, tweede alinea, van richtlijn 2006/112 valt. De daaropvolgende levering van deze voertuigen door de belastingplichtige wederverkoper komt diens gevolg niet in aanmerking voor toepassing van de winstmargeregeling.

40 Bawaria Motors voert aan dat een dergelijke uitlegging, bepleit door de Minister Finansów, ertoe leidt dat zij gedeeltelijk dubbel wordt belast. Volgens deze uitlegging is zij uit hoofde van de normale btw-regeling gehouden btw in rekening te brengen over de gehele verkoopprijs van het betrokken gebruikte voertuig, hoewel zij niet de mogelijkheid heeft het aandeel van de btw af te trekken dat de andere belastingplichtige die het voertuig krachtens § 13, lid 1, punt 5, van het uitvoeringsbesluit btw belastingvrij aan haar had geleverd, uit hoofde van de beperkte vrijstelling in artikel 86, lid 3, van de btw-wet niet als voorbelasting heeft kunnen aftrekken en dus in de verkoopprijs van die levering heeft opgenomen.

41 Gelet op de overwegingen in de punten 34 en 35 van dit arrest staat artikel 136, sub b, van richtlijn 2006/112 niettemin geen andere uitleg toe dan die in punt 39 van het onderhavige arrest, waardoor zou kunnen worden vermeden dat een belastingplichtige wederverkoper als Bawaria Motors, die er zich niet op kan beroepen dat voor de aanvankelijke verwerving door een andere belastingplichtige van goederen die vervolgens aan haar als gebruikte goederen zijn geleverd, geen recht op aftrek van btw bestond in de zin van deze bepaling, dubbel wordt belast (zie in die zin arrest Jyske Finans, reeds aangehaald, punt 24). Deze situatie is namelijk niet relevant voor de bepaling van de toepassingsvoorwaarden van de in artikel 314 van de richtlijn neergelegde winstmargeregeling.

42 Zoals de Commissie zowel in haar schriftelijke opmerkingen als ter terechtzitting heeft aangevoerd, behoort het tot de bevoegdheid van de Poolse wetgever om een einde te maken aan deze situatie. Die situatie mag daarentegen niet worden opgeheven ten koste van een uitlegging van richtlijn 2006/112 die onverenigbaar is met de bewoordingen en met de algemene structuur ervan.

43 Anders dan Bawaria Motors verdedigt, is het voorts niet in strijd met het beginsel van belastingneutraliteit dat een belastingplichtige wederverkoper in een geval als in het hoofdgeding geen gebruik kan maken van de winstmargeregeling, terwijl de regeling uit hoofde van artikel 136, sub b, juncto artikel 314, sub b, van richtlijn 2006/112 wel van toepassing is ingeval de belastingplichtige wederverkoper de betrokken goederen voordien belastingvrij heeft verworven van een andere belastingplichtige die de voorbelasting in het geheel niet heeft kunnen aftrekken.

44 Zoals de Minister Finansów ter terechtzitting heeft onderstreept, is in dit laatste geval de door de belastingplichtige leverancier betaalde voorbelasting geheel opgenomen in de prijs van de aan de belastingplichtige wederverkoper geleverde goederen, aangezien de leverancier de voorbelasting bij aankoop van deze goederen niet heeft kunnen aftrekken, zelfs niet gedeeltelijk. In het geval dat in het hoofdgeding aan de orde is, omvat de prijs daarentegen slechts een deel van de betaalde voorbelasting, namelijk het deel dat de belastingplichtige die de betrokken goederen aan de belastingplichtige wederverkoper heeft geleverd, gelet op de beperking van artikel 86, lid 3, van de btw-wet, bij de aankoop ervan niet heeft kunnen aftrekken.

45 Zoals de Poolse regering heeft betoogd, zou toepassing van de winstmargeregeling in een situatie als in het hoofdgeding aan de orde ertoe leiden dat de btw niet evenredig is aan de prijs van de gebruikte goederen die de belastingplichtige wederverkoper verkoopt, ook al heeft een andere belastingplichtige in een voorafgaande handelsfase een belangrijk deel van de voorbelasting kunnen aftrekken. Een dergelijke oplossing is in strijd met het beginsel van de universaliteit van de btw, dat is uitgedrukt in artikel 1, lid 2, van richtlijn 2006/112.

46 Gelet op het voorgaande moet op de vraag worden geantwoord dat de artikelen 313, lid 1, en 314 van richtlijn 2006/112, gelezen in samenhang met de artikelen 136 en 315 ervan, aldus moeten worden uitgelegd dat een belastingplichtige wederverkoper niet in aanmerking komt voor toepassing van de winstmargeregeling wanneer hij als gebruikte goederen in de zin van artikel 311, lid 1, punt 1, van de richtlijn beschouwde voertuigen levert die hij zelf belastingvrij heeft verworven van een andere belastingplichtige, die de voorbelasting over de aankoop prijs van deze voertuigen gedeeltelijk heeft kunnen aftrekken.

## **Kosten**

47 Ten aanzien van de partijen in het hoofdgeding is de procedure als een aldaar gerezen incident te beschouwen, zodat de nationale rechterlijke instantie over de kosten heeft te beslissen. De door anderen wegens indiening van hun opmerkingen bij het Hof gemaakte kosten komen niet

voor vergoeding in aanmerking.

Het Hof (Derde kamer) verklaart voor recht:

**De artikelen 313, lid 1, en 314 van richtlijn 2006/112/EG van de Raad van 28 november 2006 betreffende het gemeenschappelijke stelsel van belasting over de toegevoegde waarde, gelezen in samenhang met de artikelen 136 en 315 ervan, moeten aldus worden uitgelegd dat een belastingplichtige wederverkoper niet in aanmerking komt voor toepassing van de winstmargeregeling wanneer hij als gebruikte goederen in de zin van artikel 311, lid 1, punt 1, van de richtlijn beschouwde voertuigen levert die hij zelf belastingvrij heeft verworven van een andere belastingplichtige, die de voorbelasting over de aankoopprijs van deze voertuigen gedeeltelijk heeft kunnen aftrekken.**

ondertekeningen

\* Procestaal: Pools.