

SODBA SODIŠ?A (tretji senat)

z dne 19. julija 2012(*)

„Direktiva 2006/112/ES – DDV – ?len 136 – Oprostitve – ?leni od 313 do 315 – Posebna ureditev, po kateri se obdav?uje razlika v ceni – Dobava rabljenih vozil s strani obdav?ljivega preprodajalca – Vozila, ki jih je obdav?ljivemu preprodajalcu predhodno z oprostitvijo DDV dobavil drugi dav?ni zavezanec, ki je imel pravico do delnega odbitka vstopnega davka“

V zadevi C-160/11,

katere predmet je predlog za sprejetje predhodne odlo?be na podlagi ?lena 267 PDEU, ki ga je vložilo Naczelny S?d Administracyjny (Poljska) z odlo?bo z dne 25. februarja 2011, ki je prispela na Sodiš?e 1. aprila 2011, v postopku

Bawaria Motors sp. z o.o.

proti

Minister Finansów,

SODIŠ?E (tretji senat),

v sestavi K. Lenaerts (poro?evalec), predsednik senata, R. Silva de Lapuerta, sodnica, G. Arestis, T. von Danwitz in D. Šváby, sodniki,

generalni pravobranilec: J. Mazák,

sodna tajnica: A. Impellizzeri, administratorica,

na podlagi pisnega postopka in obravnave z dne 16. februarja 2012,

ob upoštevanju stališ?, ki so jih predložili:

- za Bawaria Motors sp. z o.o. D. Baczewska-Goli?ska, odvetnica, in M. Zaj?c, dav?ni svetovalec,
- za Minister Finansów T. Tratkiewicz in J. Kaute, zastopnika,
- za poljsko vlado M. Szpunar, A. Gawłowska in A. Krai?ska, zastopniki,
- za Evropsko komisijo L. Lozano Palacios in K. Herrmann, zastopnici,

po predstavitvi sklepnih predlogov generalnega pravobranilca na obravnavi 24. maja 2012

izreka naslednjo

Sodbo

1 Predlog za sprejetje predhodne odločbe se nanaša na razlago členov 313(1) in 314 Direktive Sveta 2006/112/ES z dne 28. novembra 2006 o skupnem sistemu davka na dodano vrednost (UL L 347, str. 1), v povezavi s členoma 136 in 315 iste direktive.

2 Ta predlog je bil vložen v okviru spora med družbo Bawaria Motors sp. z o.o. (v nadaljevanju: Bawaria Motors) in Minister Finansów (minister za finance) zaradi uporabe ureditve, po kateri se obdavčuje razlika v ceni, za nekatere dejavnosti te družbe, ki preprodaja rabljena vozila.

Pravni okvir

Pravo Unije

3 Člen 1(2) Direktive 2006/112 določa:

„Načelo skupnega sistema [davka na dodano vrednost (v nadaljevanju: DDV)] zajema uporabo splošnega davka na potrošnja blaga in storitev, ki je povsem sorazmeren s ceno blaga in storitev, ne glede na število transakcij, ki so se v proizvodnem ali distribucijskem procesu opravile pred fazo, v kateri se davek obračuna.

Pri vsaki transakciji se DDV, izračen na ceno blaga ali storitev po stopnji, ki je predpisana za to blago ali za te storitve, obračuna po odbitku zneska DDV, ki je neposredno vključen v razne stroškovne komponente.

[...]“

4 Naslov IX Direktive 2006/112 z naslovom „Oprostitve“ vsebuje poglavje 3 z naslovom „Oprostitve za druge dejavnosti“. Člen 136, ki je del tega poglavja, določa:

„Države članice oprostitijo naslednje transakcije:

(a) dobave blaga, ki se v celoti uporabi za dejavnost, oproščeno po členih 132, 135, 371, 375, 376 in 377, členu 378(2), členu 379(2) in členih [od] 380 do 390, če za to blago ni bilo mogoče uveljavljati pravice do odbitka;

(b) dobave blaga, če za to blago ob pridobitvi ali uporabi ni bilo mogoče uveljavljati pravice do odbitka DDV na podlagi člena 176.“

5 Naslov X Direktive 2006/112 z naslovom „Omejitve“ vsebuje poglavje 3 z naslovom „Omejitve pravice do odbitka“. Člen 176, ki je del tega poglavja, določa:

„Svet na predlog Komisije soglasno odloči, za katere izdatke ni dana pravica do odbitka DDV. V nobenem primeru ni dana pravica do odbitka DDV za izdatke, ki niso nedvomno poslovni izdatki, kot so izdatki za luksuzne predmete, razvedrilo ali zabavo.

Do začetka veljavnosti določb iz prvega odstavka lahko države članice ohranijo vse izključitve, določene v njihovih nacionalnih zakonodajah 1. januarja 1979 oziroma, v primeru držav članic, ki so Skupnosti pristopile po tem datumu, na dan njihovega pristopa.“

6 Naslov XII Direktive 2006/112 z naslovom „Posebne ureditve“ vsebuje poglavje 4 z naslovom „Posebna ureditev za rabljeno blago, umetniške predmete, zbirke in starine“, ki ga sestavljajo členi od 311 do 343.

7 Člen 311(1), točki (1) in (5), Direktive 2006/112 določa:

„Za namene tega poglavja in brez vpliva na druge določbe Skupnosti imajo posamezni izrazi naslednji pomen:

(1) ‚rabljeno blago‘ pomeni premišne stvari, ki so primerne za nadaljnjo uporabo takšne kot so, ali po popravilu, razen umetniških predmetov, zbirk ali starin in razen plemenitih kovin ali dragega kamena, kot določijo države članice;

[...]

(5) ‚obdavčljivi preprodajalec‘ pomeni vsakega davčnega zavezanca, ki v okviru svoje ekonomske dejavnosti kupuje ali pridobiva za svoje podjetje ali uvaša z namenom nadaljnje prodaje rabljeno blago in/ali umetniške predmete, zbirke ali starine, ne glede na to, ali ta davčni zavezanec deluje v svojem imenu ali za račun druge osebe v skladu s pogodbo, na podlagi katere se plača provizija na nakup ali prodajo.“

8 Člen 313(1) Direktive 2006/112 določa:

„Države članice za obdavčitev dobav rabljenega blaga, umetniških predmetov, zbirk ali starin, ki jih opravijo obdavčljivi preprodajalci, uporabljajo posebno ureditev, po kateri se obdavčuje razlika v ceni, ki jo doseže obdavčljiv preprodajalec v skladu z določbami tega pododdelka.“

9 Člen 314 Direktive 2006/112 določa:

„Maržna ureditev se uporablja za dobave rabljenega blaga, umetniških predmetov, zbirk ali starin, ki jih opravi obdavčljivi preprodajalec, če mu to blago v Skupnosti dobavi ena od naslednjih oseb:

(a) oseba, ki ni davčni zavezanec;

(b) drug davčni zavezanec, kolikor je dobava blaga, ki jo opravi ta drug davčni zavezanec, oproščena v skladu s členom 136;

(c) drug davčni zavezanec, kolikor dobava blaga, ki jo opravi ta drug davčni zavezanec, izpolnjuje pogoje za oprostitev za mala podjetja iz členov 282 do 292 in vključuje osnovna sredstva;

(d) drug obdavčljiv preprodajalec, kolikor je bila dobava blaga, ki jo opravi ta drug obdavčljiv preprodajalec, obdavčena z DDV po tej maržni ureditvi.“

10 Člen 315 Direktive 2006/112 določa:

„Davčna osnova za dobave blaga iz člena 314 je razlika v ceni, ki jo doseže obdavčljivi preprodajalec, zmanjšana za znesek DDV, ki se nanaša na razliko v ceni.

Razlika v ceni obdavčljivega preprodajalca je enaka razliki med prodajno ceno, ki jo zaračuna obdavčljivi preprodajalec za blago, in nabavno ceno.“

Poljsko pravo

11 Zakon o davku na blago in storitve (Ustawa o podatku od towarów i usług) z dne 11. marca 2004 (Dz. U. št. 54, postavka 535), v različici, ki je veljala v času dejanskega stanja v postopku v glavni stvari (v nadaljevanju: zakon o DDV) v členu 15(1) določa:

„Davčni zavezanci so pravne osebe, organizacijske enote brez pravne osebnosti in fizične osebe, ki samostojno opravljajo gospodarsko dejavnost iz odstavka 2, ne glede na cilj ali izid te dejavnosti.“

12 Na podlagi člena 43(1), točka 2, zakona o DDV je dobava rabljenega blaga oproščena davka, če oseba, ki to blago dobavi, ni imela pravice, da bi od zneska dolgovanega davka odbila znesek vstopnega davka.

13 Rabljeno blago v smislu te določbe opredeljuje člen 43(2) kot „premišnine, ki jih je gospodarski subjekt, ki jih dobavi, uporabljal vsaj pol leta po pridobitvi pravice, da z njimi razpolaga kot lastnik“.

14 Člen 86(3) zakona o DDV določa:

„V primeru nakupa osebnih avtomobilov ali drugih motornih vozil z dovoljeno maso pod 3,5 tone znaša vstopni davek 60 % zneska davka, navedenega na računu, ali zneska davka, dolgovanega iz naslova pridobitve blaga znotraj Skupnosti, ali zneska davka, dolgovanega za dobave blaga, ki ga je pridobil davčni zavezanec, vendar ne več kot 6000 PLN.“

15 Člen 113(1) zakona o DDV določa:

„Davčni zavezanci, katerih vrednost obdavčljive prodaje v prejšnjem davčnem letu ni presegla 50.000 PLN, so oproščeni davka. V to vrednost ni vključen davek.“

16 Člen 120 zakona o DDV v zvezi z ureditvijo, po kateri se obdavčuje razlika v ceni, določa:

„1. [...]

(4) Za namene tega poglavja ‚rabljeno blago‘ pomeni opredmetene premišnine, ki so primerne za nadaljnjo uporabo kot take ali po popravilu, niso pa [umetniški predmeti, zbirke ali starine] oziroma blago, ki ni žlahtna kovina ali drag kamen [...]

[...]

4. V primeru davčnega zavezanca, ki opravlja dobave rabljenega blaga, umetniških predmetov, zbirk ali starin, ki jih je prej pridobil za namene opravljanja dejavnosti ali jih uvozil z namenom nadaljnje prodaje, je obdavčljivi znesek marža, ki ustreza razliki med celotnim zneskom, ki ga plaša pridobitelj blaga, in kupnino, zmanjšano za znesek davka.

[...]

10. Odstavka 4 in 5 se nanašata na dobave rabljenega blaga, umetniških predmetov, zbirk ali starin, ki jih je davčni zavezanec pridobil od:

(1) fizične osebe, pravne osebe ali organizacijske enote brez pravne osebnosti, ki ni davčni zavezanec v smislu člena 15 ali ni zavezanec za plačilo DDV;

(2) davčnega zavezanca v smislu člena 15, če je bila dobava tega blaga oproščena plačila davka na podlagi člena 43(1), točka 2, ali člena 113;

(3) davčnega zavezanca, če je bila dobava tega blaga obdavčena v skladu s odstavkom 4 in 5;

(4) zavezanca za plačilo DDV, če je bila dobava tega blaga oproščena davka na podlagi člena 43(1), točka 2, ali člena 113;

(5) zavezanca za plačilo DDV, če je bila dobava tega blaga obdavčena z DDV v skladu s pravili, ki ustrezajo ureditvi iz odstavkov 4 in 5, pridobitelj pa ima dokumente, ki nedvoumno potrjujejo pridobitev blaga v skladu s temi pravili.“

17 Člen 13 uredbe ministra za finance z dne 28. novembra 2008 o izvajanju nekaterih določb zakona o davku na blago in storitve (rozporządzenie Ministra Finansów r.w sprawie wykonania niektórych przepisów ustawy o podatku od towarów i usług, Dz. U. št. 212, postavka 1336, v nadaljevanju: uredba o DDV) v odstavku 1, točka 5, določa:

„Davka je oproščena dobava osebnih avtomobilov in drugih motornih vozil, ki jo opravijo davčni zavezanci, ki so imeli ob njihovi pridobitvi pravico do odbitka vstopnega davka iz člena 86(3) zakona, če so ti osebni avtomobili ali motorna vozila rabljeno blago v smislu člena 43(2) zakona.“

Dejansko stanje spora o glavni stvari in vprašanje za predhodno odločanje

18 Družba Bawaria Motors je zavezanec za plačilo DDV v skladu s členom 15 zakona o DDV. Opravlja gospodarsko dejavnost, ki zajema upravljanje avtomobilskih razstavnih salonov, v povezavi s katero pridobiva in potem prodaja nove ali rabljene osebne avtomobile. V okviru te dejavnosti družba kupuje rabljena vozila od gospodarskih subjektov, ki ji, ker niso imeli pravice do odbitka DDV ob nakupu tega blaga, ob dobavi izdajajo račune, ki v zvezi z veljavno stopnjo DDV vsebujejo navedbo „oproščeno“ in sklic na člen 43(1), točka 2, zakona o DDV. Družba ob nadaljnji prodaji teh rabljenih vozil uporablja ureditev, po kateri se obdavčuje razlika v ceni, iz člena 120 navedenega zakona.

19 Družba Bawaria Motors kupuje tudi rabljena vozila od gospodarskih subjektov, ki so ob njihovi pridobitvi odbili DDV v okviru omejitev, ki jih določa člen 86(3) zakona o DDV. V takih primerih ji subjekt izda račun, na katerem je v zvezi s stopnjo DDV, ki se dolguje za dobavo, navedeno „oproščeno“ in sklic na člen 13(1), točka 5, uredbe o DDV.

20 Ker je družba Bawaria Motors menila, da ima v primerih, navedenih v prejšnji točki te sodbe, pravico uporabljati ureditev, po kateri se obdavčuje razlika v ceni, določeno v členu 120 zakona o DDV, je 9. februarja 2009 zaprosila Minister Finansów za individualno razlago.

21 Minister Finansów je 20. februarja 2009 odgovoril na to prošnjo. Menil je, da glede na določbe člena 120(10) zakona o DDV stališče družbe Bawaria Motors ni utemeljeno. Navedel je, da člen 13 uredbe o DDV ne pomeni razširitve primerov, ki so zajeti v členu 43 zakona o DDV, na katerega se sklicuje člen 120(10). Menil je, da je ta zakon tudi v skladu s členi od 312 do 325 Direktive 2006/112, ki uporabo ureditve, po kateri se obdavčuje razlika v ceni, dovoljuje le v primerih, ko je obdavčljivi preprodajalec pridobil rabljeno blago od gospodarskega subjekta, ki ni imel pravice do odbitka vstopnega davka in ki ga je zato vključil v dobavno ceno temu obdavčljivemu preprodajalcu.

22 Družba Bawaria Motors je zoper to razlago pri Wojewódzki Sąd Administracyjny w Warszawie vložila tožbo, v kateri je trdila, da je stališče Minister Finansów sledilo dobesedni razlagi člena 120 zakona o DDV, ki ni združljiva s temeljnimi načeli DDV, ki so davčna nevtralnost, dejanska obdavčitev le v eni fazi prodaje in ohranitev pogojev konkurence.

23 Wojewódzki Sąd Administracyjny w Warszawie je s sodbo z dne 10. novembra 2009 razveljavilo izpodbijano razlago. Menilo je, da člen 13(1), točka 5, uredbe o DDV, ki vzpostavlja

oprostitev, ki je pravo Unije ne pozna, gospodarskega subjekta, ki dobavi rabljeno vozilo obdavčljivemu preprodajalcu, ne oprošča obveznosti, da obdavči te dobave, če ob nakupu tega vozila ni mogel odbiti celotnega vstopnega davka. Po mnenju tega sodišča oprostitev, določen v tej določbi uredbe o DDV, zadeva le tisti del preostalega DDV, ki ga mora gospodarski subjekt plačati v skladu z omejitvami iz člena 86(3) zakona o DDV, razen zneska – ki, glede na posamezen primer, ustreza 60 % davka, navedenega na računu, ali 6000 PLN – ki ga je ta gospodarski subjekt odbil ob nakupu vozila. Iz tega, po mnenju navedenega sodišča, izhaja, da je družba Bawaria Motors upravičena uporabljati ureditev, po kateri se obdavčuje razlika v ceni, vendar samo če je ta omejena na tisto, češar gospodarski subjekt, ki je opravil dobavo, prej ni mogel odbiti kot vstopni davek, kar v posameznem primeru ustreza 40 % zneska davka, navedenega na računu, ali delu tega davka, ki presega 6000 PLN.

24 Družba Bawaria Motors je zoper to sodbo pri Naczelny Sąd Administracyjny vložila kasacijsko pritožbo, v kateri je v bistvu navajala, da dejstvo, da ne more v celoti uporabljati ureditev, po kateri se obdavčuje razlika v ceni, pri preprodaji rabljenega blaga, pridobljenega v okviru dobave, ki je bila oproščena davka na podlagi člena 13(1), točka 5, uredbe o DDV, krši, med drugim, člen 120(4) in (10) zakona o DDV in zgoraj omenjeno določbo uredbe o DDV.

25 Minister Finansów je prav tako vložil kasacijsko pritožbo, v kateri je vztrajal pri prvotnem stališču, da v okoliščinah tega primera obdavčljivi preprodajalec ni upravičen, niti delno, uporabljati ureditev, po kateri se obdavčuje razlika v ceni.

26 V teh okoliščinah je Naczelny Sąd Administracyjny prekinilo odločanje in Sodišču v predhodno odločanje predložilo to vprašanje:

„Ali je treba določbe iz členov 313(1) in 314 Direktive 2006/112 [...], v povezavi s členoma 136 in 315 te direktive, razlagati tako, da se v skladu z njimi pri dobavah rabljenega blaga za obdavčljive preprodajalce lahko uporabi posebna ‚maržna‘ ureditev, tudi če kupljene osebne avtomobile in druga motorna vozila – za katera se je na podlagi določb poljskega prava iz člena 13(1), točka 5, uredbe [o DDV] uporabila oprostitev davka na dobavo osebnih avtomobilov in drugih motornih vozil, ki jo opravijo davčni zavezanci, ki so imeli ob pridobitvi teh avtomobilov in vozil le pravico do delnega odbitka vstopnega davka, ki je bil določen v členu 86(3) zakona [o DDV] – ponovno prodajo in so ti avtomobili in vozila rabljeno blago v smislu člena 43(2) zakona o DDV in člena 311(1), točka 1, Direktive 2006/112?“

Vprašanje za predhodno odločanje

27 Predložitveno sodišče s tem vprašanjem v bistvu sprašuje, ali je treba člena 313(1) in 314 Direktive 2006/112, v povezavi s členoma 136 in 315 te direktive, razlagati tako, da lahko obdavčljivi preprodajalec uporablja ureditev, po kateri se obdavči razlika v ceni, kadar dobavlja osebne avtomobile in vozila, ki se štejejo za rabljeno blago v smislu člena 311(1), točka 1, navedene direktive, ki jih je predhodno pridobil z oprostitvijo DDV od drugega zavezanca, ki je izkoristil le pravico do delnega odbitka vstopnega DDV na prodajno ceno teh vozil.

28 V zvezi s tem je treba opozoriti, da je ureditev, po kateri se obdavčuje razlika v ceni, ki jo doseže obdavčljivi preprodajalec pri dobavi rabljenega blaga, kot je primer v postopku v glavni stvari, posebna ureditev DDV, ki odstopa od splošne ureditve iz Direktive 2006/112 (glej sodbi z dne 8. decembra 2005 v zadevi Jyske Finans, C-280/04, ZOdl., str. I-10683, točka 35, in z dne 3. marca 2011 v zadevi Auto Nikolovi, C-203/10, ZOdl., str. I-1083, točka 46).

29 Zato je treba člen 314 Direktive 2006/112, ki našteva primere uporabe te posebne ureditve, razlagati ozko. Iz tega sledi, da so ti primeri navedeni izrpnno, kot je poudaril generalni pravobranilec v točki 29 sklepnih predlogov.

30 Iz spisa, predloženega Sodišču, je razvidno, da dejansko stanje v postopku v glavni stvari ne ustreza nobenemu od primerov, ki so navedeni v členu 314(a), (c) in (d). Glede na navedbe iz tega spisa so rabljena vozila družbi Bawaria Motors, ki so predmet postopka v glavni stvari, dobavljale osebe, ki so bile same zavezanci za DDV in ki niso izpolnjevale niti pogojev za oprostitve za mala podjetja iz členov od 282 do 292 Direktive 2006/112 niti zanje ni veljala ureitev, po kateri se obdavčuje razlika v ceni.

31 Ker so bile navedene dobave oproščene DDV na podlagi člena 13(1), točka 5, uredbe o DDV, je treba v teh okoliščinah preveriti, ali lahko te dobave vključimo v primer, ki ga posebej ureja člen 314(b) Direktive 2006/112, to je primer, ko je dobava blaga obdavčljivemu preprodajalcu s strani drugega davčnega zavezanca oproščena davka v skladu s členom 136 te direktive.

32 Prvič, uporabo člena 136(a) navedene direktive v postopku v glavni stvari je treba zavrniti. Kot je generalni pravobranilec navedel v točki 37 sklepnih predlogov, je iz spisa razvidno, da dobave vozil družbi Bawaria Motors, ki so predmet postopka v glavni stvari, niso povezane z dejavnostjo, ki je oproščena davka na podlagi določb točke (a) tega člena.

33 Drugič, v zvezi z uporabo člena 136(b) Direktive 2006/112 v tej zadevi je treba opozoriti, da ta člen določa oprostitve za dobave blaga, če za to blago ob pridobitvi ali uporabi ni bilo mogoče uveljavljati pravice do odbitka DDV na podlagi člena 176 navedene direktive. Člen 176 vsebuje v drugem odstavku klavzulo „standstill“, ki državam članicam dovoljuje, da do začetka veljavnosti določb Sveta iz prvega odstavka tega člena, s katerimi bodo določeni izdatki, ki nimajo pravice do odbitka, ohranijo vse izključitve, določene v njihovih nacionalnih zakonodajah 1. januarja 1979 oziroma, v primeru držav članic, ki so k Skupnosti pristopile po tem datumu, kot je Poljska republika, na dan njihovega pristopa.

34 Člen 136(b) je treba razlagati ozko. Oprostitve, ki jo vzpostavlja, je namreč izjema od splošnega načela, na podlagi katerega se DDV plačuje za vsako odplačno dobavo blaga davčnega zavezanca (glej v tem smislu zgoraj navedeno sodbo Jyske Finans, točka 21). Poleg tega zaradi napotila iz člena 134(b) na člen 136 in 314(b) te direktive ta oprostitve spada na področje uporabe, ki odstopa od ureditve, po kateri se obdavčuje razlika v ceni.

35 Oprostitve iz člena 136(b) Direktive 2006/112 se zato lahko uporablja le za dobave blaga, katerega nakup v skladu z nacionalno zakonodajo ni bil upravičen do odbitka (glej v tem smislu zgoraj navedeno sodbo Jyske Finans, točka 24).

36 To razlago potrjuje besedilo člena 176 Direktive 2006/112 – na katerega napotuje člen 136(b) te direktive – ki v prvem odstavku omenja izdatke, „za katere ni dana pravica do odbitka DDV“, v drugem odstavku pa „izključitve“, določene v že obstoječih nacionalnih zakonodajah.

37 Ta razlaga sicer ustreza splošni sistematiki člena 314 Direktive 2006/112. Kot so poudarili poljska vlada, Komisija in generalni pravobranilec v točki 30 sklepnih predlogov, imajo primeri uporabe ureditve, po kateri se obdavčuje razlika v ceni, med katere je vključena oprostitve iz člena 136(b) navedene direktive, skupno to, da oseba, ki je dobavila zadevno blago obdavčljivemu prodajalcu, ni imela možnosti, da bi ob nakupu tega blaga odbila vstopni davek in jo je torej bremenil ta celoten davek.

38 V postopku v glavni stvari ?len 86(3) zakona o DDV ne dolo?a „izklju?itve pravice do odbitka DDV“ v smislu ?lena 136(b) Direktive 2006/112, ampak omejuje znesek dav?nega odbitka. Dav?nemu zavezancu, ki je pridobil blago in ga nato dobavil obdav?ljivemu preprodajalcu, torej še zdale? ni v celoti odvzeta pravica do odbitka vstopnega davka, ampak ga lahko odbije v okviru omejitev, ki jih dolo?a ta nacionalna dolo?ba, torej, glede na posamezni primer, 60 % vstopnega davka ali 6000 PLN.

39 Zato – in ne da bi bilo treba presoditi, ali dolo?bo ?lena 86(3) zakona o DDV krije klavzula „standstill“ iz ?lena 176, drugi odstavek, Direktive 2006/112 – oprostitev DDV, ki jo ?len 13(1), to?ka 5, uredbe o DDV priznava za dobave osebnih avtomobilov, ki jo obdav?ljivemu preprodajalcu opravijo dav?ni zavezanci, ki imajo na podlagi navedenega ?lena 86(3) zakona o DDV pravico do delnega odbitka vstopnega davka, v nobenem primeru ne ustreza primeru, ki ga ozko dolo?a ?len 136(b) navedene direktive. Iz tega sledi, da za zaporedne dobave teh vozil s strani obdav?ljivega preprodajalca ni mogo?e uporabiti ureditve, po kateri se obdav?uje razlika v ceni.

40 Dru?ba Bawaria Motors navaja, da taka razlaga, ki jo zagovarja Minister Finansów, privede do njene delne dvojne obdav?itve. Pojasnjuje, da je v skladu s to razlago dol?na na podlagi splo?ne ureditve DDV uporabiti DDV na celotno preprodajno ceno zadevnega rabljenega osebnega avtomobila in da ker ji je to vozilo predhodno dobavil drugi dav?ni zavezanec, ki je na podlagi ?lena 13(1), to?ka 5, uredbe o DDV opro?en pla?ila DDV, ne more odbiti dela DDV, ki ga ta drugi dav?ni zavezanec v skladu z omejitvami, dolo?enimi v ?lenu 86(3) zakona o DDV, ni mogel odbiti kot vstopni davek in ga je zato vklju?il v ceno te dobave.

41 Vendar glede na ugotovitve iz to?k 34 in 35 te sodbe, ?lena 136(b) Direktive 2006/112 ni mogo?e druga?e razlagati, kot je navedeno v to?ki 39 te sodbe, s katero bi lahko prepregili, da bi se obdav?ljivi preprodajalec – ki se, tako kot dru?ba Bawaria Motors, ne more sklicevati na to, da za prvoten nakup blaga, ki ga je izvedel drug dav?ni zavezanec in je bilo nato dobavljeno kot rabljeno blago, ni bilo mogo?e uveljavljati pravice do odbitka DDV v skladu s to dolo?bo – zna?el v polo?aju delne dvojne obdav?itve (glej v tem smislu zgoraj navedeno sodbo Jyske Finans, to?ka 24). Ta polo?aj namre? ne vpliva na dolo?itev pogojev uporabe ureditve iz ?lena 314 navedene direktive, po kateri se obdav?uje razlika v ceni.

42 Kot je Komisija navedla v pisnih vlogah in na obravnavi, je poljski zakonodajalec pristojen za odpravo takega polo?aja. Tega polo?aja pa ni mogo?e odpraviti z razlago Direktive 2006/112, ki ni v skladu s samim njenim besedilom niti s splo?no sistematiko te direktive.

43 Poudariti je tudi treba, da v nasprotju s stali?em, ki ga je zagovarjala dru?ba Bawaria Motors, dejstvo, da se v primeru, kot je podan v postopku v glavni stvari, obdav?ljivemu preprodajalcu zavrne uporaba ureditve, po kateri se obdav?uje razlika v ceni, medtem ko se ta ureditev uporablja na podlagi ?lena 136(b) v povezavi s ?lenom 314(b) Direktive 2006/112, kadar je obdav?ljivi preprodajalec zadevno blago, opro?eno DDV, predhodno pridobil od drugega zavezanca, ki sploh ni mogel odbiti vstopnega davka, ne kr?i na?ela dav?ne nevtralnosti.

44 Kot je poudaril Minister Finansów na obravnavi, je namre? v tem drugem primeru v ceno dobave blaga obdav?ljivemu preprodajalcu vklju?en celoten vstopni davek tega drugega dav?nega zavezanca, saj ga ta namre? ni mogel, niti delno, odbiti ob pridobitvi blaga. Nasprotno, v primeru, kot je podan v postopku v glavni stvari, je v to ceno vklju?en le del vstopnega davka, torej tisti del, ki ga dav?ni zavezanec, ki je dobavil zadevno blago obdav?ljivemu preprodajalcu, ob upo?tevanju omejitev iz ?lena 86(3) zakona o DDV ni mogel odbiti ob njegovi pridobitvi.

45 Kot je navedla poljska vlada, bi dopustitev uporabe ureditve, po kateri se obdav?uje razlika

v ceni, v položaju, kot je podan v postopku v glavni stvari, povzročila, da DDV ne bi bil sorazmeren s ceno rabljenega blaga, ki ga preprodaja obdavčljivi preprodajalec, čeprav bi drugi davčni zavezanec lahko znaten del vstopnega davka odbil v fazi prejšnjega nakupa. Takšna rešitev bi kršila načelo splošne obdavčitve z DDV, ki ga določa člen 1(2) Direktive 2006/112.

46 Glede na navedene ugotovitve je na postavljeno vprašanje treba odgovoriti, da je treba člena 313(1) in 314 Direktive 2006/112, v povezavi s členoma 136 in 315 te direktive, razlagati tako, da obdavčljivi preprodajalec pri dobavah rabljenega blaga ne sme uporabiti ureditve, po kateri se obdavči razlika v ceni, kadar dobavlja osebne avtomobile in vozila, ki se štejejo za rabljeno blago v smislu člena 311(1), točka 1, navedene direktive, ki jih je ob oprostitvi DDV predhodno pridobil od drugega davčnega zavezanca, ki je izkoristil pravico do delnega odbitka vstopnega DDV od prodajne cene teh vozil.

Stroški

47 Ker je ta postopek za stranke v postopku v glavni stvari ena od stopenj v postopku pred predložitvenim sodiščem, to odloči o stroških. Stroški, priglašeni za predložitev stališča Sodišča, ki niso stroški omenjenih strank, se ne povrnejo.

Iz teh razlogov je Sodišče (tretji senat) razsodilo:

Člena 313(1) in 314 Direktive Sveta 2006/112/ES z dne 28. novembra 2006 o skupnem sistemu davka na dodano vrednost, v povezavi s členoma 136 in 315 te direktive, je treba razlagati tako, da obdavčljivi preprodajalec pri dobavah rabljenega blaga ne sme uporabiti ureditve, po kateri se obdavči razlika v ceni, kadar dobavlja osebne avtomobile in vozila, ki se štejejo za rabljeno blago v smislu člena 311(1), točka 1, navedene direktive, ki jih je ob oprostitvi DDV predhodno pridobil od drugega davčnega zavezanca, ki je izkoristil pravico do delnega odbitka vstopnega DDV od prodajne cene teh vozil.

Podpisi

* Jezik postopka: poljščina.