

DOMSTOLEN (tredje avdelningen)

den 19 juli 2012 (*)

”Direktiv 2006/112/EG – Mervärdesskatt – Artikel 136 – Undantag från skatteplikt – Artiklarna 313–315 – Den särskilda ordningen för beskattning av vinstmarginal – En beskattningsbar återförsäljares leverans av begagnade fordon – Fordon som tidigare har levererats till den beskattningsbara återförsäljaren med undantag för mervärdesskatt från en annan beskattningsbar person som delvis har kunnat göra avdrag för den ingående mervärdesskatten”

I mål C-160/11,

angående en begäran om förhandsavgörande enligt artikel 267 FEUF, framställd av Naczelny Sąd Administracyjny (Polen) genom beslut av den 25 februari 2011, som inkom till domstolen den 1 april 2011, i målet

Bawaria Motors sp. z o.o.

mot

Minister Finansów,

meddelar

DOMSTOLEN (tredje avdelningen)

sammansatt av avdelningsordföranden K. Lenaerts (referent) samt domarna R. Silva de Lapuerta, G. Arestis, T. von Danwitz och D. Šváby,

generaladvokat: J. Mazák,

justitiesekreterare: handläggaren A. Impellizzeri,

efter det skriftliga förfarandet och förhandlingen den 16 februari 2012,

med beaktande av de yttranden som avgetts av:

- Bawaria Motors sp. z o.o., genom D. Baczewska-Golińska, advokat, och skattekonsulten M. Zajac,
- Minister Finansów, genom T. Tratkiewicz och J. Kaute, båda i egenskap av ombud,
- Polens regering, genom M. Szpunar, A. Gawłowska och A. Krajewska, samtliga i egenskap av ombud,
- Europeiska kommissionen, genom L. Lozano Palacios och K. Herrmann, båda i egenskap av ombud,

och efter att den 24 maj 2012 ha hört generaladvokatens förslag till avgörande,

följande

Dom

1 Begäran om förhandsavgörande avser tolkningen av artiklarna 313.1 och 314 i rådets direktiv 2006/112/EG av den 28 november 2006 om ett gemensamt system för mervärdesskatt (EUT L 347, s. 1), jämförda med artiklarna 136 och 315 i samma direktiv.

2 Begäran har framställts i ett mål mellan Bawaria Motors sp. z o.o. (nedan kallat Bawaria Motors) och Minister Finansów (finansministern) angående frågan huruvida ordningen för beskattning av vinstmarginal är tillämplig på vissa av bolagets verksamheter i form av återförsäljning av begagnade fordon.

Tillämpliga bestämmelser

Unionsrätten

3 Artikel 1.2 i direktiv 2006/112 har följande lydelse:

”Principen om det gemensamma systemet för mervärdesskatt innebär tillämpning på varor och tjänster av en allmän skatt på konsumtion som är exakt proportionell mot priset på varorna och tjänsterna, oavsett antalet transaktioner som äger rum under produktions- och distributionsprocessen före det led där skatt tas ut.

På varje transaktion skall mervärdesskatt, beräknad på varornas eller tjänsternas pris enligt den skattesats som är tillämplig på sådana varor eller tjänster, vara utkrävbar efter avdrag av det mervärdesskattebelopp som burits direkt av de olika kostnadskomponenter som utgör priset.

...”

4 Avdelning IX i direktiv 2006/112, med rubriken ”Undantag”, innehåller ett kapitel 3, som har rubriken ”Undantag för andra verksamheter”. I artikel 136 i detta kapitel föreskrivs följande:

”Medlemsstaterna skall undanta följande transaktioner från skatteplikt:

a) Leverans av varor som enbart används i en verksamhet som är undantagen från skatteplikt i enlighet med artiklarna 132, 135, 371, 375, 376 och 377, artikel 378.2, artikel 379.2 och artiklarna 380–390, förutsatt att varorna inte har gett upphov till avdragsrätt.

b) Leverans av varor vars anskaffning eller användning inte varit berättigad till avdrag för mervärdesskatt i enlighet med artikel 176.”

5 Avdelning X i direktiv 2006/112, med rubriken ”Avdrag”, innehåller ett kapitel 3, som har rubriken ”Begränsning av avdragsrätten”. I artikel 176 i detta kapitel föreskrivs följande:

”Rådet skall enhälligt på kommissionens förslag besluta vilka utgifter som inte skall medföra rätt till avdrag av mervärdesskatt. Mervärdesskatt skall inte under några omständigheter vara avdragsgill för utgifter som inte strikt är av yrkesmässig karaktär, såsom utgifter för lyx, nöjen eller representation.

Till dess att de bestämmelser som avses i första stycket träder i kraft får medlemsstaterna behålla alla de avvikelser som föreskrivs i deras nationella lagstiftning den 1 januari 1979 eller, för de medlemsstater som anslutit sig till gemenskapen efter den dagen, dagen för deras anslutning.”

6 Avdelning XII i direktiv 2006/112, med rubriken ”Särskilda ordningar”, innehåller ett kapitel 4, som har rubriken ”Särskilda ordningar för begagnade varor, konstverk, samlarföremål och

antikviteter”, bestående av artiklarna 311–343.

7 Artikel 311.1 leden 1 och 5 i direktiv 2006/112 har följande lydelse:

”Utan att det påverkar tillämpningen av andra gemenskapsbestämmelser avses i detta kapitel med

1) *begagnade varor*: materiell lös egendom som är lämplig för vidare användning i befintligt skick eller efter reparation, med undantag av konstverk, samlarföremål eller antikviteter och med undantag för ädla metaller eller ädelstenar enligt medlemsstaternas definition,

...

5) *beskattningsbar återförsäljare*: en beskattningsbar person som inom ramen för sin ekonomiska verksamhet i syfte att sälja vidare köper, för sin rörelse använder eller importerar begagnade varor, konstverk, samlarföremål eller antikviteter, oberoende av om denna beskattningsbara person handlar för egen räkning eller för en annan persons räkning inom ramen för ett avtal enligt vilket provision skall betalas vid köp eller försäljning”.

8 I artikel 313.1 i direktiv 2006/112 föreskrivs följande:

”Medlemsstaterna skall för leveranser av begagnade varor, konstverk, samlarföremål och antikviteter som görs av beskattningsbara återförsäljare tillämpa en särskild ordning för beskattning av den beskattningsbara återförsäljarens vinstmarginal i enlighet med bestämmelserna i detta underavsnitt.”

9 Artikel 314 i direktiv 2006/112 har följande lydelse:

”Ordningen för beskattning av vinstmarginal skall tillämpas på beskattningsbara återförsäljares leveranser av begagnade varor, konstverk, samlarföremål och antikviteter, om varorna levererats till dem i gemenskapen av någon av följande personer:

a) En icke beskattningsbar person.

b) En annan beskattningsbar person, om den personens leverans av varan är undantagen från skatteplikt i enlighet med artikel 136.

c) En annan beskattningsbar person, om den personens leverans av varan omfattas av den skattebefrielse för små företag som avses i artiklarna 282–292 och det rör sig om en investeringsvara.

d) En annan beskattningsbar återförsäljare, om den personens leverans av varan varit föremål för mervärdesskatt i enlighet med denna särskilda ordning.”

10 Artikel 315 i direktiv 2006/112 har följande lydelse:

”Beskattningsunderlaget för de leveranser av varor som avses i artikel 314 skall utgöras av den beskattningsbara återförsäljarens vinstmarginal efter avdrag av den mervärdesskatt som belöper på själva vinstmarginalen.

Den beskattningsbara återförsäljarens vinstmarginal skall motsvara skillnaden mellan det försäljningspris som återförsäljaren tar ut för varorna och inköpspriset.”

Den polska lagstiftningen

11 I artikel 15.1 i lag om skatt på varor och tjänster (Ustawa o podatku od towarów i usług), av

den 11 mars 2004 (Dz. U. nr 54, rubrik 535), i den version som var tillämplig vid tidpunkten för de faktiska omständigheterna i det nationella målet (nedan kallad mervärdesskattelagen), föreskrivs följande:

"Juridiska personer, organisatoriska enheter som inte är juridiska personer och fysiska personer som självständigt utövar en sådan verksamhet som anges i punkt 2 är beskattningsbara oavsett syftet med eller resultatet av en sådan verksamhet."

12 Enligt artikel 43.1 punkt 2 i mervärdesskattelagen är leveransen av begagnade varor undantagen från skatteplikt under förutsättning att leverantören inte hade rätt att göra avdrag för ingående mervärdesskatt för dessa varor.

13 Begagnade varor, i den mening som avses i nämnda bestämmelse, definieras i artikel 43.2 som "materiell lös egendom som den näringsidkare som levererat egendomen har använt under minst sex månader efter vederbörandes förvärv av rätten att såsom ägare förfoga över denna egendom".

14 Artikel 86.3 i mervärdesskattelagen har följande lydelse:

"Vid förvärv av personbilar eller andra fordon med en högsta tillåten vikt av 3,5 ton motsvarar den avdragsgilla skatten 60 procent av den skatt som anges på fakturan eller som ska betalas vid gemenskapsinterna förvärv av varor, eller av den skatt som ska betalas för leveransen av varor som inköpts av den beskattningsbara personen, dock högst 6 000 PLN."

15 I artikel 113.1 i mervärdesskattelagen föreskrivs följande:

"Beskattningsbara personer vars skattepliktiga försäljning under det föregående beskattningsåret inte överstiger 50 000 PLN undantas från skatteplikt. Detta belopp beräknas utan skatt."

16 Artikel 120 i mervärdesskattelagen, angående ordningen för beskattning av vinstmarginal, innehåller följande bestämmelser:

"1. ...

4) För tillämpningen av detta kapitel avses med begagnade varor materiell lös egendom som är lämplig för vidare användning i befintligt skick eller efter reparation med undantag av [konstverk, samlarföremål och antikviteter] och med undantag för ädla metaller eller ädelstenar ...

...

4. För beskattningsbara personer som genomför transaktioner bestående av leverans av begagnade varor, samlarföremål, konstsamlingar eller antikviteter som de beskattningsbara personerna tidigare förvärvat för sin verksamhet eller har importerat i syfte att sälja vidare utgörs beskattningsunderlaget av vinstmarginalen, bestående i skillnaden mellan hela det belopp som förvärvaren ska betala och det belopp som den beskattningsbara personen betalade för förvärvet, minskad med skatten.

...

10. Punkterna 4 och 5 är tillämpliga på leveranser av begagnade varor, konstverk, samlarföremål och antikviteter som den beskattningsbara personen har förvärvat av

1) fysiska personer, juridiska personer, eller organisatoriska enheter som inte är juridiska personer, vilka inte är beskattningsbara, i den mening som avses i artikel 15, eller inte är

mervärdesskatteskyldiga,

- 2) beskattningsbara personer i den mening som avses i artikel 15, när leveransen av dessa varor har undantagits från skatteplikt enligt artikel 43.1 punkt 2 eller artikel 113,
- 3) beskattningsbara personer, när leveransen av dessa varor har beskattats enligt punkterna 4 och 5,
- 4) beskattningsbara personer för mervärdesskatt, när leveransen av dessa varor har undantagits från skatteplikt enligt artikel 43.1 punkt 2 eller artikel 113,
- 5) beskattningsbara personer för mervärdesskatt, när leveransen av dessa varor har varit mervärdesskattepliktig enligt punkterna 4 och 5 och förvärvaren innehar handlingar som tydligt visar att varorna förvärvats enligt nämnda bestämmelser.”

17 I 13 § punkt 1 femte stycket i finansministerns förordning om genomförande av vissa bestämmelser i lagen om skatt på varor och tjänster (rozporz?dzenie Ministra Finansów r.w sprawie wykonania niektórych przepisów ustawy o podatku od towarów i usług, Dz. U. nr 212, rubrik 1336), av den 28 november 2008 (nedan kallad förordningen om mervärdesskatt), föreskrivs följande:

”Leverans av personbilar och andra fordon av beskattningsbara personer som vid förvärvet hade rätt till avdrag för ingående mervärdesskatt enligt artikel 86.3 i mervärdesskattelagen undantas från skatt, under förutsättning att dessa personbilar och fordon utgör begagnade varor, i den mening som avses i artikel 43.2 i mervärdesskattelagen.”

Bakgrund till tvisten i det nationella målet och tolkningsfrågan

18 Bawaria Motors är en beskattningsbar person med avseende på mervärdesskatt i den mening som avses i artikel 15 i den polska mervärdesskattelagen. Bolaget utövar ekonomisk verksamhet inom ramen för organisering av bilsalonger. Bolaget köper härvid såväl nya som begagnade personbilar och säljer dem sedan vidare. I verksamheten köper bolaget begagnade fordon av näringsidkare som inte har kunnat dra av den ingående mervärdesskatt som uppstått vid inköpet av dessa varor och därför vid leveransen upprättar fakturor till Bawaria Motors som, såvitt avser tillämplig mervärdesskattesats, innehåller formuleringen ”undantagen från skatteplikt”, med en hänvisning till artikel 43.1 punkt 2 i den polska mervärdesskattelagen. Vid vidareförsäljningen av dessa begagnade personbilar tillämpar bolaget den ordning för beskattning av vinstmarginal som föreskrivs i artikel 120 i nämnda lag.

19 Det händer även att Bawaria Motors köper begagnade personbilar av näringsidkare som vid förvärvet av dessa har dragit av den ingående mervärdesskatten med beaktande av den övre gräns som föreskrivs i artikel 86.3 i mervärdesskattelagen. I sådana fall utfärdar näringsidkaren en faktura till Bawaria Motors som, såvitt avser tillämplig mervärdesskattesats, innehåller formuleringen ”undantagen från skatteplikt” med en hänvisning till 13 § punkt 1 femte stycket i förordningen om mervärdesskatt.

20 Bawaria Motors ansåg sig ha rätt att i de fall som beskrivits i föregående punkt tillämpa ordningen för beskattning av vinstmarginal enligt artikel 120 i mervärdesskattelagen och riktade den 9 februari 2009 en begäran om tolkning i enskilt fall till Minister Finansów.

21 Den 20 februari 2009 meddelade Minister Finansów ett beslut om tolkning. Han fann härvid att Bawaria Motor saknade grund för sin uppfattning och hänvisade till artikel 120.10 i mervärdesskattelagen. Han gjorde gällande att 13 § i förordningen om mervärdesskatt inte utgör

en utvidgning av de fall som anges i artikel 43 i mervärdesskattelagen, till vilken nämnda artikel 120.10 hänvisar. Han fann för övrigt att denna lag är förenlig med artiklarna 312–325 i direktiv 2006/112, enligt vilka ordningen för beskattning av vinstmarginal bara är tillämplig när den beskattningsbara återförsäljaren har förvärvat den begagnade varan av en näringsidkare som inte hade rätt att dra av den ingående mervärdesskatten och som således har inkluderat skatten i priset på leveransen till nämnda beskattningsbara återförsäljare.

22 Bawaria Motors väckte talan mot denna tolkning vid Wojewódzki Sąd Administracyjny w Warszawie och gjorde gällande att Minister Finansów's inställning grundades på en bokstavstolkning av artikel 120 i mervärdesskattelagen som var oförenlig med de grundläggande principerna för mervärdesskatt, nämligen skatteneutralitet, effektiv beskattning av enbart ett transaktionsled och principen om upprätthållande av konkurrensförhållandena.

23 I en dom av den 10 november 2009 upphävde Wojewódzki Sąd Administracyjny w Warszawie den angripna tolkningen. Domstolen fann att 13 § punkt 1 femte stycket i förordningen om mervärdesskatt, genom vilken det inrättas ett undantag som inte finns i unionsrätten, inte fritar den näringsidkare som levererar ett begagnat fordon till en beskattningsbar återförsäljare från skyldigheten att beskatta leveransen, om vederbörande vid förvärvet av fordonet inte kunde göra fullt avdrag för den ingående mervärdesskatten. Enligt nämnda domstol avser undantaget i denna bestämmelse i förordningen om mervärdesskatt enbart den del av mervärdesskatten som bärs av näringsidkaren, med beaktande av begränsningarna i artikel 86.3 i mervärdesskattelagen, och inte det belopp som motsvarar, alltefter omständigheterna, 60 procent av skatten enligt fakturan eller 6 000 PLN, som denna näringsidkare har dragit av vid förvärvet av fordonet. Härav följer enligt nämnda domstol att Bawaria Motors har rätt att tillämpa ordningen för beskattning av vinstmarginal, men enbart i begränsad utsträckning, nämligen i den mån den näringsidkare som har tillhandahållit fordonet inte har kunnat dra av den ingående skatten, vilken, alltefter omständigheterna, uppgår till 40 procent av skatten enligt fakturan eller den del av nämnda skatt som överstiger 6 000 PLN.

24 Bawaria Motors överklagade denna dom till Naczelny Sąd Administracyjny och gjorde därvid i sak gällande att den omständigheten att bolaget inte fullt ut kan tillämpa ordningen för beskattning av vinstmarginal vid försäljningen av begagnade varor som förvärvats genom en leverans som var undantagen från skatteplikt enligt 13 § punkt 1 femte stycket i förordningen om mervärdesskatt innebär ett åsidosättande av bland annat artikel 120.4 och 120.10 i mervärdesskattelagen, liksom av den ovannämnda bestämmelsen i förordningen om mervärdesskatt.

25 Även Minister Finansów överklagade domen. Han vidhöll därvid sin ursprungliga inställning att den beskattningsbara återförsäljaren under aktuella omständigheter inte har rätt att tillämpa ordningen för beskattning av vinstmarginal, eller åtminstone bara delvis.

26 Mot denna bakgrund beslutade Naczelny Sąd Administracyjny vilandeförklara målet och ställa följande tolkningsfråga till domstolen:

”Ska artiklarna 313.1 och 314 i direktiv 2006/112..., jämförda med artiklarna 136 och 315 i samma direktiv, tolkas så, att de innebär att det är tillåtet att tillämpa den särskilda ordningen för beskattning av vinstmarginal för beskattningsbara återförsäljare vid leveranser av begagnade varor även när dessa återförsäljare vidareförsäljer köpta personbilar och andra motorfordon som har undantagits från den skatt på varor och tjänster som, i de polska bestämmelserna i 13 § punkt 1 femte stycket i förordningen [om mervärdesskatt], stadgas för leverans av personbilar och andra motorfordon, och den beskattningsbara leverantören av dessa fordon enligt artikel 86.3 i [mervärdesskattelagen] vid förvärvet endast hade rätt att delvis dra av den ingående mervärdesskatten, när dessa personbilar och motorfordon utgjorde begagnade varor i den mening

som avses i artikel 43.2 i mervärdesskattelagen och artikel 311.1.1 i direktiv 2006/112?”

Prövning av tolkningsfrågan

27 Den nationella domstolen har ställt sin tolkningsfråga för att få klarhet i huruvida artiklarna 313.1 och 314 i direktiv 2006/112, jämförda med artiklarna 136 och 315 i samma direktiv, ska tolkas så, att en beskattningsbar återförsäljare har rätt att tillämpa ordningen för beskattning av vinstmarginal när vederbörande levererar fordon som anses vara begagnade varor enligt artikel 311.1.1 i nämnda direktiv och återförsäljaren dessförinnan har förvärvat fordonen med undantag för mervärdesskatt från en annan beskattningsbar person som enbart har haft rätt att göra avdrag för en del av den ingående mervärdesskatten på fordonens inköpspris.

28 Domstolen erinrar härvid om att ordningen för beskattning av en beskattningsbar återförsäljares vinstmarginal vid leveranser av begagnade varor, såsom dem i det nationella målet, utgör en särskild ordning för mervärdesskatt som avviker från de allmänna bestämmelserna i direktiv 2006/112 (se dom av den 8 december 2005 i mål C-280/04, Jyske Finans, REG 2005, s. I-10683, punkt 35, och av den 3 mars 2011 i mål C-203/10, Auto Nikolovi, REU 2011, s. I-1083, punkt 46).

29 Artikel 314 i direktiv 2006/112, i vilken det anges i vilka fall nämnda särskild ordning är tillämplig, ska således tolkas restriktivt. Härav följer att uppräkningsordningen av dessa fall är uttömmande, såsom generaladvokaten betonade i punkt 29 i förslaget till avgörande.

30 Det framgår av de handlingar som har inkommit till domstolen att de faktiska omständigheterna i det nationella målet inte kan inordnas under de fall som räknas upp i artikel 314 a, c eller d. Enligt uppgifterna i handlingarna levererades nämligen de begagnade fordonen till Bawaria Motors av personer som själva var beskattningsbara för mervärdesskatt och som varken omfattades av den skattebefrielse för små företag som avses i artiklarna 282–292 i direktiv 2006/112 eller av ordningen för beskattning av vinstmarginal.

31 Med hänsyn till att nämnda leveranser var undantagna från mervärdesskatt enligt 13 § punkt 1 femte stycket i förordningen om mervärdesskatt, ska det under dessa omständigheter prövas huruvida de kan omfattas av det fall som anges i artikel 314 b i direktiv 2006/112, närmare bestämt att en annan beskattningsbar persons leverans av varan till den beskattningsbara återförsäljaren har varit undantagen från skatteplikt i enlighet med artikel 136 i samma direktiv.

32 Vad gäller artikel 136 a i direktiv 2006/112 är denna inte tillämplig i målet vid den nationella domstolen. Såsom generaladvokaten har påpekat i punkt 37 i förslaget till avgörande, framgår det nämligen av handlingarna i målet att de leveranser av fordon till Bawaria Motors som är i fråga vid det nationella målet inte har något samband med någon av de verksamheter som är undantagna från skatteplikt enligt nämnda artikel 136 a.

33 Såvitt avser frågan huruvida artikel 136 b i direktiv 2006/112 är tillämplig i målet, erinrar domstolen om att det i denna bestämmelse föreskrivs undantag från skatteplikt för leverans av varor vars anskaffning eller användning inte varit berättigad till avdrag för mervärdesskatt i enlighet med artikel 176 i nämnda direktiv. I artikel 176 andra stycket finns en ”standstill-klausul”, enligt vilken medlemsstaterna, till dess att rådets bestämmelser enligt första stycket angående vilka utgifter som inte ska medföra rätt till avdrag av mervärdesskatt träder i kraft, får behålla alla de avvikelser som föreskrivs i deras nationella lagstiftning den 1 januari 1979 eller, för de medlemsstater som anslutit sig till gemenskapen efter den dagen, såsom Republiken Polen, dagen för deras anslutning.

34 Artikel 136 b ska tolkas restriktivt. Det undantag som har inrättats genom denna

bestämmelse utgör nämligen ett avsteg från den allmänna principen att mervärdesskatt ska betalas vid varje leverans av varor mot ersättning som görs av en beskattningsbar person (se, för ett liknande resonemang, domen i det ovannämnda målet Jyske Finans, punkt 21). Detta undantag omfattas dessutom, till följd av hänvisningen till denna artikel i artikel 314 b i samma direktiv, av tillämpningsområdet för den avvikande ordningen för beskattning av vinstmarginal.

35 Undantaget enligt artikel 136 b i direktiv 2006/112 kan således enbart avse leveranser av varor vars anskaffning har omfattats av ett i den nationella lagstiftningen föreskrivet undantag från rätten till avdrag (se, för ett liknande resonemang, domen i det ovannämnda målet Jyske Finans, punkt 24).

36 Denna tolkning bekräftas av ordalydelsen i artikel 176 i direktiv 2006/112, till vilken det hänvisas i artikel 136 b i samma direktiv. I första stycket nämns utgifter "som inte skall medföra rätt till avdrag" och i andra stycket de "avvikelser" som föreskrivs i den nationella lagstiftningen.

37 Tolkningen överensstämmer i övrigt med den allmänna systematiken i artikel 314 i direktiv 2006/112. Såsom den polska regeringen och kommissionen har betonat, och i likhet med vad generaladvokaten har anmärkt i punkt 30 i sitt förslag till avgörande, är det gemensamma draget hos de fall i vilka ordningen för beskattning av vinstmarginal ska tillämpas, däribland undantaget från skatteplikt i enlighet med artikel 136 b i samma direktiv, att en person som har levererat den berörda varan till den beskattningsbara återförsäljaren inte har kunnat dra av någon del av den ingående mervärdesskatten på förvärvet av varan, och således har burit skatten i sin helhet.

38 I det nationella målet innehåller dock artikel 86.3 i mervärdesskattelagen ingen föreskrift om att leveransen "inte varit berättigad till avdrag för mervärdesskatt", i den mening som avses i artikel 136 b i direktiv 2006/112, utan en begränsning av det avdragsgilla beloppet. Den beskattningsbara person som har förvärvat den vara som sedan levereras till den beskattningsbara återförsäljaren saknar inte helt rätt att dra av den ingående mervärdesskatten, utan får dra av denna inom ramen för de övre gränser som fastställs i denna nationella bestämmelse, närmare bestämt, alltefter omständigheterna, 60 procent av den ingående mervärdesskatten eller 6 000 PLN.

39 Det kan således konstateras – utan att det härvid är nödvändigt att pröva huruvida artikel 86.3 i mervärdesskattelagen omfattas av standstill-klausulen i artikel 176 andra stycket i direktiv 2006/112 – att det undantag från mervärdesskatt som följer av 13 § punkt 1 femte stycket i förordningen om mervärdesskatt på leveranser av fordon till beskattningsbara återförsäljare från beskattningsbara personer som har haft rätt att delvis dra av den ingående mervärdesskatten enligt nämnda artikel 86.3 i mervärdesskattelagen, under alla omständigheter inte omfattas av det fall som har definierats restriktivt i artikel 136 b i nämnda direktiv. Härav följer att den påföljande leveransen av dessa fordon som görs av den beskattningsbara återförsäljaren inte kan omfattas av ordningen för beskattning av vinstmarginal.

40 Bawaria Motors har gjort gällande att en sådan tolkning, vilken Minister Finansów har förespråkat, har som konsekvens att bolaget delvis blir dubbelbeskattat. Bawaria Motors har förklarat att denna tolkning innebär en skyldighet för bolaget, enligt de allmänna mervärdesskattebestämmelserna, att lägga mervärdesskatt på hela återförsäljningspriset för det berörda begagnade fordonet, trots att bolaget – eftersom fordonet dessförinnan har levererats till bolaget av en annan beskattningsbar person med undantag för mervärdesskatt enligt 13 § punkt 1 femte stycket i förordningen om mervärdesskatt – inte kan dra av den del av den ingående mervärdesskatten som den andra beskattningsbara personen inte har kunnat dra av på grund av begränsningen i artikel 86.3 i mervärdesskattelagen, en del som följaktligen har inkluderats i priset på denna leverans.

41 Med hänsyn till övervägandena i punkterna 34 och 35 ovan finns det emellertid ingen annan

tolkning av artikel 136 b i direktiv 2006/112 än den som angetts ovan i punkt 39, som gör det möjligt att förhindra att en beskattningsbar återförsäljare – vilken, såsom Bawaria Motors, inte kan dra nytta av den omständigheten att en annan beskattningsbar persons ursprungliga anskaffning av de varor som sedan levererats till återförsäljaren såsom begagnade varor var föremål för ett undantag från rätten att dra av mervärdesskatt i den mening som avses i denna bestämmelse – hamnar i en situation som innebär delvis dubbelbeskattning (se, för ett liknande resonemang, domen i det ovannämnda målet Jyske Finans, punkt 24). Denna situation påverkar nämligen inte fastställandet av villkoren för tillämpning av den ordning för beskattning av vinstmarginal som föreskrivs i artikel 314 i nämnda direktiv.

42 Såsom kommissionen har gjort gällande såväl i sina skriftliga inlagor som vid den muntliga förhandlingen, ankommer det på den polska lagstiftaren att förhindra att en sådan situation uppstår. Situationen kan dock inte elimineras till priset av en tolkning av direktiv 2006/112 som strider mot ordalydelsen och den allmänna systematiken i detsamma.

43 Det ska vidare betonas att det [, tvärtemot vad Batawia Motors har hävdad,] inte strider mot principen om skatteneutralitet att ordningen för beskattning av vinstmarginal inte kan tillämpas på en beskattningsbar återförsäljare i ett sådant fall som avses i det nationella målet trots att den i enlighet med artiklarna 136 b och artikel 314 b i direktiv 2006/112 är tillämplig när en beskattningsbar återförsäljare först har förvärvat de berörda varorna med undantag för mervärdesskatt från en annan beskattningsbar person som inte har kunnat dra av den ingående mervärdesskatten till någon del.

44 Såsom Minister Finansów har betonat under den muntliga förhandlingen inkluderar nämligen det sistnämnda priset för leveransen av varorna till den beskattningsbara återförsäljaren hela den ingående mervärdesskatt som den andra beskattningsbara personen har betalat, eftersom denna person vid förvärvet av nämnda varor inte har kunnat dra av den, eller i vart fall bara har kunnat dra av den till viss del. I det fall som avses i det nationella målet inkluderar nämnda pris däremot bara en del av den ingående mervärdesskatten, nämligen den del som den beskattningsbara person som levererade de berörda varorna till den beskattningsbara återförsäljaren inte har kunnat dra av vid förvärvet av varorna till följd av begränsningen i artikel 86.3 i mervärdesskattelagen.

45 I likhet med vad den polska regeringen har gjort gällande skulle konsekvensen av en tillämpning av ordningen för beskattning av vinstmarginal i en situation såsom den som avses i det nationella målet bli att mervärdesskatten inte blev proportionell mot priset på de begagnade varor som den beskattningsbara återförsäljaren vidareförsäljer, trots att en annan beskattningsbar person har kunnat dra av en stor del av den ingående skatten i ett tidigare transaktionsled. En sådan lösning skulle strida mot den allmänna mervärdesskatteprincipen i artikel 1.2 i direktiv 2006/112.

46 Med hänsyn till det ovan anförda ska tolkningsfrågan besvaras enligt följande. Artiklarna 313.1 och 314 i direktiv 2006/112, jämförda med artiklarna 136 och 315 i samma direktiv, ska tolkas så, att en beskattningsbar återförsäljare inte kan tillämpa ordningen för beskattning av vinstmarginal när vederbörande levererar fordon vilka anses vara begagnade, i den mening som avses i artikel 311.1.1 i nämnda direktiv, och vilka återförsäljaren dessförinnan har förvärvat med undantag från mervärdesskatt från en annan beskattningsbar person som har haft rätt att delvis göra avdrag för den ingående mervärdesskatten på inköpspriset för dessa fordon.

Rättegångskostnader

47 Eftersom förfarandet i förhållande till parterna i målet vid den nationella domstolen utgör ett led i beredningen av samma mål, ankommer det på den nationella domstolen att besluta om

rättegångskostnaderna. De kostnader för att avge yttrande till domstolen som andra än nämnda parter har haft är inte ersättningsgilla.

Mot denna bakgrund beslutar domstolen (tredje avdelningen) följande:

Artiklarna 313.1 och 314 i rådets direktiv 2006/112/EG av den 28 november 2006 om ett gemensamt system för mervärdesskatt, jämförda med artiklarna 136 och 315 i samma direktiv, ska tolkas så, att en beskattningsbar återförsäljare inte kan tillämpa ordningen för beskattning av vinstmarginal när vederbörande levererar fordon vilka anses vara begagnade, i den mening som avses i artikel 311.1.1 i nämnda direktiv, och vilka återförsäljaren dessförinnan har förvärvat med undantag från mervärdesskatt från en annan beskattningsbar person som har haft rätt att delvis göra avdrag för den ingående mervärdesskatten på inköpspriset för dessa fordon.

Underskrifter

* Rättegångsspråk: polska.