

Wydanie tymczasowe

WYROK TRYBUNAŁU (ósma izba)

z dnia 17 maja 2023 r.(*)

Odesłanie prejudycjalne – Podatek od wartości dodanej (VAT) – Dyrektywa 2006/112/WE – Procedura marży – Artykuł 311 – Pojęcie „towarów używanych” – Pojazdy wycofane z eksploatacji sprzedawane na człoci

W sprawie C-365/22

mającej za przedmiot wnioszek o wydanie, na podstawie art. 267 TFUE, orzeczenia w trybie prejudycjalnym, złożony przez Cour de cassation (sąd kasacyjny, Belgia) postanowieniem z dnia 16 maja 2022 r., które wpłynęło do Trybunału w dniu 7 czerwca 2022 r., w postępowaniu:

IT

przeciwko

État belge,

TRYBUNAŁ (ósma izba),

w składzie: M. Safjan (sprawozdawca), prezes izby, N. Jääskinen i M. Gavalec, sędziowie,

rzecznik generalny: L. Medina,

sekretarz: A. Calot Escobar,

uwzględniając pisemny etap postępowania,

rozważywszy uwagi, które przedstawili:

– w imieniu rządu belgijskiego – P. Cottin, J.-C. Halleux i C. Pochet, w charakterze pełnomocników,

– w imieniu Komisji Europejskiej – F. Clotuche-Duvieusart i J. Jokubauskaitė, w charakterze pełnomocników,

podjęwszy, po wysłuchaniu rzecznika generalnego, decyzję o rozstrzygnięciu sprawy bez opinii,

wydaje następujący

Wyrok

1 Wniosek o wydanie orzeczenia w trybie prejudycjalnym dotyczy wykładni art. 311 ust. 1 pkt 1 dyrektywy Rady 2006/112/WE z dnia 28 listopada 2006 r. w sprawie wspólnego systemu podatku od wartości dodanej (Dz.U. 2006, L 347, s. 1, zwanej dalej „dyrektywą VAT”).

2 Wniosek ten został złożony w ramach sporu pomiędzy IT a państwem belgijskim w przedmiocie odmowy stosowania przez belgijskie organy podatkowe procedury marży w

odniesieniu do niektórych transakcji sprzedaży pojazdów dokonanych przez IT.

Ramy prawne

Prawo Unii

3 Artykuł 311 ust. 1 dyrektywy VAT stanowi:

„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;

[...]”.

4 Na podstawie art. 313 ust. 1 dyrektywy VAT:

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

5 Artykuł 314 dyrektywy VAT ma następujące brzmienie:

„Procedura marży ma zastosowanie do dokonywanych przez podatnika-pośrednika dostaw towarów używanych, dzieła 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 [podatkiem od wartości dodanej (VAT)] zgodnie z niniejszą procedurą marży”.

6 Artykuł 315 dyrektywy VAT przewiduje:

„Podstawą opodatkowania dostaw towarów, o których mowa w art. 314, stanowi marża uzyskana

przez podatnika-pośrednika pomniejszona o kwotę VAT odnosząc się do samej marży.

Marża uzyskana przez podatnika-pośrednika jest równa różnicy między określoną przez podatnika-pośrednika ceną sprzedaży towaru a ceną nabycia”.

Prawo belgijskie

7 Artykuł 58 ust. 4 code de la taxe sur la valeur ajoutée (kodeksu podatku od wartości dodanej) i art. 1 arrêté royal no 53, du 23 décembre 1994, relatif au régime particulier d'imposition de la marge bénéficiaire applicable aux biens d'occasion, objets d'art, de collection ou d'antiquité (dekretu królewskiego nr 53 z dnia 23 grudnia 1994 r. w sprawie procedury szczególnej dotyczącej opodatkowania marży dla towarów używanych, dzieł sztuki, przedmiotów kolekcjonerskich i antyków) transponują do prawa belgijskiego art. 311 i 313 dyrektywy VAT.

Postępowanie główne i pytanie prejudycjalne

8 Od dnia 1 października 2013 r. IT jest zidentyfikowany do celów VAT z tytułu działalności zawodowej polegającej na sprzedaży pojazdów używanych i wraków. W ramach tej działalności w szczególności nabywa on od zakładów ubezpieczeń pojazdy wycofane z eksploatacji, to znaczy po szkodzie całkowitej, i odsprzedaż je osobom trzecim jako wraki lub pojazdy „na części”.

9 W 2015 r. IT został poddany kontroli, która doprowadziła do wydania zestawienia dotyczącego korekty z powodu naruszenia zasad dotyczących odliczania VAT i procedury marży. Na podstawie przepisów krajowych transponujących art. 311 i 313 dyrektywy VAT organ podatkowy zdecydował wyrazić z procedury marży faktury zawierające wyrażenie „pojazdy samochodowe sprzedawane na części” oraz faktury, które odnoszą się do wraków.

10 IT wniosł skargę do sądu na tę decyzję, podnosząc w szczególności, powołując się na wyrok Trybunału z dnia 18 stycznia 2017 r., *Sjelle Autogenbrug* (C-471/15, EU:C:2017:20), że pojazdy sprzedawane „na części” miały charakter „towarów używanych” w rozumieniu art. 311 ust. 1 pkt 1 dyrektywy VAT.

11 Wyrokiem z dnia 1 marca 2019 r. *cour d'appel de Liège* (sąd apelacyjny w Liège, Belgia) oddalił żądania IT. Wskazał on, że wyrok z dnia 18 stycznia 2017 r., *Sjelle Autogenbrug* (C-471/15, EU:C:2017:20), dotyczy nie, jak w niniejszej sprawie, pojazdów odsprzedawanych „na części” bez żadnej ich indywidualizacji, lecz części wymontowanych przez samego podatnika-pośrednika z pojazdów wycofanych z eksploatacji i odsprzedawanych jako takie przez tego podatnika. Sąd ten stwierdził następnie, że należy zbadać, czy pojazdy będące przedmiotem postępowania głównego zachowały funkcjonalności, jakie posiadały w stanie nowym, tak aby mogły być ponownie używane w aktualnym stanie lub po naprawie, i czy mogły one w konsekwencji zostać uznane za „towary używane” w rozumieniu art. 311 ust. 1 pkt 1 dyrektywy VAT.

12 Wspomniany sąd uznał, po pierwsze, że w sposób oczywisty nie ma to miejsca w przypadku pojazdów sprzedawanych „na części” przez IT, ponieważ wzmianka „na części” obiektywnie potwierdza, że pojazdy te nie nadawały się co do zasady do ponownego używania w aktualnym stanie, oraz że należy wziąć pod uwagę obiektywne okoliczności, w jakich dokonano odsprzedaży. Po drugie, uznał on, że jeżeli chodzi o pojazdy, które stały się wrakami, nie mogły one również zostać zakwalifikowane jako „towary używane”, ponieważ nie mogły być ponownie używane, zachowując cechy, jakie posiadały w stanie nowym, a użytek z nich może się ograniczać wyłącznie do odzysku niektórych części i materiałów, z których się składają.

13 W związku z tym, że IT wniosł skargę kasacyjną od wyroku sądu apelacyjnego do Cour de cassation (sądu kasacyjnego, Belgia), sąd odsyłający zastanawia się, czy przyjęta przez sąd apelacyjny wykładnia art. 311 ust. 1 pkt 1 dyrektywy VAT jest prawidłowa.

14 W tych okolicznościach Cour de cassation (sąd kasacyjny) postanowił zawiesić postępowanie i zwrócić się do Trybunału z następującym pytaniem prejudycjalnym:

„Czy art. 311 ust. 1 pkt 1 [dyrektywy VAT] należy interpretować w ten sposób, że pojazdy samochodowe wycofane z eksploatacji, które zostały nabyte przez przedsiębiorstwo prowadzące sprzedaż pojazdów używanych i wraków, od osób, o których mowa w art. 314 tej dyrektywy, przeznaczone do sprzedaży „na części”, przy czym części te nie zostały wymontowane, stanowią towary używane w rozumieniu tego przepisu?”.

W przedmiocie pytania prejudycjalnego

15 Poprzez pytanie prejudycjalne sąd odsyłający dąży w istocie do ustalenia, czy art. 311 ust. 1 pkt 1 dyrektywy VAT należy interpretować w ten sposób, że pojazdy samochodowe wycofane definitywnie z eksploatacji, które zostały nabyte przez przedsiębiorstwo od osób, o których mowa w art. 314 dyrektywy VAT, przeznaczone do sprzedaży „na części”, przy czym części te nie zostały wymontowane, stanowią towary używane w rozumieniu pierwszego z tych przepisów.

16 Na wstępie należy wyjaśnić, że zarówno z przedstawienia okoliczności faktycznych, jak i z zadanego pytania wynika, że pojazdy nabyte przez IT są pojazdami niezdatnymi do użytkowania, to znaczy po uszkodzeniu, i w związku z tym zostały definitywnie wycofane z eksploatacji. W tych okolicznościach, i jak wynika również z postanowienia odsyłającego, pojazdy te mogły być odsprzedawane jedynie jako wraki lub w celu późniejszego wykorzystania poszczególnych ich części („odsprzedaż na części”), a nie w celu ponownego użycia w aktualnym stanie lub w celu naprawy, przy czym pytanie zadane przez sąd odsyłający odnosi się wyłącznie do przypadku odsprzedaży na części.

17 W kontekście tej uwagi wstępnej należy przypomnieć, że zgodnie z art. 311 ust. 1 pkt 1 dyrektywy VAT „towary używane” stanowią „rzeczowy majątek ruchomy nadający się do dalszego użytku w aktualnym stanie lub po naprawie”.

18 W tym względzie Trybunał uznał, że pojęcie to obejmuje rzeczy ruchome nadające się do dalszego użytku w aktualnym stanie lub po naprawie, pochodzące z innego towaru, w którym były one zamontowane jako część jego struktury, oraz że kwalifikacja towaru jako „towaru używanego” wymaga jedynie tego, by używany przedmiot zachował funkcjonalności, które posiada w stanie nowym, oraz aby mógł być w związku z tym ponownie używany w jego aktualnym stanie lub po naprawie (zob. w szczególności wyrok z dnia 18 stycznia 2017 r., Sjelle Autogenbrug, C-471/15, EU:C:2017:20, pkt 31, 32).

19 Ponadto Trybunał zauważył również, że stosowanie procedury mają niekoniecznie wymaga identyczności pomiędzy towarem zakupionym a towarem sprzedanym. W szczególności Trybunał potwierdził, że system ten ma zastosowanie do odsprzedaży części zamiennych wymontowanych przez samego podatnika z pojazdu wycofanego z eksploatacji, nabytego przez tego podatnika w zakresie, w jakim pojazd samochodowy składa się z zespołu części, które zostały zmontowane i które mogły zostać odmontowane i odsprzedane w aktualnym stanie lub po naprawie (zob. w szczególności wyrok z dnia 18 stycznia 2017 r., Sjelle Autogenbrug, C-471/15, EU:C:2017:20, pkt 36, 37).

20 Prawdą jest, że w odróżnieniu od sprawy, w której zapadł ww. wyrok, sprawa w

postępowaniu głównym charakteryzuje się tym, że podatnik-pośrednik nie wymontował części pojazdu ostatecznie wycofanego z eksploatacji, które nabył w celu ich odsprzedaży, lecz odsprzedał pojazd w aktualnym stanie „na części”, to znaczy w celu późniejszego wykorzystania części tego pojazdu jako części zamiennych.

21 Jednakże, jak wskazuje w istocie Komisja Europejska w uwagach na piśmie, różnica ta nie może prowadzić do uznania, że rozumowanie przyjęte przez Trybunał w wyroku z dnia 18 stycznia 2017 r., *Sjelle Autogenbrug* (C-471/15, EU:C:2017:20), nie można przenieść na sytuację taką jak rozpatrywana w postępowaniu głównym.

22 Należy bowiem uwzględnić okoliczności wskazane w pkt 16 niniejszego wyroku, że pojazdy nabyte przez podatnika-pośrednika takiego jak IT są definitywnie wycofane z eksploatacji i w związku z tym nie mogły być odsprzedawane w celu ponownego użycia w aktualnym stanie lub po naprawie. Ponieważ sam pojazd, jako rzecz ruchoma, z założenia nie nadaje się do ponownego użycia w aktualnym stanie lub po naprawie w rozumieniu art. 311 ust. 1 pkt 1 dyrektywy VAT, w celu ustalenia, czy pojazd ten może zostać uznany za towar używany i być w ten sposób objęty procedurą marży, należy odnieść się wyjątkowo do tych elementów tego pojazdu, które w ramach odsprzedaży przez podatnika-pośrednika innym osobom nadają się do takiego ponownego użycia.

23 Wykładnia pozwalająca na objęcie pojazdu definitywnie wycofanego z eksploatacji, jako towaru używanego, procedurą marży ze względu na to, że niektóre części jego struktury mogły być ponownie używane, jest zgodna z celem tej procedury, którym jest, jak wynika z motywu 51 dyrektywy VAT, uniknięcie w szczególności podwójnego opodatkowania mogącego wynikać z okoliczności, z jednej strony, że cena sprzedaży owych części struktury uwzględnia już kwotę naliczonego VAT zapłaconego przy zakupie pojazdu przez osobę wchodzącą w zakres art. 314 tej dyrektywy, a z drugiej strony, że ani ta osoba, ani podatnik-pośrednik nie mogą tej kwoty odliczyć (zob. podobnie wyrok z dnia 18 stycznia 2017 r., *Sjelle Autogenbrug*, C-471/15, EU:C:2017:20, pkt 39, 40 i przytoczone tam orzecznictwo).

24 W niniejszej sprawie w celu zbadania, czy pojazdy odsprzedawane przez IT mogły być objęte procedurą marży, sąd odsyłający powinien upewnić się, że zgodnie z orzecznictwem przypomnianym w pkt 18 niniejszego wyroku pojazdy te zawierają nadal części jego struktury, które zachowały funkcjonalności, jakie posiadały w stanie nowym, tak aby mogły być ponownie używane w aktualnym stanie lub po naprawie.

25 Sąd odsyłający będzie musiał ponadto sprawdzić, czy rzeczony pojazd nie został w rzeczywistości sprzedany w celu ich zwykłego zniszczenia lub przekształcenia w inny przedmiot. W istocie pojazd, którego części jego struktury zachowują funkcjonalności, jakie posiadały w stanie nowym, nie zostały wymontowane przez nabywcę, tak aby mogły być ponownie używane w aktualnym stanie lub po naprawie, nie pozostały w obiegu gospodarczym, w którym się znajdują, a zatem nie mogą być objęte procedurą marży (zob. podobnie wyrok z dnia 11 lipca 2018 r., *E LATS*, C-154/17, EU:C:2018:560, pkt 34).

26 W ramach tej weryfikacji sąd odsyłający będzie musiał wziąć pod uwagę wszystkie obiektywne okoliczności, w jakich dokonano odsprzedaży. Jak bowiem wynika z orzecznictwa Trybunału, przyjęte w dyrektywie VAT pojęcie mają charakter obiektywny i znajdują zastosowanie niezależnie od celów i wyników danych transakcji (wyrok z dnia 11 lipca 2018 r., *E LATS*, C-154/17, EU:C:2018:560, pkt 35 i przytoczone tam orzecznictwo).

27 Jeżeli uwzględnienie zamiaru podatnika uczestniczącego w transakcji jest, poza wyjątkowymi przypadkami, sprzeczne z celami wspólnego systemu VAT, sąd odsyłający będzie mógł wziąć pod uwagę obiektywne elementy, takie jak prezentacja i stan pojazdów, przedmiot umowy, wartość, za jaką te pojazdy zostały sprzedane, metoda fakturowania czy też działalność

gospodarcz? osoby, która naby?a rzeczony pojazdy (zob. podobnie wyrok z dnia 11 lipca 2018 r., E LATS, C?154/17, EU:C:2018:560, pkt 36, 37 i przytoczone tam orzecznictwo).

28 W ?wietle powy?szych rozwa?a? odpowied? na zadane pytanie brzmi nast?puj?co: art. 311 ust. 1 pkt 1 dyrektywy VAT nale?y interpretowa? w ten sposób, ?e pojazdy samochodowe wycofane definitywnie z eksploatacji, które zosta?y nabyte przez przedsi?biorstwo od osób, o których mowa w art. 314 tej dyrektywy, przeznaczone do sprzeda?y „na cz??ci”, przy czym cz??ci te nie zosta?y wymontowane, stanowi? towary u?ywane w rozumieniu art. 311 ust. 1 pkt 1 rzeczony dyrektywy, je?eli, po pierwsze, zawieraj? nadal cz??ci, które zachowa?y funkcjonalno?ci, jakie posiada?y w stanie nowym, tak aby mog?y by? ponownie u?ywane w aktualnym stanie lub po naprawie, a po drugie, ustalono, ?e pojazdy te pozosta?y w obiegu gospodarczym, w którym si? znajdowa?y ze wzgl?du na tego rodzaju ponowne u?ycie cz??ci.

W przedmiocie kosztów

29 Dla stron w post?powaniu g?ównym niniejsze post?powanie ma charakter incydentalny, dotyczy bowiem kwestii podniesionej przed s?dem odsy?aj?cym, do niego zatem nale?y rozstrzygni?cie o kosztach. Koszty poniesione w zwi?zku z przedstawieniem uwag Trybuna?owi, inne ni? koszty stron w post?powaniu g?ównym, nie podlegaj? zwrotowi.

Z powy?szych wzgl?dów Trybuna? (ósma izba) orzeka, co nast?puje:

Artyku? 311 ust. 1 pkt 1 dyrektywy Rady 2006/112/WE z dnia 28 listopada 2006 r. w sprawie wspólnego systemu podatku od warto?ci dodanej

nale?y interpretowa? w ten sposób, ?e:

pojazdy samochodowe wycofane definitywnie z eksploatacji, które zosta?y nabyte przez przedsi?biorstwo od osób, o których mowa w art. 314 tej dyrektywy, przeznaczone do sprzeda?y „na cz??ci”, przy czym cz??ci te nie zosta?y wymontowane, stanowi? towary u?ywane w rozumieniu art. 311 ust. 1 pkt 1 rzeczony dyrektywy, je?eli, po pierwsze, zawieraj? nadal cz??ci, które zachowa?y funkcjonalno?ci, jakie posiada?y w stanie nowym, tak aby mog?y by? ponownie u?ywane w aktualnym stanie lub po naprawie, a po drugie, ustalono, ?e pojazdy te pozosta?y w obiegu gospodarczym, w którym si? znajdowa?y ze wzgl?du na tego rodzaju ponowne u?ycie cz??ci.

Podpisy

* J?zyk post?powania: francuski.