

OPINIA RZECZNIKA GENERALNEGO

L.A. GEELHOEDA

przedstawiona w dniu 22 września 2005 r.(1)

Sprawa C-280/04

Jyske Finans A/S

przeciwko

Skatteministeriet

[wniosek o wydanie orzeczenia w trybie prejudycjalnym złożony przez Vestre Landsret (Dania)]

Orzeczenie w trybie prejudycjalnym – Vestre Landsret – Wykładnia art. 11 cz. 1 ust. 1 lit. a), art. 13 cz. 1 lit. c) i art. 26a cz. 1 lit. e) szóstej dyrektywy Rady 77/388/EWG z dnia 17 maja 1977 r. w sprawie harmonizacji ustawodawstw państw członkowskich w odniesieniu do podatków obrotowych – wspólny system podatku od wartości dodanej: ujednolicona podstawa wymiaru podatku – Podatek z tytułu odsprzedaży pojazdów nabytych jako używane od osób fizycznych, bez podatku, przez przedsiębiorstwo leasingowe w celu oddania ich w leasing (leasing zwrotny)

I – Wprowadzenie

1. W niniejszej sprawie Vestre Landsret (sąd okręgowy) (Dania) zwraca się z pytaniem, czy w przypadku gdy przedsiębiorstwo zajmujące się leasingiem zwrotnym kupuje używane pojazdy, oddaje je w leasing i ostatecznie odsprzedaż, odsprzedaż taka: 1) powinna być zakwalifikowana jako dostawa zwolniona z podatku VAT w rozumieniu art. 13 cz. 1 lit. B szóstej dyrektywy VAT(2) lub 2) podlega specjalnemu reżimowi dla odsprzedaży towarów używanych ustanowionemu w art. 26a szóstej dyrektywy VAT.

II – Ramy prawne

A – Prawo wspólnotowe

Szósta dyrektywa VAT

2. Artykuł 2 szóstej dyrektywy VAT określa jej zakres przedmiotowy. Artykuł 2 ust. 1 dyrektywy stanowi, że opodatkowaniu podatkiem VAT podlega dostawa towarów lub świadczenie usług dokonywane odpłatnie na terytorium kraju przez podatnika działającego w takim charakterze.

3. Artykuł 11 szóstej dyrektywy VAT wskazuje, jak obliczać kwoty podlegające opodatkowaniu z tytułu dostawy (nieimportowanych) towarów i świadczenia usług mieszczących się w zakresie zastosowania dyrektywy. Ogólną zasadę dokonywania tego wyliczenia zawiera art. 11 cz. 1 ust. 1, który stanowi, że podstawą opodatkowania w odniesieniu do dostawy towarów lub

„wiadczonego usług jest co do zasady wszystko, co stanowi wartość otrzymanego wzajemnego świadczenia, które dostawca lub świadczy usługi otrzymuje lub powinien otrzymać od kupującego, klienta lub osoby trzeciej z tytułu takich dostaw, w tym z subwencjami związanymi bezpośrednio z ceną takich dostaw.

4. Tytuł X szóstej dyrektywy VAT zawiera wykaz zwolnień od podatku VAT, to znaczy dostaw lub usług, które są dokonywane na rzecz nabywcy bez zastosowania podatku VAT. Artykuł 13 ustanawia zwolnienia, które mają zastosowanie na terytorium kraju, na które składają się dwa wykazy. Pierwszy z nich, art. 13 cz. 1 A, wymienia standardowe zwolnienia dla niektórych rodzajów działalności „w interesie publicznym”. Drugi, art. 13 cz. 1 B, wymienia kilka dodatkowych zwolnień. Istotną dla sprawy częścią tego artykułu stanowi, że:

„Nie naruszają innych przepisów wspólnotowych, państwa członkowskie zwalniają na warunkach, które ustalają w celu zapewnienia właściwego i prostego zastosowania zwolnień od podatku i zapobieżenia oszustwom podatkowym, unikaniu opodatkowania lub nadużyciom:

[...]

c) dostawy towarów przeznaczonych w całości dla działalności, która jest zwolniona od podatku na podstawie art. 28 ust. 3 lit. b), jeżeli dla tych towarów nie przysługiwało odliczenie podatkowe [jeżeli w związku z tymi towarami nie przysługiwało prawo do odliczenia], jak również dla towarów, od których nabycia lub produkcji [przy których nabyciu lub produkcji] nie przysługiwało na podstawie art. 17 ust. 6 prawo do odliczenia podatku od wartości dodanej [...]”.

5. Artykuł 17 szóstej dyrektywy VAT dotyczy powstania i zakresu prawa do odliczenia podatku naliczonego. Artykuł 17 ust. 6 stanowi, że:

„Przed upływem najwyżej czterech lat od daty wejścia w życie niniejszej dyrektywy Rada, stanowić jednogłośnie na wniosek Komisji, podejmie decyzję, które wydatki nie będą się kwalifikowały do odliczenia podatku od wartości dodanej [...]”.

Do czasu wejścia w życie powyższych przepisów państwa członkowskie mogą zachować wyłączenia przewidziane w ich prawie krajowym w momencie wejścia w życie niniejszej dyrektywy”.

6. Dotychczas Rada nie przyjęła bardziej szczegółowych zasad odnośnie do wydatków kwalifikujących się do odliczenia, które miałyby znaczenie dla niniejszej sprawy.

7. Artykuł 28 ust. 3 lit. b) stanowi, że państwa członkowskie mogą w okresie przejściowym transpozycji szóstej dyrektywy VAT utrzymywać zwolnienie od podatku działalności wymienionych w załączniku F na warunkach obowiązujących w danym państwie członkowskim.

Dyrektywa 94/5

8. Dyrektywa 94/5(3) została przyjęta na podstawie art. 32 szóstej dyrektywy VAT, który stanowi, że Rada przyjmie wspólnotowy system opodatkowania, który ma być stosowany w odniesieniu do towarów używanych, dzieł sztuki, antyków oraz przedmiotów kolekcjonerskich(4). Dyrektywa ta ustanawia szczególne przepisy dotyczące towarów używanych, dzieł sztuki, przedmiotów kolekcjonerskich oraz antyków, w szczególności poprzez dodanie nowego art. 26a do szóstej dyrektywy VAT.

9. Artykuł ten przewiduje w istocie tak zwany „system marży”, który sprzedawcy towarów używanych mogą w szczególnych okolicznościach wybrać do stosowania zamiast ogólnych przepisów dotyczących podatku VAT. Podczas gdy na mocy ogólnych przepisów dotyczących

podatku VAT kwot?, od której nalicza się podatek VAT, jest całe wynagrodzenie otrzymane przez sprzedawcę od klienta, pomniejszone o kwotę naliczonego w tym zakresie podatku VAT, to w systemie marży podstawy opodatkowania podatkiem VAT jest marża zysku. Poniżej przedstawiam przegląd najważniejszych zapisów art. 26a, które mają znaczenie dla niniejszej sprawy.

10. Artykuł 26a cztery A lit. d) definiuje towary używane jako „mienie ruchome inne niż dzieła sztuki, przedmioty kolekcjonerskie lub antyki, jak również inne niż metale lub kamienie szlachetne, określone zgodnie z definicją podaną przez państwa członkowskie i nadające się do dalszego użytku w ich aktualnym stanie lub po naprawie”.

11. Zgodnie z art. 26a cztery B ust. 1, państwa członkowskie będą stosować szczególne przepisy w zakresie opodatkowania marży zysku uzyskanej przez przedsiębiorców w odniesieniu do dostaw używanych towarów, dzieł sztuki, przedmiotów kolekcjonerskich i antyków, dokonywanych przez podlegających opodatkowaniu przedsiębiorców (czyli „system marży”). Artykuł 26a cztery B ust. 2 stanowi, że ten system marży będzie stosowany tylko wtedy, gdy towary zostały dostarczone podlegającemu opodatkowaniu przedsiębiorcy przez pewne określone osoby wewnątrz Wspólnoty, a mianowicie:

„– osobę niepodlegającą opodatkowaniu

lub

– innego podatnika, o ile realizowana przez niego dostawa towarów jest zwolniona z podatku zgodnie z art. 13 cztery B lit. c),

lub

– innego podatnika, o ile realizowana przez niego dostawa towarów kwalifikuje się do zwolnienia przewidzianego w art. 24 i dotyczy środków trwałych,

lub

– innego podlegającego opodatkowaniu przedsiębiorcy, o ile realizowana przez niego dostawa towarów była opodatkowana podatkiem od wartości dodanej zgodnie z niniejszymi przepisami szczególnymi”.

12. W każdym z tych przypadków, gdyby nie było systemu marży, przedsiębiorca byłby zobowiązany do naliczenia podatku VAT od pełnej kwoty wynagrodzenia otrzymanego od klienta, ale nie mógłby odliczyć podatku VAT.

13. Artykuł 26a cztery B ust. 3 definiuje podstawę opodatkowania przy dostawie towarów zgodnie z systemem marży jako „marżę zysku uzyskanego przez podlegającego opodatkowaniu przedsiębiorcę, pomniejszoną o kwotę podatku od wartości dodanej odnosząc się do marży zysku. Ta marża zysku jest równa różnicy między ceną sprzedaży uzyskaną przez podlegającego opodatkowaniu przedsiębiorcę a ceną ich kupna”.

14. Artykuł 26a cztery A lit. e) definiuje „podlegającego opodatkowaniu przedsiębiorcę” jako „każdego podatnika, który w ramach swojej działalności gospodarczej kupuje lub używa w celu pokrycia potrzeb [przeznacza na cele działalności] swojego przedsiębiorstwa będącego te przywozi w celu odsprzedaży towary używane, dzieła sztuki, przedmioty kolekcjonerskie lub antyki [...]”.

15. Artykuł 26a cztery B ust. 6 stanowi, że towary dostarczone przez podlegającego opodatkowaniu przedsiębiorcę na mocy tych szczególnych przepisów nie dają prawa do odliczenia

podatku VAT przez podatnika.

16. Artyku? 26a cz??? B ust. 11 stanowi, ?e podlegaj?cy opodatkowaniu po?rednik mo?e stosowa? ogólne przepisy w zakresie podatku od warto?ci dodanej do wszelkich dostaw obj?tych szczególnymi przepisami na podstawie art. 26a cz??? B ust. 2 lub 4.

B – *Prawo du?skie*

Ogólne przepisy dotycz?ce podatku VAT

17. Artyku? 4 ust. 1 zdanie pierwsze momslov (du?skiej ustawy o podatku VAT, zobacz ostatnia ustawa ujednolicaj?ca nr 703 z dnia 8 sierpnia 2003 r.) stanowi, ?e „[p]odatek jest naliczany od towarów i us?ug dostarczanych odp?atnie w Danii”.

18. Artyku? 13 ust. 1 du?skiej ustawy o podatku VAT wymienia towary i us?ugi zwolnione z podatku VAT, które odpowiadaj? towarom i us?ugom wymienionym w art. 13 cz??? A szóstej dyrektywy VAT.

19. Artyku? 13 ust. 2 du?skiej ustawy o podatku VAT stanowi, ?e

„Dostawa towarów, które by?y wykorzystywane jedynie w ramach przedsi?biorstwa zwolnionego z podatku VAT, zgodnie z ust. 1 niniejszego przepisu, lub towarów, przy których nabyciu lub u?yciu wy??czone by?o prawo do odliczenia na podstawie rozdzia?u 9, jest zwolniona z podatku VAT”.

20. Rozdzia? 9 du?skiej ustawy o podatku VAT zawiera nast?puj?cy artyku?, który ma znaczenie dla niniejszej sprawy:

„Artyku? 42. Przedsi?biorstwa nie mog? odliczy? podatku od nabycia [itp.], który odnosi si? do [...]

7) nabycia pojazdów mechanicznych przeznaczonych do transportu maksymalnie 9 osób, z zastrze?eniem ust. 4, 6, i 7, i korzystania z nich [...].

Ust?p 6. Przedsi?biorstwa sprzedaj?ce, wynajmuj?ce pojazdy silnikowe lub prowadz?ce nauki jazdy mog?, na zasadzie wyj?tku od ust. 1 pkt 7, odliczy? podatek od nabycia [itp.], przeznaczonego na cele ich dzia?alno?ci”.

21. Artyku? 42 ust. 1 pkt 7 opiera si? wi?c na dyspozycji art. 17 ust. 6 szóstej dyrektywy VAT o skutku zawieszaj?cym, która umo?liwia pa?stwowi cz?onkowskim utrzymanie wszystkich wy??cze? przewidzianych na mocy prawa krajowego w momencie wej?cia w ?ycie dyrektywy do czasu przyj?cia przez Rad? przepisów harmonizuj?cych prawa do odlicze?.

22. Skutek art. 13 ust. 2 jest wi?c taki, ?e skoro przedsi?biorstwa podlegaj?ce art. 42 ust. 1 pkt 7 s? wy??czone z prawa do odliczenia, to przedsi?biorstwa te nie deklaruj? podatku od sprzeda?y pojazdów podlegaj?cych temu ostatniemu artyku?owi.

Przepisy dotycz?ce podatku VAT na towary u?ywane

23. Dania transponowa?a do swego porz?dku prawnego dyrektyw? 94/5 w art. 69–71 ustawy o podatku VAT z 1994 r. (ustawa nr 375 z dnia 18 maja 1994 r.), pos?uguj?c si? w zakresie maj?cym znaczenie dla niniejszej sprawy poj?ciami podobnymi do tych, które zosta?y u?yte w dyrektywie.

III – Stan faktyczny i przebieg post?powania

24. Jyske Finans A/S (zwana dalej „Jyske Finans”) prowadzi dzia?alno?? polegaj?c? na leasingu

pojazdów, której częścią jest nabywanie pojazdów osobowych z tzw. „białymi tablicami” (czyli zwykłymi dużskimi tablicami rejestracyjnymi) od handlowców, a następnie oddanie tym handlowcom tych samych pojazdów w leasing („leasing zwrotny”).

25. Ponadto w ramach swojej działalności Jyske Finans nabywa używane pojazdy z białymi tablicami od handlowców i oddaje te pojazdy w leasing innym handlowcom. Gdy umowy te dobiegają końca, Jyske Finans odsprzedaży te używane pojazdy.

26. Postępowanie przed sądem krajowym dotyczy odsprzedaży przez Jyske Finans 145 używanych pojazdów pomiędzy 1 stycznia 1999 r. a 31 maja 2001 r. We wszystkich tych przypadkach osoby sprzedające te pojazdy na rzecz Jyske Finans nie zadeklarowały podatku VAT od tej sprzedaży. Zgodnie z art. 13 ust. 2 duńskiej ustawy o podatku VAT stało się tak dlatego, że przedsiębiorstwa te wcześniej nabyły te pojazdy bez prawa do odliczenia naliczonego podatku VAT, co oznacza, że te sprzedażby były zwolnione z podatku VAT.

27. W maju 2001 r. Toldøg Skatteregion Horsens (duński organ podatkowy) zażądał od Jyske Finans zapłaty podatku VAT w kwocie 2 236 413 DKK należnego od wartości odsprzedaży tych pojazdów.

28. W dniu 22 stycznia 2003 r. Jyske Finans wniosła pozew do Vestre Landsret, kwestionując obowiązek zapłaty podatku VAT w tej kwocie między innymi na tej podstawie, że jest to sprzeczne z szóstą dyrektywą VAT, gdyż zapłata podatku VAT oznaczałaby podwójne opodatkowanie. Miałoby ono miejsce, ponieważ chociaż Jyske Finans przysięgałoby zgodnie z art. 42 ust. 6 duńskiej ustawy o podatku VAT prawo do odliczenia podatku VAT od nabywanych używanych pojazdów, nie mogłaby ona korzystać z tego prawa, gdyż faktycznie podatek VAT nie został w ogóle zapłacony od tych pojazdów przez ich sprzedawców w momencie sprzedaży.

29. W tym kontekście Vestre Landsret postanowił skierować do Trybunału następujące pytania:

„1) Czy art. 13 cz. B lit. c) szóstej dyrektywy VAT 77/388/EWG odczytywany w związku z art. 2 pkt 1 oraz art. 11 cz. A ust. 1 lit. a) należy interpretować w ten sposób, że sprzeczne z nim jest utrzymywanie przez państwo członkowskie stanu prawnego wynikającego z jego ustawy o podatku VAT, w którym podatnik, który w znacznej mierze zaliczył do aktywów swojego przedsiębiorstwa dobra inwestycyjne jest, w przeciwieństwie do podmiotów trudniących się handlem pojazdami używanymi i innych podmiotów gospodarczych sprzedających używane pojazdy, podatnikiem podatku VAT w zakresie sprzedaży tych dóbr inwestycyjnych, nawet jeżeli dane dobro zostało nabyte od podatnika, który nie mógł zadeklarować podatku zawartego w cenie dóbr, z tym skutkiem, że przy nabyciu tego dobra nie przysięgał o mu prawo do odliczenia podatku?

2) Czy art. 26a cz. A lit. e) szóstej dyrektywy VAT należy interpretować w ten sposób, że pojęcie »podlegającego opodatkowaniu pośrednika« obejmuje jedynie osoby, których główną działalność polega na nabywaniu i sprzedaży towarów używanych, jeżeli towary używane, o które chodzi, są nabywane z zamiarem uzyskania zysku przy odsprzedaży, jako wyłącznym lub głównym celem nabycia, czy też pojęcie to obejmuje również osoby, które odsprzedaż zwykle te dobra po zakończeniu wynajmu, pomocniczo w stosunku do głównej działalności gospodarczej, koncentrującej się wokół leasingu w okolicznościach opisanych powyżej [w postanowieniu odsyłającym]?”.

30. Zgodnie z art. 23 Statutu Trybunału Sprawiedliwości uwagi na piśmie zostały przedstawione w niniejszym postępowaniu przez Jyske Finans, Nordania Finans A/S i BG Factoring A/S, Skatteministeriet oraz Królestwo Danii, Republikę Grecką, Rzeczpospolitą Polską i Komisję Wspólnot Europejskich. W dniu 7 lipca 2005 r. odbyła się rozprawa, podczas której wszyscy

wyżej wymienieni interwenienci, z wyjątkiem Rzeczypospolitej Polskiej, przedstawili swoje stanowiska.

IV – Analiza

A – W przedmiocie pytania pierwszego

31. Pytaniem pierwszym Vestre Landsret zmierza w istocie do ustalenia, czy krajowa ustawa o podatku VAT, która przewiduje, że podatnik w sytuacji Jyske Finans – czyli spółka wykonująca działalność w zakresie leasingu zwrotnego, która odsprzedaży używane pojazdy – podlega podatkowi VAT od tych odsprzedaży, pomimo że nie może on odliczyć podatku VAT naliczonego w cenie tych pojazdów, jest sprzeczna z art. 13 cz. 3 B lit. c) szóstej dyrektywy VAT.

32. W kwestii wstępnej zwracam uwagę, że rząd duński i Nordania Finans będąc interwenientem w postępowaniu przed sądem krajowym, podnosi kwestię, czy pojazdy nabyte i oddane w leasing przez Jyske Finans stanowią dobrą inwestycyjną w znaczeniu szóstej dyrektywy VAT. Kwestia ta została podniesiona w związku z odrzuceniem sprawy dotyczącej przepisu duńskiej ustawy o podatku VAT, toczącej się przed Højesteret (duńskim sądem najwyższym) i wynika ze sformułowania użytego przez Vestre Landsret w pytaniu pierwszym skierowanym do Trybunału w niniejszej sprawie(5).

33. W odniesieniu do tej uwagi chciałbym zauważyć, że kwestia ta nie została podniesiona przez sąd krajowy w postanowieniu odsyłającym i że żaden z pozostałych interwenientów w niniejszym postępowaniu nie przedłożył istotnych argumentów w tej kwestii. Dlatego Trybunał musi ograniczyć się do odpowiedzi na pytania przedstawione przez Vestre Landsret. W szczególności nie może on orzec w kontekście prawa duńskiego o ważności przesłanki, na której opierają się te pytania. W rezultacie nie jest ani niezbędne, ani wskazane, abym zajął się tutaj dogłębnie tą kwestią.

34. Jeżeli chodzi o sedno pytania pierwszego, to jak wskazałem wyżej, art. 13 cz. 3 B lit. c) przewiduje zwolnienie od podatku VAT w dwóch przypadkach.

35. Pierwszy dotyczy dostaw towarów „przeznaczonych w całości dla działalności, która jest zwolniona od podatku na podstawie niniejszego artykułu lub artykułu 28 ust. 3 lit. b), jeżeli w związku z tymi towarami nie przysługiuje prawo do odliczenia [...]”.

36. Drugi przypadek dotyczy towarów, w związku z nabyciem lub produkcją których nie przysługiuje na podstawie art. 17 ust. 6 prawo do odliczenia podatku VAT.

37. Jest oczywiste, że żaden z powyższych przypadków dotyczy do odsprzedaży używanych pojazdów przez Jyske Finans i to z dwóch powodów.

38. Po pierwsze, towary dostarczane przez Jyske Finans – używane pojazdy – zgodnie z informacją dostarczoną przez Vestre Landsret nie są w pełni wykorzystywane dla działalności zwolnionej zgodnie z art. 13 (działalności w interesie publicznym lub innej). Również przepis przejściowy art. 28 ust. 3 lit. b) nie ma zastosowania w niniejszej sprawie. Dostawy takie zasadniczo podlegają zatem opodatkowaniu zgodnie z ogólnymi zasadami ustanowionymi w art. 2 dyrektywy.

39. Po drugie, art. 42 ust. 6 duńskiej ustawy o podatku VAT wyraźnie przyznaje Jyske Finans, jako przedsiębiorstwu sprzedającemu lub oddającemu pojazdy silnikowe w leasing, prawo do odliczenia podatku VAT naliczonego w zakresie wydatków przeznaczonych na potrzeby tej działalności. Jak wskazał sąd krajowy w postanowieniu odsyłającym, powodem, dla którego nie

dokonano odliczenia w omawianym przypadku, by? po prostu brak podatku naliczonego, który mo?na by odliczy?. Wynikn??o to st?d, ?e Jyske Finans naby?a u?ywane pojazdy od przedsi?biorców, którzy zgodnie z art. 13 ust 2 i art. 42 du?skiej ustawy o podatku VAT nie zadeklarowali podatku VAT od sprzeda?y.

40. W rezultacie nie zosta?a spe?niona przes?anka zwolnienia odsprzeda?y dokonywanej przez Jyske Finans od podatku VAT zgodnie z art. 13 cz??? B lit. c) szóstej dyrektywy VAT, który wymaga, aby Jyske Finans nie mia?a prawa do odliczenia.

41. Wynika z tego, ?e niezale?nie od sposobu odczytywania ogólnego systemu podatku VAT ustanowionego w szóstej dyrektywie VAT, a w szczególno?ci art. 13 cz??? B lit. c), Jyske Finans podlega opodatkowaniu podatkiem VAT w zakresie odsprzeda?y pojazdów, jak przedstawiono w postanowieniu odsy?aj?cym.

42. Jak przyznaje rz?d du?ski, wynik taki oznacza, ?e skoro Jyske Finans musi zap?aci? podatek VAT od dokonywanych przez siebie odsprzeda?y bez mo?liwo?ci odliczenia naliczonego podatku VAT, to podlega ona podwójnemu opodatkowaniu.

43. Zdaniem Jyske Finans taki wniosek jest sprzeczny z celem szóstej dyrektywy VAT, gdy? podatek VAT jest zasadniczo podatkiem nak?adany na ko?cowego konsumenta i nie powinien on obci??a? przedsi?biorcy wchodz?cego w sk?ad ?a?cucha ekonomicznego prowadz?cego do tego ko?cowego konsumenta. Jej zdaniem podatek VAT powinien by? neutralny dla wszystkich takich przedsi?biorców dzia?aj?cych w tym ?a?cuchu, chyba ?e w szóstej dyrektywie VAT istnieje wyra?ny wy?tek od tej zasady. Z tego powodu Jyske Finans uwa?a, ?e odpowied? na pytanie pierwsze powinna by? twierdzi?ca.

44. Stanowisko takie nie przekonuje mnie.

45. Prawd? jest, ?e – jak to w szerszym zakresie omówi? poni?ej – gdy tre?? przepisu szóstej dyrektywy VAT mo?e by? interpretowana na wi?cej ni? jeden sposób, to przepis ten nale?y interpretowa? w sposób, który realizowa?by najskuteczniej cele dyrektywy. Prawd? jest równie?, ?e jednym z celów dyrektywy jest utrzymanie neutralno?ci podatkowej pomi?dzy podatnikami i unikanie podwójnego ich opodatkowania.

46. Jednak brzmienie art. 13 cz??? B lit. c) wyra?nie, zgodnie z pierwotn? wy?adni?, wymaga aby podatnik w sytuacji Jyske Finans zap?aci? podatek VAT od dostawy pojazdów dokonanej przez niego w drodze odsprzeda?y. Moim zdaniem nie ma tutaj miejsca na odmienn? wy?adni? tego artyku?u.

47. Jest tak w szczególno?ci poniewa? zakres przewidzianych w art. 13 zwolnie?, stanowi?c wy?tek od ogólnego systemu podatku VAT przewidzianego w szóstej dyrektywie, powinien by? co do zasady interpretowany ?ci?le(6).

48. W takim przypadku nie jest mo?liwe dokonanie wy?adni art. 13 w taki sposób, aby unikn?? podwójnego opodatkowania podatnika znajdu?cego si? w takiej sytuacji jak Jyske Finans. Cel unikania podwójnego opodatkowania nie mo?e przewa?y? nad wyra?nym brzmieniem jednego z przepisów dyrektywy(7).

49. Na pytanie pierwsze Vestre Landsret nale?y zatem udzieli? odpowiedzi, ?e art. 13 cz??? B lit. c) w zwi?zku z art. 2 ust. 1 i art. 11 cz??? A ust. 1 lit. a) szóstej dyrektywy VAT nie powinien by? interpretowany w ten sposób, ?e sprzeczne z nim jest utrzymywanie przez pa?stwo cz?onkowskie stanu prawnego wynikaj?cego z krajowej ustawy o podatku VAT, w którym podatnik podlega podatkowi VAT od odsprzeda?y u?ywanych pojazdów wykorzystywanych na potrzeby

jego przedsiębiorstwa, nawet jeżeli ten podatnik nie może odliczyć podatku VAT zapłaconego przy nabyciu pojazdów, gdy w rzeczywistości taki podatek VAT nie został zapłacony.

B – W sprawie pytania drugiego

50. W drugim pytaniu Vestre Landsret zmierza w istocie do ustalenia, czy podatnik odsprzedający pojazdy używane, które wykorzystywał w swojej działalności leasingu pojazdów, kwalifikuje się jako „podlegający opodatkowaniu pośrednik” i czy z tego powodu podlega systemowi podatku VAT dla towarów używanych, ustanowionemu w art. 26a szóstej dyrektywy VAT.

51. Bezsporne jest, że w świetle okoliczności postępowania przed sądem krajowym omawiane pojazdy używane kwalifikują się jako „towary używane” w rozumieniu art. 26a cz. 1 lit. d) oraz że pojazdy te zostały nabyte od osób, które spełniają definicję ustanowioną w art. 26a cz. 1 lit. B ust. 2.

52. Kluczową kwestią decydującą o tym, czy w okolicznościach sprawy przed sądem krajowym Jyske Finans ma prawo do zastosowania systemu marży przy poborze przez niego podatku VAT, jest więc to, czy mieści się ona w definicji podlegającego opodatkowaniu pośrednika w art. 26a cz. 1 lit. e), czyli „każdego podatnika, który w ramach swojej działalności gospodarczej kupuje lub używa w celu pokrycia potrzeb [przeznacza na cele działalności] swojego przedsiębiorstwa bądź też przywozi w celu odsprzedaży towary używane, dzieła sztuki, przedmioty kolekcjonerskie lub antyki”.

53. Jeżeli miałybyśmy wnioskować jedynie na podstawie oficjalnego angielskiego tekstu dyrektywy, to jest oczywiste, że Jyske Finans spełnia tę definicję, gdy nabywa pojazdy „na cele działalności swojego przedsiębiorstwa”. Kryterium „w celu odsprzedaży” w tej wersji na pierwszy rzut oka nie stanowi niezbędnego warunku zakwalifikowania jej jako podlegającego opodatkowaniu pośrednika.

54. Jednakże nie można zaakceptować tego sposobu rozumowania, gdy inne wersje językowe różniły się w tym miejscu zasadniczo od tekstu angielskiego.

55. Otóż niektóre inne wersje językowe art. 26a definiują podlegającego opodatkowaniu pośrednika jako osobę, która w celu odsprzedaży kupuje, nabywa na cele działalności swego przedsiębiorstwa lub importuje towary używane lub dzieła sztuki, przedmioty kolekcjonerskie bądź antyki(8). Innymi słowy w innych wersjach jest oczywiste, że niezbędnym wymogiem zakwalifikowania podmiotu jako podlegającego opodatkowaniu pośrednika jest okoliczność, że towary były zakupione lub nabyte w celu odsprzedaży.

56. Wykładnia wyrażenia „w celu odsprzedaży” znajduje się więc w centrum analizy pytania drugiego Vestre Landsret.

57. Jak zauważono w postanowieniu odsyłającym, odczytując to wyrażenie w kontekście okoliczności spornych w postępowaniu przed sądem krajowym, można interpretować je na wiele sposobów. W szczególności możliwa jest taka wykładnia, że dotyczy ono podatników kupujących pojazdy używane, gdy:

- główną działalnością podatnika jest (zakup oraz) odsprzedaż używanych pojazdów;
- główną działalnością podatnika jest (zakup oraz) odsprzedaż używanych pojazdów, a konkretne sporne pojazdy były zakupione jedynie w celu odsprzedaży; lub
- w chwili zakupu podatnik zamierza odsprzedaż je później, po ich wykorzystaniu dla celów

własnego przedsiębiorstwa.

58. Nic nie wskazuje na to, że przyjmując dyrektywę 94/5 prawodawca wspólnotowy wyraził pogląd lub wyraził nieuznanie, że któraś z tych wykładni jest właściwa i że pojęcie podlegającego opodatkowaniu podatnika obejmuje takie okoliczności jak w niniejszej sprawie.

59. To prawda, jak zauważyłem w opinii w sprawie Francja przeciwko Radzie i Parlamentowi, że nieodłączną cechą przepisów prawa jest to, że ustawodawcy nie mogą przewidzieć i uregulować ich treści wszystkich możliwych zastosowań aktu ustawodawczego(9). Byłoby to niepraktyczne, a co więcej, niemożliwe. Na przykład w dziedzinach handlu i podatków ustawodawcy w oczywisty sposób nie mogą przewidzieć i uregulować wszystkich potencjalnych modeli przedsięwzięć lub form podmiotów handlowych, które cięgle się rozwijają.

60. W rezultacie to do Trybunału należy wskazanie, w granicach brzmienia art. 26a, która z możliwych wykładni jest najbardziej spójna z celem szczególnych przepisów dla towarów używanych i w ten sposób najlepiej realizuje intencję prawodawcy wspólnotowego.

61. Cel ten, wyrażony w preambule dyrektywy 94/5, jest dwojaki; jest nim mianowicie:

- unikanie podwójnego opodatkowania i
- unikanie zakłóceń konkurencji pomiędzy podatnikami.

62. Tak więc w preambule podkreśla się potrzebę przyjęcia „wspólnotowych przepisów mających na celu unikanie podwójnego opodatkowania i zakłóceń konkurencji pomiędzy podatnikami” i stwierdza się, że „Trybunał Sprawiedliwości zaznaczył w szeregu orzeczeń potrzebę harmonizacji, która umożliwi osiągnięcie takiego stopnia harmonizacji, który pozwoli na unikanie podwójnego opodatkowania w handlu wewnątrzwspólnotowym”(10).

63. Dalej w preambule podkreśla się potrzebę unikania „stosowania znacznie różniących się systemów [podatku VAT], które powodują zakłócenia konkurencji i zakłócenia w handlu wewnętrznym, jak i między państwami członkowskimi”(11).

64. Cele te zostały ostatnio zauważone przez rzecznika generalnego C. Stix-Hackl w opinii w sprawie Förvaltnings AB Stenholmen przeciwko Riksskattverket(12). Sprawa ta dotyczyła możliwości zastosowania dyrektywy 94/5 do konia, który został zakupiony od osoby prywatnej, wytrenowany, a następnie sprzedany jako koń wyścigowy. Konkludując, że dyrektywa ma zastosowanie, rzecznik generalny zauważył, że taki wynik jest zbliżony z celami unikania podwójnego opodatkowania i zakłóceń konkurencji, którym służy art. 26a:

„Celem art. 26a szóstej dyrektywy i zamiarem prawodawcy wspólnotowego jest unikanie takich zakłóceń, jak można zauważyć w dyrektywie 94/5, która wprowadziła te szczególne przepisy”(13).

65. Trybunał wyraził zgodę się z rzecznikiem generalnym w tej kwestii, odrzucając wątpliwość co do wykładni odpowiedniego pojęcia art. 26a w definicji towarów używanych z tego względu, że:

„[...] wykluczenie takich dostaw z przepisów szczególnych, mających zastosowanie do towarów używanych, byłoby sprzeczne z wyrażoną intencją władzy ustawodawczej, aby unikać podwójnego opodatkowania”(14).

66. Cel ten wyrażnie tkwi na przykład u podstaw zawartej w art. 26a cz. 2 definicji sprzedawców, od których odsprzedawcy muszą zakupić towary używane, aby podlegać

systemowi art. 26a. Jak zauważyć, powyżej, w każdym razie w braku systemu marży odsprzedawcy byłoby zobowiązany do naliczenia podatku VAT od pełnej otrzymanej zapłaty, ale nie mógłby go wcale odliczyć.

67. W rezultacie w przypadkach, gdy istnieje kilka możliwych do przyjęcia wykładni art. 26a, powinno się preferować tę wykładnię, która najlepiej realizuje cele unikania podwójnego opodatkowania i zachęca konkurencji.

68. Wracając do trzech potencjalnych wykładni pojęcia „podlegającego opodatkowaniu pośrednika”, które streściłem powyżej: oczywiste jest, że cel unikania podwójnego opodatkowania zostałby najlepiej osiągnięty przez przyjęcie najszerzej z tych wykładni, to jest tej, która obejmuje podatników kupujących pojazdy używane z zamiarem ich odsprzedaży w terminie późniejszym.

69. Jak zauważył sąd krajowy, gdyby Jyske Finans była uprawniona do stosowania systemu marży przy obliczaniu kwoty, od której nalicza się podatek VAT, podwójne opodatkowanie byłoby zminimalizowane, jeżeli nie wyeliminowane. Jest tak dlatego, że prawdopodobnie zysk z odsprzedaży, od którego nalicza się podatek VAT, byłby mały, jeżeli w ogóle by zaistniał, z powodu amortyzacji wartości pojazdów.

70. Natomiast przyjęcie jednej z pozostałych zarysowanych powyżej wykładni – wymagających, aby głównym rodzajem działalności podatnika był (zakup oraz) odsprzedaż używanych pojazdów oraz aby pojazdy te zostały zakupione wyłącznie w celu odsprzedaży – wykluczyłoby podatników takich jak Jyske Finans z zakresu obowiązywania art. 26a. Jak zauważył Vestre Landsret w postanowieniu odsyłającym, skutkowałoby to podwójnym opodatkowaniem odsprzedaży omawianych używanych pojazdów, gdyby pojazdy te zostałyby w całości ponownie opodatkowane przy odsprzedaży, bez prawa do odliczenia po stronie odsprzedawcy.

71. Ponadto gdyby podatnicy w sytuacji Jyske Finans znaleźli się poza przepisami szczególnymi dotyczącymi towarów używanych zawartymi w art. 26a, mogłoby to zachęcić konkurencję w sektorze odsprzedaży pojazdów używanych. Gdyby podatnicy tacy jak Jyske Finans zostali zmuszeni do przeniesienia ciężaru podatku VAT na kupujących w formie wyższych cen odsprzedaży, to pośrednicy w handlu używanymi pojazdami, których główną działalnością jest odsprzedaż pojazdów, mogliby, jako mieszczący się w zakresie art. 26a, korzystać z konkurencyjnej przewagi w tym sektorze. Tak więc interes neutralności podatkowej pomiędzy podatnikami również przemawia za taką wykładnią art. 26a, która obejmuje przedsiębiorców w sytuacji Jyske Finans(15).

72. Dodałbym jeszcze, że nie przekonuje mnie stwierdzenie rzędu duńskiego, iż możliwości substytuowania odsprzedaży u wyłącznych pośredników w handlu używanymi pojazdami z jednej strony i firm zajmujących się leasingiem zwrotnym, takimi jak Jyske Finans, z drugiej strony są niewielkie lub żadne.

73. W każdym razie nie jest dla mnie jasne, jak można dokonać realnego rozróżnienia we wszystkich przypadkach pomiędzy podatnikami, których „główną” działalnością jest odsprzedaż towarów używanych (na przykład pośrednicy w handlu używanymi pojazdami), a takimi jak Jyske Finans podmiotami, które wykorzystują te towary do innej działalności (w tym przypadku leasingu) poza odsprzedaż.

74. Na przykład w niniejszej sprawie wydawałoby się na podstawie postanowienia odsyłającego, jak również na podstawie uwag przedstawionych przez Jyske Finans, że odsprzedaż pojazdów stanowi integralną część jego działalności. Tak więc umowy leasingu pojazdów są zawierane na czas określony, z wyraźną klauzulą o odsprzedaży po wygaśnięciu

umowy (choć pod pewnymi warunkami). Ponadto oblicza on stałą miesięczną opłat leasingową w oparciu o różnicę pomiędzy kwotą początkowo zapłaconą za pojazd a prawdopodobną ceną odsprzedaży samochodu. W rezultacie jest dla mnie jasne, że odsprzedaż pojazdów może być uznana za cel Jyske Finans, choć nie wyłączny, w momencie ich nabycia.

75. Z tych wszystkich powodów nie zgadzam się z argumentem rzędu duńskiego, że zawarte w art. 26a pojęcie „podlegającego opodatkowaniu poŕrednika” powinno być interpretowane jako odnoszące się tylko do przedsiębiorców, których główną działalność polega na kupowaniu i sprzedawaniu towarów używanych i których zasadniczym celem przy zakupie tych towarów jest osiągnięcie zysku z odsprzedaży. Również nie akceptuję twierdzenia rzędu polskiego, że taka wąska wykładnia powinna być przyjęta z tego względu, że przepisy szczególne art. 26a dotyczące towarów używanych stanowiły wyjątek od ogólnego systemu podatku VAT dla towarów używanych.

76. Zatem moim zdaniem pojęcie „podlegającego opodatkowaniu poŕrednika” należy interpretować jako obejmujące podatników kupujących pojazdy używane z zamiarem ich odsprzedaży w późniejszym terminie, nawet jeżeli taka odsprzedaż nie stanowi jedyne lub głównego celu kupna.

77. W swoich argumentach przeciwko takiemu wnioskowi rząd duński podnosi dwie dodatkowe kwestie.

78. Po pierwsze, opiera się on na niektórych spostrzeżeniach rzecznika generalnego Saggia z jego opinii w sprawie Bakcsi(16). Sprawa ta nie dotyczyła bezpośrednio art. 26a. Natomiast w czwartej, na której opiera się rząd duński, podniesiono ogólne pytanie o podleganie podatkowi VAT zgodnie z zasadami art. 2 ust. 1 szóstej dyrektywy przez podatników, którzy nabyli towary od osób prywatnych dla celów swego przedsiębiorstwa, bez prawa do odliczenia, a następnie się ich pozbyli. Sednem sprawy było rozróŕnienie, dla celów odliczenia podatku VAT, pomiędzy (czwartym) zaliczeniem towarów do aktywów przedsiębiorstwa a wycofaniem ich z tych aktywów.

79. Wnioskuje, że podatnik, który zdecydował się włączyć towar do swoich aktywów, powinien, jeżeli tylko podlega ogólnym zasadom art. 2 ust. 1, w pełni podlegać podatkowi VAT, rzecznik generalny zauważa, że jego zdaniem art. 26a nie ma zastosowania. Dodał, że „system [art. 26a] jest zastrzeżony wyłącznie dla podlegających opodatkowaniu poŕredników; to znaczy tych, których główną działalnością jest kupowanie i sprzedawanie towarów używanych”(17).

80. Fragment ten nie jest moim zdaniem wystarczający, aby podważyć powyższe oceny, że podatnicy tacy jak Jyske Finans mieszczą się w pojęciu „podlegającego opodatkowaniu poŕrednika” z następujących powodów.

81. Przede wszystkim uwaga była wyrażeniem obiter dictum w tej sprawie, która, jak zaznaczono powyżej, dotyczyła zupełnie innej kwestii. Nic nie wskazuje na to, że przed Trybunałem zostały podniesione znaczące argumenty przemawiające za wymogiem, aby na potrzeby stosowania art. 26a odsprzedaż była wyłącznym lub głównym rodzajem działalności podatnika (w przeciwieństwie do istotnej, lecz pomocniczej działalności podatnika).

82. Ponadto Trybunał ani nie odniósł się w wyroku do tego stwierdzenia, ani nie rozważał wyrażenie możliwości zastosowania systemu art. 26a.

83. Następnie rząd duński opiera się na wyroku Trybunału w sprawie ORO, a w szczególności na stwierdzeniu Trybunału, że

„Wspólnotowy system podatku VAT jest w ogólnoci wynikiem stopniowej harmonizacji ustawodawstwa krajowego stosownie do art. 99 i 100 traktatu. Trybuna? stale utrzymywa?, ?e harmonizacja ta, dokonywana kolejnymi dyrektywami, a w szczególno?ci szóst? dyrektyw?, jest nadal jedynie cz??ciowa.

Celem harmonizacji jest w szczególno?ci zapobieganie podwójnemu opodatkowaniu, tak by odliczanie naliczonego podatku VAT na ka?dym etapie opodatkowania by?o integraln? cz??ci? systemu podatku VAT.

Jednak?e ten cel nie zosta? jeszcze jednak osi?gni?ty, jak to jasno wynika z art. 32 szóstej dyrektywy, i nigdzie we wspólnym systemie podatku od warto?ci dodanej w obecnej jego postaci nie mo?na znale?? niezb?dnych podstaw okre?lenia i ustanowienia szczegó?owych zasad dla stosowania wspólnego systemu opodatkowania umo?liwiaj?cego unikni?cie podwójnego opodatkowania w handlu towarami u?ywanymi”(18).

84. Zdaniem rz?du du?skiego, rozumowanie to ma zastosowanie w podobny sposób do niniejszej sprawy. Okoliczno?i, i? Jyske Finans zgodnie z jego interpretacj? poj?cia „podlegaj?cego opodatkowaniu po?rednika” podlega?aby podwójnemu opodatkowaniu, jest jego zdaniem konsekwencj? luki prawnej w obecnym systemie podatku VAT, wynikaj?c? z aktualnego stanu jedynie cz??ciowej jego harmonizacji.

85. W tym miejscu wystarczy zauwa?y?, ?e podczas gdy sprawa ORO rzeczywi?cie dotyczy?a opodatkowania towarów u?ywanych, zosta?a ona rozstrzygni?ta przed wej?ciem w ?ycie przepisów szczególnych art. 26a. W rezultacie Trybuna? zajmowa? si? nie wyk?adni? zakresu uprzednio istniej?cego specjalnego systemu podatku VAT, lecz kwesti?, czy podwójne opodatkowanie, b?d?ce rezultatem krajowej ustawy o podatku VAT maj?cej zastosowanie w tej sprawie, by?o samo w sobie sprzeczne z zasadami ogólnymi szóstej dyrektywy. Rozumowanie Trybuna?u nie jest wi?c rozstrzygaj?ce dla niniejszej sprawy.

86. Na pytanie drugie nale?y zatem udzieli? odpowiedzi, ?e poj?cie „podlegaj?cego opodatkowaniu po?rednika” zawarte w art. 26a cz??? A lit. e) szóstej dyrektywy VAT nie powinno by? interpretowane w ten sposób, ?e odnosi si? ono jedynie do podatników, których gówny rodzaj dzia?alno?ci polega na nabywaniu i sprzeda?y towarów u?ywanych w przypadkach, gdy te towary s? nabywane w wy??cznym lub gównym celu uzyskania zysku przy odsprzeda?y. Poj?cie to obejmuje bowiem osoby, które w czasie nabycia zamierza?y odsprzeda? te towary w pó?niejszym czasie, po wykorzystaniu ich najpierw dla celów w?asnej dzia?alno?ci.

V – Wnioski

87. Z powy?szych wzgl?dów Trybuna? powinien moim zdaniem udzieli? na pytania skierowane przez Vestre Landsret nast?puj?cej odpowiedzi:

1) Artyku? 13 cz??? B lit. c) w zwi?zku z art. 2 ust. 1 i art. 11 cz??? A ust. 1 lit. a) szóstej dyrektywy Rady 77/388/EWG z dnia 17 maja 1977 r. w sprawie harmonizacji ustawodawstw pa?stw cz?onkowskich w odniesieniu do podatków obrotowych (szósta dyrektywa VAT) nie powinien by? interpretowany w ten sposób, ?e sprzeczne z nim jest utrzymywanie przez pa?stwo cz?onkowskie stanu prawnego wynikaj?cego z krajowej ustawy o podatku VAT, w którym podatnik podlega podatkowi VAT od odsprzeda?y u?ywanych pojazdów wykorzystywanych na potrzeby jego przedsi?biorstwa, nawet je?li ten podatnik nie mo?e odliczy? podatku VAT zap?aconego przy nabyciu pojazdów, gdy? w rzeczywisto?ci taki podatek VAT nie zosta? zap?acony.

2) Poj?cie „podlegaj?cego opodatkowaniu po?rednika” zawarte w art. 26a cz??? A lit. e)

szóstej dyrektywy VAT obejmuje osoby, które w czasie nabycia zamierzały odsprzedać te towary w późniejszym czasie, po wykorzystaniu ich najpierw dla celów własnej działalności.

1 – Język oryginału: angielski.

2 – Szósta dyrektywa Rady 77/388/EWG z dnia 17 maja 1977 r. w sprawie harmonizacji ustawodawstw państw członkowskich w odniesieniu do podatków obrotowych (Dz.U. L 145, str. 1)

3 – Dyrektywa Rady 94/5/WE z dnia 14 lutego 1994 r. uzupełniająca wspólny system podatku od wartości dodanej i zmieniająca dyrektywę 77/388/EWG – przepisy szczególne dotyczące towarów używanych, dzieł sztuki, przedmiotów kolekcjonerskich i antyków (Dz.U. L 60, str. 16).

4 – Artykuł ten został usunięty z szóstej dyrektywy VAT przez dyrektywę 94/5.

5 – W szczególności użycie zwrotu „podatnik, który w znacznej mierze zaliczył do aktywów swojego przedsiębiorstwa dobra inwestycyjne”.

6 – Zobacz tytułem przykładu wyroki z dnia 20 listopada 2003 r. w sprawie C-8/01 Taksatorringen, Rec. str. I-13711; z dnia 3 marca 2005 r. w sprawie C-428/02 Fonden Marselisborg Lystbådehavn, Zb.Orz. str. I-1527.

7 – Zobacz jako przykład podwójnego opodatkowania, któremu Trybunał nie mógł zarządzić, wyrok z dnia 5 grudnia 1989 r. w sprawie C-165/88 ORO Amsterdam Beheer i Concerto przeciwko Inspecteur der Omzetbelasting Amsterdam, Rec. str. 4081, który niżej omawiam w szerszym zakresie.

8 – Tak więc podlegający opodatkowaniu pośrednik jest zdefiniowany w wersji francuskiej jako „l'assujetti qui, dans le cadre de son activité économique, achète ou affecte aux besoins de son entreprise ou importe, en vue de leur revente, des biens d'occasion, des objets d'art, de collection ou d'antiquité [...]”, a w wersji niderlandzkiej jako „de 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 [...]”.

9 – Zobacz opinia z dnia 17 marca 2004 r. w sprawie C-244/03 Francja przeciwko Parlamentowi i Radzie, pkt 74 i 75.

10 – Preambuła, motyw trzeci i piąty.

11 – Preambuła, motyw drugi.

12 – Opinia z dnia 10 lipca 2003 r. w sprawie C-320/02 Förvaltnings AB Stenholmen przeciwko Riksskatteverket, zakończona wyrokiem z dnia 1 kwietnia 2004 r., Rec. str. I-3509.

13 – Ibidem, pkt 60 i 61. Zobacz również opinia rzecznika generalnego J. Kokotta z dnia 24 lutego 2005 r. w sprawie przed Trybunałem sprawie C-305/03 Komisja przeciwko Zjednoczonemu Królestwu, pkt 59; wyrok w sprawie 16/84 Komisja przeciwko Królestwu Niderlandów, Rec. str. 2355, będącej podstawą propozycji Komisji przyjętej ostatecznie w postaci dyrektywy 94/5.

14 – Wyrok w sprawie Förvaltnings AB Stenholmen przeciwko Riksskatteverket, ww. w przypisie 12, pkt 25.

15 – Zauważam, że w odpowiedzi z dnia 20 grudnia 2002 r. dla Stowarzyszenia Duńskich Spółek

Finansowych, Komisja (Dyrekcja Generalna do spraw Podatków i Unii Celnej) stwierdziła, że nie ma nic w definicji „podlegającego opodatkowaniu pośrednika” z art. 26a cz. III A lit. e), co umożliwia ograniczenie tych przepisów do podatników, którzy wyjątkowo lub głównie wykonują działalność w zakresie nabywania i pośrednictwa w handlu towarami używanymi.

16 – Zobacz opinię z dnia 13 kwietnia 2000 r. w sprawie C-415/98 Bakcsi, Rec. str. 1831.

17 – Ibidem, pkt 34.

18 – Wyrok w sprawie C-165/88 ORO, ww. w przypisie 9, pkt 21–23.