

OPINIA RZECZNIKA GENERALNEGO

JÁNA MAZÁKA

przedstawiona w dniu 24 maja 2012 r.(1)

Sprawa C-160/11

Bawaria Motors sp. z o.o.

przeciwko

Ministrowi Finansów

[wniosek o wydanie orzeczenia w trybie prejudycjalnym
złożony przez Naczelny Sąd Administracyjny (Polska)]

Dyrektywa 2006/112/WE – Podatek VAT – Szczególne uregulowania dla podatników-pośredników – Sprzedaż używanych pojazdów konsumentom – Zastosowanie szczególnej procedury marży w sytuacji, gdy pośrednik nabył pojazd ze zwolnieniem z podatku od dostawcy, który skorzystał z prawa do częściowego odliczenia podatku naliczonego

1. W ramach wniosku o wydanie orzeczenia w trybie prejudycjalnym w niniejszej sprawie Trybunał ma za zadanie wyjaśnić, czy szczególna „procedura marży” – uregulowanie, zgodnie z którym podatkiem od wartości dodanej (zwanym dalej „podatkiem VAT”) obciążona jest jedynie marża pośrednika będącego podatnikiem(2), w szczególności w odniesieniu do pośrednictwa w sprzedaży używanych samochodów osobowych, zawarte w art. 311 i nast. dyrektywy Rady 2006/112/WE(3) – znajduje zastosowanie w sytuacji, gdy podatnik-pośrednik nabywa pojazd od podatnika, który przy jego nabyciu skorzystał z prawa do częściowego odliczenia naliczonego podatku od tego towaru.

I – Ramy prawne

2. Przedstawił w powyższych przepisach prawa Unii Europejskiej poniżej, w ramach przeprowadzonej przeze mnie analizy. Jeżeli chodzi o krajowe ramy prawne, art. 43 ust. 1 pkt 2 polskiej ustawy o podatku VAT(4), w brzmieniu mającym zastosowanie w sprawie przed sądem krajowym, stanowi, że „zwalnia się od podatku [...] dostawę towarów używanych, pod warunkiem że w stosunku do tych towarów nie przysługiwano dokonującemu ich dostawy prawo do obniżenia kwoty podatku należnego o kwotę podatku naliczonego”.

3. Do dnia 31 grudnia 2010 r. art. 86 ust. 3 ustawy o podatku VAT stanowił, że „w przypadku nabycia samochodów osobowych oraz innych pojazdów samochodowych o dopuszczalnej masie całkowitej nieprzekraczającej 3,5 tony kwota podatku naliczonego stanowi 60% [do dnia 22 sierpnia 2005 r. – 50% z zachowaniem nieco innych warunków przewidzianych wzorem] kwoty podatku określonej w fakturze lub kwoty podatku należnego z tytułu wewnątrzwspólnotowego nabycia towarów lub kwoty podatku należnego od dostawy towarów, dla której podatnikiem jest

ich nabywca – nie więcej jednak niż 6000 [PLN] [do dnia 22 sierpnia 2005 r. – 5000 PLN z zachowaniem nieco innych warunków przewidzianych wzorem]”.

4. Artykuł 120 ustawy o podatku VAT stanowi:

„1. [...]

4) Na potrzeby stosowania niniejszego rozdziału przez towary używane rozumie się ruchome dobra materialne nadające się do dalszego użytku w ich aktualnym stanie lub po naprawie, inne niż określone w pkt 1–3 [punkty te dotyczą dzieł sztuki, przedmiotów kolekcjonerskich oraz antyków i nie mają zastosowania w niniejszej sprawie] oraz inne niż metale szlachetne lub kamienie szlachetne [...].

[...]

4. W przypadku podatnika wykonującego czynności polegające na dostawie towarów używanych, dzieł sztuki, przedmiotów kolekcjonerskich lub antyków nabytych uprzednio przez tego podatnika dla celów prowadzonej działalności lub importowanych w celu odprzedaży, podstawą opodatkowania podatkiem jest marża stanowiła różnicę między ceną zakupu, którą ma zapłacić nabywca towaru, a ceną nabycia, pomniejszona o cenę podatku.

[...]

10. Przepisy ust. 4 i 5 dotyczą dostawy towarów używanych, dzieł sztuki, przedmiotów kolekcjonerskich lub antyków, które podatnik nabył od:

- 1) osoby fizycznej, osoby prawnej lub jednostki organizacyjnej niemającej osobowości prawnej, niebędącej podatnikiem, o którym mowa w art. 15, lub niebędącej podatnikiem podatku [VAT];
- 2) podatników, o których mowa w art. 15, jeżeli dostawa tych towarów była zwolniona od podatku na podstawie art. 43 ust. 1 pkt 2 lub art. 113;
- 3) podatników, jeżeli dostawa tych towarów była opodatkowana zgodnie z ust. 4 i 5;
- 4) podatników podatku [VAT], jeżeli dostawa tych towarów była zwolniona od podatku na zasadach odpowiadających regulacjom zawartym w art. 43 ust. 1 pkt 2 lub art. 113;
- 5) podatników podatku [VAT], jeżeli dostawa tych towarów była opodatkowana podatkiem [VAT] na zasadach odpowiadających regulacjom zawartym w ust. 4 i 5, a nabywca posiada dokumenty jednoznacznie potwierdzające nabycie towarów na tych zasadach”.

5. Paragraf 13 ust. 1 pkt 5 rozporządzenia wykonawczego do ustawy o podatku VAT(5) stanowi: „Zwalnia się od podatku dostawę samochodów osobowych i innych pojazdów samochodowych, przez podatników, którym przy ich nabyciu przysługiwało prawo do odliczenia podatku naliczonego, o którym mowa w art. 86 ust. 3 ustawy, jeżeli te samochody i pojazdy są towarami używanymi w rozumieniu art. 43 ust. 2 ustawy [o podatku VAT]”.

II – Okoliczności faktyczne sprawy i pytanie prejudycjalne

6. Bawaria Motors sp. z o.o. (zwana dalej „spółką Bawaria”) jest podatnikiem w rozumieniu art. 15 ustawy o podatku VAT i prowadzi działalność gospodarczą w postaci salonu samochodowego, w ramach której nabywa, a następnie odsprzedaży samochody osobowe, zarówno nowe, jak i używane. W ramach tej działalności nabywa również samochody używane od podmiotów gospodarczych, które wystawiają na rzecz spółki Bawaria faktury VAT z adnotacją

„zwolniona”, powołując się na przepis art. 43 ust. 1 pkt 2 ustawy o podatku VAT (sprzedaż towarów używanych). Spółka Bawaria odsprzedaje te używane samochody osobowe, korzystając z procedury marketingu ustanowionej w art. 120 ustawy o podatku VAT.

7. W ramach działania spółki Bawaria zdarza się, że nabywa ona używane samochody osobowe od podmiotów gospodarczych, które przy ich nabyciu odliczyły naliczony podatek w granicach określonych w ustawie(6). W takiej sytuacji podmioty te wystawiają spółce Bawaria faktury VAT z adnotacją „zwolniona”, powołując się na § 13 ust. 1 pkt 5 „rozporządzenia wykonawczego do ustawy o podatku VAT” jako podstawę zwolnienia tej dostawy z podatku VAT. Zdaniem spółki Bawaria w takiej sytuacji przysuguje jej prawo do zastosowania procedury marketingu, toteż zwróciła się ona w dniu 9 lutego 2009 r. do Ministra Finansów z wnioskiem o wydanie pisemnej interpretacji wąciwych przepisów.

8. W interpretacji indywidualnej z dnia 20 lutego 2009 r. Minister Finansów uznał stanowisko spółki Bawaria za nieprawidłowe. W uzasadnieniu decyzji stwierdził co do istoty, że procedura marketingu znajduje zastosowanie wyłącznie w sytuacji, gdy podatnik-porechnik nabył towar używany od podatnika, któremu nie przysuguwało prawo do odliczenia podatku naliczonego przy nabyciu owego towaru i który w związku z tym wliczył podatek VAT do ceny sprzedaży.

9. Na powyższą interpretację spółka Bawaria wniosła skargę do Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Warszawie, zarzucając naruszenie w interpretacji art. 120 ust. 4 i 10 ustawy o podatku VAT przez będnę wykadnię polegającą na wykluczeniu możliwości zastosowania procedury marketingu do dostawy towarów używanych, które zostały nabyte ze zwolnieniem wynikającym z § 13 ust. 1 pkt 5 rozporządzenia wykonawczego do ustawy o podatku VAT.

10. Wyrokiem z dnia 10 listopada 2009 r. Wojewódzki Sąd Administracyjny stwierdził nieważność zaskarżonej interpretacji. Uznał, że istota problemu dotyczy przepisu § 13 ust. 1 pkt 5 rozporządzenia wykonawczego do ustawy o podatku VAT, który wprowadził nieznane prawu Unii Europejskiej zwolnienie od podatku, zakłócił czytelność i logiczną procedurę opodatkowania marketingu – i to nie tylko procedurę systemu prawa Unii Europejskiej, ale także konstrukcję krajowych przepisów dotyczących opodatkowania wyłącznie marketingu. W celu zapewnienia spójności systemu podatku VAT oraz pierwszeństwa prawa Unii Europejskiej Wojewódzki Sąd Administracyjny uznał, że § 13 ust. 1 pkt 5 rozporządzenia wykonawczego do ustawy o podatku VAT nie zwalnia podatnika z podatku VAT od dostawy używanego pojazdu, jeżeli przy jego nabyciu nie był on uprawniony do odliczenia podatku naliczonego w całości. Zwolnienie dotyczy jedynie części podatku należnego, która została de facto zapłacona przez tego podatnika w związku z ograniczeniami ustanowionymi w art. 86 ust. 3 ustawy o podatku VAT. Zatem zwolnienie nie obejmuje kwoty 6000 PLN (lub 60% kwoty podatku określonej w fakturze), gdy ta kwota podatek w rzeczywistości odebrał sobie przy nabyciu samochodu. Prowadzi to do wniosku, że spółka Bawaria może zastosować procedurę marketingu, ale tylko w zakresie, w jakim jej dostawca nie mógł wcześniej odliczyć podatku naliczonego.

11. Jednakże spółka Bawaria złożyła skargę kasacyjną na powyższy wyrok do sądu krajowego – Naczelnego Sądu Administracyjnego – zarzucając przede wszystkim naruszenie przepisów prawa materialnego przez będnę jego wykadnię oraz niewłaściwe zastosowanie, to jest naruszenie art. 120 ust. 4 i 10 ustawy o podatku VAT w związku z § 13 ust. 1 pkt 5 rozporządzenia wykonawczego do ustawy o podatku VAT oraz w związku z art. 91 ust. 4–6 ustawy o podatku VAT, polegające na wykluczeniu możliwości pełnego zastosowania procedury marketingu do dostawy towarów używanych, które zostały nabyte ze zwolnieniem wynikającym z § 13 ust. 1 pkt 5 rozporządzenia wykonawczego do ustawy o podatku VAT.

12. Minister Finansów również wniosł skargę kasacyjną, zarzucając zaskarżonemu wyrokowi naruszenie prawa, to jest naruszenie art. 43 ust. 1 pkt 2 ustawy o podatku VAT oraz § 13 ust. 1 pkt

5 rozporządzenia wykonawczego do ustawy o podatku VAT. Twierdzi on, że zaskarżony wyrok został oparty na założeniu, iż w przypadku dostawy samochodu osobowego nabytego od podatnika, który odliczył podatek naliczony przy jego nabyciu, nie ma podstaw prawnych do opodatkowania dostawy tego samochodu na zasadach ogólnych. Minister Finansów podtrzymał także pogląd wyrażony w interpretacji indywidualnej z dnia 20 lutego 2009 r., zgodnie z którym w przypadku nabycia samochodu osobowego od podmiotu, który odliczył w części podatek naliczony przy jego nabyciu, a przy jego sprzedaży skorzystał ze zwolnienia na podstawie § 13 ust. 1 pkt 5 rozporządzenia wykonawczego do ustawy o podatku VAT, spółce nie przysuguje przy dostawie takiego samochodu prawo do określenia podstawy opodatkowania w oparciu o procedurę marży, jako że nie są po temu spełnione warunki ustanowione w art. 120 ust. 10 ustawy o podatku VAT, w związku z czym transakcja musi zostać opodatkowana na zasadach ogólnych.

13. Zdaniem sądu krajowego nie ma wątpliwości, że wprowadzając przepis § 13 ust. 1 pkt 5 rozporządzenia wykonawczego do ustawy o podatku VAT, polski ustawodawca ustanowił zwolnienie podatkowe nieprzewidziane w prawie Unii Europejskiej. Sąd krajowy uznaje, że obowiązujące przepisy powodują powstanie uzasadnionych wątpliwości co do tego, czy w sytuacji gdy dostawca dokona częściowego odliczenia podatku VAT, jego kontrahent będący podatnikiem-pośrednikiem ma prawo zastosować procedurę marży, jeżeli jednym z warunków zastosowania tej procedury jest brak możliwości obniżenia wysokości podatku należnego od takich towarów o kwotę podatku naliczonego przy ich nabyciu.

14. Podkreślwszy, że celem procedury opodatkowania towarów używanych jest unikanie podwójnego opodatkowania oraz zakłócenie konkurencji między podmiotami gospodarczymi, sąd krajowy zwraca uwagę, iż z punktu widzenia podatnika-pośrednika nie ma różnicy między dostawą dokonaną przez podmiot będący lub niebędący podatnikiem podatku VAT, który nie miał możliwości odliczenia naliczonego podatku VAT, a dostawą dokonaną przez podatnika mającego możliwość częściowego odliczenia, ponieważ korzystają oni wszyscy na podstawie prawa krajowego ze zwolnienia z podatku VAT w odniesieniu do dostaw używanych samochodów osobowych.

15. Sąd krajowy dodaje, że wprowadzając przepis § 13 ust. 1 pkt 5 rozporządzenia wykonawczego do ustawy o podatku VAT polski ustawodawca przerwał wielofazowość podatku VAT. Z powodu wprowadzenia tego przepisu podatnik-pośrednik utracił zarówno prawo do obniżenia podatku należnego przez odliczenie podatku naliczonego, ponieważ jego dostawca jest z niego zwolniony, jak również prawo do zastosowania szczególnej procedury marży, ponieważ dostawca dokonał częściowego odliczenia przy nabyciu samochodu osobowego. Co więcej, prowadzi to ostatecznie do podwójnego opodatkowania w zakresie, w jakim dostawca nie odliczył podatku naliczonego (ponad limit 50% lub 5000 PLN albo 60% lub 6000 PLN).

16. W tej sytuacji sąd krajowy postanowił zawiesić postępowanie i zwrócił się do Trybunału z następującym pytaniem prejudycjalnym:

„Czy unormowania wynikające z art. 313 ust. 1 i art. 314 [w związku] z art. 136 oraz art. 315 dyrektywy [VAT] należy interpretować w ten sposób, iż pozwalają one na zastosowanie procedury szczególnej »marży« dla podatników-pośredników w dostawach towarów używanych także w tej sytuacji, gdy dokonują oni odsprzedaży zakupionych samochodów osobowych i innych pojazdów samochodowych, co do których zastosowano z mocy polskich przepisów krajowych przyjętych w § 13 ust. 1 pkt 5 rozporządzenia [wykonawczego do ustawy o podatku VAT] zwolnienie od podatku dostawy samochodów osobowych i innych pojazdów samochodowych przez podatników, którym przy ich nabyciu przysuguje jedynie prawo do częściowego odliczenia podatku naliczonego, o którym stanowi art. 86 ust. 3 ustawy [o podatku VAT], jeżeli te samochody i pojazdy były

towarami używanymi w rozumieniu art. 43 ust. 2 ustawy [o podatku VAT] oraz art. 311 ust. 1 [pkt] 1 dyrektywy [VAT]?”.

III – Analiza

17. Uwagi na piśmie i ustnie przedstawili: spółka Bawaria, rząd polski oraz Komisja.

18. Spółka Bawaria twierdzi, że podatnik-pośrednik ma prawo stosować procedurę marży przy sprzedaży używanych pojazdów objętych w chwili nabycia zwolnieniem z podatku VAT przewidzianym w ustawie o podatku VAT dla sprzedaży towarów przez podatników, którzy skorzystali z prawa do jedynie częściowego odliczenia podatku naliczonego przy nabyciu tych towarów.

19. Spółka Bawaria utrzymuje, że w niniejszej sprawie spełnione są warunki zastosowania art. 314 dyrektywy VAT: chodzi o dostawę towarów używanych, nabycie tych towarów od innego podatnika podlegało zwolnieniu z podatku VAT, a podatnik ten nie miał w świetle art. 86 ust. 3 ustawy o podatku VAT prawa do pełnego odliczenia podatku naliczonego przy nabyciu owych towarów.

20. Zdaniem spółki Bawaria przy interpretacji art. 311–315 dyrektywy VAT trzeba brać pod uwagę cele tej dyrektywy, to jest zapobieganie podwójnemu opodatkowaniu i zakłóceniom konkurencji, zapewnienie powszechności podatku VAT i neutralności podatkowej.

21. Jednakże, po pierwsze, zwolnienie przewidziane w § 13 ust. 1 pkt 5 rozporządzenia wykonawczego do ustawy o podatku VAT powoduje utratę przez spółkę Bawaria prawa do odliczenia części podatku, której nie mógł odliczyć jej dostawca, a którą wliczył on do ceny sprzedaży, co wraz z koniecznością stosowania ogólnych zasad opodatkowania podatkiem VAT prowadzi do podwójnego opodatkowania.

22. Po drugie, zdaniem spółki Bawaria ta sama transakcja – odsprzedaż używanego pojazdu – jest inaczej traktowana, jeżeli dostawca nie miał w ogóle prawa do odliczenia, a inaczej, jeżeli miał on prawo do częściowego odliczenia, co powoduje naruszenie zasady neutralności podatkowej, jako że w obu sytuacjach zwolnienie, z którego skorzystał dostawca, pozbawia całkowicie spółkę Bawaria, podatnika-pośrednika, prawa do odliczenia.

23. Po trzecie, odmowa prawa do zastosowania przez spółkę Bawaria procedury marży w sytuacji tego rodzaju, jak w sprawie przed sądem krajowym prowadzi do poważnego zakłócenia konkurencji w stosunku do podmiotów, które mogły zastosować tę procedurę, podczas gdy wzrost wartości towaru używanego od jego nabycia do odsprzedaży jest w każdym przypadku taki sam. W gospodarce rynkowej spółka Bawaria nie jest w stanie odzwierciedlić w cenie sprzedaży konsumentom wzrostu podatku VAT spowodowanego zastosowaniem zasad ogólnych i jest zmuszona dostosować cenę do cen rynkowych (to jest do cen stosowanych przez podatników-pośredników, którzy stosują procedurę marży), a co więcej, sprzedając ze stratą, podczas gdy konkurenci osiągną zysk, musi jednocześnie płacić państwu znacznie większe kwoty tytułem podatku VAT niż jej konkurenci.

24. Rząd polski oraz Komisja twierdzą natomiast co do istoty, że procedura marży nie znajduje zastosowania w sprawie przed sądem krajowym.

Ocena

25. Sąd krajowy dąży w istocie do ustalenia, czy podatnik-pośrednik (spółka Bawaria), nabywający używane samochody osobowe od podatników, którzy przy ich nabyciu skorzystali z

prawa do częściowego odliczenia podatku naliczonego, ma prawo stosować szczególne procedury przy odsprzedaży tych samochodów konsumentom.

26. Zaczynam od analizy właściwych przepisów.

27. Procedura sprzedaży jest uregulowana w tytule XII („Procedury szczególne”) dyrektywy VAT, a konkretnie w rozdziale 4 („Procedury szczególne dotyczące towarów używanych, dzieła sztuki, przedmiotów kolekcjonerskich lub antyków”), sekcji 2 („Procedura szczególna dla podatników-pośredników”), podsekcji 1 („Procedura sprzedaży”), to jest w art. 312–325 dyrektywy.

28. W szczególności, zgodnie z art. 314 dyrektywy VAT procedura sprzedaży ma zastosowanie jedynie do dostaw towarów używanych nabytych przez podatników-pośredników (jak spółka Bawaria) od następujących kategorii osób: a) osób niebędących podatnikami; b) innych podatników, o ile dokonywana przez nich dostawa towarów jest zwolniona zgodnie z art. 136; c) innych podatników, o ile dokonywana przez nich dostawa towarów objęta jest zwolnieniem dla małych przedsiębiorstw przewidzianym w art. 282–292 i obejmuje dobra inwestycyjne; d) innych podatników-pośredników, o ile dokonywana przez nich dostawa towarów zostaje opodatkowana podatkiem VAT zgodnie z procedurą sprzedaży.

29. Należy podkreślić, że art. 314 dyrektywy VAT wymienia, moim zdaniem w sposób wyczerpujący, kategorie podatników dokonujących dostawy towarów używanych, w odniesieniu do których podatnik-pośrednik ma prawo na następnym etapie obrotu stosować procedurę sprzedaży.

30. Co oczywiste, wspólną cechą przypadków wymienionych w art. 314 jest okoliczność, że osoba dokonująca dostawy używanego pojazdu podatnikowi-pośrednikowi poniesie w związku z tym opodatkowanie podatkiem VAT. Innymi słowy, osoba ta nie miała prawa do odliczenia podatku naliczonego przy nabyciu pojazdu.

31. W związku z powyższym, jak zobaczymy poniżej i wbrew temu, co zdaje się sugerować spółka Bawaria, sytuacja tego rodzaju, jak w sprawie przed sądem krajowym w sposób oczywisty nie została wymieniona w art. 314 dyrektywy VAT. Nie można też uznać, że podlega ona temu uregulowaniu.

32. Po pierwsze bowiem, jak wynika z postanowienia sądu krajowego, sprawa rozpatrywana przez ten sąd nie mieści się w zakresie art. 314 lit. a) dyrektywy VAT. Podmioty dokonujące dostawy towarów używanych spółce Bawaria same są podatnikami.

33. Po drugie, z postanowienia sądu krajowego jasno wynika, że zawisła przed nim sprawa nie podlega uregulowaniu art. 314 lit. c) dyrektywy, jako że dostawa używanych towarów spółce Bawaria nie była objęta zwolnieniem dla małych przedsiębiorstw przewidzianym w art. 282–292 i nie dotyczyła dóbr inwestycyjnych. Była natomiast objęta zwolnieniem na podstawie szczególnego przepisu prawa polskiego – § 13 ust. 1 pkt 5 rozporządzenia wykonawczego do ustawy o podatku VAT.

34. Po trzecie, sprawa przed sądem krajowym nie podlega też art. 314 lit. d) dyrektywy VAT. Podatnicy dokonujący dostaw towarów używanych spółce Bawaria wskazywali na fakturze VAT, że są one „zwolnione”, a nie opodatkowane zgodnie z procedurą sprzedaży.

35. Jak z tego wynika, jedynym przypadkiem, jaki pozostaje do rozpatrzenia, jest przypadek uregulowany w art. 314 lit. b). Dotyczy on dostaw towarów dokonywanych przez podatników zwolnionych na podstawie art. 136 dyrektywy VAT.

36. Artykuł 136 ustanawia z kolei zwolnienia dla dwóch rodzajów transakcji.

37. Zgodnie z art. 136 lit. a) państwa członkowskie zwalniają dostawę towarów wykorzystywanych wyłącznie do celów działalności zwolnionej na podstawie art. 132 (czynności dokonywane w interesie publicznym), art. 135 (inne zwolnione czynności, jak usługi finansowe), art. 371 (na przykład wstęp na imprezy sportowe, świadczenie usług telekomunikacyjnych lub dostawa towarów dokonywana przez publicznych operatorów pocztowych), art. 375, 376 i 377, art. 378 ust. 2, art. 379 ust. 2 i art. 380–390 (zwolnienia przyznane niektórym państwom członkowskim), jeżeli towary te nie dają prawa do odliczenia. Wystarczy stwierdzić, że żadna z tych kategorii zwolnień nie znajduje zastosowania w sprawie przed sądem krajowym.

38. Zgodnie z art. 136 lit. b) państwa członkowskie zwalniają dostawę towarów, przy których nabyciu lub wykorzystaniu podatek VAT nie podlega odliczeniu zgodnie z art. 176. Artykuł 176 dyrektywy VAT wprowadza klauzulę standstill. Zgodnie z nią do czasu wydania przez Radę przepisów, o których mowa w tym artykule, państwa członkowskie mogą utrzymać w mocy wszystkie wyłączenia od prawa do odliczenia podatku VAT przewidziane w prawie krajowym w dniu 1 stycznia 1979 r. lub, w odniesieniu do państw członkowskich, które przystąpiły do Unii Europejskiej po tym terminie, przepisy obowiązujące w dniu ich przystąpienia. Dniem przystąpienia do Unii Europejskiej Polski był 1 maja 2004 r. Dodam, że Trybunał potwierdził już takowy wykładni art. 176 dyrektywy VAT(7).

39. Jest oczywiste, że ustawowe ograniczenie prawa do odliczenia podatku VAT wprowadzone przez polskiego ustawodawcę w art. 86 ust. 3 ustawy o podatku VAT stanowi jednocześnie cząściowe wyłączenie prawa do odliczenia: jest ono ograniczone do 60% kwoty podatku wskazanej na fakturze, maksymalnie do 6000 PLN.

40. Do dnia 1 maja 2004 r., na podstawie art. 25 ust. 1 pkt 2 ustawy z 1993 r. o podatku VAT i podatku akcyzowym(8), nabycie przez podatnika używanego samochodu o ładowności do 500 kg nie dawało prawa do odliczenia podatku VAT. Oznacza to, że obowiązywało całkowite wyłączenie. Jednakże od dnia 1 maja 2004 r. na mocy art. 86 ust. 3 ustawy z 2004 r. o podatku VAT wprowadzono częściowe odliczenie – początkowo do 50%, a następnie do 60% w brzmieniu z dnia 22 sierpnia 2005 r., nie więcej niż 6000 PLN. Podkreślić, że rozwiązanie to samo w sobie ma sens, jako że objęte nim towary mają „dwojaki charakter”: samochody osobowe mogą służyć zarówno do użytku gospodarczego, jak i prywatnego(9).

41. Jak słusznie podkreśla Komisja, w świetle orzecznictwa Trybunału(10) art. 86 ust. 3 ustawy o podatku VAT nie rozszerzy w odniesieniu do nabycia samochodów osobowych zakresu zastosowania przepisów ograniczających prawo do odliczenia obowiązujących w prawie polskim przed dniem 1 maja 2004 r. W związku z tym spełnione są warunki stosowania klauzuli standstill i polskie przepisy mogą być nadal stosowane po dniu 1 maja 2004 r.

42. Warto zaznaczyć, że art. 136 dyrektywy VAT nie obejmuje sytuacji, gdy podatnik skorzysta z prawa do „częściowego” odliczenia podatku naliczonego(11). Jak wskazałem w pkt 38 powyżej, art. 136 dyrektywy VAT upoważnia państwa członkowskie do zwolnienia dostawy towarów, przy których nabyciu nie przysługiwało prawo do odliczenia podatku VAT zgodnie z art. 176 dyrektywy.

43. Moim zdaniem nie ulega wątpliwości, że art. 136 – a w szczególności słowa „dostawę towarów, przy których nabyciu [...] [podatek] VAT *nie podlega odliczeniu*”(12) – jako element odstępstw od zasad ogólnych opodatkowania podatkiem VAT należy interpretować ściśle.

44. Pogląd ten potwierdza orzecznictwo. Trybunał miał już okazję podkreślić w wyroku w

sprawie Jyske Finans(13) – dotyczącym opodatkowania sprzedaży na wtórnym rynku pojazdów używanych – że „terminy używane celem zdefiniowania zwolnień, o których mowa w art. 13 szóstej dyrektywy [(14)] [w szczególności art. 13 cz.?? B lit. c), obecnie art. 136 dyrektywy VAT] podlegają tej samej interpretacji, ponieważ zwolnienia te stanowią odstępstwa od zasady ogólnej, według której, zgodnie z art. 2 tej dyrektywy, podatek VAT jest pobierany od każdej dostawy towarów lub świadczenia usług dokonanej odpowiednio przez podatnika, który działa w tym charakterze”(15).

45. Następnie Trybunał stwierdził również w wyroku w sprawie Jyske Finans(16), iż „prawdą jest, że system opodatkowania marży zysku uzyskanej przez podlegającego opodatkowaniu pośrednika przy dostawie towarów używanych [...] stanowi szczególny system opodatkowania podatkiem VAT stanowiący odstępstwo od systemu ogólnego wynikającego z szóstej dyrektywy, który – podobnie jak inne systemy szczególne przewidziane w art. 24, 25 i 26 tej dyrektywy – powinien być stosowany wyłącznie w zakresie niezbędnym dla realizacji jego celu”. Moim zdaniem, ponieważ rozpatrywane uregulowania dotyczące opodatkowania marży stanowią odstępstwo, można uznać, iż powinny one znajdować zastosowanie tylko w przypadkach przewidzianych wprost w uregulowaniach zawartych w dyrektywie VAT (zob. art. 131 i nast. dyrektywy VAT).

46. Dalej, w tym samym wyroku(17) Trybunał podkreślił, że „zwolnienie przewidziane w art. 13 cz.?? B lit. c) szóstej dyrektywy może obejmować [...] jedynie dostawy towarów, przy których nabyciu wyłączone było, na podstawie ustawodawstwa krajowego, prawo do odliczenia”.

47. W odpowiedzi na argumenty spółki Bawaria w niniejszej sprawie wystarczy stwierdzić, że w tym samym punkcie wyroku w sprawie Jyske Finans(18) Trybunał podkreślił, iż „treść [art. 13 cz.?? B lit. c) szóstej dyrektywy] nie może być w tym aspekcie interpretowana w inny sposób, który umożliwiłby uniknięcie sytuacji, w której podatnik pozbawiony możliwości skorzystania z takiego zwolnienia podlegałby podwójnemu opodatkowaniu”.

48. Jak z tego wynika, zakresu art. 136 dyrektywy VAT, wymienionego w jej art. 314 lit. b), nie można rozciągać w taki sposób, by obejmować on sytuacje tego rodzaju, jak w sprawie przed sądem krajowym, w których podatnik miał prawo do odliczenia podatku naliczonego, choćby tylko „częściowo”. Artykuł 136 dotyczy wyłącznie dostaw towarów, przy których nabyciu prawo do odliczenia było zgodnie z przepisami krajowymi całkowicie wyłączone.

49. Uważam w związku z tym, że w niniejszej sprawie ograniczenie prawa do odliczenia wprowadzone w art. 86 ust. 3 ustawy o podatku VAT, objęte wprowadzaniem klauzul standstill na podstawie art. 176 dyrektywy VAT(19), wymienionego w jej art. 136 lit. b), nie stanowi jednak wymaganego wyłączenia prawa do odliczenia sensu stricto, lecz przeciwnie, nadaje częściowe prawo do odliczenia.

50. Procedura marży, polegająca na opodatkowaniu podatkiem VAT jedynie różnicy między ceną sprzedaży towaru używanego określonej przez podatnika-pośrednika a ceną jego nabycia, jest procedurą szczególnie umożliwiającą uniknięcie powtórnego pobrania podatku od towarów używanych przy ich ponownym wprowadzeniu do obrotu handlowego bez uwzględnienia podatku nadal zawartego w ich cenie, to jest uniknięcie podwójnego opodatkowania(20).

51. W przypadku ponownego wprowadzenia używanych towarów do obrotu handlowego w sposób podlegający opodatkowaniu podatkiem VAT szczególna procedura marży znajduje zastosowanie tylko w sytuacji, gdy wprowadzający nie jest podatnikiem (jest konsumentem) lub gdy wprowadzający jest podatnikiem, ale w chwili ponownego wprowadzenia towaru do obrotu handlowego było to całkowicie zwolnione z podatku VAT.

52. W związku z tym, jeżeli tylko podatnik-pośrednik skorzysta z prawa do odliczenia podatku naliczonego, choćby w chwili, procedura marży nie znajduje zastosowania.
53. Można w tej kwestii wprowadzić argumentację, że celem procedury marży jest unikanie podwójnego opodatkowania towarów używanych przy ich ponownym wprowadzaniu do obrotu handlowego spowodowanego brakiem uwzględnienia podatku nadal zawartego w jego cenie. Jednakże wystarczy wskazać, iż w niniejszej sprawie to na Rzeczypospolitej Polskiej ciąży obowiązek zapewnienia, by podatnicy-pośrednicy, jak spółka Bawaria, nie podlegali podwójnemu opodatkowaniu z powodu jednoczesnego (i) zastosowania ogólnych zasad podatku VAT oraz (ii) braku prawa spółki Bawaria do odliczenia podatku zawartego w cenie pojazdu używanego, nabytego od dostawcy, który skorzystał ze zwolnienia przewidzianego w § 13 ust. 1 pkt 5 rozporządzenia wykonawczego do ustawy o podatku VAT(21), faktycznie nie do końca spójnego z dyrektywą VAT.
54. Rzeczywiście zwolnienie to nie znajduje podstawy w przepisach dyrektywy VAT, której art. 131 i nast. wyczerpująco wymieniają kategorie czynności uprawniających do zwolnienia z podatku VAT.
55. Tytułem uwagi ogólnej mogłoby wskazać, że moim zdaniem (które podziela Komisja) konieczne jest ustanowienie odpowiednich zasad dla przedsiębiorstw, które użytkują pojazdy do celów działalności opodatkowanej, ale nie w pełnym wymiarze czasu. Jednakże w mojej opinii państwa członkowskie nie są upoważnione do wprowadzania rozwiązań nieprzewidzianych w dyrektywie VAT w celu zaradzenia trudnościami, jakie przedsiębiorstwa napotykają w swojej działalności.
56. Uważam również, że stosowanie procedury marży w niniejszej sprawie byłoby w każdym razie sprzeczne z podstawowymi zasadami, na których oparta jest dyrektywa VAT i w związku z tym byłoby nieuzasadnione.
57. Konieczność zapobiegania podwójnemu opodatkowaniu jest powodem, dla którego wspólnym warunkiem stosowania omawianych przepisów jest poniesienie w całości ciężaru opodatkowania podatkiem VAT. Oczwistym warunkiem jest, by dostawca nie miał w ogóle w podobnym przypadku prawa do odliczenia, to znaczy, że podatek VAT jest nadal w całości zawarty w cenie.
58. Zastosowanie procedury marży w sytuacji tego rodzaju, jak sytuacja spółki Bawaria prowadziłoby do braku opodatkowania w zakresie objętym odliczeniem. Byłoby to sprzeczne z zasadą powszechności podatku VAT, ponieważ obrót podatnika-pośrednika nie podlegałby w pełni opodatkowaniu, podczas gdy dostawca, który sprzedał mu towar używany, miał prawo do częściowego odliczenia podatku. Można dodać, że byłoby to jednocześnie sprzeczne z zasadą niezakłóconej konkurencji.
59. Zasada powszechności podatku VAT ustanowiona jest w art. 1 dyrektywy VAT. Przepis ten stanowi między innymi, że „[podatek] VAT, obliczony od ceny towaru lub usługi według stawki, która ma zastosowanie do takiego towaru lub usługi, jest wymagalny od każdej transakcji, po odjęciu kwoty podatku poniesionego bezpośrednio w różnych składnikach kosztów”. Powszechność obciążenia podatkiem VAT uwidacznia się zarówno podmiotowo (każda transakcja jest opodatkowana, niezależnie od dokonującego jej podmiotu, jeżeli tylko transakcja ta ma miejsce w ramach działalności gospodarczej w rozumieniu dyrektywy VAT), jak przedmiotowo (każda dostawa towarów jest co do zasady opodatkowana).
60. Niniejsza sprawa pokazuje więc dobitnie, dlaczego konieczne jest traktowanie odstępstwa

od zasady powszechności podatku VAT jako całokowicie i jedynie wyjątkowych i dlatego każde takie odstępstwo musi znajdować podstawę w przepisach dyrektywy VAT.

61. Spółka Bawaria usiłuje jednak powołać się na mechanizm „korekty” przewidziany w art. 187–189 dyrektywy VAT, który dostawca powinien jej zdaniem zastosować, jeżeli byłby uprawniony do odliczenia części podatku naliczonego przy nabyciu towaru, a następnie sprzedaje ten towar jako używany podatnikowi-pośrednikowi ze zwolnieniem z podatku. Mechanizm ten pozwala jej zdaniem uniknąć ryzyka uszczuplenia wpływów z podatku VAT w takiej sytuacji.

62. Nie można uwzględnić tego argumentu.

63. Jak Komisja wskazała podczas rozprawy, takie rozumowanie prowadziłoby do ponownego opodatkowania nabywców samochodów, jeżeli nie nastąpiło odliczenie podatku VAT, w dodatku w związku z działalnością nieopodatkowaną. Rząd polski słusznie zauważa, że podejście proponowane przez spółkę Bawaria pozwoliłoby jedynie obniżyć kwotę naliczonego podatku, natomiast nadal nie pozwala uniknąć podwójnego opodatkowania w niektórych przypadkach. Moim zdaniem procedura marży w sposób oczywisty nie jest właściwym środkiem do rozwiązania problemu wynikającego z niespójności niektórych przepisów prawa polskiego (§ 13 ust. 1 pkt 5 rozporządzenia wykonawczego do ustawy o podatku VAT) z dyrektywą VAT(22). Uważam, że w sytuacji spółki Bawaria zastosowanie powinny mieć zasady ogólne, a nie procedura marży.

64. Jest oczywiste, że w razie zniesienia zwolnienia przewidzianego w § 13 ust. 1 pkt 5 rozporządzenia wykonawczego do ustawy o podatku VAT, na fakturach widniałby podatek naliczony, co umożliwiłoby podatnikowi-pośrednikowi (odsprzedawcy), na przykład spółce Bawaria, jego odliczenie. W ten sposób problem zaistniałby w sprawie przed sądem krajowym zostałby rozwiązany.

65. Jakkolwiek mogłoby się wydawać, że w przypadku spółki Bawaria mamy do czynienia z podwójnym opodatkowaniem, co do zasady niezgodnym z podstawowymi zasadami podatku VAT, jednakże niniejsza sprawa dotyczy szczególnego rodzaju towarów, to jest używanych pojazdów, które byłyby wykorzystywane nie tylko w ramach działalności gospodarczej, lecz także do celów prywatnych. Jest oczywiste, że w zakresie, w jakim pojazdy byłyby użytkowane prywatnie, podatku VAT nie można odliczyć.

66. W związku z całą powyższych rozważań jestem zdania, że z logiki dyrektywy VAT jasno wynika, iż w sytuacji gdy podatnik-pośrednik nabywa używane pojazdy od podatnika, który przy ich nabyciu skorzystał z prawa do częściowego odliczenia na podstawie art. 86 ust. 3 ustawy o podatku VAT, warunek ustanowiony w art. 314 lit. b) dyrektywy VAT nie jest spełniony. W związku z tym podatnik-pośrednik nie jest uprawniony do zastosowania szczególnej procedury opodatkowania marży.

IV – Wnioski

67. W świetle powyższych rozważań proponuję, by Trybunał udzielił następującej odpowiedzi na pytanie Naczelnego Sądu Administracyjnego:

Artykuł 313 ust. 1 i art. 314 dyrektywy Rady 2006/112/WE z dnia 28 listopada 2006 r. w sprawie wspólnego systemu podatku od wartości dodanej, w związku z art. 136 i 315 tej dyrektywy, należy interpretować w ten sposób, że stoją one na przeszkodzie stosowaniu szczególnej procedury marży dla podatników-pośredników w odniesieniu do odsprzedaży używanych samochodów osobowych i innych pojazdów samochodowych nabywanych od podatników, którzy przy ich nabyciu skorzystali z prawa do częściowego odliczenia podatku naliczonego na podstawie art. 86

ust. 3 polskiej ustawy o podatku VAT.

1 – Język oryginału: angielski.

2 – To znaczy różnica między ceną sprzedaży a ceną nabycia.

3 – Dyrektywa z dnia 28 listopada 2006 r. w sprawie wspólnego systemu podatku od wartości dodanej (Dz.U. L 347, s. 1, zwana dalej „dyrektywą VAT”).

4 – Ustawa z dnia 11 marca 2004 r. o podatku od towarów i usług (Dz.U. nr 54, poz. 535, z późn. zm., zwana dalej „ustawą o podatku VAT”).

5 – Rozporządzenie Ministra Finansów z dnia 28 listopada 2008 r. w sprawie wykonania niektórych przepisów ustawy o podatku od towarów i usług (Dz.U. nr 212, poz. 1336).

6 – To jest granicach ustanowionych w art. 86 ust. 3 ustawy o podatku VAT (50% lub 60%, nie więcej niż 5000 lub 6000 PLN).

7 – Zobacz na przykład wyroki: z dnia 8 grudnia 2005 r. w sprawie C-280/04 Jyske Finans, Zb.Orz. s. I-10683, pkt 23; z dnia 11 grudnia 2008 r. w sprawie C-371/07 Danfoss i AstraZeneca, Zb.Orz. s. I-9549, pkt 28, 29; z dnia 15 kwietnia 2010 r. w sprawach połączonych C-538/08 i C-33/09 X Holding, Zb.Orz. s. I-3129, pkt 38; z dnia 30 września 2010 r. w sprawie C-395/09 Oasis East, Zb.Orz. s. I-8811, pkt 19, 20. W wyroku z dnia 22 grudnia 2008 r. w sprawie C-414/07 Magoora, Zb.Orz. s. I-10921, również dotyczącym Polski, Trybunał stwierdził co do istoty, że klauzula standstill nie ma na celu umożliwienia nowemu państwu członkowskiemu zmiany przepisów krajowych w sposób powodujący ich niezgodność z celami dyrektywy VAT. W każdym razie dyrektywa VAT stoi na przeszkodzie zmianie przez państwo członkowskie uregulowań, które weszły w życie w tym dniu w sposób, który rozszerza zakres stosowania ograniczeń w stosunku do ich zakresu sprzed tego dnia.

8 – Ustawa z dnia 8 stycznia 1993 r. o podatku od towarów i usług oraz o podatku akcyzowym, Dz.U. nr 11, poz. 50.

9 – Na rozprawie Komisja podkreśliła, że sytuacja spółki Bawaria w sprawie przed sądem krajowym jest „typową sytuacją sprzedawców używanych samochodów w Polsce”.

10 – Zobacz na przykład ww. w przypisie 7 wyrok w sprawie Magoora oraz wyrok Naczelnego Sądu Administracyjnego z dnia 9 czerwca 2010 r., sygn. I FSK 960/09.

11 – Sąd krajowy przyznał to w swoim postanowieniu, słusznie zauważając, iż co do zasady prawo Unii Europejskiej nie zezwala na częściowe odliczenie podatku VAT przez nabywców towarów i usług, nawet w odniesieniu do środków trwałych (dóbr inwestycyjnych). Oznacza to również brak przepisów prawa Unii dotyczących możliwości zwolnienia takich towarów lub usług z podatku VAT lub szczególnej procedury marży dla podatników-pośredników.

12 – Wyróżnienie moje.

13 – Wyżej wymieniony w przypisie 7, pkt 21.

14 – Szósta dyrektywa 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 (Dz.U. L 145, s. 1), zmienionej dyrektyw Rady 94/5/WE z dnia 14 lutego 1994 r. (Dz.U. L 60, s. 16, zwana dalej „szóstą dyrektywą”).

15 – Zobacz w szczególności wyroki: z dnia 20 listopada 2003 r. w sprawie C-8/01 Taksatorringen, Rec. s. I-13711, pkt 36; z dnia 3 marca 2005 r. w sprawie C-428/02 Fonden Marselisborg Lystbådehavn, Zb.Orz. s. I-1527, pkt 29; z dnia 16 grudnia 2010 r. w sprawie C-270/09 Macdonald Resorts, Zb.Orz. s. I-13179, pkt 45 i przytoczone tam orzecznictwo. Zobacz również wyrok z dnia 28 października 2010 r. w sprawie C-175/09 Axa UK, Zb.Orz. s. I-1070, pkt 25 i przytoczone tam orzecznictwo.

16 – Wyżej wymieniony w przypisie 7. Zobacz pkt 35, dotyczący stosowania uregulowań zawartych w art. 26 i 25 szóstej dyrektywy. Zobacz również wyroki: z dnia 22 października 1998 r. w sprawach połączonych C-308/96 i C-94/97 Madgett i Baldwin, Rec. s. I-6229, pkt 34; z dnia 5 lipca 2004 r. w sprawie C-321/02 Harbs, Zb.Orz. s. I-7101, pkt 27.

17 – Wyżej wymieniony w przypisie 7 wyrok w sprawie Jyske Finans, pkt 24.

18 – Ibidem.

19 – Zobacz podobnie ww. w przypisie 7 wyroki: w sprawie Magoora; w sprawie X Holding, pkt 59–61; w sprawie Oasis East, pkt 19, 20.

20 – Wyrok z dnia 9 lipca 1992 r. w sprawie C-131/91 'K'Line Air Service Europe, Rec. s. I-4513, pkt 19.

21 – Nawet sąd krajowy w swoim postanowieniu przyznaje na wstępie analizy stanu prawnego, że „nie ulega wobec tego wątpliwości, iż polski ustawodawca wprowadził w § 13 ust. 1 pkt 5 rozporządzenia wykonawczego do ustawy o [podatku] VAT nieprzewidziane przez prawo [Unii Europejskiej] zwolnienie od opodatkowania”.

22 – Zobacz również pkt 54 powyżej.