

CONCLUZIILE AVOCATULUI GENERAL

JÁN MAZÁK

prezentate la 24 mai 2012(1)

Cauza C-160/11

Bawaria Motors Sp. z o. o.

împotriva

Minister Finansów

[cerere de pronunțare a unei hotărâri preliminare formulată de
Naczelny Sąd Administracyjny (Polonia)]

„Directiva 2006/112/CE — TVA — Regimul special al comercianților persoane impozabile —
Vânzarea de vehicule second-hand către consumatorul final — Aplicarea regimului marjei de profit
în cazul în care comerciantul a achiziționat vehiculul cu scutire de taxă de la o persoană care
beneficiase de deducerea parțială a taxei achitate în amonte”

1. Prin intermediul prezentei cereri de pronunțare a unei hotărâri preliminare, se solicită
Curții să clarifice dacă regimul special al „marjei de profit” – regim potrivit căruia taxa pe valoarea
adăugată (denumită în continuare „TVA”) se aplică numai asupra marjei de profit(2) a
comerciantului persoană impozabilă în mod special în cazul revânzării autoturismelor second-
hand, reglementat de articolul 311 și următoarele din Directiva 2006/112/CE a Consiliului(3) – este
aplicabilă într-o situație în care comerciantul persoană impozabilă cumpără autovehiculele
respective de la persoane impozabile care și-au exercitat un drept parțial la deducerea taxei
achitate în amonte pentru achiziționarea acestor bunuri.

I — **Cadrul juridic**

2. Vom prezenta mai jos dispozițiile dreptului Uniunii pe care le considerăm relevante. În
ceea ce privește legislația națională, articolul 43 alineatul 1 punctul 2 din Legea poloneză privind
TVA-ul(4), în versiunea aplicabilă acțiunii principale, prevede că „este scutită de taxă livrarea de
bunuri second-hand, cu condiția ca persoana care efectuează livrarea să nu fi avut dreptul la
deducerea taxei plătite în privința acestor bunuri”.

3. Până la data de 31 decembrie 2010, articolul 86 alineatul 3 din Legea privind TVA-ul
prevedea că, „[l]a achiziționarea de autoturisme sau de alte autovehicule cu o masă totală admisă
de până la 3,5 tone, taxa deductibilă reprezintă 60 % [până la 22 august 2005: 50 %, în alte
condiții aplicate pe baza unei formule] din valoarea taxei indicate în factură sau din taxa datorată
în temeiul achiziționării intracomunitare ori din taxa datorată în temeiul livrării de bunuri, atunci
când persoana care achiziționează este supusă obligației de plată a impozitului, fără a depăși
însă 6 000 PLN [până la 22 august 2005: 5 000 PLN, în alte condiții aplicate pe baza unei formule]

]

4. Articolul 120 din Legea privind TVA-ul prevede:

„1. [...]

4) în sensul prezentei secțiuni, se consideră «bunuri second-hand» bunurile mobile corporale care pot fi reutilizate în aceeași stare sau după reparații, altele decât cele enumerate la punctele 1-3 [aceste puncte fac referire la obiecte de artă, obiecte de colecție și antichități și nu sunt relevante în prezenta speță] și altele decât metalele prețioase sau pietrele prețioase [...]

[...]

4. În cazul persoanelor impozabile care efectuează operațiuni în legătură cu livrarea de bunuri second-hand, opere de artă, obiecte de colecție sau antichități, pe care persoana impozabilă le-a achiziționat anterior în scopul activității pe care o desfășoară sau pe care le-a importat în scopul revânzării, baza impozabilă este marja care se prezintă ca diferență între suma totală pe care persoana care achiziționează a trebuit să o plătească și suma la care a fost achiziționat bunul, din care se scade valoarea impozitului.

[...]

10. Alineatele 4 și 5 se aplică livrării de bunuri second-hand, operelor de artă, obiectelor de colecție și antichităților pe care persoana impozabilă le-a achiziționat de la una din următoarele persoane:

1) o persoană fizică, persoană juridică sau o entitate organizațională fără personalitate juridică, care nu este o persoană impozabilă în sensul articolului 15 sau o persoană supusă obligației de plată a TVA-ului;

2) o persoană impozabilă în sensul articolului 15, în măsura în care livrarea acestor bunuri era scutită de taxă în temeiul articolului 43 alineatul 1 punctul 2 sau al articolului 113;

3) o persoană impozabilă, în măsura în care livrarea acestor bunuri a fost supusă plății TVA-ului în conformitate cu alineatele 4 și 5;

4) o persoană obligată la plata TVA-ului, în măsura în care livrarea acestor bunuri a fost scutită de taxă potrivit articolului 43 alineatul 1 punctul 2 sau a articolului 113;

5) o persoană obligată la plata TVA-ului, în măsura în care livrarea acestor bunuri era supusă la plata TVA-ului în conformitate cu dispozițiile prevăzute la alineatele 4 și 5, iar persoana care le achiziționează dispune de documente care atestă cu claritate că bunurile respective au fost achiziționate conform acestor dispoziții.”

5. Articolul 13 alineatul 1 punctul 5 din Regulamentul de aplicare a Legii privind TVA-ul(5) prevedea că „[s]unt scutite de taxă livrarea de autoturisme și de alte autovehicule de către persoane impozabile care, la momentul achiziționării, au avut dreptul la deducerea taxei aferente intrărilor în temeiul articolului 86 alineatul 3 din Legea privind TVA-ul, în măsura în care aceste autoturisme și autovehicule sunt bunuri second-hand în sensul articolului 43 alineatul 2 din Legea privind TVA-ul.”

II — Situația de fapt și întrebarea preliminară

6. Bawaria Motors Spółka z o. o. (denumită în continuare „Bawaria”) este o persoană

impozabil? activ? potrivit articolului 15 din Legea privind TVA-ul ?i desf??oar? o activitate comercial? constând în de?inerea unui salon auto în cadrul c?ruia achizi?ioneaz? autoturisme noi ?i second-hand pe care le revinde ulterior. În cadrul activit??ii sale, aceasta achizi?ioneaz? autovehicule second-hand de la agen?i economici care întocmesc în favoarea sa facturi TVA cu men?iunea „scutit de tax?” ?i în cuprinsul c?rora fac trimitere la articolul 43 alineatul 1 punctul 2 din Legea privind TVA-ul (vânzarea de bunuri second-hand). Bawaria revinde respectivele autoturisme second-hand aplicând regimul marjei de profit prev?zut la articolul 120 din Legea privind TVA-ul.

7. În cadrul activit??ii sale, Bawaria cump?r? îns? ?i autoturisme second-hand de la agen?i economici care, la momentul achizi?ion?rii, au dedus TVA-ul pân? la limita legal?(6). În asemenea cazuri, agen?ii economici în cauz? întocmesc pentru Bawaria o factur? TVA cu men?iunea „scutit de tax?” ?i în cuprinsul c?reia fac trimitere la articolul 13 alineatul 1 punctul 5 din Regulamentul de aplicare a Legii privind TVA-ul ca temei pentru scutirea acestor livr?ri de la plata TVA-ului. Considerând c?, într-o asemenea situa?ie, are dreptul s? aplice regimul marjei de profit, la 9 februarie 2009, Bawaria a solicitat ministrului polonez de finan?e s? îi furnizeze o interpretare scris? a dispozi?iilor relevante.

8. Prin decizia individual? de interpretare din 20 februarie 2009, ministrul de finan?e a constatat c? opinia exprimat? de Bawaria nu este corect?. În motivarea deciziei, acesta a constatat, în principal, c? regimul marjei de profit este aplicabil numai în cazurile în care comerciantul persoan? impozabil? a achizi?ionat bunul second-hand de la o persoan? impozabil? care nu avea dreptul la deducerea taxei la cump?rare ?i care, a?adar, a inclus taxa în pre?ul de vânzare.

9. Bawaria a introdus o ac?iune împotriva acestei decizii de interpretare la Wojewódzki S?d Administracyjny w Warszawie (Tribunalul Administrativ Regional, Var?ovia), invocând înc?lcarea articolului 120 alineatele 4 ?i 10 din Legea privind TVA-ul, întrucât ministrul a efectuat o interpretare eronat? care exclude aplicarea regimului marjei de profit în cazul livr?rii de bunuri second-hand care au f?cut obiectul unei scutiri în conformitate cu articolul 13 alineatul 1 punctul 5 din Regulamentul de aplicare a Legii privind TVA-ul.

10. Prin hot?rârea din 10 noiembrie 2009, Wojewódzki S?d Administracyjny a anulat decizia de interpretare contestat? ?i a re?inut c? elementul central al problemei în această cauz? se reg?se?te la articolul 13 alineatul 1 punctul 5 din Regulamentul de aplicare a Legii privind TVA-ul, care a introdus o scutire de tax? necunoscut? în dreptul Uniunii ?i care a afectat sistemul logic ?i simplu al „regimului marjei de profit”, ?i aceasta nu numai în ceea ce prive?te sistemul prev?zut de dreptul Uniunii, ci ?i în ceea ce prive?te sistemul creat prin dispozi?iile na?ionale privind impozitarea exclusiv? a marjei. Având în vedere necesitatea de a men?ine coeren?a sistemului taxei pe bunuri ?i servicii, precum ?i principiul suprema?iei dreptului Uniunii, Wojewódzki S?d Administracyjny a considerat c? articolul 13 alineatul 1 punctul 5 din Regulamentul de aplicare a Legii privind TVA-ul nu scute?te persoana impozabil? de plata TVA-ului pentru livrarea unui autovehicul second-hand în cazul în care la achizi?ionarea acestuia nu a avut dreptul la deducerea complet? a taxei achitate în amonte: scutirea prive?te doar partea din taxa datorat? care a fost deja pl?tit? *de facto* de această persoan? impozabil? în limitele prev?zute la articolul 86 alineatul 3 din Legea privind TVA-ul. Scutirea nu include, a?adar, suma de 6 000 PLN (sau 60 % din suma impozabil? indicat? în factur?), întrucât persoana impozabil? a recuperat această sum? la momentul achizi?ion?rii autovehiculului. Prin urmare, Bawaria ar putea aplica „regimul marjei”, îns? numai cu condi?ia ca aceasta s? fie limitat? la ceea ce persoana care a efectuat livrarea nu a putut deduce anterior.

11. Cu toate acestea, Bawaria a formulat recurs împotriva hot?rârii respective la instan?a de

trimitere – Naczelny Sąd Administracyjny (Curtea Administrativă Supremă) – și contestă în special încalcarea dispozițiilor de drept material prin interpretarea eronată și aplicarea incorectă a acestora. Bawaria invocă încalcarea articolului 120 alineatele 4 și 10 din Legea privind TVA-ul coroborat cu articolul 13 alineatul 1 punctul 5 din Regulamentul de aplicare a Legii privind TVA-ul și cu articolul 91 alineatele 4-6 din Legea privind TVA-ul, care constă în excluderea posibilității de a supune integral „regimului marjei” livrările de bunuri second-hand achiziționate în temeiul scutirii prevăzute la articolul 13 alineatul 1 punctul 5 din Regulamentul de aplicare a Legii privind TVA-ul.

12. Ministrul de finanțe a declarat de asemenea recurs, susținând că hotărârea atacată a fost adoptată cu încalcarea dispozițiilor legale, mai precis cu încalcarea articolului 43 alineatul 1 punctul 2 din Legea privind TVA-ul și a articolului 13 alineatul 1 punctul 5 din Regulamentul de aplicare a Legii privind TVA-ul. Acesta consideră că hotărârea atacată pornește de la premisa că, în cazul achiziționării unui autoturism de la un agent economic care a dedus taxa plătită în amonte la cumpărarea bunului, nu există un temei legal pentru a impozita livrarea potrivit principiilor generale. Ministrul de finanțe își menține de asemenea punctul de vedere pe care l-a exprimat în cadrul deciziei individuale de interpretare din 20 februarie 2009: în cazul achiziționării unui autoturism de la un agent economic care a dedus parțial taxa plătită în amonte la cumpărarea acestuia, iar la vânzarea ulterioară a aplicat scutirea prevăzută la articolul 13 alineatul 1 punctul 5 din Regulamentul de aplicare a Legii privind TVA-ul, ultimul cumpărător nu are dreptul să stabilească baza de impozitare conform regimului marjei, întrucât nu sunt îndeplinite condițiile menționate la articolul 120 alineatul 10 din Legea privind TVA-ul și, în aceste circumstanțe, operațiunea respectivă ar trebui să fie impozitată potrivit principiilor generale.

13. Potrivit instanței de trimitere, nu există nicio îndoială cu privire la faptul că, prin adoptarea articolului 13 alineatul 1 punctul 5 din Regulamentul de aplicare a Legii privind TVA-ul, legiuitorul polonez a introdus o scutire fiscală care nu este prevăzută în dreptul Uniunii. Instanța de trimitere consideră că prevederile relevante ridică îndoieli legitime cu privire la problema dacă, în cazul în care furnizorul a efectuat o deducere parțială a TVA-ului, partenerul său contractual, mai precis comerciantul persoană impozabilă, nu poate utiliza, pentru acest motiv, regimul special al „marjei” pentru că aplicarea acestui regim este condiționată, printre altele, de imposibilitatea de a reduce taxa aferentă ieșirilor cu valoarea taxei aferente intrărilor în privința bunurilor în cauză.

14. Subliniind că obiectivul urmărit prin regimurile de impozitare a bunurilor second-hand este acela de a evita dubla impunere și denaturarea concurenței dintre persoanele impozabile, instanța de trimitere observă că, pentru un comerciant persoană impozabilă, nu există nicio diferență între, pe de o parte, livrările efectuate de persoane supuse plătii TVA-ului sau nesupuse plătii TVA-ului, care nu aveau practic posibilitatea de a deduce taxa plătită în amonte, și, pe de altă parte, astfel de livrări care sunt efectuate de persoane supuse plătii TVA-ului, care au avut parțial această posibilitate, întrucât toate aceste persoane beneficiază, în temeiul dispozițiilor naționale în materie fiscală, de scutire în momentul vânzării unor autoturisme second-hand.

15. Instanța de trimitere mai arată că, prin adoptarea de către legiuitorul polonez a articolului 13 alineatul 1 punctul 5 din Regulamentul de aplicare a Legii privind TVA-ul, se întrerupe structura pe mai multe niveluri a TVA-ului. Ca urmare a acestei modificări, comerciantul persoană impozabilă a pierdut atât dreptul la reducerea taxei datorate prin deducerea taxei plătite în amonte, deoarece furnizorul său este scutit de TVA, cât și dreptul la aplicarea regimului special al marjei, întrucât furnizorul său a efectuat în momentul cumpărării autovehiculului o deducere parțială a taxei achitate în amonte. Mai mult, acest lucru conduce, în cele din urmă, la o dublă impunere, întrucât furnizorul nu a beneficiat de dreptul la deducere (pentru partea care depășește limitele de 50 % și 5 000 PLN sau de 60 % și 6 000 PLN).

16. În acest context, instanța de trimitere a hotărât să suspende judecarea cauzei și să

adreseze Cur?ii urm?toarea întrebare preliminar?:

„Dispozi?iile articolului 313 alineatul (1) ?i ale articolului 314 din Directiva [TVA] coroborate cu articolele 136 ?i 315 din aceea?i directiv? trebuie interpretate în sensul c? permit aplicarea regimului special al «marjei» ?i în cazul livr?rilor de bunuri second-hand efectuate de comercian?ii persoane impozabile, în situa?ia în care ace?tia revând autoturismele ?i autovehiculele achizi?ionate în privin?a c?rora s-a aplicat scutirea de tax? pe bunuri ?i servicii prev?zut? de dispozi?iile na?ionale poloneze de la articolul 13 alineatul 1 punctul 5 din [Regulamentul de aplicare a Legii privind TVA-ul] pentru livr?rile de autoturisme ?i alte autovehicule efectuate de persoane impozabile, care, la momentul achizi?ion?rii, au beneficiat numai de un drept de deducere par?ial? a taxei conform articolului 86 alineatul 3 din [Legea privind TVA-ul], în m?sura în care aceste automobile ?i autovehicule sunt bunuri second-hand în sensul articolului 43 alineatul 2 din Legea privind TVA-ul ?i al articolului 311 alineatul 1 punctul 1 din Directiva [TVA]?”

III — Analiz?

17. Bawaria, guvernul polonez ?i Comisia au prezentat observa?ii scrise ?i orale.

18. Bawaria sus?ine c? un comerciant persoan? impozabil? poate aplica regimul marjei de profit în cazul revânz?rii de autovehicule second-hand care, la momentul achizi?ion?rii, se încadrau în scutirea de TVA prev?zut? de legea polonez? privind TVA-ul în ceea ce prive?te vânzarea de bunuri de c?tre persoane impozabile care au avut numai un drept par?ial la deducerea TVA-ului pl?tit în amonte la cump?rarea bunurilor respective.

19. Bawaria arat? c? în prezenta cauz? sunt îndeplinite condi?iile necesare pentru aplicarea articolului 314 din Directiva TVA: livr?rile vizeaz? bunuri second-hand; cump?rarea bunurilor respective de la o alt? persoan? impozabil? a fost scutit? de TVA; cealalt? persoan? impozabil? nu a avut, potrivit articolului 86 alineatul 3 din Legea privind TVA-ul, dreptul la deducerea integral? a taxei pl?tite în amonte pentru achizi?ionarea bunurilor.

20. Potrivit Bawaria, interpretarea articolelor 311-315 din Directiva TVA trebuie s? aib? în vedere obiectivele directivei, ?i anume prevenirea dublei impuneri ?i a denatur?rii concuren?ei, universalitatea TVA-ului ?i neutralitatea fiscal?.

21. Cu toate acestea, în primul rând, faptul c? scutirea prev?zut? la articolul 13 alineatul 1 punctul 5 din Regulamentul de aplicare a Legii privind TVA-ul, asociat? cu obliga?ia de a aplica regimul obi?nuit de TVA, determin? pierderea de c?tre Bawaria a dreptului de deducere a p?r?ii din TVA pe care nici furnizorul s?u nu a putut-o deduce – ?i pe care, de altfel, furnizorul a inclus-o în pre?ul de vânzare – are ca rezultat o dubl? impunere.

22. În al doilea rând, potrivit Bawaria, faptul c? aceea?i opera?iune – revânzarea unui anumit autovehicul second-hand – este supus? unui tratament diferit, dup? cum furnizorul a fost în totalitate lipsit de dreptul la deducere sau a avut un drept par?ial la deducere conduce la înc?lcarea principiului neutralit??ii fiscale, întrucât, în ambele cazuri, scutirea de care a beneficiat furnizorul a privat Bawaria, în calitatea sa de comerciant persoan? impozabil?, de orice drept la deducere.

23. În al treilea rând, refuzul de a aplica societ??ii Bawaria regimul marjei de profit în situa?ii precum cele din spe?? determin? o denaturare semnificativ? a concuren?ei în raport cu persoanele c?rora li se aplic? regimul respectiv, întrucât valoarea ad?ugat? bunului second-hand între momentul achizi?ion?rii ?i momentul revânz?rii sale este aceea?i în ambele cazuri. În cadrul unei economii libere de pia??, Bawaria nu ar putea s? repercuteze asupra pre?ului de vânzare cerut consumatorului final cre?terea TVA-ului determinat? de aplicarea regimului obi?nuit de TVA

și ar fi, așadar, obligat? să își stabilească prețul în funcție de cel al pieței (cu alte cuvinte, de prețul aplicat de comercianții persoane impozabile cărora li se aplică regimul marjei) și, în plus, să vândă în pierdere în timp ce concurenții săi realizează profit, fiind obligat? totodată să plătească statului TVA într-un quantum care este mult mai mare decât cel plătit de concurenții respectivi.

24. În schimb, guvernul polonez și Comisia consideră, în principal, că regimul marjei de profit nu este aplicabil acțiunii aflate pe rolul instanței de trimitere.

Aprecieri

25. Instanța de trimitere solicită, în substanță, să se stabilească dacă un comerciant persoană impozabilă (Bawaria) – care cumpără autoturisme second-hand de la persoane impozabile care, la rândul lor, au exercitat la cumpărare dreptul la o deducere parțială a taxei plătite în amonte – are dreptul să aplice regimul special al marjei de profit la revânzarea autovehiculelor respective către consumatorul final.

26. Se impune să începem cu analizarea dispozițiilor relevante.

27. Regimul marjei de profit este reglementat în cadrul titlului XII („Regimuri speciale”) din Directiva TVA, mai precis, de subsecțiunea 1 („Regimul marjei”) din secțiunea 2 („Regim special pentru comercianți persoane impozabile”) a capitolului 4 („Regimuri speciale pentru bunuri second-hand, obiecte de artă, obiecte de colecție și antichități”) din titlul respectiv, și anume, la articolele 312-325 din directiva menționată.

28. În special, potrivit articolului 314 din Directiva TVA, regimul marjei de profit vizează numai livrările de bunuri second-hand efectuate de comercianți persoane impozabile (cum ar fi Bawaria) în cazul în care respectivele bunuri le-au fost livrate de una dintre următoarele persoane: (a) o persoană neimpozabilă, (b) altă persoană impozabilă, în măsura în care livrarea de bunuri de către aceasta este scutită în temeiul articolului 136, (c) altă persoană impozabilă, în măsura în care livrarea de bunuri de către aceasta face obiectul unei scutiri pentru întreprinderi mici, prevăzută la articolele 282-292 și se referă la bunuri de capital și (d) alt comerciant persoană impozabilă, în măsura în care TVA-ul a fost aplicat livrării de bunuri de către acesta în conformitate cu regimul marjei.

29. Trebuie menționat că articolul 314 din Directiva TVA enumeră – în opinia noastră, în mod exhaustiv – persoanele impozabile care efectuează livrări de bunuri cărora li se poate aplica regimul marjei de profit de către comerciantul persoană impozabilă în următorul stadiu al comercializării.

30. Este clar că trăsătura comună a cazurilor enumerate la articolul 314 o constituie faptul că persoana care livrează autovehicule second-hand către comerciantul persoană impozabilă a suportat în întregime sarcina plății TVA-ului. Cu alte cuvinte, persoana respectivă nu a avut dreptul la deducerea taxei plătite în amonte la cumpărarea autovehiculului.

31. Așadar, astfel cum vom arăta în continuare, contrar a ceea ce Bawaria ar putea să sugereze, situația în discuție în acțiunea principală în mod cert nu este avută în vedere de articolul 314 din Directiva TVA și nici nu se poate considera că se încadrează în această dispoziție.

32. Astfel, în primul rând, din decizia de trimitere rezultă că litigiul în discuție nu intră în domeniul de aplicare al articolului 314 litera (a) din Directiva TVA. Persoana care furnizează bunul second-hand către Bawaria este, la rândul său, imposibil.

33. În al doilea rând, este clar din decizia de trimitere că litigiul nu intră în domeniul de aplicare al articolului 314 litera (c), întrucât livrarea de bunuri second-hand către Bawaria nu se încadrează în scutirea pentru întreprinderi mici prevăzută la articolele 282-292 și nu se referă la bunuri de capital. În schimb, aceasta a fost scutită în temeiul unei dispoziții speciale din legislația poloneză: articolul 13 alineatul 1 punctul 5 din Regulamentul de aplicare a Legii privind TVA-ul.

34. În al treilea rând, situația în cauză nu intră nici în domeniul de aplicare al articolului 314 litera (d) din Directiva TVA. Persoanele imposibile care au livrat bunuri second-hand către Bawaria au întocmit facturi TVA cu mențiunea „scutit de taxă”, fără aplicarea regimului marjei de profit.

35. În sfârșit, rezultă că singura literă a articolului 314 care mai trebuie examinată este litera (b). Aceasta vizează livrarea de bunuri de către persoane imposibile care sunt scutite potrivit articolului 136 din Directiva TVA.

36. Formularea articolului 136 arată că această dispoziție, în schimb, prevede scutirea pentru două tipuri de operațiuni.

37. La litera (a), articolul 136 prevede că statele membre scutesc: livrarea de bunuri utilizate exclusiv pentru o activitate scutită în temeiul articolului 132 (activități de interes general), al articolului 135 (alte activități scutite, cum ar fi unele servicii financiare), al articolului 371 (de exemplu, perceperea drepturilor de intrare la evenimente sportive sau prestarea de servicii de telecomunicații și livrarea de bunuri efectuate de serviciile publice potabile), al articolului 375, 376 sau 377, al articolului 378 alineatul (2), al articolului 379 alineatul (2) sau al articolelor 380-390 (scutiri acordate în unele state membre), în cazul în care bunurile respective nu au fost obiectul unui drept de deducere. Este suficient să spunem totuși că niciuna dintre categoriile de scutiri menționate nu este aplicabilă în speță.

38. La litera (b), articolul 136 prevede că statele membre scutesc livrarea de bunuri la achiziție sau utilizare TVA-ul aferent nu a fost deductibil, în temeiul articolului 176. Articolul 176 din Directiva TVA prevede clauza de „standstill”. Potrivit clauzei respective, până la adoptarea de către Consiliu a uneia dintre măsurile prevăzute în această dispoziție, statele membre pot continua să aplice legislația privind excluderile de la dreptul de deducere a TVA-ului în vigoare la 1 ianuarie 1979 sau, în situația statelor membre care au aderat la Uniunea Europeană după data menționată anterior, la data aderării lor. În cazul Poloniei, data aderării este 1 mai 2004. Putem adăuga în această privință că Curtea a confirmat deja această interpretare a articolului 176 din Directiva TVA(7).

39. Este clar că limitarea legală a dreptului la deducerea TVA-ului prevăzută în dreptul polonez la articolul 86 alineatul 3 din Legea privind TVA-ul constituie, în același timp, o excludere parțială de la dreptul la deducere: acesta este limitat la 60 % din TVA-ul menționat în factură și la cel mult 6 000 PLN.

40. Până la data de 1 mai 2004, potrivit articolului 25 alineatul 1 punctul 2 din Legea din 1993 privind TVA-ul și accizele(8), achiziționarea de către o persoană imposibilă de autovehicule second-hand cu o capacitate totală de 500 kg nu se încadra în dreptul la deducerea TVA-ului: cu alte cuvinte, era aplicabilă o scutire integrală. Cu toate acestea, începând cu data de 1 mai 2004, articolul 86 alineatul 3 din Legea din 2004 privind TVA-ul prevedea o deducere parțială – adică, la

început 50 %, apoi 60 % în versiunea aplicabilă la data de 22 august 2005, fără a depăși însă 6 000 PLN. Subliniem că acest lucru, ca atare, este justificat, întrucât bunurile în cauză sunt „bunuri cu dublă utilizare”: este vorba despre autoturisme care pot face obiectul unei utilizări profesionale, dar și a unei utilizări private(9).

41. Astfel cum a subliniat Comisia în mod corect, având în vedere jurisprudența Curții(10), articolul 86 alineatul 3 din Legea privind TVA-ul nu a extins, în cazul achiziționării de autoturisme, măsurile care limitează dreptul de deducere prevăzute de legislația poloneză înainte de 1 mai 2004. Prin urmare, sunt îndeplinite condițiile de aplicare a clauzei de „standstill”, iar legislația poloneză se poate aplica în continuare după 1 mai 2004.

42. Este important să se observe că articolul 136 din Directiva TVA nu se referă la cazurile în care o persoană imposibilă și-a exercitat un drept „parțial” la deducerea TVA-ului(11). Astfel cum am arătat la punctul 38 de mai sus, articolul 136 din Directiva TVA permite statelor membre să scutească livrarea de bunuri la a căror achiziție TVA-ul aferent nu a fost deductibil, în temeiul articolului 176 din Directiva TVA.

43. Întrucât articolul 136 – și în mod special sintagma „livrarea de bunuri [...] la a căror achiziție TVA-ul aferent *nu a fost deductibil*”(12) – face parte din măsurile derogatorii de la regimul general de TVA, în opinia noastră, este clar că acesta trebuie să fie interpretat în sens restrictiv.

44. Această abordare a fost confirmată de jurisprudența Curtea a avut deja ocazia să sublinieze în cauza *Jyske Finans*(13) – care privește impozitarea pe piața secundară a autovehiculelor second-hand – că „termenii utilizați pentru a desemna scutirile prevăzute la articolul 13 din Așasea directivă[(14)], [în special la articolul 13 secțiunea B litera (c) – în prezent articolul 136 din Directiva TVA], sunt de strictă interpretare, dat fiind că aceste scutiri constituie derogări de la principiul general, conform articolului 2 din directiva menționată, potrivit căruia TVA-ul este perceput pentru fiecare bun sau prestare de servicii efectuată cu titlu oneros de o persoană imposibilă care acționează ca atare”(15).

45. În plus, Curtea a mai reținut în Hotărârea *Jyske Finans*(16) că „este adevărat că regimul de impozitare a marjei de profit realizate de comerciantul persoană imposibilă cu ocazia livrării de bunuri second-hand [...] constituie un regim special de TVA, derogatoriu de la regimul general al celei de Așasea Directive, care, precum celelalte regimuri speciale prevăzute la articolele 24, 25 și 26 din directiva respectivă, nu trebuie să fie aplicat decât în măsura necesară pentru atingerea obiectivului său”. Astfel, considerăm că, întrucât regimurile de impozitare a marjei de profit menționate mai sus constituie o derogare, se poate susține că acestea trebuie să fie aplicabile numai în cazurile prevăzute în mod expres potrivit sistemului de TVA reglementat de Directiva TVA (a se vedea articolul 131 și următoarele din directiva respectivă).

46. În continuare, în aceeași hotărâre(17), Curtea a reținut că „scutirea prevăzută la articolul 13 secțiunea B litera (c) din Așasea directivă [...] este aplicabilă numai în cazul livrărilor de bunuri la a căror achiziție dreptul de deducere a fost exclus potrivit legislației naționale”.

47. În răspuns la argumentele invocate de Bawaria în prezenta cauză, este suficient să se observe că, la același punct din Hotărârea *Jyske Finans*(18), Curtea a reținut că „textul [articolului 13 secțiunea B litera (c) din Așasea directivă] nu poate avea, în această privință, nicio altă interpretare care să permită unei persoane imposibile, care nu poate beneficia de o astfel de scutire, să evite dubla impunere”.

48. Rezultă că articolul 136 din Directiva TVA, la care se referă articolul 314 litera (b) din directivă, nu poate fi interpretat în sensul că se extinde asupra împrejurărilor din cauza aflată pe rolul instanței de trimitere, în care deși persoana imposibilă în discuție a avut numai un drept

„parțial” la deducerea taxei plătite în amonte, ea a avut totuși un drept de deducere. Articolul 136 privește numai livrările de bunuri la a căror achiziție a fost *în mod complet* exclus, potrivit dreptului național, orice drept de deducere.

49. Prin urmare, considerăm că, în prezenta cauză, limitarea adusă dreptului de deducere prin articolul 86 alineatul 3 din Legea privind TVA-ul – deși, cu certitudine, se încadrează în clauza de standstill potrivit articolului 176 din Directiva TVA(19), la care face trimitere articolul 136 litera (b) din directiva respectivă – nu echivalează, cu toate acestea, cu excluderea, în sens restrictiv, a dreptului de deducere, întrucât prevede, dimpotrivă, un drept *parțial* la deducere.

50. Regimul marjei de profit, care constă în aplicarea TVA-ului numai asupra diferenței dintre prețul de vânzare al bunului second-hand, astfel cum este stabilit de comerciantul persoană impozabilă, și prețul de cumpărare, este un regim special prin care se evită situația în care bunurile second-hand, la reintroducerea lor în circuitul comercial, să fie impozitate a doua oară, cu alte cuvinte, permite evitarea dublei impuneri, fără ca TVA-ul inclus deja în prețul acestora să fie luat în considerare(20).

51. În cazul în care bunurile second-hand sunt reintroduse în circuite comerciale supuse TVA-ului, regimul special al marjei de profit este aplicabil numai în cazurile în care acestea au fost reintroduse de o persoană neimpozabilă (consumatorul final) sau, în cazul în care au fost reintroduse de o persoană impozabilă, numai dacă acest lucru a avut loc într-un moment în care reintroducerea respectivă era scutită de TVA în totalitate.

52. Rezultă că, în cazul în care un comerciant persoană impozabilă își exercită dreptul, chiar dacă este vorba despre un drept parțial, la deducerea TVA-ului plătit în amonte, regimul marjei de profit nu este aplicabil.

53. În această privință, se poate menționa că, după cum se cunoaște, obiectivul urmărit de regimul marjei de profit este acela de a se evita situațiile în care bunurile second-hand sunt supuse dublei impuneri la reintroducerea în circuitul comercial, ca urmare a neluării în considerare a taxei incluse deja în prețul lor. Cu toate acestea, este suficient să spunem că, în prezenta cauză, revine Republicii Polone sarcina de a adopta măsurile necesare pentru evitarea dublei impuneri a comercianților persoane impozabile precum Bawaria, situație care apare ca urmare a asocierii dintre (i) aplicarea regimului obișnuit de TVA și (ii) faptul că Bawaria nu poate deduce TVA-ul inclus în prețul unui autovehicul second-hand cumpărat de la un furnizor care beneficiase de scutirea prevăzută la articolul 13 alineatul 1 punctul 5 din Regulamentul de aplicare a Legii privind TVA-ul(21) și care nu este, cu siguranță, pe deplin compatibil cu Directiva TVA.

54. Astfel, scutirea respectivă nu se întemeiază pe dispozițiile Directivei TVA care, la articolul 131 și următoarele, stabilește o listă exhaustivă cu activitățile scutite de TVA.

55. Ca o observație generală, considerăm (precum Comisia) că se impune prevederea unui regim corespunzător pentru operațiunile realizate de societăți care utilizează autovehicule, însă nu în mod permanent, pentru necesitățile activităților impozabile. Cu toate acestea, considerăm că statele membre nu sunt abilitate să prevadă soluții care nu sunt avute în vedere de Directiva TVA pentru a atenua dificultățile întâlnite de societăți în activitatea curentă a acestora.

56. Considerăm de asemenea că aplicarea regimului marjei de profit în prezenta cauză ar fi, în orice caz, contrară principiilor stabilite de Directiva TVA și, prin urmare, nejustificată.

57. Importanța evitării dublei impuneri este motivul pentru care trăsătura comună a dispozițiilor relevante o constituie necesitatea ca sarcina plății TVA-ului să fi fost suportată în întregime. Pentru aceasta trebuie în mod evident ca furnizorul să nu fi avut dreptul la nicio

deducere într-o situa?ie precum cea din spe??, ceea ce înseamn? c? este necesar ca TVA-ul s? fie inclus în suma total?.

58. Dac? regimul marjei de profit ar fi aplicat într-o situa?ie precum cea a Bawaria, atunci rezultatul ar fi insuficienta impozitare în m?sura în care s-a aplicat deducerea. Acest lucru ar fi contrar principiului universalit??ii TVA-ului, întrucât cifra de afaceri a comerciantului persoan? impozabil? nu ar fi impozitat? în întregime, în timp ce furnizorul care i-a livrat bunurile second-hand ar fi putut exercita un drept par?ial de deducere a taxei. Se poate ad?uga c?, în acela?i timp, acest lucru ar fi contrar ?i principiului men?inerii concuren?ei.

59. Principiul universalit??ii TVA-ului este prev?zut la articolul 1 din Directiva TVA. Aceast? dispozi?ie prevede, printre altele, c?, „[I]a fiecare opera?iune, TVA-ul, calculat la pre?ul bunurilor sau serviciilor la o cot? aplicabil? bunurilor sau serviciilor respective, este exigibil dup? deducerea valorii TVA suportate direct de diferitele componente ale pre?ului”. Universalitatea TVA-ului este evident? atât la nivel personal (fiecare opera?iune este impozitat? indiferent de persoana care o desf??oar?, dac? opera?iunea este efectuat? în cadrul unei activit??i economice în sensul Directivei TVA), cât ?i la nivel material (fiecare livrare de bunuri este, în principiu, impozitat?).

60. Prezenta cauz? demonstreaz?, a?adar, de ce este necesar ca o derogare de la regula universalit??ii TVA-ului s? fie tratat? în ansamblul s?u ?i în mod excep?ional ?i de ce orice derogare de aceast? natur? trebuie s? fie întemeiat? pe dispozi?iile Directivei TVA.

61. Cu toate acestea, Bawaria încearc? s? se întemeieze pe mecanismul de „regularizare” prev?zut la articolele 187-189 din Directiva TVA, care nu poate fi eludat de un furnizor care, de?i a dedus par?ial taxa pl?tit? în amonte la cump?rare, vinde bunurile second-hand comerciantului persoan? impozabil? f?r? TVA, ceea ce urm?re?te s? contribuie la evitarea riscului de reducere a veniturilor fiscale într-o astfel de situa?ie.

62. Acest argument nu poate fi admis.

63. Astfel cum a men?ionat Comisia în ?edin??, aceast? abordare ar avea ca rezultat impozitarea repetat? a cump?r?torilor de autoturisme în cazul în care TVA-ul nu a fost dedus ?i aceasta, pentru o utilizare care, în plus, nu este impozabil?. Astfel cum a observat în mod corect guvernul polonez, abordarea sus?inut? de Bawaria ar determina numai o reducere a taxei achitate în amonte ?i, ceea ce este important, nu ar preveni eventuala dubl? impunere. În opinia noastr?, regimul marjei de profit nu constituie în mod evident o modalitate corespunz?toare pentru a remedia faptul c? anumite dispozi?ii din dreptul polonez (articolul 13 alineatul 1 punctul 5 din Regulamentul de aplicare a Legii privind TVA-ul) nu sunt pe deplin conforme cu Directiva TVA(22). Astfel, este clar c?, în cazul Bawaria, trebuie s? fie aplicate în schimb dispozi?iile generale.

64. Este de asemenea clar c?, dac? ar fi înl?turat? scutirea prev?zut? la articolul 13 alineatul 1 punctul 5 din Regulamentul de aplicare a Legii privind TVA-ul, factura în discu?ie ar men?iona taxa achitat? în amonte, permi?ând unui comerciant persoan? impozabil? (al doilea vânz?tor) precum Bawaria s? deduc? TVA-ul: în acest mod, problema din ac?iunea principal? ar fi înl?turat?.

65. De?i s-ar p?rea c?, în ceea ce prive?te Bawaria, este vorba despre o situa?ie de dubl? impunere, care în mod normal ar fi incompatibil? cu principiile care guverneaz? TVA-ul, nu este mai pu?in adev?rat c? prezenta cauz? se refer? la un bun determinat: autovehiculele second-hand care nu au fost utilizate numai în scopuri profesionale, ci ?i în scopuri private. Este evident c?, în cazul în care autovehiculul a fost utilizat în scopuri private, TVA-ul nu poate fi dedus.

66. Având în vedere cele de mai sus, consider?m c?, din interpretarea corect? a Directivei TVA, rezult? c?, în cazul în care unui comerciant persoan? impozabil? i se livreaz? autovehicule

second-hand de către o persoană impozabilă care, la cumpărarea autovehiculelor respective, și-a exercitat un drept parțial de deducere a TVA-ului potrivit articolului 86 alineatul 3 din Legea privind TVA-ul, nu este îndeplinită condiția prevăzută la articolul 314 litera (b) din Directiva TVA. Prin urmare, comerciantul persoană impozabilă nu are dreptul să aplice regimul special al marjei de profit.

IV — Concluzie

67. În lumina concluziilor expuse mai sus, propunem Curții să răspundă la întrebarea adresată de Naczelny Sąd Administracyjny după cum urmează:

„Articolul 313 alineatul (1) și articolul 314 din Directiva 2006/112/CE a Consiliului din 28 noiembrie 2006 privind sistemul comun al taxei pe valoarea adăugată coroborate cu articolele 136 și 315 din aceeași directivă trebuie interpretate în sensul că exclud aplicarea regimului special al «marjei» de către comercianții persoane impozabile în cazul revânzării de autoturisme și de autovehicule second-hand, în situația în care acestea au fost achiziționate de la persoane impozabile care, la cumpărare, și-au exercitat dreptul la deducerea parțială a taxei plătite în amonte potrivit articolului 86 alineatul 3 din Legea poloneză privind TVA-ul”.

1 — Limba originală: engleza.

2 — Cu alte cuvinte, diferența dintre prețul de vânzare și prețul de cumpărare.

3 — Directiva din 28 noiembrie 2006 privind sistemul comun al taxei pe valoarea adăugată (JO L 347, p. 1, Ediție specială, 09/vol. 3, p. 7, denumită în continuare „Directiva TVA”).

4 — Legea privind TVA-ul din 11 martie 2004 (Ustawa o podatku od towarów i usług) (*Dziennik Ustaw*, nr. 54, poziția 535, cu modificările ulterioare, denumită în continuare „Legea privind TVA-ul”).

5 — Regulamentul ministrului de finanțe din 28 noiembrie 2008 de aplicare a prevederilor Legii privind TVA-ul (*Dziennik Ustaw*, nr. 212, poziția 1336).

6 — Prevăzută la articolul 86 alineatul 3 din Legea privind TVA-ul (50 % sau 60 %, fără a depăși 5 000 sau 6 000 PLN).

7 — A se vedea de exemplu Hotărârea din 8 decembrie 2005, Jyske Finans (C-280/04, Rec., p. I-10683, punctul 23), Hotărârea din 11 decembrie 2008, Danfoss și AstraZeneca (C-371/07, Rep., p. I-9549, punctele 28 și 29), Hotărârea din 15 aprilie 2010, X Holding și Oracle Nederland (C-538/08 și C-33/09, Rep., p. I-3129, punctul 38), și Hotărârea din 30 septembrie 2010, Oasis East (C-395/09, Rep., p. I-8811, punctele 19 și 20). În Hotărârea din 22 decembrie 2008, Magoora (C-414/07, Rep., p. I-10921), care privește tot Polonia, Curtea a reținut în principal că clauza de „standstill” nu are ca obiectiv să permită unui nou stat membru să își modifice legislația internă într-un sens care să nu fie conform cu obiectivele Directivei TVA. În orice caz, Directiva TVA se opune ca un stat membru să își modifice ulterior legislația intrată în vigoare la data menționată într-un sens care extinde domeniul de aplicare al acestor limitări în raport cu situația existentă înaintea acestei date.

8 — Legea din 8 ianuarie 1993 privind taxa pe valoarea adăugată și accizele (*Dziennik Ustaw*, nr. 11, poziția 50).

9 — Astfel, în cadrul ședinței, Comisia a arătat că situația societății Bawaria din prezenta cauză constituie un „caz tipic de revânzări de măști second-hand în Polonia”.

10 — A se vedea de exemplu Hotărârea Magoora, citată la nota de subsol 7, și Hotărârea pronunțată de Naczelny Sąd Administracyjny la 9 iunie 2010, I FSK 960/09.

11 — Astfel, instanța de trimitere a recunoscut acest lucru în decizia de trimitere, în care a arătat în mod corect că, în principiu, dreptul Uniunii nu prevede posibilitatea de a deduce parțial TVA-ul de către persoana care achiziționează bunurile sau serviciile, nici în legătură cu bunurile de capital (investiții). Rezultă că nu există reglementări de drept al Uniunii în ceea ce privește posibilitatea sau lipsa posibilității de scutire specială a unor astfel de bunuri și servicii, nici în ceea ce privește reglementarea specială a regimului marjei aplicat de comerciantul persoană fizică.

12 — Sublinierea noastră.

13 — Citată la nota de subsol 7, punctul 21.

14 — Așa se vede din Directivă 77/388/CEE a Consiliului din 17 mai 1977 privind armonizarea legislațiilor statelor membre referitoare la impozitele pe cifra de afaceri – sistemul comun al taxei pe valoarea adăugată: baza unitară de evaluare (JO L 145, p. 1), astfel cum a fost modificată prin Directiva 94/5/CE a Consiliului din 14 februarie 1994 (JO L 60, p. 16) (denumită în continuare „Directivă”).

15 — A se vedea printre altele Hotărârea din 20 noiembrie 2003, Taksatorringen (C-8/01, Rec., p. I-13711, punctul 36), Hotărârea din 3 martie 2005, Fonden Marselisborg Lystbådehavn (C-428/02, Rec., I-1527, punctul 29), și Hotărârea din 16 decembrie 2010, MacDonald Resorts (C-270/09, Rep., p. I-13179, punctul 45 și jurisprudența citată). A se vedea de asemenea Hotărârea din 28 octombrie 2010, AXA UK (C-175/09, Rep., p. I-10701, punctul 25 și jurisprudența citată).

16 — Citată la nota de subsol 7; a se vedea punctul 35, referitor la aplicarea regimurilor reglementate de articolul 26 și de articolul 25 din Directivă; a se vedea de asemenea Hotărârea din 22 octombrie 1998, Madgett și Baldwin (C-308/96 și C-94/97, Rec., p. I-6229, punctul 34), și Hotărârea din 15 iulie 2004, Harbs (C-321/02, Rec., p. I-7101, punctul 27).

17 — Hotărârea Jyske Finans, citată la nota de subsol 7, punctul 24.

18 — *Idem*.

19 — A se vedea în acest sens Hotărârile citate la nota de subsol 7, Magoora, X Holding și Oracle Nederland, punctele 59-61, și Oasis East, punctele 19 și 20.

20 — A se vedea Hotărârea din 9 iulie 1992, „K” Line Air Service Europe, C-131/91, Rec., p. I-4513, punctul 19.

21 — Însăși instanța de trimitere, în analiza din decizia de trimitere, recunoaște de la bun început că „nu există nicio îndoială cu privire la faptul că, prin articolul 13 alineatul 1 punctul 5 din Regulamentul de aplicare a Legii privind TVA-ul, legiuitorul polonez a introdus o scutire de TVA neprevăzută de dreptul Uniunii”.

22 — A se vedea de asemenea punctul 54 de mai sus.