

FÖRSLAG TILL AVGÖRANDE AV GENERALADVOKAT

JÁN MAZÁK

föredraget den 24 maj 2012(1)

Mål C-160/11

Bawaria Motors Sp. z o. o.

mot

Minister Finansów

(begäran om förhandsavgörande från Naczelny Sąd Administracyjny (Polen))

”Direktiv 2006/112/EG – Mervärdesskatt – Särskilda bestämmelser för beskattningsbara återförsäljare – Försäljning av begagnade fordon till slutkonsument – Tillämpning av ordningen för beskattning av vinstmarginal när återförsäljaren köpt fordonet undantaget mervärdesskatt från en person som själv utnyttjat rätten att dra av del av den ingående mervärdesskatten”

1. Genom denna begäran om förhandsavgörande har domstolen ombetts att klargöra huruvida den särskilda ordningen för beskattning av vinstmarginal – enligt vilken mervärdesskatt beräknas enbart på grundval av den beskattningsbara återförsäljarens vinstmarginal,(2) särskilt vad beträffar återförsäljning av begagnade personbilar som regleras i artikel 311 och följande artiklar i rådets direktiv 2006/112/EG(3) – ska tillämpas när den beskattningsbara återförsäljaren har köpt personbilarna av en beskattningsbar person, som vid fordonens anskaffande själv utnyttjat rätten att dra av en del av den ingående mervärdesskatten på köpet av varorna.

I – Tillämpliga bestämmelser

2. Tillämpliga EU-rättsliga bestämmelser kommer att redogöras för i samband med bedömningen nedan. Vad avser tillämpliga nationella bestämmelser föreskrivs i artikel 43.1 mom. 2 i den polska mervärdesskattelagen,(4) i den version som ska tillämpas i det aktuella målet, att ”leveransen av begagnade varor är undantagen från skatteplikt under förutsättning att leverantören inte hade rätt att göra avdrag för ingående mervärdesskatt för dessa varor”.

3. I artikel 86.3 i mervärdesskattelagen, i den lydelse som var tillämplig till och med den 31 december 2010, föreskrevs följande: ”Vid förvärv av personbilar och andra fordon med en tillåten totalvikt som inte överstiger 3,5 ton motsvarar den ingående skatten 60 procent [till och med den 22 augusti 2005 var andelen 50 procent, under något annorlunda förutsättningar som tillämpades i enlighet med en formel] av den skatt som anges på fakturan eller som ska betalas i samband med gemenskapsinterna förvärv av varor, eller av den skatt som ska betalas vid leveransen av varor som inköpts av den beskattningsbara personen, dock högst 6 000 PLN [till och med den 22 augusti 2005 var gränsen 5 000 PLN, under något annorlunda förutsättningar som tillämpades i enlighet med en formel]

].”

4. Artikel 120 i mervärdesskattelagen har följande lydelse:

”1. ...

4) Vid tillämpningen av detta avsnitt avses med 'begagnade varor' annat lösöre än det som anges i punkterna 1–3 [*dessa punkter avser konstverk, konstsamlingar och antikviteter och är inte tillämpliga i förevarande fall*] och som i befintligt skick eller efter reparation är lämpligt för vidareanvändning med undantag för ädla metaller eller ädelstenar ...

...

4. För beskattningsbara personer som genomför transaktioner i samband med leverans av begagnade varor, konstverk, konstsamlingar eller antikviteter som den beskattningsbara personen tidigare förvärvat för sin verksamhet eller importerat i syfte att sälja vidare är beskattningsunderlaget vinstmarginalen, som motsvarar skillnaden mellan hela det belopp som den som förvärvat varan ska betala och beloppet för förvärvet minskat med skatten.

...

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

1) fysiska personer, juridiska personer eller organisatoriska enheter som inte är juridiska personer och som inte är beskattningsbara personer enligt artikel 15 eller beskattningsbara personer med avseende på mervärdesskatt,

2) beskattningsbara personer i den mening som avses i artikel 15 när leveransen av dessa varor är undantagen från skatt enligt artikel 43.1 mom. 2 eller artikel 113,

3) beskattningsbara personer när leveransen av dessa varor beskattats med mervärdesskatt enligt punkterna 4 och 5,

4) beskattningsbara personer med avseende på mervärdesskatt när leveransen av dessa varor är undantagen från skatt enligt artikel 43.1 mom. 2 eller artikel 113,

5) beskattningsbara personer med avseende på mervärdesskatt när leveransen av dessa varor beskattats med mervärdesskatt enligt principerna i punkterna 4 och 5 och när förvärvaren innehar handlingar som tydligt visar att varorna förvärvats enligt dessa principer.”

5. I 13 § punkt 1 mom. 5 i förordningen om genomförande av mervärdesskattelagen(5) föreskrevs att "[l]everans av personbilar och andra fordon av beskattningsbara personer som vid förvärvet hade rätt till avdrag för ingående mervärdesskatt enligt artikel 86.3 i mervärdesskattelagen undantas från skatt om dessa personbilar eller fordon utgör begagnade varor i den mening som avses i artikel 43.2 i mervärdesskattelagen”.

II – Bakgrund och tolkningsfråga

6. Bawaria Motors Spółka z o.o. (nedan kallat Bawaria) är en aktiv beskattningsbar person i den mening som avses i artikel 15 i mervärdesskattelagen och utövar ekonomisk verksamhet bestående i drift av en bilsalong, inom ramen för vilken företaget köper personbilar, såväl nya som begagnade, och därefter säljer dem vidare. Inom ramen för sin verksamhet köper företaget även begagnade personbilar av ekonomiska aktörer som utfärdar mervärdesskattefakturer till Bawaria

som innehåller formuleringen "undantagen från skatteplikt" med en hänvisning till artikel 43.1 mom. 2 i mervärdesskattelagen (försäljning av begagnade varor). Bawaria vidareförsäljer dessa begagnade personbilar och tillämpar härvid ordningen för beskattning av vinstmarginal enligt artikel 120 i mervärdesskattelagen.

7. Det händer även att Bawaria i sin verksamhet köper begagnade personbilar av ekonomiska aktörer som vid förvärvet dragit av den ingående mervärdesskatten, med beaktande av den övre gräns som föreskrivs i lagen.(6) I ett sådant fall utfärdar de berörda ekonomiska aktörerna en mervärdesskattefaktura till Bawaria som innehåller formuleringen "undantagen från skatteplikt" med en hänvisning till 13 § punkt 1 mom. 5 i förordningen om genomförande av mervärdesskattelagen som grund för att undanta leveransen från mervärdesskatt. Bawaria, som var av uppfattningen att det under dessa omständigheter hade rätt att tillämpa ordningen för beskattning av vinstmarginal, bad den 9 februari 2009 att den polska finansministern skulle avfatta en skriftlig tolkning av de tillämpliga bestämmelserna.

8. I sin tolkning, av den 20 februari 2009, i det enskilda fallet fastslog finansministern att Bawarias uppfattning inte var riktig. I skälen till beslutet anfördes i huvudsak att ordningen för beskattning av vinstmarginal endast var tillämplig i en situation där den beskattningsbara återförsäljaren förvärvat den begagnade varan av en beskattningsbar person som inte haft rätt att dra av den ingående mervärdesskatten vid anskaffandet av varan och som följaktligen inräknade mervärdesskatten i sitt försäljningspris.

9. Bawaria väckte talan mot denna tolkning vid Wojewódzki Sąd Administracyjny w Warszawie (regional förvaltningsdomstol i Warszawa) och gjorde gällande att den åsidosätter artikel 120.4 och 120.10 i mervärdesskattelagen och är felaktig genom att den innebär att leveranser av begagnade varor, som vid anskaffandet omfattats av systemet för undantag från skatteplikt enligt 13 § punkt 1 mom. 5 i mervärdesskattelagen, inte kan underkastas ordningen för beskattning av vinstmarginal.

10. Wojewódzki Sąd Administracyjny upphävde den omtvistade tolkningen genom avgörande av den 10 november 2009. Domstolen fann att det huvudsakliga problemet i målet var 13 § punkt 1 mom. 5 i förordningen om genomförande av mervärdesskattelagen, som innebär att ett undantag från skatteplikt har införts som inte återfinns i EU-lagstiftningen och som stör den lättförståeliga och logiska ordningen för beskattning av vinstmarginal – och inte enbart den EU-rättsliga ordningen utan även den nationella ordningen avseende beskattning av endast vinstmarginalen. Med hänsyn till behovet av att bevara det inre sammanhanget i systemet för beskattning av varor och tjänster och principen om EU-rättens företräde anförde Wojewódzki Sąd Administracyjny att den beskattningsbara personen, enligt 13 § punkt 1 mom. 5 i förordningen om genomförande av mervärdesskattelagen, inte var undantagen från skatteplikt för leverans av ett begagnat fordon när han eller hon vid anskaffandet inte medgetts rätt att göra fullt avdrag för den ingående mervärdesskatten. Det berörda undantaget från skatteplikt hänför sig enbart till den del av den skatt som ska erläggas – med beaktande av den övre gräns som anges i artikel 86.3 i mervärdesskattelagen – som de facto redan betalats av den beskattningsbara personen. Undantaget från skatteplikt motsvarar därför inte beloppet 6 000 PLN (eller 60 procent av det skattebelopp som anges i fakturan), eftersom den beskattningsbara personen vid anskaffandet av fordonet i själva verket avstod från att göra anspråk på detta belopp. Bawaria kan således tillämpa ordningen för beskattning av vinstmarginal, men begränsad till den del som leverantören inte tidigare kunnat göra avdrag för.

11. Bawaria överklagade emellertid denna dom till den hänskjutande domstolen – Naczelny Sąd Administracyjny (högsta förvaltningsdomstolen) – och har i huvudsak gjort gällande att de materiella bestämmelserna åsidosatts genom en felaktig tolkning och oriktig tillämpning, närmare

bestämt ett åsidosättande av artikel 120.4 och 120.10 i mervärdesskattelagen, jämförd med 13 § punkt 1 mom. 5 i förordningen om genomförande av mervärdesskattelagen och artikel 91.4–91.6 i mervärdesskattelagen. Åsidosättandet bestod i att begagnade varor, vars anskaffande omfattades av undantaget från skatteplikt i 13 § punkt 1 mom. 5 i förordningen om genomförande av mervärdesskattelagen, inte kunde beskattas fullt ut med tillämpning av ordningen för beskattning av vinstmarginaler.

12. Även finansministern överklagade domen och har gjort gällande att domen meddelats i strid med lagstiftningen, nämligen artikel 43.1 mom. 2 i mervärdesskattelagen och 13 § punkt 1 mom. 5 i förordningen om genomförande av mervärdesskattelagen, eftersom den grundar sig på antagandet att det, vid leverans av en personbil som Bawaria förvärvar av en ekonomisk aktör som vid anskaffandet gjort avdrag för den ingående mervärdesskatten, inte finns någon grund för att beskatta leveransen enligt allmänna bestämmelser. Finansministern har även vidhållit de ståndpunkter som framfördes i tolkningen i det enskilda fallet av den 20 februari 2009, nämligen att Bawaria, vid förvärv av en personbil av en ekonomisk aktör som vid anskaffandet gjort avdrag för en del av den ingående mervärdesskatten och vid försäljningen tillämpat undantaget från skatteplikt enligt 13 § punkt 1 mom. 5 i förordningen om genomförande av mervärdesskattelagen, inte har rätt att vid leveransen fastställa beskattningsunderlaget enligt ordningen för beskattning av vinstmarginal, eftersom de villkor som anges i artikel 120.10 i mervärdesskattelagen inte är uppfyllda och transaktionen under dessa omständigheter ska beskattas enligt allmänna bestämmelser.

13. Enligt den hänskjutande domstolen råder det inget tvivel om att den polska lagstiftaren, genom 13 § punkt 1 mom. 5 i förordningen om genomförande av mervärdesskattelagen, har infört ett undantag från skatteplikt som inte föreskrivs i EU-lagstiftningen. Den hänskjutande domstolen har anfört att de tillämpliga bestämmelserna ger upphov till välgrundat tvivel om huruvida, för det fall leverantören gjort avdrag för en del av den ingående mervärdesskatten, dennes avtalspart, den beskattningsbara återförsäljaren, kan tillämpa den särskilda ordningen för beskattning av vinstmarginal av det skälet att en av förutsättningarna för att tillämpa denna särskilda ordning är att det inte fanns någon möjlighet att minska den utgående mervärdesskatten genom avdrag för den ingående mervärdesskatten på förvärvet av varorna.

14. Den hänskjutande domstolen har framhållit att syftet med särskilda bestämmelser om beskattning av begagnade varor är att undvika dubbelbeskattning och snedvridning av konkurrensen mellan beskattningsbara personer och har konstaterat att det inte råder någon skillnad, ur en beskattningsbar återförsäljares synvinkel, mellan, å ena sidan, leveranser som utförs av en beskattningsbar person med avseende på mervärdesskatt eller en person som inte är beskattningsbar med avseende på mervärdesskatt och som överhuvudtaget inte hade någon möjlighet att dra av ingående mervärdesskatt, och, å andra sidan, leveranser som utförs av en person som är beskattningsbar med avseende på mervärdesskatt som till viss del hade denna möjlighet, eftersom samtliga på grund av nationell skattelagstiftning var undantagna från skatteplikt vid försäljning av begagnade bilar.

15. Den hänskjutande domstolen har vidare anförut att, genom införandet av 13 § punkt 1 mom. 5 i förordningen om genomförande av mervärdesskattelagen, den polska lagstiftaren har undanröjt uttag av mervärdesskatt i flera steg. Till följd av denna ändring har den beskattningsbara återförsäljaren förlorat både rätten att göra avdrag för ingående mervärdesskatt, eftersom återförsäljarens leverantör kan utnyttja undantaget från skatteplikt, och rätten att tillämpa den särskilda ordningen för beskattning av vinstmarginal, eftersom leverantören vid anskaffandet av personbilen dragit av en del av den ingående mervärdesskatten. Detta leder till en dubbelbeskattning såvida leverantören inte gjort avdrag för ingående mervärdesskatt (över gränsvärdet på 50 procent och 5 000 PLN eller 60 procent och 6 000 PLN).

16. Mot denna bakgrund har den hänskjutande domstolen beslutat att vilandeförklara målet och ställa följande fråga till EU-domstolen:

”Ska bestämmelserna i artiklarna 313.1 och 314 [i mervärdesskattedirektivet], jämförda med artiklarna 136 och 315 i direktivet, tolkas så, att enligt dessa bestämmelser kan den särskilda ordningen för beskattning av vinstmarginal för beskattningsbara återförsäljare vid leveranser av begagnade varor även tillämpas när dessa återförsäljare vidareförsäljer köpta personbilar och andra motorfordon för vilka undantaget från skatteplikt för leverans av personbilar och andra motorfordon enligt de polska bestämmelserna i 13 § punkt 1 mom. 5 i [förordningen om genomförande av mervärdesskattelagen] har tillämpats av beskattningsbara personer som vid förvärvet endast hade rätt att delvis dra av den ingående mervärdesskatten enligt artikel 86.3 i [mervärdesskattelagen] för dessa personbilar och motorfordon som utgjorde begagnade varor i den mening som avses i artikel 43.2 i mervärdesskattelagen och artikel 311.1 led 1 i [mervärdesskattedirektivet]?”

III – Bedömning

17. Muntliga och skriftliga yttranden har ingetts av Bawaria, den polska regeringen och kommissionen.

18. Bawaria anser att den beskattningsbara återförsäljaren får tillämpa ordningen för beskattning av vinstmarginal vid vidareförsäljning av begagnade fordon som, när de förvärvades, omfattades av undantaget, enligt den polska mervärdesskattelagen, från mervärdesskatt för försäljning av varor som utförts av beskattningsbara personer som endast hade rätt att delvis dra av den ingående mervärdesskatten vid förvärvet av dessa varor.

19. Bawaria har gjort gällande att förutsättningarna för att tillämpa artikel 314 i mervärdesskattedirektivet är uppfyllda i det aktuella fallet eftersom leveransen avsåg begagnade varor, inköpet av varorna från en annan beskattningsbar person undantagits från mervärdesskatt och den andra personen inte hade full rätt till avdrag av den ingående mervärdesskatten vid förvärvet av varorna enligt artikel 86.3 i mervärdesskattelagen.

20. Enligt Bawaria måste en tolkning av artiklarna 311 och 315 i mervärdesskattedirektivet ske utifrån direktivets syften, det vill säga att motverka dubbelbeskattning och en snedvriden konkurrens, mervärdesskattens allmängiltighet och skatteneutraliteten.

21. För det första uppstår emellertid en situation av dubbelbeskattning på grund av att undantaget i 13 § punkt 1 mom. 5 i förordningen om genomförande av mervärdesskattelagen, tillsammans med skyldigheten att tillämpa de normala mervärdesskattereglerna, innebär att Bawaria förlorar rätten att dra av den del av skatten som dess leverantör inte fick dra av och som leverantören för övrigt inräknade i försäljningspriset.

22. För det andra behandlas samma händelse – vidareförsäljningen av ett visst begagnat fordon – olika beroende på om leverantören helt saknat avdragsrätt eller om leverantören haft en rätt till avdrag till en viss del, vilket, enligt Bawaria, medför ett åsidosättande av principen om skatteneutralitet eftersom undantagen som leverantören kunnat tillämpa i de båda fallen lett till att Bawaria, som den beskattningsbara återförsäljaren, frångått all rätt till avdrag.

23. För det tredje leder den omständigheten att Bawaria inte tillåts tillämpa ordningen för beskattning av vinstmarginal till att konkurrensen väsentligt snedvrids i förhållande till dem som tillåts tillämpa denna ordning, även om skillnaden i den begagnade varans mervärde, vid vidareförsäljning jämfört med anskaffande, är exakt densamma i båda fallen. I en fri marknadsekonomi skulle Bawaria inte kunna öka det försäljningspris som slutkonsumenten har att betala med den ökning i mervärdesskatt som skapas av tillämpningen av de normala mervärdesskattereglerna och skulle tvingas anpassa sitt pris till marknadspriset (med andra ord till det pris som bestäms av beskattningsbara återförsäljare som kan tillämpa ordningen för beskattning av vinstmarginal) och vidare tvingas sälja med förlust när konkurrenterna gör en vinst, och samtidigt tvingas betala en mervärdesskatt till staten som är avsevärt högre än den som konkurrenterna betalar.

24. Den polska regeringen och kommissionen gör å andra sidan i huvudsak gällande att ordningen för beskattning av vinstmarginal inte är tillämplig i målet vid den nationella domstolen.

Bedömning

25. Den hänskjutande domstolen har ställt frågan för att få klarhet i huruvida den beskattningsbara återförsäljaren (Bawaria) – som köper begagnade personbilar från beskattningsbara personer, som i sin tur, vid anskaffandet, har utnyttjat en partiell rätt till avdrag av den ingående mervärdesskatten – har rätt att tillämpa den särskilda ordningen för beskattning av vinstmarginal, när dessa fordon vidareförsäljs till slutkonsumenten.

26. Inledningsvis bör det göras en närmare granskning av de tillämpliga bestämmelserna.

27. Ordningen för beskattning av vinstmarginal regleras i avdelning XII (Särskilda ordningar) i mervärdesskattedirektivet och närmare bestämt i underavsnitt 1 (Ordning för beskattning av vinstmarginal) under avsnitt 2 (Särskild ordning för beskattningsbara återförsäljare) i kapitel 4 (Särskilda ordningar för begagnade varor, konstverk, samlarföremål och antikviteter) under samma avdelning, i artiklarna 312–325 i direktivet.

28. Vad särskilt avser ordningen för beskattning av vinstmarginal gäller denna, enligt artikel 314 i mervärdesskattedirektivet, endast leveranser av begagnade varor som beskattningsbara återförsäljare (som Bawaria) förvärvat av någon av följande personer: a) en icke beskattningsbar person, b) en annan beskattningsbar person, om den personens leverans av varan är undantagen från skatteplikt i enlighet med artikel 136, c) en annan beskattningsbar person, om den personens leverans av varan omfattas av den skattebefrielse för små företag som avses i artiklarna 282–292 och det rör sig om en investeringsvara, och d) en annan beskattningsbar återförsäljare, om den personens leverans av varan varit föremål för mervärdesskatt i enlighet med ordningen för beskattning av vinstmarginal.

29. Det ska påpekas att artikel 314 i mervärdesskattedirektivet räknar upp – på ett uttömmande sätt, enligt min mening – de beskattningsbara personer som utför leveranser av varor för vilka ordningen för beskattning av vinstmarginal får tillämpas av den beskattningsbara återförsäljaren i nästa försäljningsled.

30. Det framstår som klart att det gemensamma draget hos de uppräknade fallen i artikel 314 är att den person som levererar ett begagnat fordon till en beskattningsbar återförsäljare har burit den totala mervärdesskattekostnaden. Med andra ord har denna person inte haft någon rätt till avdrag för den ingående mervärdesskatten avseende inköpet av fordonet.

31. Till följd härav, som kommer att framgå nedan och till skillnad mot vad Bawaria förefaller göra gällande, är en situation som den ifrågavarande inte uppräknad i artikel 314 i mervärdesskattedirektivet och inte heller får den anses omfattas av bestämmelsen.

32. För det första följer det av begäran om förhandsavgörande att den ifrågavarande situationen inte omfattas av tillämpningsområdet för punkt a) i artikel 314 i mervärdesskattedirektivet. Personen som levererar den begagnade varan till Bawaria är i sig en beskattningsbar person.

33. För det andra framgår det även klart av begäran om förhandsavgörande att den ifrågavarande situationen inte omfattas av tillämpningsområdet för punkt c) i artikel 314 eftersom leveransen av den begagnade varan till Bawaria inte omfattades av den skattebefrielse för små företag som avses i artiklarna 282–292 och det rör sig inte om en investeringsvara. I stället var leveransen undantagen från skatteplikt på grund av en särskild bestämmelse i polsk lag, nämligen 13 § punkt 1 mom. 5 i förordningen om genomförande av mervärdesskattelagen.

34. För det tredje omfattas den ifrågavarande situationen inte heller av tillämpningsområdet för punkt d) i artikel 314 i mervärdesskattedirektivet. Den beskattningsbara personen som levererade den begagnade varan till Bawaria utfärdade mervärdesskattefakturer på vilka det angavs att varan var undantagen från skatteplikt och lät inte varuleveransen omfattas av ordningen för beskattning av vinstmarginal.

35. Den enda punkt i artikel 314 som slutligen återstår att undersöka är punkt b). Denna gäller leverans av varor av en beskattningsbar person som är undantagen från skatteplikt enligt artikel 136 i mervärdesskattedirektivet.

36. Av artikel 136 framgår att bestämmelsen föreskriver att två typer av transaktioner undantas från skatteplikt.

37. I punkt a) i artikel 136 föreskrivs att medlemsstaterna ska undanta följande från skatteplikt: leverans av varor som enbart används i en verksamhet som är undantagen från skatteplikt i enlighet med artikel 132 (transaktioner av hänsyn till allmänintresset), artikel 135 (undantag för andra tjänster, såsom finansiella tjänster), artikel 371 (till exempel inträdesavgifter till sportevenemang eller tillhandahållande av telekommunikationstjänster eller varor av offentliga postföretag), artiklarna 375–377, artikel 378.2, artikel 379.2 och artiklarna 380–390 (undantag från skatteplikt som medgetts vissa medlemsstater), förutsatt att varorna inte har gett upphov till avdragsrätt. Det är dock tillräckligt att konstatera att den ifrågavarande situationen inte omfattas av någon av dessa undantagskategorier.

38. I punkt b) i artikel 136 föreskrivs att medlemsstaterna från skatteplikt ska undanta leverans av varor vars anskaffning eller användning inte varit berättigad till avdrag för mervärdesskatt i enlighet med artikel 176. I artikel 176 fastslås frysningsklausulen (eller standstill-klausulen). Enligt denna klausul får medlemsstaterna, i den mån som rådet ännu inte antagit någon av de bestämmelser som avses i bestämmelsen, behålla alla undantag från avdragsrätten för mervärdesskatt som föreskrevs i deras lagstiftning den 1 januari 1979 eller, för de medlemsstater som anslutit sig till gemenskapen efter den dagen, dagen för deras anslutning. Vad beträffar Polen var dagen för dess anslutning den 1 maj 2004. Det kan härvid tilläggas att domstolen redan

tidigare bekräftat denna tolkning av artikel 176 i mervärdesskattedirektivet.(7)

39. Det framstår som klart att den lagstadgade begränsningen i rätten att göra avdrag för mervärdesskatten enligt den polska lagstiftningen i artikel 86.3 i mervärdesskattelagen samtidigt utgör ett partiellt undantag från avdragsrätten för mervärdesskatt – rätten är begränsad till 60 procent av den skatt som anges på fakturan, dock högst 6 000 PLN.

40. Enligt artikel 25.1 mom. 2 i 1993 års lag om mervärdesskatt och punktskatter,(8) i dess lydelse före den 1 maj 2004, omfattades inte en beskattningsbar persons inköp av ett begagnat fordon, med en maxlast som inte översteg 500 kg, av rätten till avdrag av mervärdesskatt, med andra ord gällde ett heltäckande undantag. Sedan den 1 maj 2004 tillåts dock en partiell avdragsrätt enligt artikel 86.3 i 2004 års lag om mervärdesskatt – ursprungligen 50 procent och sedermera 60 procent, enligt dess lydelse efter den 22 augusti 2005, dock högst 6 000 PLN. Det bör påpekas att detta i sig är rimligt såtillvida att varorna i fråga är så kallade varor med dubbla användningsområden, nämligen passagerarfordon inte enbart för kommersiellt, utan även för privat, bruk.(9)

41. Som kommissionen mycket riktigt påpekat har, med beaktande av domstolens praxis(10), artikel 86.3 i mervärdesskattelagen, när det gäller inköp av personfordon, inte inneburit att begränsningarna av avdragsrätten i den polska lagstiftningen i dess lydelse före den 1 maj 2004 utökats. Således är förutsättningarna för att tillämpa frysningssklausulen uppfyllda och de polska bestämmelserna får därför fortsätta att gälla efter den 1 maj 2004.

42. Det bör noteras att artikel 136 i mervärdesskattedirektivet inte omfattar fall där en beskattningsbar person tillämpat en delvis rätt till avdrag av den ingående mervärdesskatten.(11) Som framgått i punkt 38 ovan ger artikel 136 i mervärdesskattedirektivet medlemsstaterna rätt att från skatteplikt undanta leverans av varor för vilka det vid anskaffandet inte förelåg någon rätt till avdrag för mervärdesskatt enligt artikel 176 i mervärdesskattedirektivet.

43. I den mån som detta utgör en särskild bestämmelse som avviker från de allmänna bestämmelserna om mervärdesskatt, står det enligt min mening klart att artikel 136 – och i synnerhet formuleringen "[l]everans av varor vars anskaffning ... *inte varit berättigad till avdrag för mervärdesskatt*"(12) – måste tolkas restriktivt.

44. Ett sådant synsätt har bekräftats i rättspraxis. I målet Jyske Finans,(13) som rörde beskattning vid försäljning av begagnade fordon på andrahandsmarknaden, erinrade domstolen om att "formuleringen av bestämmelserna om undantag i artikel 13 i sjätte direktivet [(14)] [och särskilt artikel 13 B c, numera artikel 136 i mervärdesskattedirektivet] skall tolkas restriktivt eftersom dessa undantag innebär avsteg från den allmänna principen i artikel 2 i nämnda direktiv, enligt vilken mervärdesskatt skall betalas för varor och tjänster som tillhandahålls mot vederlag av en skattskyldig person, som uppträder i denna egenskap".(15)

45. Domstolen fann vidare i målet Jyske Finans(16) att "[d]et stämmer att bestämmelserna om beskattning av den skattskyldige återförsäljarens vinstmarginal vid leveranser av begagnade varor ... utgör särskilda bestämmelser om mervärdesskatt, vilka avviker från de allmänna bestämmelserna i sjätte direktivet. I likhet med övriga särskilda bestämmelser i artiklarna 24, 25 och 26 i nämnda direktiv skall dessa endast tillämpas om det är nödvändigt för att uppnå syftet med bestämmelserna". Jag anser att det kan hävdas att ovan nämnda bestämmelser om beskattning av vinstmarginal, när dessa innebär avvikelser, endast ska gälla i de situationer som uttryckligen avses i det mervärdesskattesystem som inrättats genom mervärdesskattedirektivet (se artikel 131 och följande artiklar i direktivet).

46. Det var vidare i samma dom(17) som domstolen betonade att "[d]et undantag som

föreskrivs i artikel 13 B c i sjätte direktivet omfattar ... enbart leveranser av varor vars anskaffning inte berättigar till avdrag för mervärdesskatt enligt nationell lagstiftning”.

47. Som svar på vad Bawaria gjort gällande i förevarande fall är det tillräckligt att påpeka att domstolen i samma punkt i domen i målet Jyske Finans(18) betonade att "[f]ormuleringen i [artikel 13 B c i sjätte direktivet] ... i detta hänseende inte [kan] tolkas på något annat sätt som gör det möjligt att undvika att en skattskyldig person, som inte kan dra fördel av ett sådant undantag, dubbelbeskattas”.

48. Artikel 136 i mervärdesskattedirektivet, som det hänvisas till i artikel 314.1 i samma direktiv, ska således inte tolkas på så sätt att den även omfattar situationen i målet vid den hänskjutande domstolen, där den beskattningsbara personen i fråga endast haft en ”partiell” rätt till avdrag av den ingående mervärdesskatten, men likväl haft en rätt till avdrag. Artikel 136 gäller endast leveranser av varor vars anskaffning *i sin helhet* inte varit berättigad till någon rätt till avdrag enligt nationell lagstiftning.

49. Jag anser följaktligen, i förevarande fall, att begränsningen, som enligt artikel 86.3 i mervärdesskattelagen avser avdragsrätten – samtidigt som den omfattas av frysningssklausulen enligt artikel 176 i mervärdesskattedirektivet,(19) som det hänvisas till i artikel 136 b i detta direktiv – trots allt inte är detsamma som att utesluta, i egentlig mening, rätten till avdrag, eftersom det däri tvärtom föreskrivs en *partiell* avdragsrätt.

50. Ordningen för beskattning av vinstmarginal – som innebär att endast skillnaden mellan en begagnad varas försäljningspris, som bestämts av en beskattningsbar återförsäljare, och dess inköpspris beskattas – gör det möjligt att undvika att begagnade varor som återinförs på marknaden beskattas en andra gång – och bidrar med andra ord till att dubbelbeskattning kan undvikas – utan att den mervärdesskatt som är inkluderad i priset medräknas.(20)

51. När dessa begagnade varor återinförs på marknaden som är föremål för mervärdesskatt, ska den särskilda ordningen för beskattning av vinstmarginal gälla endast i de fall där återinförseln utfördes av en icke beskattningsbar person (slutkonsument) eller, om återinförseln utfördes av en beskattningsbar person, endast om detta skedde vid en tidpunkt då denna var helt undantagen skatteplikt.

52. Detta innebär att för det fall en beskattningsbar person har utnyttjat rätten till avdrag av den ingående mervärdesskatten, om än enbart till viss del, ska ordningen för beskattning av vinstmarginal inte tillämpas.

53. Det bör i detta sammanhang påpekas att syftet med ordningen för beskattning av vinstmarginal onekligen är att undvika situationer där begagnade varor dubbelbeskattas när de återinförs på marknaden till följd av att den mervärdesskatt som fortfarande är inkluderad i priset inte beaktats. Det räcker dock att konstatera att det i förevarande fall åligger Republiken Polen att vidta åtgärder för att beskattningsbara återförsäljare som Bawaria inte utsätts för dubbelbeskattning, en situation som uppstått till följd av en kombination av följande faktorer: (i) tillämpning av de normala mervärdesskattereglerna och (ii) den omständigheten att Bawaria inte får dra av skatten som ingår i priset på ett begagnat fordon som köpts av en leverantör som kunnat utnyttja undantaget i 13 § punkt 1 mom. 5 i förordningen om genomförande av mervärdesskattelagen(21). Situationen är enligt min mening inte till fullo förenlig med mervärdesskattedirektivet.

54. Det är mycket riktigt så att undantaget inte vinner stöd av bestämmelserna i mervärdesskattedirektivet som, i artikel 131 och följande artiklar, innehåller en uttömmande uppräkningslista av de verksamheter som undantas från mervärdesskatt.

55. Allmänt sett anser jag (precis som kommissionen) att det är nödvändigt att säkerställa ett system som är anpassat för företag som använder fordon i sin verksamhet men inte på heltid för den beskattningsbara verksamhetens behov. Jag anser dock att medlemsstaterna inte har befogenhet att, för att motverka svårigheter som företag stöter på i sin dagliga verksamhet, skapa lösningar som inte förutsetts i mervärdesskattedirektivet.

56. Tillämpningen av ordningen för beskattning av vinstmarginal i det aktuella målet får, under alla omständigheter, anses vara oförenlig med mervärdesskattedirektivets underliggande principer och kan därför inte anses motiverad.

57. Vikten av att dubbelbeskattning undviks är anledningen till att det genomgående i de tillämpliga bestämmelserna föreskrivs att skatteuttaget ska ha burits i sin helhet. Detta förutsätter uppenbarligen att leverantören, i en situation som den aktuella, inte har någon som helst avdragsrätt, vilket innebär att mervärdesskatten alltså ska erläggas i sin helhet.

58. Om ordningen för beskattning av vinstmarginal hade tillämpats i en sådan situation som Bawarias skulle detta ha lett till utebliven beskattning avseende den del för vilken avdragsrätten utövats. Detta skulle inte vara förenligt med principen om mervärdesskattens allmängiltighet, eftersom den beskattningsbara återförsäljarens omsättning inte skulle ha beskattats fullt ut, medan leverantören som levererat de begagnade varorna skulle kunna ha utnyttjat en partiell avdragsrätt. Det kan tilläggas att detta samtidigt hade varit oförenligt med principen om att upprätthålla konkurrensen.

59. Principen om mervärdesskattens allmängiltighet stadfästs i artikel 1 i mervärdesskattedirektivet. Bland annat föreskrivs i artikeln att "[p]å varje transaktion skall mervärdesskatt, beräknad på varornas eller tjänsternas pris enligt den skattesats som är tillämplig på sådana varor eller tjänster, vara utkrävbar efter avdrag av det mervärdesskattebelopp som burits direkt av de olika kostnadskomponenter som utgör priset". Mervärdesskattens allmängiltighet gör sig gällande både avseende subjekten (samtliga transaktioner beskattas oberoende av vem som utför dem, förutsatt att transaktionerna utförs inom ramen för en sådan ekonomisk verksamhet som avses i mervärdesskattedirektivet) och avseende objekten (i princip beskattas samtliga varuleveranser).

60. Situationen i förevarande mål visar därför varför det är nödvändigt att avsteg från principen om mervärdesskattens allmängiltighet måste ses endast och allenast som undantag samt att sådana avsteg måste ha stöd i mervärdesskattedirektivets bestämmelser.

61. Bawaria har dock åberopat de särskilda bestämmelserna om "justering" i artiklarna 187–189 i mervärdesskattedirektivet och gjort gällande att en leverantör inte kan undandra sig en sådan justering när denne vid anskaffandet kunnat göra avdrag för en del av den ingående mervärdesskatten och sedan säljer den begagnade varan fritt från mervärdesskatt till en beskattningsbar återförsäljare, något som är tänkt ska undanröja risken för en minskad skatteintäkt i en sådan situation.

62. Detta argument kan inte godtas.

63. Som kommissionen påpekade vid förhandlingen skulle ett sådant synsätt leda till att köp av bilar beskattas vid upprepade tillfällen i de fall där mervärdesskatten inte dragits av, till skillnad

från vad som gäller för användning, som inte beskattningsbart. Som den polska regeringen mycket riktigt noterat skulle det synsätt som Bawaria förespråkat endast leda till en minskning av den ingående mervärdesskatten och – nog så viktigt – skulle detta fortfarande inte undanröja viss dubbelbeskattning. Enligt mitt sätt att se på saken är ordningen för beskattning av vinstmarginal bevisligen inte ett passande sätt att väga upp att vissa bestämmelser i den polska lagstiftningen (13 § punkt 1 mom. 5 i förordningen om genomförande av mervärdesskattelagen) inte är helt och hållet förenliga med mervärdesskattedirektivet.⁽²²⁾ Enligt min mening får det anses klart att det är de vanliga bestämmelserna som ska tillämpas i stället i Bawarias fall.

64. Det får även anses stå klart att, för det fall undantaget från skatteplikt i 13 § punkt 1 mom. 5 i förordningen om genomförande av mervärdesskattelagen hade slopats, skulle den ingående mervärdesskatten framgå av fakturan i fråga, vilket skulle möjliggöra för en beskattningsbar återförsäljare (vidareförsäljare), såsom Bawaria, att dra av mervärdesskatten. På så sätt förefaller problemet i förevarande fall undanröjt.

65. Även om det i Bawarias fall verkar röra sig om en dubbelbeskattningssituation, som vanligtvis skulle vara oförenlig med mervärdesskattedirektivets underliggande principer, kvarstår faktum att det ifrågavarande fallet handlar om en viss typ av vara, nämligen begagnade fordon avsedda inte enbart för kommersiellt, utan även för privat, bruk. Det är uppenbart att mervärdesskatten inte får dras av i fråga om fordon som används för privat bruk.

66. Mot bakgrund av det ovanstående anser jag att en korrekt tolkning av mervärdesskattedirektivet innebär att förutsättningarna i artikel 314.b i mervärdesskattedirektivet inte är uppfyllda i en situation där en beskattningsbar återförsäljare får begagnade fordon levererade till sig av en beskattningsbar person som, vid fordonens anskaffande, utnyttjat en rätt att delvis dra av mervärdesskatten i enlighet med artikel 86.3 i mervärdesskattelagen. Till följd härav föreligger det inte någon rätt för den beskattningsbara återförsäljaren att tillämpa den särskilda ordningen för beskattning av vinstmarginal.

IV – Förslag till avgörande

67. Mot bakgrund av det ovan anförda föreslår jag således domstolen att besvara den fråga som ställts av Naczelný S?d Administracyjny på följande sätt:

Artiklarna 313.1 och 314 i rådets direktiv 2006/112/EG av den 26 november 2006 om ett gemensamt system för mervärdesskatt, jämförda med artiklarna 136 och 315 i samma direktiv, ska tolkas så, att den särskilda ordningen för beskattning av vinstmarginal för beskattningsbara återförsäljare inte kan tillämpas avseende vidareförsäljning av begagnade personbilar och andra motorfordon som köpts av beskattningsbara personer som vid anskaffandet av dessa fordon utnyttjat rätten att dra av en del av den ingående mervärdesskatten enligt artikel 86.3 i den polska mervärdesskattelagen.

1 – Originalspråk: engelska.

2 – Det vill säga skillnaden mellan försäljnings- och inköpspriset.

3 – Direktiv av den 28 november 2006 om ett gemensamt system för mervärdesskatt (EUT L 347, s. 1), nedan kallat mervärdesskattedirektivet.

4 – Ustawa o podatku od towarów i usług (Lag om beskattningen av varor och tjänster) av den 11 mars 2004 (Dziennik Ustaw nr 54, rubrik 535, med ändringar) (nedan kallad mervärdesskattelagen).

5 – Rozporządzenie Ministra Finansów z dnia 28 listopada 2008 r. w sprawie wykonania niektórych przepisów ustawy o podatku od towarów i usług (Dziennik Ustaw nr 212, rubrik 1336; finansministerns förordning av den 28 november 2008 om genomförande av vissa bestämmelser i lagen om mervärdesskatt på varor och tjänster, nedan kallad förordningen om genomförande av mervärdesskattelagen).

6 – I artikel 86.3 i mervärdesskattelagen (50 procent eller 60 procent, högst 5 000 eller 6 000 PLN).

7 – Se till exempel dom av den 8 december 2005 i mål C-280/04, Jyske Finans (REG 2005, s. I-10683), punkt 23, dom av den 11 december 2008 i mål C-371/07, Danfoss och AstraZeneca (REG 2008, s. I-9549), punkterna 28 och 29, dom av den 15 april 2010 i de förenade målen C-538/08 och C-33/09, X Holding (REU 2010, s. I-3129), punkt 38, och dom av den 30 september 2010 i mål C-395/09, Oasis East (REU 2010, s. I-8811), punkterna 19 och 20. I domen av den 22 december 2008 i mål C-414/07, Magoora (REG 2008, s. I-10921), som också gällde Polen, fastslog domstolen i huvudsak att frysningssklausulen inte är avsedd att tillåta nya medlemsstater att ändra sin nationella lagstiftning på sätt som står i strid med mervärdesskattedirektivets syfte. Under alla omständigheter utgör mervärdesskattedirektivet ett hinder för medlemsstaterna att i ett senare skede ändra sin lagstiftning i kraft vid denna tidpunkt på så sätt att dessa begränsningar utökas jämfört med den situation som förelåg före denna tidpunkt.

8 – Lagen av den 8 januari 1993 om beskattningen av varor och tjänster samt punktskatter, Dziennik Ustaw nr. 11 position 50.

9 – Vid förhandlingen påpekade kommissionen att Bawarias situation i det förevarande målet i realiteten är "en vanligt förekommande situation för återförsäljare av begagnade bilar i Polen".

10 – Se till exempel domen i målet Magoora (ovan fotnot 7) och Naczelny Sąd Administracyjnyns avgörande av den 9 juni 2010 (I FSK 960/09).

11 – Den hänskjutande domstolen noterade detta i sin begäran om förhandsavgörande när den riktigt påpekade att köpare av varor och tjänster i princip inte har rätt enligt EU-rätten att delvis dra av ingående mervärdesskatt, inte heller med avseende på materiella anläggningstillgångar (investeringsvaror). Detta betyder dessutom att det varken finns EU-rättsliga bestämmelser om möjligheten eller avsaknaden av möjlighet att undanta sådana varor och tjänster från mervärdesskatt eller bestämmelser om den särskilda ordningen för beskattning av vinstmarginal för beskattningsbara återförsäljare.

12 – Min kursivering.

13 – Se ovan fotnot 7, punkt 21.

14 – Rådets sjätte direktiv 77/388/EEG av den 17 maj 1977 om harmonisering av medlemsstaternas lagstiftning rörande omsättningsskatter – Gemensamt system för mervärdesskatt: enhetlig beräkningsgrund (EGT L 145, s. 1; svensk specialutgåva, område 9, volym 1, s. 28) ändrad genom rådets direktiv 94/5/EEG av den 14 februari 1994 (EGT L 60, s. 16; svensk specialutgåva, område 9, volym 2, s. 153), "sjätte direktivet".

15 – Se bland annat dom av den 20 november 2003 i mål C-8/01, Taksatorringen (REG 2003, s. I-13711), punkt 36, dom av den 3 mars 2005 i mål C-428/02, Fonden Marselisborg Lystbådehavn (REG 2005, s. I-1527), punkt 29, och dom av den 16 december 2010 i mål C-270/09, Macdonald Resorts Limited (REU 2010, s. I-13179), punkt 45 och där angiven rättspraxis. Se även dom av

den 28 oktober 2010 i mål C-175/09, Axa UK (REU 2010, s. I-10701), punkt 25 och där angiven rättspraxis.

16 – Ovan fotnot 7, se punkt 35, som avsåg räckvidden av de särskilda bestämmelserna i artiklarna 26 och 25 i sjätte direktivet. Se även dom av den 22 oktober 1998 i de förenade målen C-308/96 och C-94/97, Madgett och Baldwin (REG 1998, s. I-6229), punkt 34, och dom av den 15 juli 2004 i mål C-321/02, Harbs (REG 2004, s. I-7101), punkt 27.

17 – Se domen i målet Jyske Finans (ovan fotnot 7), punkt 24.

18 – Ibid.

19 – Se, för ett liknande resonemang, domarna i målen Magoora (ovan fotnot 7), X Holding (ovan fotnot 7), punkterna 59–61, och Oasis East (ovan fotnot 7), punkterna 19 och 20.

20 – Jämför dom av den 9 juli 1992 i mål C-131/91, "K" Line Air Service Europe (REG 1992, s. I-4513), punkt 19.

21 – Även den hänskjutande domstolen medgav redan inledningsvis i sin utredning i begäran om förhandsavgörande att "[d]et råder således inget tvivel om att den polska lagstiftaren genom 13 § punkt 1 mom. 5 i förordningen om genomförande av [mervärdesskattelagen] har infört ett undantag från skatteplikt som inte föreskrivs i [EU-rätten]".

22 – Se även punkt 54 ovan.