

Wydanie tymczasowe

OPINIA RZECZNIKA GENERALNEGO

YVES'A BOTA

przedstawiona w dniu 22 września 2016 r.(1)

Sprawa C-471/15

Sjelle Autogenbrug I/S

przeciwko

Skatteministeriet

[wniosek o wydanie orzeczenia w trybie prejudycjalnym złożony przez Vestre Landsret (sąd apelacyjny regionu zachodniego, Dania)]

Odesłanie prejudycjalne – Dyrektywa 2006/112/WE – Wspólny system podatku od wartości dodanej – Procedura szczególna dla podatników-pośredników – Procedura marży – Sprzedaż części zamiennych do pojazdów samochodowych – Pojęcie „towarów używanych”

1. W niniejszej sprawie Trybunałowi przedstawiono pytanie, czy części wymontowane z pojazdów samochodowych mogą zostać uznane za „towary używane” w rozumieniu art. 311 ust. 1 pkt 1 dyrektywy 2006/112/WE(2).
2. Wniosek ten ma duże znaczenie dla skarżących w postępowaniu głównym, ponieważ towary używane korzystają na mocy tej dyrektywy ze szczególnej procedury marży przewidującej, że podstawa wymiaru w tej procedurze, mianowicie całkowita marża uzyskana przez podatnika-pośrednika, równa jest różnicy między określonym przez podatnika-pośrednika ceną sprzedaży towaru a ceną jego nabycia.
3. W niniejszej opinii wyjaśnił powody, dla których uważam, że art. 311 ust. 1 pkt 1 omawianej dyrektywy należy interpretować w ten sposób, iż pojęcie „towarów używanych” obejmuje części samochodowe, które po demontażu z pojazdu wycofanego z eksploatacji nabytego przez przedsiębiorstwo zajmujące się recyklingiem samochodowym od osoby fizycznej, są odsprzedawane jako części zamienne, co pozwala podatnikowi-pośrednikowi na stosowanie procedury marży.

I – Ramy prawne

A – Prawo Unii

4. Artykuł 1 ust. 2 dyrektywy 2006/112 ma następujące brzmienie:

„Zasada wspólnego systemu [podatku od wartości dodanej (VAT)] polega na zastosowaniu do towarów i usług ogólnego podatku konsumpcyjnego odpowiednio proporcjonalnego do ceny towarów i usług, niezależnie od liczby transakcji, które mają miejsce w procesie produkcji i dystrybucji poprzedzającym etap obciążenia tym podatkiem.

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.

[...]”.

5. Artykuł 73 tej dyrektywy przewiduje:

„W odniesieniu do dostaw towarów [...] podstawa opodatkowania obejmuje wszystko, co stanowi zapłatę otrzymaną lub którą dostawca lub usługodawca otrzyma w zamian za dostawę towarów lub świadczenie usług, od nabywcy, usługobiorcy lub osoby trzeciej, włącznie z subwencjami związanymi bezpośrednio z ceną takiej dostawy lub świadczenia”.

6. Tytuł XII omawianej dyrektywy, „Procedury szczególne”, zawiera rozdział 4, zatytułowany „Procedury szczególne dotyczące towarów używanych, dzieł sztuki, przedmiotów kolekcjonerskich lub antyków”, składający się z art. 311–343.

7. Na mocy art. 311 ust. 1 pkt 1 i 5 dyrektywy 2006/112:

„1. Do celów niniejszego rozdziału i bez uszczerbku dla innych przepisów wspólnotowych zastosowanie mają następujące definicje:

1) »towary używane« oznaczają rzeczowy majątek ruchomy nadający się do dalszego użytku w aktualnym stanie lub po naprawie, inny niż dzieła sztuki, przedmioty kolekcjonerskie lub antyki, jak również inny niż metale szlachetne lub kamienie szlachetne określone przez państwa członkowskie;

[...]

5) »podatnik-pośrednik« oznacza każdego podatnika, który w ramach swojej działalności gospodarczej, w celu odsprzedaży, kupuje lub wykorzystuje do celów działalności swojego przedsiębiorstwa lub też importuje towary używane, dzieła sztuki, przedmioty kolekcjonerskie lub antyki, niezależnie od tego, czy podatnik ten działa na własny rachunek, czy też na rzecz osób trzecich na podstawie umowy, zgodnie z którą przewidziana jest płacone od zakupu lub sprzedaży”.

8. Artykuł 312 tej dyrektywy stanowi:

„Do celów niniejszej podsekcji zastosowanie mają następujące definicje:

1) »cena sprzedaży« oznacza wszystkie składniki wynagrodzenia uzyskanego lub do uzyskania przez podatnika-pośrednika od nabywcy lub osoby trzeciej, włącznie z subwencjami bezpośrednio związane z transakcją, podatki, cła, opłaty i należności oraz koszty dodatkowe, takie jak prowizja, koszty opakowania, transportu i ubezpieczenia, którymi podatnik-pośrednik obciąża nabywcę, z wyłączeniem jednak kwot, o których mowa w art. 79;

2) »cena nabycia« oznacza wszystkie składniki wynagrodzenia, określonego w pkt 1, uzyskanego lub do uzyskania przez dostawcę od podatnika-pośrednika”.

9. Artyku? 313 ust. 1 omawianej dyrektywy stanowi:

„W odniesieniu do dostaw towarów u?ywanych, dzie? sztuki, przedmiotów kolekcjonerskich lub antyków dokonywanych przez podatników-po?redników, pa?stwa cz?onkowskie stosuj? procedur? szczególn? dotycz?c? opodatkowania mar?y uzyskanej przez takiego podatnika-po?rednika zgodnie z przepisami niniejszej podsekcji”.

10. Artyku? 314 dyrektywy 2006/112 przewiduje, co nast?puje:

„Procedura mar?y ma zastosowanie do dokonywanych przez podatnika-po?rednika dostaw towarów u?ywanych, dzie? sztuki, przedmiotów kolekcjonerskich lub antyków, w przypadku gdy towary te zosta?y mu dostarczone na terytorium Wspólnoty przez jedn? z nast?puj?cych osób:

a) osob? nieb?d?c? podatnikiem;

[...]”.

11. Artyku? 315 tej dyrektywy stanowi:

„Podstaw? opodatkowania dostaw towarów, o których mowa w art. 314, stanowi mar?a uzyskana przez podatnika-po?rednika pomniejszona o kwot? VAT odnosz?c? si? do samej mar?y.

Mar?a uzyskana przez podatnika-po?rednika jest równa ró?nicy mi?dzy okre?lon? przez podatnika-po?rednika cen? sprzeda?y towaru a cen? nabycia”.

12. Artyku? 318 omawianej dyrektywy ma nast?puj?ce brzmienie:

„1. W celu uproszczenia poboru podatku i po konsultacji z Komitetem ds. VAT, pa?stwa cz?onkowskie mog? postanowi?, ?e dla niektórych transakcji lub niektórych kategorii podatników-po?redników, podstaw? opodatkowania w odniesieniu do dostaw towarów podlegaj?cych procedurze mar?y nale?y ustali? dla ka?dego okresu rozliczeniowego, za który podatnik-po?rednik musi z?o?y? deklaracj? VAT, o której mowa w art. 250.

W przypadku, o którym mowa w akapicie pierwszym, podstaw? opodatkowania dostaw towarów, do których stosuje si? tak? sam? stawka VAT, stanowi ca?kowita mar?a uzyskana przez podatnika-po?rednika pomniejszona o kwot? VAT odnosz?c? si? do tej mar?y.

2. Ca?kowita mar?a jest równa ró?nicy mi?dzy dwiema nast?puj?cymi kwotami:

a) ca?kowit? warto?ci? dostaw towarów podlegaj?cych procedurze mar?y i dokonanych przez podatnika-po?rednika w okresie rozliczeniowym obj?tym deklaracj?, czyli ca?kowit? kwot? cen sprzeda?y;

b) ca?kowit? warto?ci? nabytych towarów, o których mowa w art. 314, przez podatnika-po?rednika w okresie rozliczeniowym obj?tym deklaracj?, czyli ca?kowit? kwot? cen nabycia.

3. Pa?stwa cz?onkowskie podejmuj? niezb?dne ?rodki w celu zapewnienia, ?e podatnicy, o których mowa w ust. 1, nie odnosz? nieuzasadnionych korzy?ci ani nie ponosz? nieuzasadnionych strat”.

B – *Prawo du?skie*

13. Momsloven (ustawa o VAT) z dnia 23 stycznia 2013 r. (zwana dalej „ustaw? VAT z 2013 r.”), transponuje do du?skiego porz?dku prawnego dyrektyw? 2006/112. W rozdziale 17 tej

ustawy, zatytułowanym „Przepisy szczególne dotyczące towarów używanych, dzieł sztuki, przedmiotów kolekcjonerskich i antyków”, § 69 ust. 1 pkt 1 omawianej ustawy przewiduje, że przedsiębiorstwa, które nabywają w celu odsprzedaży m. in. towary używane, dzieła sztuki, przedmioty kolekcjonerskie czy też antyki, odsprzedając je mogą stosować dla towarów używanych przewidziane w tym rozdziale zasady opodatkowania. Zastosowanie tych przepisów w szczególności do towarów używanych poddane jest zawieszającemu warunkowi, że towary te zostały dostarczone z Danii lub z innego państwa członkowskiego przez osobę niebędącą podatnikiem.

14. W § 69 ust. 3 ustawy VAT z 2013 r. wskazano, że przez towary używane należy rozumieć rzeczy ruchome nadające się do dalszego użytku w aktualnym stanie lub po naprawie, inne niż dzieła sztuki, przedmioty kolekcjonerskie lub antyki, jak również inne niż metale szlachetne lub kamienie szlachetne. Co więcej, na mocy tego przepisu środek transportu dostarczony do lub z państwa członkowskiego innego niż Królestwo Danii uważany jest za używany w zakresie, w jakim nie jest on objęty definicją określoną w § 11 ust. 6 tej ustawy.

15. Vestre Landsret (sąd apelacyjny regionu zachodniego, Dania) wyjaśnia, że w pracach przygotowawczych do momsloven (ustawy VAT) z dnia 18 maja 1994 r. wskazano, iż celem proponowanych przepisów jest uniknięcie zapłaty podatku VAT za ten sam towar dwa lub więcej razy. Sytuacja taka ma przykładać miejsce wówczas, gdy kontrahent osób fizycznych nabywa towary używane celem ich odsprzedaży. Ponadto, zgodnie z tymi pracami przygotowawczymi pojęcie „towary używane” oznacza rzeczy ruchome nadające się do dalszego użytku w aktualnym stanie lub po naprawie. Wynika z tego, że rzecz ruchoma winna zachować swój tożsamość (3).

16. W wydany w dniu 10 lutego 2006 r. okólniku dotyczącym podatku VAT od zomowania pojazdów organ podatkowy wskazał, że zasady dotyczące VAT od towarów używanych nie mają zastosowania w przypadku dokonywanej przez podmioty zajmujące się zomowaniem odsprzedaży wymontowanych części zamiennych, ponieważ pojazd zmienia w ten sposób charakter, przekształcając się w części zamienne.

II – Okoliczności faktyczne sporu w postępowaniu głównym i pytanie prejudycjalne

17. Sjelle Autogenbrug I/S jest przedsiębiorstwem zajmującym się recyklingiem pojazdów samochodowych, którego główną działalnością polega na odsprzedaży używanych części samochodowych pochodzących z pojazdów wycofanych z eksploatacji.

18. Dodatkowo Sjelle Autogenbrug prowadzi również działalność w zakresie gospodarki środowiskowej oraz utylizacji odpadów z wycofanych z eksploatacji pojazdów, za którą usługę fakturuje ceną standardową. Wreszcie uamek rocznych obrotów tego przedsiębiorstwa stanowi sprzedaż odpadów metalowych (złomu) pozostałego po demontażu części samochodowych.

19. Sjelle Autogenbrug kupuje pojazdy wycofane z eksploatacji, które są przy końcu okresu eksploatacji lub są całkiem uszkodzone, od osób fizycznych lub towarzystw ubezpieczeniowych, niedeklarujących podatku VAT od dokonywanej sprzedaży.

20. Obecnie Sjelle Autogenbrug deklaruje kwotę podatku VAT na ogólnych zasadach. W dniu 15 lipca 2010 r. zwróciła się ona do organu administracji podatkowej o zastosowanie szczególnej procedury mającej zastosowanie do towarów używanych do jej działalności polegającej na odsprzedaży używanych części samochodowych pochodzących z wycofanych z eksploatacji pojazdów.

21. W dniu 6 sierpnia 2010 r. organ administracji podatkowej wydał wobec Sjelle Autogenbrug interpretację podatkową, zgodnie z którą przedsiębiorstwo to nie może korzystać z takiej

procedury, gdy? rozpatrywane cz??ci samochodowe nie s? obj?te poj?ciem „towarów u?ywanych” w rozumieniu maj?cego zastosowanie ustawodawstwa.

22. Postanowieniem z dnia 12 grudnia 2011 r. Landsskatteretten (s?d podatkowy, Dania) utrzyma? w mocy decyzj? organu podatkowego. Sjelle Autogenbrug wnios?a wówczas apelacj? od tego postanowienia do s?du odsy?aj?cego.

23. Vestre Landsret (s?d apelacyjny regionu zachodniego), maj?c w?tpliwo?ci co do wyk?adni, jak? nale?y nada? art. 311 ust. 1 pkt 1 dyrektywy 2006/112, postanowi? zawiesi? post?powanie i przedstawi? Trybuna?owi nast?puj?ce pytanie prejudycjalne:

„Czy pochodz?ce z wycofanych z eksploatacji pojazdów cz??ci – które zajmuj?ce si? z?omowaniem pojazdów i sprzeda?? pochodz?cych z nich cz??ci przedsi?biorstwo b?d?ce podatnikiem zidentyfikowanym dla celów podatku VAT wyodr?bnia z tych pojazdów celem ich odsprzeda?y jako cz??ci zamiennych – mog?, w rozpatrywanych w niniejszej sprawie okoliczno?ciach, zosta? uznane za »towary u?ywane«, o których mowa w art. 311 ust. 1 pkt 1 dyrektywy 2006/112?”.

III – Moja analiza

24. Tytu?em wst?pu nale?y przypomnie?, ?e obecny ogólny system podatku VAT gwarantuje, dzi?ki systemowi odlicze?, ca?kowit? neutralno?? podatku VAT dla podmiotów gospodarczych, odprowadzaj?cych VAT pobrany w ramach ich dzia?alno?ci gospodarczej. Tak wi?c, dla ka?dej transakcji gospodarczej podmiot gospodarczy b?d?cy p?atnikiem VAT mo?e odliczy? od kwoty podatku VAT obci??aj?cego sprzeda? towaru kwot? podatku VAT naliczonego od zakupów na potrzeby swojej dzia?alno?ci handlowej. Ten system odlicze? pozwala na zapewnienie, ?e VAT jest podatkiem od towarów, a nie od obrotów podmiotów gospodarczych, oraz ?e konsument ko?cowy jako jedyny ponosi ci??ar podatku VAT.

25. Je?li chodzi o osoby fizyczne, skoro nie prowadz? one dzia?alno?ci gospodarczej, nie s? zobowi?zane do zap?aty podatku VAT. Z tego wzgl?du, je?li sprzedaj? u?ywane towary innej osobie fizycznej lub podatnikowi, transakcja nie jest obj?ta podatkiem VAT.

26. Trudno?? powstaje natomiast w sytuacji, w której nabywc? jest podatnik-po?rednik. Skoro towar zostaje bowiem ponownie w??czony do obiegu gospodarczego, podatnik-po?rednik podlega podatkowi VAT, kiedy dokonuje odsprzeda?y tego towaru. Tymczasem, skoro nie zap?aci? podatku VAT przy zakupie u?ywanego towaru od osoby fizycznej, która nie jest podatnikiem VAT, nie mo?e odliczy? go od kwoty nale?nej pa?stwu, kwoty sk?adaj?cej si? wi?c wy??cznie z podatku VAT pobranego od odsprzeda?y tego towaru. Wynika z tego przerwanie neutralno?ci podatku VAT i podwójne opodatkowanie omawianego towaru.

27. Procedura mar?y, ustanowiona w dyrektywie 94/5/WE(4) i w??czona do art. 311–343 dyrektywy 2006/112, zosta?a przyj?ta w celu pokonania tej trudno?ci. Zmierza ona z jednej strony do zharmonizowania procedur stosowanych do towarów nabywanych jako nowe i obci??onych podatkiem VAT, a nast?pnie odsprzedawanych jako towary u?ywane, a z drugiej strony do unikni?cia podwójnego opodatkowania oraz zak?óce? konkurencji mi?dzy podatnikami w dziedzinie towarów u?ywanych(5).

28. W celu skorzystania z tej procedury podatnik-po?rednik powinien wi?c oferowa? na sprzeda? towary obj?te poj?ciem „towarów u?ywanych” w rozumieniu art. 311 ust. 1 pkt 1 dyrektywy 2006/112.

29. W niniejszej sprawie s?d odsy?aj?cy zmierza w istocie w?a?nie do ustalenia, czy przepis

ten naleŹy interpretowa? w ten sposób, Źe poŹcie „towarów uŹywanych” obejmuje czŹci samochodowe, które, po wymontowaniu z pojazdu wycofanego z eksploatacji zakupionego przez przedsiębiorstwo recyklingu pojazdów od osoby fizycznej, sŹ odsprzedawane jako czŹci zamienne, co pozwoliłoby podatnikowi-poŹrednikowi na stosowanie procedury marŹy.

30. RzŹd duŹski uwaŹa, Źe uŹycie w omawianym przepisie terminu „w aktualnym stanie” wskazuje na to, iŹ aby towar mógł zosta? uznany za „towar uŹywany” musi on zachowa? swój toŹsamoŹ?, co nie bŹdzie miało miejsca w przypadku wymontowanych czŹci, poniewaŹ Sjelle Autogenbrug nabywa na wstŹpie kompletny pojazd. Co wiŹcej rzŹd ten utrzymuje, Źe nawet gdyby te wymontowane czŹci mogły zosta? uznane za „towary uŹywane”, stosowanie procedury marŹy nie byłoby możliwe biorŹc pod uwagŹ okolicznoŹ?, Źe cena nabycia omawianych wymontowanych czŹci nie może zosta? dokŹadnie ustalona.

31. Nie podzielam tego poglŹdu z nastŹpujŹcych powodów.

32. PragnŹ przypomnie?, Źe zgodnie z art. 311 ust. 1 pkt dyrektywy 2006/112 towary uŹywane zostały zdefiniowane jako „rzeczowy majŹtek ruchomy nadajŹcy siŹ do dalszego uŹytku w aktualnym stanie lub po naprawie, inny niŹ dzieła sztuki, przedmioty kolekcjonerskie lub antyki, jak równieŹ inny niŹ metale szlachetne lub kamienie szlachetne okreŹlone przez paŹstwa człŹonkowskie”.

33. Nic w tej definicji, ani nawet w całym tekŹcie tej dyrektywy, nie wskazuje na to, Źe prawodawca Unii zamierza wyŹczyŹ z tego poŹcia towary pochodzŹce pierwotnie ze zbioru bŹdŹcego jednoŹci?, ale które mogły by? od niej oddzielone, tak jak czŹci wymontowane z pojazdu wycofanego z eksploatacji.

34. UŹycie terminu „nadajŹcy siŹ do dalszego uŹytku” w tej definicji wskazuje, Źe aby towar mógł zosta? uznany za „towar uŹywany” w rozumieniu art. 311 ust. 1 pkt 1 dyrektywy 2006/112, powinien on by? zdalny do ponownego uŹytku, wyŹczajŹc bez wŹtpienia towary nowe. Taki ponowny uŹytek może nastŹpi? bez koniecznoŹci naprawy towaru lub po przeprowadzeniu jego naprawy. Takie jest moim zdaniem znaczenie, jakie naleŹy nada? zwrotowi „w aktualnym stanie lub po naprawie”.

35. W Źwietle definicji ustanowionej przez prawodawcŹ Unii istotnym elementem dla uznania za „towar uŹywany” jest moim zdaniem zachowanie przez towar cech, jakie posiada? on od nowoŹci. Ponadto pragnŹ zauwaŹy?, Źe w art. 2 pkt 6 dyrektywy Parlamentu Europejskiego i Rady 2000/53/WE z dnia 18 wrzeŹnia 2000 r. w sprawie pojazdów wycofanych z eksploatacji(6) prawodawca Unii zdefiniowa? termin „ponowne uŹycie” jako „wszelkie działania, poprzez które czŹci pojazdów wycofanych z eksploatacji sŹ uŹyte w tym samym celu, do jakiego były pierwotnie przeznaczone”. CzŹci pojazdu samochodowego odpowiadajŹ całkowicie temu wymogowi ze wzglŹdu na to, Źe nawet oddzielone od pojazdu zachowujŹ swoje pierwotne cechy, poniewaŹ zostanŹ ponownie uŹyte w tych samych celach w innym pojeŹdzie. Nie ma zatem wielkiego znaczenia, Źe czŹci te zostały wymontowane z pojazdu.

36. Co wiŹcej nie naleŹy zapomina?, Źe ponowne uŹycie czŹci wymontowanych z pojazdów samochodowych wycofanych z eksploatacji jest oczywiŹcie zachŹcane przez prawodawcŹ Unii. Ten ostatni w motywie 5 dyrektywy 2000/53 wskazuje wrŹcz, Źe istnieje podstawowa zasada, zgodnie z którŹ odpady powinny by? ponownie uŹyte i poddane procesom odzysku, ze szczególnym uwzglŹdnieniem ponownego uŹycia i recyklingu. Cel ten mógłby zosta? zaprzeczony, gdyby podatnicy-poŹrednicy, tacy jak Sjelle Autogenbrug, którzy nabywajŹ pojazdy samochodowe, aby wymontowa? z nich czŹci i je nastŹpnie odsprzeda? jako czŹci zamienne, nie mogli korzysta? z procedury marŹy.

37. Wreszcie, gdyby cz??ci wymontowane z pojazdów samochodowych wycofanych z eksploatacji, sprzedane jako cz??ci zamienne, nie mog?y by? uznane za „towary u?ywane” w rozumieniu dyrektywy 2006/112, to ze wzgl?du na to, ?e nie mog? one by? ju? uwa?ane za „nowe towary”, wynika?aby z tego luka prawna dotycz?ca traktowania pod wzgl?dem podatkowym, jakiemu nale?y podda? te cz??ci.

38. W konsekwencji cz??ci samochodowe, które po wymontowaniu z pojazdu wycofanego z eksploatacji nabytego przez przedsiębiorstwo recyklingu pojazdów samochodowych od osoby fizycznej, s? odsprzedawane jako cz??ci zamienne, powinny by? uznane za „towary u?ywane”.

39. Zwa?ywszy na powy?sze nale?y zbada?, czy procedura mar?y mo?e by? stosowana do tego rodzaju towarów, co cz??ci zamienne. Jakkolwiek bowiem pytanie dotyczy wy??cznie poj?cia „towarów u?ywanych”, to jednak zosta?o ono sformu?owane w kontekście sporu w post?powaniu g?ównym, w którym powstaje kwestia tego, czy Sjelle Autogenbrug mo?e korzystać ze szczególnej procedury mar?y w obliczu szczególnych cech rozpatrywanych towarów. Zgodnie z utrwalonym orzecnictwem w ramach ustanowionej w art. 267 TFUE procedury współpracy mi?dzy s?dami krajowymi a Trybuna?em do tego ostatniego nale?y udzielenie s?dowi krajowemu u?ytecznej odpowiedzi, która umo?liwi mu rozstrzygni?cie zawis?ego przed nim sporu(7). Z tego wzgl?du, aby udzieli? u?ytecznej odpowiedzi s?dowi odsy?aj?cemu nale?y zbada?, czy szczególne cechy rozpatrywanych towarów u?ywanych uniemo?liwiaj?, jak utrzymuje rz?d du?ski, stosowanie procedury mar?y do Sjelle Autogenbrug.

40. W art. 315 dyrektywy 2006/112 wskazano, ?e podstawa opodatkowania w tej procedurze, mianowicie mar?a podatnika-po?rednika, jest równa ró?nicy mi?dzy okre?lon? przez podatnika-po?rednika cen? sprzeda?y towaru a cen? jego nabycia. Trudno?ci, jakie powstaj? w niniejszej sprawie dotycz? ustalenia ceny nabycia. Cz??ci zamienne nie zosta?y bowiem nabyte jako takie, ale jako cz??ci ca?o?ci, mianowicie pojazdu, za który zosta?a zap?acona przez podatnika-po?rednika ca?kowita cena.

41. Rz?dy du?ski i grecki twierdz?, ?e z?o?ono?? przeprowadzonej operacji z?omowania (wymontowanie cz??ci, ale tak?e zagospodarowanie pod wzgl?dem ?rodowiskowym i jako odpady, itd.) uniemo?liwia ustalenie ceny nabycia cz??ci zamiennych. Rz?d du?ski uwa?a w szczególno?ci, ?e w tych warunkach umo?liwienie stosowania szczególnej procedury mar?y prowadzi?oby do ryzyka nadu?y? i obej?cia tej procedury, poniewa? przedsiębiorstwo mia?oby mo?liwo?? oznaczenia ceny nabycia w taki sposób, aby uzyska? najni?szy mo?liwy mar?? i tym sposobem uzyska? korzy?? z punktu widzenia podatku VAT.

42. Moim zdaniem od chwili, gdy towar zostaje uznany za „towar u?ywany” w rozumieniu art. 311 ust. 1 pkt 1 dyrektywy 2006/112, pa?stwo cz?onkowskie, na którego terytorium dzia?a podatnik odsprzedaj?cy ten towar powinno stosowa? procedur? mar?y, niezale?nie od rodzaju rozpatrywanego u?ywanego towaru.

43. Pragn? bowiem przypomnie?, ?e zgodnie z art. 313 ust. 1 tej dyrektywy „[w] odniesieniu do dostaw towarów u?ywanych [...] dokonywanych przez podatników-po?redników, pa?stwa cz?onkowskie *stosuj?* procedur? szczególn? dotycz?c? opodatkowania mar?y uzyskanej przez takiego podatnika-po?rednika”(8). U?ycie trybu oznajmuj?cego czasu tera?niejszego w tym ust?pie nie pozostawia moim zdaniem ?adnego zakresu uznania danemu pa?stwu cz?onkowskiemu co do stosowania tej szczególnej procedury.

44. Procedura mar?y pozwala na pe?ne poszanowanie zasady neutralno?ci podatkowej. W tym wzgl?dzie Trybuna? wskaza?, ?e zasada ta stanowi fundamentaln? zasad? wspólnego systemu podatku VAT ustanowionego w przepisach prawa Unii w tej dziedzinie(9). Orzek? on

tak?e, ?e zgodnie z orzecznictwem Trybuna?u omawiana zasada, na której opiera si? wspólny system podatku VAT, stoi na przeszkodzie temu, aby opodatkowanie dzia?alno?ci zawodowej podatnika prowadzi?o do podwójnego opodatkowania(10).

45. Trybuna? orzek? ponadto, ?e zasad? neutralno?ci podatkowej nale?y interpretowa? w ten sposób, i? odmienne traktowanie pod wzgl?dem podatku VAT dwóch us?ug identycznych lub podobnych z punktu widzenia konsumenta i zaspokajaj?cych te same jego potrzeby wystarczy, aby stwierdzi? naruszenie tej zasady(11). Wskaza? on ponadto, ?e omawiana zasada sprzeciwia si? temu, by ?wiadczenie takich samych us?ug, które s? zatem konkurencyjne wobec siebie, by?o traktowane odmiennie z punktu widzenia podatku VAT(12). Trybuna? doda?, ?e zasada neutralno?ci podatkowej oznacza eliminowanie zak?óce? konkurencji wynikaj?cych ze zróżnicowanego traktowania z punktu widzenia podatku VAT. Tym samym wyst?pienie zak?óce? konkurencji zostaje wykazane w razie stwierdzenia, ?e us?ugi pozostaj? w stosunku konkurencji i s? nierówno traktowane z punktu widzenia podatku VAT(13).

46. Procedura mar?y zmierza zatem, bior?c pod uwag? zasad? neutralno?ci podatku VAT, do unikni?cia podwójnego opodatkowania, a tak?e zak?óce? konkurencji mi?dzy podatnikami, w szczególno?ci w dziedzinie towarów u?ywanych. Trybuna? przypomina? ów podwójny cel tej procedury w pkt 47 i 48 swojego wyroku z dnia 3 marca 2011 r., *Auto Nikolovi*, C?203/10, EU:C:2011:118.

47. Opodatkowuj?c bowiem nie cen? odsprzeda?y towaru, ale jedynie mar??, procedura ta unika z jednej strony podwójnego opodatkowania tego towaru, a z drugiej strony, zobowi?zania podatnika-po?rednika do przelania pa?stwu cz?onkowskiemu kwoty podatku VAT, od której nie móg? on odliczy? kwoty podatku naliczonego, co skutkowa?oby wywo?aniem zak?ócenia konkurencji.

48. Cz??ci wymontowane z pojazdu samochodowego, nawet je?li stanowi? pierwotnie cz??? ca?o?ci, podlega?y podatkowi naliczonemu przy zakupie tego pojazdu przez osob? fizyczn?. Cz??? ceny sprzeda?y tych cz??ci sk?ada si? zatem z ceny zakupu pojazdu wycofanego z eksploatacji, której kwota podatku VAT zosta?a ju? zap?acona przez sprzedaj?c? osob? fizyczn? bez mo?liwo?ci jej odliczenia ani przez t? osob?, ani przez podatnika-po?rednika. Z tego wzgl?du nale?y stwierdzi?, ?e cel zmierzaj?cy do unikania podwójnego opodatkowania zosta?by zagro?ony, gdyby towary u?ywane, takie jak cz??ci wymontowane z pojazdów samochodowych, nie mog?y korzysta? z procedury mar?y. Narusza?oby to bezpo?rednio zasad? neutralno?ci podatku VAT(14).

49. Je?li chodzi o cel zmierzaj?cy do unikni?cia zak?óce? konkurencji mi?dzy podatnikami, nale?y wskaza?, ?e motyw 7 dyrektywy 2006/112 przewiduje, i? nawet je?eli stawki i zwolnienia nie zostan? ca?kowicie zharmonizowane, wspólny system VAT powinien pozwoli? na osi?gni?cie neutralnych warunków konkurencji, w takim znaczeniu, ?e na terytorium ka?dego pa?stwa cz?onkowskiego podobne towary i us?ugi podlegaj? takiemu samemu obci??eniu podatkowemu, bez wzgl?du na d?ugo?? ?a?cucha produkcji i dystrybucji.

50. Odmowa zastosowania procedury mar?y do dzia?alno?ci takiej jak rozpatrywana w post?powaniu g?ównym skutkowa?aby wywo?aniem w?a?nie zak?ócenia konkurencji na rynku sprzeda?y u?ywanych cz??ci zamiennych mi?dzy podatnikami-po?rednikami, którzy odsprzedaj? te cz??ci zamienne po wymontowaniu ich z pojazdów wycofanych z eksploatacji, takimi jak Sjelle Autogenbrug, i podatnikami-po?rednikami, którzy nabyli cz??ci zamienne jako takie.

51. Pierwsi z nich bowiem, nie mog?c skorzysta? ze szczególnej procedury, byliby zmuszeni do wp?acenia pa?stwu cz?onkowskiemu podatku VAT od ca?ej ceny sprzeda?y cz??ci bez mo?liwo?ci skorzystania z odliczenia. Ich ceny sprzeda?y by?yby wi?c si?? rzeczy wy?sze ni?

ceny drugich podatników-pośredników, którzy korzystają z procedury marży, co spowodowałoby utratę konkurencyjności na rynku używanych części zamiennych, chyba że zrezygnują z części ich obrotów. To zakłócenie konkurencji prowadziłoby do stworzenia odmiennego traktowania pod względem podatku VAT między świadczeniem dwóch usług podobnych z punktu widzenia konsumenta, zaspokajających te same jego potrzeby.

52. Jeśli chodzi o konkretne stosowanie procedury marży do towarów używanych takich jak części wymontowane z pojazdów samochodowych, uważam, że do sądu krajowego należy ustalenie z punktu widzenia mającego zastosowanie uregulowania krajowego, w jaki sposób procedura ta ma być stosowana do rozpatrywanej sytuacji. Wiele państw członkowskich przyjęło rozwiązania pozwalające na obejście trudności związanych z określeniem ceny nabycia części zamiennych.

53. W szczególności we Francji i Luksemburgu przewidziano, że w przypadku dostaw dzieł sztuki, jeżeli nie można dokładnie określić ceny nabycia zapłaconej przez podatnika-pośrednika sprzedawcy lub gdy cena ta jest niewielka, podstawę opodatkowania może być ułamek ceny sprzedaży równy 30% tej ceny(15).

54. Jakkolwiek to rozwiązanie dotyczy co prawda dzieł sztuki, to jednak wydaje mi się całkiem możliwe zastosowanie go do towarów używanych, dla których cena nabycia byłaby równie trudna do określenia.

55. W tym względzie pragnę zauważyć, że w pkt 310 *Bulletin officiel des finances publiques- Impôts* (Urzędowego Biuletynu finansów publicznych-podatki, Francja)(16) przewidziano, iż „[n]abywcy różnorodnych towarów (na przykład nieczynnych fabryk lub materiałów przeznaczonych na złom) zobowiązani są do dokonania selekcji, w wyniku której ustalają dokładny charakter towarów, które odsprzedają, niektóre z tych towarów mogą stanowić odzyskane materiały przeznaczone do wykorzystania w nowym cyklu produkcyjnym, inne stanowią towary używane nadające się do ponownego użycia. W przypadku tych ostatnich, w braku znajomości dokładnej odpowiadającej ceny nabycia, można ustalić podstawę opodatkowania na podstawie ceny sprzedaży”(17).

56. Co więcej należy również rozważyć zastosowanie ogólnej metody jako inne rozwiązanie w celu obliczenia marży. W art. 318 dyrektywy 2006/112, który został transponowany przez art. 70 ust. 5 ustawy VAT z 2013 r., wskazano bowiem, że państwa członkowskie mogą przewidzieć, iż podstawę opodatkowania należy ustalić nie w sposób indywidualny dla każdej dostawy towarów, ale w sposób ogólny dla okresu. W takim przypadku podstawą opodatkowania dla okresu odniesienia jest równa różnicy między całkowitą wartością dostaw towarów podlegających procedurze marży i dokonanych przez podatnika-pośrednika w okresie rozliczeniowym objętym deklaracją, czyli całkowitą kwotą cen sprzedaży a całkowitą wartością nabytych towarów, o których mowa w art. 314 dyrektywy 2006/112, przez podatnika-pośrednika w okresie rozliczeniowym objętym deklaracją, czyli całkowitą kwotą cen nabycia.

57. Wydaje się, jak również utrzymuje Sjelle Autogenbrug, że zgodnie z duńską praktyką ta ogólna metoda może być stosowana, kiedy podatnik-pośrednik nabywa towary należące do masy spadkowej, za które faktura albo szereg faktur zawierają cenę nie każdego z towarów, ale całej masy spadkowej, za ceną indywidualnego towaru jest nieznana.

58. Z tego względu wydaje się, że ogólna metoda może zostać odpowiednio zastosowana do sytuacji rozpatrywanej w postępowaniu głównym. Tak więc marża byłaby obliczana w ustalonym okresie. Byłaby ona równa różnicy między wartością sprzedaży części zamiennych dokonanych w tym okresie a wartością zakupów tych części zamiennych. W celu obliczenia tej ostatniej kwoty można rozważyć odjęcie od wartości nabycia pojazdów samochodowych wycofanych z

eksploatacji wartości zagospodarowania pod względem środowiskowym i jako odpady, usług, za które Sjelle Autogenbrug fakturuje standardowe ceny, oraz wartość sprzedaży z tomu i wszystkich innych usług. Tak więc po odjęciu tych wszystkich kwot od ceny nabycia pojazdów pozostałaby kwota odpowiadająca cenie nabycia części wymontowanych z każdego pojazdu w danym okresie.

59. W każdym razie, jak wskazałem, do sądu krajowego należy ustalenie tego, w jaki sposób procedura marży ma być stosowana do rozpatrywanej sytuacji.

60. W obliczu wszystkich powyższych rozważań uważam, że art. 311 ust. 1 pkt 1 dyrektywy 2006/112 należy interpretować w ten sposób, że pojęcie „towarów używanych” obejmuje części samochodowe, które po wymontowaniu z pojazdu wycofanego z eksploatacji nabytego przez przedsiębiorstwo recyklingu samochodowego od osoby fizycznej, są odsprzedawane jako części zamienne, co pozwala podatnikowi-pośrednikowi na zastosowanie procedury marży.

IV – Wnioski

61. W obliczu powyższych rozważań proponuję Trybunałowi udzielenie na pytanie Vestre Landsret (sądu apelacyjnego regionu zachodniego, Dania) następującej odpowiedzi:

Artykuł 311 ust. 1 pkt 1 dyrektywy Rady 2006/112/WE z dnia 28 listopada 2006 r. w sprawie wspólnego systemu podatku od wartości dodanej należy interpretować w ten sposób, że pojęcie „towarów używanych” obejmuje części samochodowe, które po wymontowaniu z pojazdu wycofanego z eksploatacji, nabytego przez przedsiębiorstwo recyklingu samochodowego od osoby fizycznej, są odsprzedawane jako części zamienne, co pozwala podatnikowi-pośrednikowi na zastosowanie procedury marży.

1 Język oryginału: francuski.

2 – Dyrektywa Rady z dnia 28 listopada 2006 r. w sprawie wspólnego systemu podatku od wartości dodanej (Dz.U. 2006, L 347, s. 1).

3 – Zobacz pkt 2.1, s. 11 postanowienia odsyłającego.

4 – Dyrektywa Rady z dnia 14 lutego 1994 r. uzupełniająca wspólny system podatku od wartości dodanej i zmieniająca dyrektywę 77/388/EWG – przepisy szczególne dotyczące towarów używanych, dzieł sztuki, przedmiotów kolekcjonerskich i antyków (Dz.U. 1994, L 60, s. 16, Polskie wydanie specjalne: rozdział 09 tom 001 s. 255–263).

5 – Zobacz motyw 51 dyrektywy 2006/112, a także wyrok z dnia 3 marca 2011 r., *Auto Nikolovi*, C-203/10, EU:C:2011:118, pkt 47 i przytoczone tam orzecznictwo.

6 – Dz.U. 2000, L 269, s. 34, *Polskie wydanie specjalne: rozdział 15 tom 005 s. 224–232*.

7 – Zobacz wyrok z dnia 28 kwietnia 2016 r., *Oniors Bio*, C-233/15, EU:C:2016:305, pkt 30 i przytoczone tam orzecznictwo.

8 – Wyróżnienie moje.

9 – Zobacz wyrok z dnia 23 kwietnia 2015 r., *GST – Sarviz Germania*, C-111/14, EU:C:2015:267, pkt 34 i przytoczone tam orzecznictwo.

10 – Zobacz wyrok z dnia 2 lipca 2015 r., *NLB Leasing*, C-209/14, EU:C:2015:440, pkt 40 i przytoczone tam orzecznictwo.

- 11 – Zobacz wyrok z dnia 10 listopada 2011 r., *The Rank Group*, C-259/10 i C-260/10, EU:C:2011:719, pkt 36.
- 12 – Zobacz wyrok z dnia 19 lipca 2012 r., *A*, C-33/11, EU:C:2012:482, pkt 32 i przytoczone tam orzecznictwo. Zobacz także wyrok z dnia 15 listopada 2012 r., *Zimmermann*, C-174/11, EU:C:2012:716, pkt 48.
- 13 – Zobacz wyrok z dnia 19 lipca 2012 r., *A*, C-33/11, EU:C:2012:482, pkt 33 i przytoczone tam orzecznictwo.
- 14 – Zobacz podobnie wyroki z dnia 23 kwietnia 2009 r., *Puffer*, C-460/07, EU:C:2009:254, pkt 45–46 i przytoczone tam orzecznictwo, oraz z dnia 22 marca 2012 r., *Klub*, C-153/11, EU:C:2012:163, pkt 42.
- 15 – Zobacz odpowiednio art. 297 A, III ogólnego kodeksu podatkowego (Francja) i art. 56 b-1 ust. 4 ustawy dotyczącej podatku od wartości dodanej (Luksemburg).
- 16 – BOI-TVA-SECT-90-20-20150506.
- 17 – Wyróżnienie moje.