



Zbiór Orzeczeń

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/WE².
2. Wniosek ten ma duże znaczenie dla skarżącej 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 określoną przez podatnika-pośrednika ceną sprzedaży towaru a ceną jego nabycia.
3. W niniejszej opinii wyjaśnię 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 dokładnie proporcjonalnego do ceny towarów i usług, niezależnie od liczby transakcji, które mają miejsce w procesie produkcji i dystrybucji poprzedzającym etap obciążenia tym podatkiem.

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).

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 prowizja jest płacona 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, włączając w to subwencje 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. Artykuł 313 ust. 1 omawianej dyrektywy stanowi:

„W odniesieniu do dostaw towarów używanych, dzieł sztuki, przedmiotów kolekcjonerskich lub antyków dokonywanych przez podatników-pośredników, państwa członkowskie stosują procedurę szczególną dotyczącą opodatkowania marży uzyskanej przez takiego podatnika-pośrednika zgodnie z przepisami niniejszej podsekcji”.

10. Artykuł 314 dyrektywy 2006/112 przewiduje, co następuje:

„Procedura marży ma zastosowanie do dokonywanych przez podatnika-pośrednika dostaw towarów używanych, dzieł sztuki, przedmiotów kolekcjonerskich lub antyków, w przypadku gdy towary te zostały mu dostarczone na terytorium Wspólnoty przez jedną z następujących osób:

a) osobę niebędącą podatnikiem;

[...]”.

11. Artykuł 315 tej dyrektywy stanowi:

„Podstawę opodatkowania dostaw towarów, o których mowa w art. 314, stanowi marża uzyskana przez podatnika-pośrednika pomniejszona o kwotę VAT odnoszącą się do samej marży.

Marża uzyskana przez podatnika-pośrednika jest równa różnicy między określoną przez podatnika-pośrednika ceną sprzedaży towaru a ceną nabycia”.

12. Artykuł 318 omawianej dyrektywy ma następujące brzmienie:

„1. W celu uproszczenia poboru podatku i po konsultacji z Komitetem ds. VAT, państwa członkowskie mogą postanowić, że dla niektórych transakcji lub niektórych kategorii podatników-pośredników, podstawę opodatkowania w odniesieniu do dostaw towarów podlegających procedurze marży należy ustalić dla każdego okresu rozliczeniowego, za który podatnik-pośrednik musi złożyć deklarację VAT, o której mowa w art. 250.

W przypadku, o którym mowa w akapicie pierwszym, podstawę opodatkowania dostaw towarów, do których stosuje się taką samą stawkę VAT, stanowi całkowita marża uzyskana przez podatnika-pośrednika pomniejszona o kwotę VAT odnoszącą się do tej marży.

2. Całkowita marża jest równa różnicy między dwiema następującymi kwotami:

- a) całkowitą wartością dostaw towarów podlegających procedurze marży i dokonanych przez podatnika-pośrednika w okresie rozliczeniowym objętym deklaracją, czyli całkowitą kwotą cen sprzedaży;
- b) całkowitą wartością nabytych towarów, o których mowa w art. 314, przez podatnika-pośrednika w okresie rozliczeniowym objętym deklaracją, czyli całkowitą kwotą cen nabycia.

3. Państwa członkowskie podejmują niezbędne środki w celu zapewnienia, że podatnicy, o których mowa w ust. 1, nie odnoszą nieuzasadnionych korzyści ani nie ponoszą nieuzasadnionych strat”.

B – Prawo duńskie

13. Momsloven (ustawa o VAT) z dnia 23 stycznia 2013 r. (zwana dalej „ustawą VAT z 2013 r.”) transponuje do duńskiego porządku prawnego dyrektywę 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 między innymi 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 pełnego VAT za ten sam towar dwa lub więcej razy. Sytuacja taka ma przykładowo miejsce wówczas, gdy kontrahent osób fizycznych nabywa towary używane celem ich odsprzedaży. Ponadto, zgodnie z tymi pracami przygotowawczymi, pojęcie „towarów używanych” oznacza rzeczy ruchome nadające się do dalszego użytku w aktualnym stanie lub po naprawie. Wynika z tego, że rzecz ruchoma winna zachować swą tożsamość³.

16. W wydanym w dniu 10 lutego 2006 r. okólniku dotyczącym VAT od złomowania pojazdów organ podatkowy wskazał, że zasady dotyczące VAT od towarów używanych nie mają zastosowania w przypadku dokonywanej przez podmioty zajmujące się złomowaniem 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 główna działalność 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 tę usługę fakturuje cenę standardową. Wreszcie, ułamek łącznych 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 VAT od dokonywanej sprzedaży.

20. Obecnie Sjelle Autogenbrug deklaruje kwotę VAT na ogólnych zasadach. W dniu 15 lipca 2010 r. zwróciło się ono do organu administracji podatkowej o zastosowanie szczególnej procedury marży mającej zastosowanie do towarów używanych do jego 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, gdyż rozpatrywane części samochodowe nie są objęte pojęciem „towarów używanych” w rozumieniu mającego zastosowanie ustawodawstwa.

22. Postanowieniem z dnia 12 grudnia 2011 r. Landsskatteretten (sąd podatkowy, Dania) utrzymał w mocy decyzję organu podatkowego. Sjelle Autogenbrug wniosło wówczas apelację od tego postanowienia do sądu odsyłającego.

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

23. Vestre Landsret (sąd apelacyjny regionu zachodniego), mając wątpliwości co do wykładni, jaką należy nadać art. 311 ust. 1 pkt 1 dyrektywy 2006/112, postanowił zawiesić postępowanie i przedstawić Trybunałowi następujące pytanie prejudycjalne:

„Czy pochodzące z wycofanych z eksploatacji pojazdów części – które zajmujące się złomowaniem pojazdów i sprzedają pochodzących z nich części przedsiębiorstwo będące podatnikiem zidentyfikowanym dla celów VAT wyodrębnia z tych pojazdów celem ich odsprzedaży jako części zamiennych – mogą, w rozpatrywanych w niniejszej sprawie okolicznościach, zostać uznane za »towary używane«, o których mowa w art. 311 ust. 1 pkt 1 dyrektywy 2006/112?».

III – Moja analiza

24. Tytułem wstępu należy przypomnieć, że obecny ogólny system VAT gwarantuje, dzięki systemowi odliczeń, całkowitą neutralność VAT dla podmiotów gospodarczych odprowadzających VAT pobrany w ramach ich działalności gospodarczej. Tak więc dla każdej transakcji gospodarczej podmiot gospodarczy będący płatnikiem VAT może odliczyć od kwoty VAT obciążającego sprzedaż towaru kwotę VAT naliczonego od zakupów na potrzeby swojej działalności handlowej. Ten system odliczeń pozwala na zapewnienie, że VAT jest podatkiem od towarów, a nie od obrotów podmiotów gospodarczych, oraz że konsument końcowy jako jedyny ponosi ciężar VAT.

25. Jeśli chodzi o osoby fizyczne, skoro nie prowadzą one działalności gospodarczej, to nie są zobowiązane do zapłaty VAT. Z tego względu, jeśli sprzedają używane towary innej osobie fizycznej lub podatnikowi, transakcja nie jest objęta VAT.

26. Trudność powstaje natomiast w sytuacji, w której nabywcą jest podatnik-pośrednik. Skoro towar zostaje bowiem ponownie włączony do obiegu gospodarczego, podatnik-pośrednik podlega VAT, kiedy dokonuje odsprzedaży tego towaru. Tymczasem, skoro nie zapłacił VAT przy zakupie używanego towaru od osoby fizycznej, która nie jest podatnikiem VAT, nie może odliczyć go od kwoty należnej państwu, składającej się więc wyłącznie z VAT pobranego od odsprzedaży tego towaru. Wynika z tego przerwanie neutralności VAT i podwójne opodatkowanie omawianego towaru.

27. Procedura marży, ustanowiona w dyrektywie 94/5/WE⁴ i włączona do art. 311–343 dyrektywy 2006/112, została przyjęta w celu pokonania tej trudności. Zmierza ona z jednej strony do zharmonizowania procedur stosowanych do towarów nabywanych jako nowe i obciążonych VAT, a następnie odsprzedawanych jako towary używane, a z drugiej strony do uniknięcia podwójnego opodatkowania oraz zakłóceń konkurencji między podatnikami w dziedzinie towarów używanych⁵.

28. W celu skorzystania z tej procedury podatnik-pośrednik powinien więc oferować na sprzedaż towary objęte pojęciem „towarów używanych” w rozumieniu art. 311 ust. 1 pkt 1 dyrektywy 2006/112.

29. W niniejszej sprawie sąd odsyłający zmierza w istocie właśnie do ustalenia, czy przepis ten należy interpretować w ten sposób, że pojęcie „towarów używanych” obejmuje części samochodowe, które, po wymontowaniu z pojazdu wycofanego z eksploatacji zakupionego przez przedsiębiorstwo recyklingu pojazdów od osoby fizycznej, są odsprzedawane jako części zamienne, co pozwoliłoby podatnikowi-pośrednikowi na stosowanie procedury marży.

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 – wyd. spec. w jęz. polskim, rozdz. 9, t. 1, s. 255).

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.

30. Rząd duński uważa, że użycie w omawianym przepisie terminu „w aktualnym stanie” wskazuje na to, iż aby towar mógł zostać uznany za „towar używany”, musi on zachować swoją tożsamość, co nie będzie miało miejsca w przypadku wymontowanych części, ponieważ Sjelle Autogenbrug nabywa na wstępie kompletny pojazd. Co więcej, rząd ten utrzymuje, że nawet gdyby te wymontowane części mogły zostać uznane za „towary używane”, to stosowanie procedury marży nie byłoby możliwe, biorąc pod uwagę okoliczność, że cena nabycia omawianych wymontowanych części nie może zostać dokładnie ustalona.

31. Nie podzielam tego poglądu – z następujących powodów.

32. Pragnę przypomnieć, że zgodnie z art. 311 ust. 1 pkt 1 dyrektywy 2006/112 towary używane zostały zdefiniowane jako „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”.

33. Nic w tej definicji, ani nawet w całym tekście tej dyrektywy, nie wskazuje na to, że prawodawca Unii zamierzał wyłączyć z tego pojęcia towary pochodzące pierwotnie ze zbioru będącego jednością, ale które mogą być od niej oddzielone, tak jak części wymontowane z pojazdu wycofanego z eksploatacji.

34. Użycie terminu „nadający się do dalszego użytku” w tej definicji wskazuje, że aby towar mógł zostać uznany za „towar używany” w rozumieniu art. 311 ust. 1 pkt 1 dyrektywy 2006/112, powinien on być zdolny do ponownego użytku, wyłączając bez wątpienia towary nowe. Taki ponowny użytek może nastąpić bez konieczności naprawy towaru lub po przeprowadzeniu jego naprawy. Takie jest moim zdaniem znaczenie, jakie należy nadać zwrotowi „w aktualnym stanie lub po naprawie”.

35. W świetle definicji ustanowionej przez prawodawcę Unii istotnym elementem dla uznania za „towar używany” jest moim zdaniem zachowanie przez towar cech, jakie posiadał on od nowości. Ponadto pragnę zauważyć, że w art. 2 pkt 6 dyrektywy Parlamentu Europejskiego i Rady 2000/53/WE z dnia 18 września 2000 r. w sprawie pojazdów wycofanych z eksploatacji⁶ prawodawca Unii zdefiniował termin „ponowne użycie” jako „wszelkie działania, poprzez które części pojazdów wycofanych z eksploatacji są użyte w tym samym celu, do jakiego były pierwotnie przeznaczone”. Części pojazdu samochodowego odpowiadają całkowicie temu wymogowi ze względu na to, że nawet oddzielone od pojazdu zachowują swoje pierwotne cechy, ponieważ zostaną ponownie użyte w tych samych celach w innym pojeździe. Nie ma zatem wielkiego znaczenia, że części te zostały wymontowane z pojazdu.

36. Co więcej, nie należy zapominać, że do ponownego użycia części wymontowanych z pojazdów samochodowych wycofanych z eksploatacji zachęca oczywiście prawodawca Unii. W motywie 5 dyrektywy 2000/53 wskazuje on wręcz, że istnieje podstawowa zasada, zgodnie z którą odpady powinny zostać ponownie użyte i poddane procesom odzysku, ze szczególnym uwzględnieniem ponownego użycia i recyklingu. Cel ten mógłby zostać zaprzeczony, gdyby podatnicy-pośrednicy, tacy jak Sjelle Autogenbrug, którzy nabywają pojazdy samochodowe, aby wymontować z nich części i je następnie odsprzedać jako części zamienne, nie mogli korzystać z procedury marży.

37. Wreszcie, gdyby części wymontowane z pojazdów samochodowych wycofanych z eksploatacji, sprzedane jako części zamienne, nie mogły zostać uznane za „towary używane” w rozumieniu dyrektywy 2006/112, to ze względu na to, że nie mogą one być już uważane za „nowe towary”, wynikałaby z tego luka prawna dotycząca traktowania pod względem podatkowym, jakiemu należy poddać te części.

6 — Dz.U. 2000, L 269, s. 34 – wyd. spec. w jęz. polskim, rozdz. 15, to. 5, s. 224.

38. W konsekwencji części samochodowe, które po wymontowaniu z pojazdu wycofanego z eksploatacji nabytego przez przedsiębiorstwo recyklingu pojazdów samochodowych od osoby fizycznej są odsprzedawane jako części zamienne, powinny być uznane za „towary używane”.

39. Zważywszy na powyższe, należy zbadać, czy procedura marży może być stosowana do tego rodzaju towarów co części zamienne. Jakkolwiek bowiem pytanie dotyczy wyłącznie pojęcia „towarów używanych”, to jednak zostało ono sformułowane w kontekście sporu w postępowaniu głównym, w którym powstaje kwestia tego, czy Sjelle Autogenbrug może korzystać ze szczególnej procedury marży w obliczu szczególnych cech rozpatrywanych towarów. Zgodnie z utrwalonym orzecnictwem w ramach ustanowionej w art. 267 TFUE procedury współpracy między sądami krajowymi a Trybunałem do tego ostatniego należy udzielenie sądowi krajowemu użytecznej odpowiedzi, która umożliwi mu rozstrzygnięcie zawisłego przed nim sporu⁷. Z tego względu, aby udzielić użytecznej odpowiedzi sądowi odsyłającemu, należy zbadać, czy szczególne cechy rozpatrywanych towarów używanych uniemożliwiają, jak utrzymuje rząd duński, stosowanie procedury marży do Sjelle Autogenbrug.

40. W art. 315 dyrektywy 2006/112 wskazano, że podstawa opodatkowania w tej procedurze, mianowicie marża podatnika-pośrednika, jest równa różnicy między określoną przez podatnika-pośrednika ceną sprzedaży towaru a ceną jego nabycia. Trudności, jakie powstają w niniejszej sprawie, dotyczą ustalenia ceny nabycia. Części zamienne nie zostały bowiem nabyte jako takie, ale jako części całości, mianowicie pojazdu, za który została zapłacona przez podatnika-pośrednika całkowita cena.

41. Rządy duński i grecki twierdzą, że złożoność przeprowadzonej operacji złomowania (wymontowanie części, ale także zagospodarowanie pod względem środowiskowym i jako odpady, itd.) uniemożliwiają ustalenie ceny nabycia części zamiennych. Rząd duński uważa w szczególności, że w tych warunkach umożliwienie stosowania szczególnej procedury marży prowadziłoby do ryzyka nadużyć i obejścia tej procedury, ponieważ przedsiębiorstwo miałoby możliwość oznaczenia ceny nabycia w taki sposób, aby uzyskać najniższą możliwą marżę i tym sposobem uzyskać korzyść z punktu widzenia VAT.

42. Moim zdaniem od chwili, gdy towar zostaje uznany za „towar używany” w rozumieniu art. 311 ust. 1 pkt 1 dyrektywy 2006/112, państwo członkowskie, na którego terytorium działa podatnik odsprzedający ten towar, powinno stosować procedurę marży, niezależnie od rodzaju rozpatrywanego używanego towaru.

43. Pragnę bowiem przypomnieć, że zgodnie z art. 313 ust. 1 tej dyrektywy, „[w] odniesieniu do dostaw towarów używanych [...] dokonywanych przez podatników-pośredników, państwa członkowskie *stosują* procedurę szczególną dotyczącą opodatkowania marży uzyskanej przez takiego podatnika-pośrednika”⁸. Użycie trybu oznajmującego czasu teraźniejszego w tym ustępie nie pozostawia moim zdaniem żadnego zakresu uznania danemu państwu członkowskiemu co do stosowania tej szczególnej procedury.

44. Procedura marży pozwala na pełne poszanowanie zasady neutralności podatkowej. W tym względzie Trybunał wskazał, że zasada ta stanowi fundamentalną zasadę wspólnego systemu VAT ustanowionego w przepisach prawa Unii w tej dziedzinie⁹. Orzekł on także, że zgodnie z orzecnictwem Trybunału omawiana zasada, na której opiera się wspólny system VAT, stoi na przeszkodzie temu, aby opodatkowanie działalności zawodowej podatnika prowadziło do podwójnego opodatkowania¹⁰.

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.

45. Trybunał orzekł ponadto, że zasadę neutralności podatkowej należy interpretować w ten sposób, iż odmienne traktowanie pod względem VAT dwóch usług identycznych lub podobnych z punktu widzenia konsumenta i zaspokajających te same jego potrzeby wystarczy, aby stwierdzić naruszenie tej zasady¹¹. Wskazał on ponadto, że omawiana zasada sprzeciwia się temu, by świadczenie takich samych usług, które są zatem konkurencyjne wobec siebie, było traktowane odmiennie z punktu widzenia VAT¹². Trybunał dodał, że zasada neutralności podatkowej oznacza eliminowanie zakłóceń konkurencji wynikających ze zróżnicowanego traktowania z punktu widzenia VAT. Tym samym wystąpienie zakłóceń konkurencji zostaje wykazane w razie stwierdzenia, że usługi pozostają w stosunku konkurencji i są nierówno traktowane z punktu widzenia VAT¹³.

46. Procedura marży zmierza zatem, biorąc pod uwagę zasadę neutralności VAT, do uniknięcia podwójnego opodatkowania, a także zakłóceń konkurencji między podatnikami, w szczególności w dziedzinie towarów używanych. Trybunał przypomniał 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. Opodatkowując bowiem nie cenę odsprzedaży towaru, ale jedynie marżę, procedura ta unika z jednej strony podwójnego opodatkowania tego towaru, a z drugiej strony zobowiązania podatnika-pośrednika do przelania państwu członkowskiemu kwoty VAT, od której nie mógł on odliczyć kwoty podatku naliczonego, co skutkowałoby wywołaniem zakłócenia konkurencji.

48. Części wymontowane z pojazdu samochodowego, nawet jeśli stanowią pierwotnie część całości, podlegały podatkowi naliczonemu przy zakupie tego pojazdu przez osobę fizyczną. Część ceny sprzedaży tych części składa się zatem z ceny zakupu pojazdu wycofanego z eksploatacji, której kwota VAT została już zapłacona przez sprzedającą osobę fizyczną bez możliwości jej odliczenia zarówno przez tę osobę, jak i przez podatnika-pośrednika. Z tego względu należy stwierdzić, że cel zmierzający do unikania podwójnego opodatkowania zostałby zagrożony, gdyby towary używane, takie jak części wymontowane z pojazdów samochodowych, nie mogły korzystać z procedury marży. Naruszałoby to bezpośrednio zasadę neutralności VAT¹⁴.

49. Jeśli chodzi o cel zmierzający do uniknięcia zakłóceń konkurencji między podatnikami, należy wskazać, że motyw 7 dyrektywy 2006/112 przewiduje, iż nawet jeżeli stawki i zwolnienia nie zostaną całkowicie zharmonizowane, wspólny system VAT powinien pozwolić na osiągnięcie neutralnych warunków konkurencji, w takim znaczeniu, że na terytorium każdego państwa członkowskiego podobne towary i usługi podlegają takiemu samemu obciążeniu podatkowemu, bez względu na długość łańcucha produkcji i dystrybucji.

50. Odmowa zastosowania procedury marży do działalności takiej jak rozpatrywana w postępowaniu głównym skutkowałaby wywołaniem właśnie zakłócenia konkurencji na rynku sprzedaży używanych części zamiennych między podatnikami-pośrednikami, którzy odsprzedają te części zamienne po wymontowaniu ich z pojazdów wycofanych z eksploatacji, takimi jak *Sjelle Autogenbrug*, i podatnikami-pośrednikami, którzy nabyli części zamienne jako takie.

51. Pierwsi z nich bowiem, nie mogąc skorzystać ze szczególnej procedury, byłiby zmuszeni do wpłacenia państwu członkowskiemu VAT od całej ceny sprzedaży części bez możliwości skorzystania z odliczenia. Ich ceny sprzedaży byłyby więc siłą rzeczy wyższe niż ceny drugich podatników-pośredników, którzy korzystają z procedury marży, co spowodowałoby utratę

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; z dnia 22 marca 2012 r., *Klub*, C-153/11, EU:C:2012:163, pkt 42.

konkurencyjności na rynku używanych części zamiennych, chyba że zrezygnują z części swych obrotów. To zakłócenie konkurencji prowadziłoby do stworzenia odmiennego traktowania pod względem 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 w Luksemburgu przewidziano, że w przypadku dostaw dzieł sztuki, jeśli nie można dokładnie określić ceny nabycia zapłaconej przez podatnika-pośrednika sprzedającemu lub gdy cena ta jest niewielka, podstawą opodatkowania może być ułamek ceny sprzedaży równy 30% tej ceny¹⁵.

54. Jakkolwiek rozwiązanie to 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 połowę 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 podstawa 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, zaś cena 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

15 — Zobacz, odpowiednio, art. 297 AIII 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.

zagospodarowania pod względem środowiskowym i jako odpady, usług, za które Sjelle Autogenbrug fakturuje standardową cenę, oraz wartość sprzedaży złomu 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, 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.