WYROK TRYBUNAŁU (trzecia izba)
z dnia 8 grudnia 2005 r. *

W sprawie C-280/04

mającej za przedmiot wniosek o wydanie, na podstawie art. 234 WE, orzeczenia w trybie prejudycjalnym, złożony przez Vestre Landsret (Dania) postanowieniem z dnia 25 czerwca 2004 r., które wpłynęło do Trybunału w dniu 29 czerwca 2004 r. w postępowaniu:

Jyske Finans A/S

przeciwko

Skatteministeriet

przy udziale:

Nordania Finans A/S,

BG Factoring A/S,

* Język postępowania: duński.

TRYBUNAŁ (trzecia izba),

w składzie: A. Rosas, prezes izby, J. Malenovský (sprawozdawca), J.P. Puissochet, S. von Bahr i U. Lõhmus, sędziowie,

rzecznik generalny: L.A. Geelhoed,
sekretarz: H. von Holstein, zastępca sekretarza,

uwzględniając procedurę pisemną i po przeprowadzeniu rozprawy w dniu 7 lipca 2005 r.

rozważywszy uwagi przedstawione:

— w imieniu Jyske Finans A/S przez E. Malberg, advokat,

— w imieniu Nordania Finans A/S oraz BG Factoring A/S przez H. Severin Hansen oraz T.K. Kristjansson Plesner, advokaterne,

— w imieniu rządu duńskiego przez J. Molde'a, działającego w charakterze pełnomocnika, oraz przez P. Biering, advokat,

— w imieniu rządu greckiego przez I. Pouli oraz V. Kyriazopoulosa, działających w charakterze pełnomocników,

— w imieniu rządu polskiego przez J. Pietrasa, działającego w charakterze pełnomocnika,

— w imieniu Komisji Wspólnot Europejskich przez L. Ström van Lier oraz T. Ficha, działających w charakterze pełnomocników,

po zapoznaniu się z opinią rzecznika generalnego na posiedzeniu w dniu 22 września 2005 r.,

wydaje następujący

Wyrok

1 Wniosek o wydanie orzeczenia w trybie prejudycjalnym dotyczy wykładni art. 13 część B lit. c) oraz art. 26a lit. e) szóstej dyrektywy Rady 77/388/EWG z dnia 17 maja 1977 r. w sprawie harmonizacji ustawodawstw państw członkowskich w odniesieniu do podatków obrotowych — wspólny system podatku od wartości dodanej: ujednolicona podstawa wymiaru podatku (Dz.U. L 145, str. 1) zmienionej dyrektywą Rady 94/5/WE z dnia 14 lutego 1994 r. (Dz.U. L 60, str. 16, zwanej dalej „szóstą dyrektywą").

2 Wniosek ten został złożony w ramach sporu toczącego się między spółką Jyske Finans A/S (zwaną dalej „Jyske Finans") a Skatteministeriet (duńskim ministrem do spraw podatków i akcyzy) w przedmiocie podatku od wartości dodanej (zwanego dalej „podatkiem VAT"), którego zażądano od tej spółki z tytułu czynności polegających na odsprzedaży pojazdów nabytych jako używane.

Ramy prawne

Uregulowania wspólnotowe

3 Zgodnie z art. 2 ust. 1 szóstej dyrektywy opodatkowaniu podatkiem VAT podlegają dostawy towarów lub świadczenie usług dokonywane odpłatnie przez podatnika działającego w tym charakterze.

4 Artykuł 11 część A ust. 1 lit. a) określa podstawę opodatkowania dla tych dostaw towarów, jako wszystko co stanowi wartość wzajemnego świadczenia, które dostawca otrzymuje lub powinien otrzymać od kupującego, klienta lub osoby trzeciej.

5 Artykuł 13 część B tej dyrektywy stanowi:

„Nie naruszając innych przepisów Wspólnoty, państwa członkowskie zwalniają, na warunkach, które ustalają w celu zapewnienia właściwego i prostego zastosowania zwolnień od podatku i zapobieżenia oszustwom podatkowym, unikaniu opodatkowania lub nadużyciom:

[...]

c) [...] dostawy [...] towarów, od których nabycia [przy których nabyciu] lub produkcji nie przysługiwało na podstawie art. 17 ust. 6 prawo do odliczenia podatku od wartości dodanej;

[...]".

6 Zgodnie z art. 17 ust. 6 szóstej dyrektywy:

„Przed upływem najwyżej czterech lat od daty wejścia w życie niniejszej dyrektywy Rada, stanowiąc jednogłośnie na wniosek Komisji, podejmie decyzję, które wydatki nie będą się kwalifikowały do odliczenia podatku od wartości dodanej. [...]

Do czasu wejścia w życie powyższych przepisów państwa członkowskie mogą zachować wyłączenia przewidziane w ich prawie krajowym w momencie wejścia w życie niniejszej dyrektywy".

7 Artykuł 26a szóstej dyrektywy dodany przez art. 1 ust. 3 dyrektywy 94/5 ustanawia szczególne przepisy dotyczące towarów używanych, dzieł sztuki, przedmiotów kolekcjonerskich i antyków. Zgodnie z owym art. 26a dostawy towarów dokonane przez podlegającego opodatkowaniu pośrednika są opodatkowane wyłącznie na podstawie marży zysku, która jest równa różnicy między ceną sprzedaży uzyskaną przez podlegającego opodatkowaniu pośrednika a ceną ich kupna.

8 Jak wynika z motywu trzeciego i piątego dyrektywy 94/5, owe przepisy szczególne mają na celu unikanie podwójnego opodatkowania i zakłóceń konkurencji między podatnikami.

9 Podlegający opodatkowaniu pośrednik jest zdefiniowany w art. 26a część A lit. e) jako „każd[y] podatnik, który w ramach swojej działalności gospodarczej kupuje lub używa w celu pokrycia potrzeb [przeznacza na potrzeby działalności] swojego przedsiębiorstwa bądź też przywozi w celu odsprzedaży towary używane".

Uregulowania krajowe

10 Artykuł 8 ust. 1 momslov (ustawy o podatku VAT), zmienionej ustawą nr 375 z dnia 18 maja 1994 r., oraz ustawy zmieniającej nr 1114 z dnia 21 grudnia 1994 r. (zwanej dalej „ustawą o podatku VAT") stanowi:

„Odpłatna dostawa obejmuje sprzedaż aktywów spółki, w przypadku gdy podmiot ma prawo do całkowitego lub częściowego odliczenia, w szczególności przy nabyciu lub wyprodukowaniu składnika aktywów".

11 Zgodnie z art. 13 ust. 2 ustawy o podatku VAT:

„Dostawa towarów, które były wykorzystywane jedynie w ramach przedsiębiorstwa zwolnionego z podatku VAT, zgodnie z ust. 1 niniejszego przepisu, lub towarów, przy których nabyciu lub użyciu wyłączone było prawo do odliczenia na podstawie rozdziału 9, jest zwolniona z podatku VAT".

12 W rozdziale 9 ustawa ta stanowi w art. 42 ust. 1 pkt 7, że przedsiębiorstwa nie mogą odliczyć podatku naliczonego przy „nabyciu i korzystaniu z pojazdów mechanicznych przeznaczonych do transportu maksymalnie 9 osób, z zastrzeżeniem ust. 4, 6, i 7".

13 Zgodnie z art. 42 ust. 6:

„Przedsiębiorstwa sprzedające, wynajmujące pojazdy silnikowe lub prowadzące naukę jazdy mogą, na zasadzie wyjątku od ust. 1 pkt 7, odliczyć podatek od nabycia [...] przeznaczonego na cele ich działalności".

14 Rozdział 17 tej ustawy transponuje dyrektywę 94/5 w zakresie dotyczącym szczególnych przepisów dotyczących w szczególności towarów używanych.

15 Znajdujący się w rozdziale 17 art. 69 ust. 1 stanowi:

„Przedsiębiorstwa, które z zamiarem odsprzedaży nabywają w szczególności towary używane, dzieła sztuki, przedmioty kolekcjonerskie lub antyki, mogą przy odsprzedaży zapłacić podatek od danych towarów zgodnie z zasadami ustanowionymi w niniejszym rozdziale".

Postępowanie przed sądem krajowym i pytania prejudycjalne

16 Jyske Finans wykonuje działalność gospodarczą leasingu pojazdów mechanicznych. W ramach swojej działalności nabywa pojazdy nowe bądź używane. W przypadku tych ostatnich nabycie nie daje prawa do odliczenia podatku VAT zawartego w cenie, ponieważ sprzedawcy nie mogą zgodnie z przepisami krajowymi zadeklarować podatku VAT od ceny pojazdu.

17 W okresie od 1 stycznia 1999 r. do 31 maja 2001 r. Jyske Finans dokonała, po zakończeniu okresu leasingu, odsprzedaży 145 pojazdów, które zostały nabyte jako używane. Duńskie władze podatkowe zażądały od niej w maju 2001 r. zapłaty podatku VAT w kwocie 2 236 413 DKK (czyli około 299 500 EUR) należnego ich zdaniem od tej odsprzedaży.

18 Jyske Finans zakwestionowała to zobowiązanie podatkowe przed Vestre Landrest podnosząc, że jego zapłata prowadziłaby do podwójnego opodatkowania podatkiem VAT, ponieważ nie mogła ona wykonać prawa do odliczenia podatku VAT, który jest zawarty w cenie nabycia używanych pojazdów i który nie jest deklarowany. Twierdziła ona, że decyzja władz podatkowych nie miała podstawy prawnej w ustawie o podatku VAT i była sprzeczna z szóstą dyrektywą. Spółki Nordania Finans A/S i BG Factoring A/S przystąpiły do sprawy jako interwenienci po stronie Jyske Finans.

19 Vestre Landrest stwierdził, że postępowanie w sprawie przed nim zawisłej dotyczy po pierwsze kwestii, czy przesłanki opodatkowania były sprzeczne z art. 13 część B lit. c) szóstej dyrektywy, a po drugie tego, czy Jyske Finans mogła zasadnie powoływać się na szczególne przepisy dotyczące opodatkowania sprzedaży towarów używanych na podstawie systemu marży przewidzianego w art. 26a tej dyrektywy. Ocenił on, że rozstrzygnięcie w sprawie przed sądem krajowym zależy od wykładni tych dwóch przepisów dyrektywy. W tej sytuacji Vestre Landrest postanowił zawiesić postępowanie i zwrócić się do Trybunału o udzielenie odpowiedzi na następujące pytania prejudycjalne:

„1) Czy art. 13 część B lit. c) szóstej dyrektywy [...] odczytywany w związku z art. 2 pkt 1 oraz art. 11 część A ust. 1 lit. a) należy interpretować w ten sposób, że sprzeczne z nim jest utrzymywanie przez państwo członkowskie stanu prawnego wynikającego z jego ustawy o podatku VAT, w którym podatnik, który w znacznej mierze zaliczył do aktywów swojego przedsiębiorstwa dobra inwestycyjne, w przeciwieństwie do podmiotów trudniących się handlem pojazdami używanymi i innych podmiotów gospodarczych sprzedających

używane pojazdy, jest podatnikiem podatku VAT w zakresie sprzedaży tych dóbr inwestycyjnych, nawet jeśli dane dobro zostało nabyte od podatnika, który nie mógł zadeklarować podatku zawartego w cenie dóbr z tym skutkiem, że przy nabyciu tego dobra nie przysługiwało mu prawo do odliczenia podatku?

2) Czy art. 26a [...] część A lit. e) szóstej dyrektywy [...] należy interpretować w ten sposób, że pojęcie »podlegającego opodatkowaniu pośrednika« obejmuje jedynie osoby, których główna działalność polega na nabywaniu i sprzedaży pojazdów używanych, jeżeli towary używane, o które chodzi, są nabywane z zamiarem uzyskania zysku przy odsprzedaży, jako wyłącznym lub głównym celem [...] nabycia, czy też pojęcie to obejmuje również osoby, które odsprzedają zwykle te dobra po zakończeniu wynajmu, pomocniczo w stosunku do głównej działalności gospodarczej, koncentrującej się wokół leasingu w okolicznościach opisanych powyżej?".

W przedmiocie pytań prejudycjalnych

W przedmiocie pytania pierwszego

20 Pytaniem pierwszym sąd krajowy zmierza w istocie do ustalenia, czy art. 13 część B lit. c) szóstej dyrektywy należy interpretować w ten sposób, że ustawodawstwo krajowe poddające podatkowi VAT czynności, poprzez które podatnik odsprzedaje, po wykorzystaniu na potrzeby swojego przedsiębiorstwa, towary, przy których nabyciu nie przysługiwało prawo do odliczenia, gdyż zakup został dokonany od podatników niemogących zadeklarować podatku VAT, jest sprzeczne ze zwolnieniem od podatku VAT, przewidzianym w nim w stosunku do dostaw towarów, przy których nabyciu wyłączone było prawo do odliczenia zgodnie z art. 17 ust. 6 tej dyrektywy.

21 Na wstępie należy przypomnieć, że terminy używane celem zdefiniowania zwolnień, o których mowa w art. 13 szóstej dyrektywy, podlegają ścisłej interpretacji, ponieważ zwolnienia te stanowią odstępstwa od zasady ogólnej, według której, zgodnie z art. 2 tej dyrektywy, podatek VAT jest pobierany od każdej dostawy towarów lub świadczenia usług dokonanego odpłatnie przez podatnika, który działa w tym charakterze (zob. w szczególności wyroki z dnia 20 listopada 2003 r. w sprawie C-8/01 Taksatorringen, Rec. str. I-13711, pkt 36, oraz z dnia 3 marca 2005 r. w sprawie C-428/02 Fonden Marselisborg Lystbådehavn, Zb.Orz. str. I-1527, pkt 29).

22 Należy również przypomnieć, że zgodnie z art. 17 ust. 6 szóstej dyrektywy państwa członkowskie mogą zachować swoje ustawodawstwo w zakresie wyłączenia prawa do odliczenia, istniejące w momencie wejścia w życie tej dyrektywy, aż do chwili przyjęcia przez Radę przepisów przewidzianych w tym przepisie (zob. wyrok z dnia 14 czerwca 2001 r. w sprawie C-345/99 Komisja przeciwko Francji, Rec. str. I-4493, pkt 19).

23 Ponieważ żadna z propozycji przedłożonych przez Komisję Radzie na podstawie art. 17 ust. 6 akapit pierwszy szóstej dyrektywy nie została przyjęta przez tę ostatnią, państwa członkowskie mogą utrzymywać swoje ustawodawstwo w zakresie wyłączenia prawa do odliczenia podatku VAT, do chwili gdy ustawodawca wspólnotowy ustanowi wspólnotowy system wyłączeń i dokona w ten sposób stopniowej harmonizacji ustawodawstw krajowych w dziedzinie podatku VAT (zob. ww. wyrok w sprawie Komisja przeciwko Francji, pkt 20). Prawo wspólnotowe nie zawiera zatem obecnie żadnego przepisu wyliczającego wydatki, w których przypadku prawo do odliczenia podatku VAT jest wyłączone.

24 Zwolnienie przewidziane w art. 13 część B lit. c) szóstej dyrektywy może obejmować zatem jedynie dostawy towarów, przy których nabyciu wyłączone było, na podstawie ustawodawstwa krajowego, prawo do odliczenia. Treść tego artykułu nie może być w tym aspekcie interpretowana w inny sposób, który umożliwiłby uniknięcie sytuacji, w której podatnik pozbawiony możliwości skorzystania z takiego zwolnienia podlegałby podwójnemu opodatkowaniu.

25 Jeśli tego rodzaju ustawodawstwo, jak to rozpatrywane w postępowaniu przed sądem krajowym, przewiduje, iż przedsiębiorstwa, których działalność polega na wynajmie pojazdów mechanicznych mogą odliczyć podatek od zakupów przeznaczonych na tę działalność, to wynika z tego, iż nabycia pojazdu przez tego rodzaju przedsiębiorstwo nie dotyczy w rozumieniu art. 13 część B lit. c) szóstej dyrektywy wyłączenie prawa do odliczenia zgodnie z art. 17 ust. 6 tej dyrektywy. Nie można zatem uznawać, że odsprzedaż tego pojazdu zalicza się do dostaw podlegających zwolnieniu przewidzianemu w owym art. 13 część B lit. c). Okoliczność, że przy takim nabyciu nie przysługiwało prawo do odliczenia z tego względu, że — podobnie jak w sprawie przed sądem krajowym — nastąpiło ono od sprzedawców, którzy sami nie mogli, zgodnie z ustawodawstwem krajowym, odliczyć podatku naliczonego od dokonanych przez nich zakupów pojazdów i stąd nie zadeklarowali naliczonego podatku VAT, jest bez znaczenia dla kwalifikacji tego nabycia do celów stosowania owego art. 13.

26 W tej sytuacji na pytanie pierwsze należy udzielić odpowiedzi, że art. 13 część B lit. c) szóstej dyrektywy należy interpretować w ten sposób, że nie jest z nim sprzeczne ustawodawstwo krajowe, które poddaje opodatkowaniu podatkiem VAT czynności, w ramach których podatnik odsprzedaje, po przeznaczeniu na potrzeby swojego przedsiębiorstwa, towary, przy których nabyciu nie miało zastosowania wyłączenie prawa do odliczenia zgodnie z art. 17 ust. 6 zmienionej dyrektywy 77/388, i to mimo tego, że przy owym nabyciu, od podatnika pozbawionego możliwości zadeklarowania podatku VAT, nie przysługiwało z tego względu prawo do odliczenia.

W przedmiocie pytania drugiego

27 Pytaniem drugim sąd krajowy zmierza w istocie do ustalenia, czy podatnik, który w ramach zwykłego wykonywania swojej działalności odsprzedaje pojazdy, które nabył jako używane z zamiarem ich przeznaczenia na potrzeby swojej działalności leasingowej, może być uznany za „podlegającego opodatkowaniu pośrednika" w rozumieniu art. 26a szóstej dyrektywy.

28 Artykuł ten, dodany dyrektywą 94/5, wprowadza szczególne przepisy dotyczące opodatkowania marży zysku uzyskanej przez podlegającego opodatkowaniu pośrednika podczas dostawy towarów używanych, dzieł sztuki, przedmiotów kolekcjonerskich i antyków.

29 Należy przypomnieć, że art. 26a część A lit. e) szóstej dyrektywy definiują podlegającego opodatkowaniu pośrednika jako podatnika, który w ramach swojej działalności gospodarczej kupuje lub przeznacza na potrzeby swojego przedsiębiorstwa bądź też przywozi w celu odsprzedaży towary używane, dzieła sztuki, przedmioty kolekcjonerskie lub antyki.

30 Liczne wersje szóstej dyrektywy, w tym wersja angielska, pozwalają sądzić, że wyrażenie „w celu odsprzedaży" odnosi się wyłącznie do czasownika „przywozi", który poprzedza je bezpośrednio. Można by zatem twierdzić, że w przypadku czynności nabycia, które jako jedyne występują w postępowaniu przed sądem krajowym, tekst szóstej dyrektywy nie wymaga dla spełnienia definicji podlegającego opodatkowaniu pośrednika, by zainteresowany miał w chwili nabycia towaru używanego zamiar jego odsprzedania. W tej sytuacji nic nie pozwala wyłączyć z zakresu tej definicji przedsiębiorstwa leasingowego, które podobnie jak Jyske Finans nabywa w ramach swojej działalności gospodarczej towary używane.

31 Należy w tym miejscu przypomnieć, że zgodnie z utrwalonym orzecznictwem przepisy wspólnotowe powinny być interpretowane i stosowane w sposób jednolity, z uwzględnieniem wersji występujących we wszystkich językach Wspólnoty (zob. podobnie w szczególności wyrok z dnia 5 grudnia 1967 r. w sprawie 19/67 Van der Vecht, Rec. str. 445, 456, z dnia 17 lipca 1997 r. w sprawie C-219/95 P Ferriere Nord przeciwko Komisji, Rec. str. I-4411, pkt 15, oraz z dnia 29 kwietnia 2004 r. w sprawie C-371/02 Björnekulla Fruktindustrier, Rec. str. I-5791, pkt 16). W razie różnicy między różnymi wersjami językowymi tekstu wspólnotowego dany przepis powinien być interpretowany z uwzględnieniem ogólnej systematyki i celu uregulowania, którego stanowi część (zob. wyrok z dnia 9 marca 2000 r. w sprawie C-437/97 EKW i Wein & Co, Rec. str. I-1157, pkt 42, oraz z dnia 1 kwietnia 2004 r. w sprawie C-1/02 Borgmann, Rec. str. I-3219, pkt 25).

32 Z drugiego, trzeciego i piątego motywu dyrektywy 94/5 wynika, że ustawodawca wspólnotowy zamierzał dokonać określonej harmonizacji bardzo różnych systemów stosowanych w państwach członkowskich w dziedzinie opodatkowania towarów używanych, dzieł sztuki, przedmiotów kolekcjonerskich i antyków celem uniknięcia podwójnego opodatkowania i zakłóceń konkurencji zarówno wewnątrz tych państw członkowskich, jak i w stosunkach między nimi. W tej sytuacji wykładnia wyrażenia „w celu odsprzedaży", która odnosiłaby je wyłącznie do przywozu byłaby sprzeczna w ogólnym celem, który wyznaczył sobie w ten sposób ustawodawca wspólnotowy, polegającym na wprowadzeniu spójnego systemu w dziedzinie towarów używanych, dzieł sztuki, przedmiotów kolekcjonerskich i antyków. W konsekwencji należy stwierdzić, że wyrażenie to należy interpretować w ten sposób, że odnosi się ono również do czynności nabycia lub przeznaczenia na potrzeby przedsiębiorstwa.

33 Istotne jest zatem rozstrzygnięcie kwestii, czy posługując się pojęciem podlegającego opodatkowaniu pośrednika, który nabywa towary używane „w celu odsprzedaży", szósta dyrektywa odnosi się jedynie do podatnika, który ogranicza się do dokonania po nabyciu czynności o charakterze zasadniczo technicznym polegających na przygotowaniu pojazdów celem bezpośredniego przeprowadzenia ich odsprzedaży, czy też obejmuje również podatnika, który wykonuje, przed dokonaniem odsprzedaży pojazdów, działalność polegającą na ich wynajmie. Działalność taka, polegająca na wynajmie, jest de facto, jeśli chodzi o jej cel, samodzielna w stosunku do czynności odsprzedaży, która może mieć miejsce dopiero po zakończeniu długiego okresu bądź w ogóle nie nastąpić, wziąwszy pod uwagę ryzyko właściwe wynajmowi pojazdów, takie jak zużycie lub zniszczenie. Innymi słowy należy rozstrzygnąć, czy definicja podlegającego opodatkowaniu pośrednika obejmuje również taką sytuację jak ta w postępowaniu przed sądem krajowym, w której dla danego podatnika odsprzedaż w chwili nabycia towaru używanego nie jest de facto głównym celem, lecz jedynie celem drugorzędnym, pomocniczym w stosunku do celu polegającego na wynajmie.

34 Należy przypomnieć, że celem określenia zakresu danego przepisu prawa wspólnotowego należy mieć na uwadze jednocześnie jego treść, kontekst oraz jego cele (zob. wyrok z dnia 15 października 1992 r. w sprawie C-162/91 Tenuta il Bosco, Rec. str. I-5279, pkt 11, z dnia 16 stycznia 2003 r. w sprawie C-315/00 Maierhofer, Rec. str. I-563, pkt 27, oraz z dnia 15 lipca 2004 r. w sprawie C-321/02 Harbs, Rec. str. I-7101, pkt 28).

35 Prawdą jest, że system opodatkowania marży zysku uzyskanej przez podlegającego opodatkowaniu pośrednika przy dostawie towarów używanych, dzieł sztuki, przedmiotów kolekcjonerskich i antyków stanowi szczególny system opodatkowania podatkiem VAT stanowiący odstępstwo od systemu ogólnego wynikającego z szóstej dyrektywy, który — podobnie jak inne systemy szczególne przewidziane w art. 24, 25 i 26 tej dyrektywy — powinien być stosowany wyłącznie w zakresie niezbędnym dla realizacji jego celu (zob. odpowiednio w odniesieniu do stosowania systemu przewidzianego w art. 26 i przewidzianego w art. 25 wyrok z dnia 22 października 1998 r. w sprawach połączonych C-308/96 i C-94/97 Madgett i Baldwin, Rec. str. I-6229, pkt 34, oraz ww. wyrok w sprawie Harbs, pkt 27).

36 Jednakże nadal wykładnia terminów, którymi posługuje się art. 26a szóstej dyrektywy powinna być zgodna z celami, którym służy szczególny system ustanowiony przez ten artykuł, oraz powinna przestrzegać wymogów zasady neutralności podatkowej, na której zasadza się wspólny system podatku VAT.

37 Należy w tym miejscu wskazać, że motyw trzeci i piąty dyrektywy 94/5 wyrażają intencję ustawodawcy wspólnotowego, by uniknąć podwójnego opodatkowania i zakłóceń konkurencji (zob. wyrok z dnia 1 kwietnia 2004 r. w sprawie C-320/02 Stenholmen, Rec. str. I-3509, pkt 25).

38 Opodatkowanie, na podstawie całej ceny sprzedaży, dokonywanej przez przedsiębiorstwo leasingowe dostawy pojazdu, który nabyło ono jako używany, mimo że w chwili tego nabycia nie mogło odliczyć podatku VAT, który jest zawarty w cenie nabycia, powoduje ryzyko podwójnego opodatkowania.

39 Ponadto zasada neutralności podatkowej, na której zwłaszcza zasadza się wspólny system podatku VAT ustanowiony przez szóstą dyrektywę, sprzeciwia się temu, by podmioty gospodarcze, które dokonują takich samych czynności, były traktowane odmiennie w zakresie poboru podatku VAT (zob. wyrok z dnia 16 września 2004 r. w sprawie C-382/02 Cimber Air, Zb.Orz. str. I-8379, pkt 23 i 24).

40 Na rynku sprzedaży pojazdów używanych opodatkowanie całej ceny sprzedaży w ramach dostawy dokonanej przez przedsiębiorstwa leasingowe spowodowałoby zakłócenia konkurencji ze szkodą dla tych ostatnich i na korzyść, w szczególności, przedsiębiorstw trudniących się handlem pojazdami używanymi, które korzystają z systemu opodatkowania marży zysku. Aby bowiem uczynić zadość uzasadnionemu oczekiwaniu nabywców, że będą płacić tę samą cenę za pojazdy tej samej jakości, niezależnie od tego, czy są one sprzedawane przez przedsiębiorstwo trudniące się handlem pojazdami używanymi, czy też przez przedsiębiorstwo leasingowe, to ostatnie przedsiębiorstwo nie może w sposób uzasadniony przenosić na tę cenę kwoty podatku VAT należnego od niego. Skutkuje to tym, iż o tyle zostaje zmniejszona jego marża.

41 Stosowanie zatem systemu przewidzianego w art. 26a szóstej dyrektywy do przedsiębiorstw leasingowych działających w tych warunkach umożliwia właśnie osiągnięcie celu, który wyznaczył sobie ustawodawca wspólnotowy, przyjmując ten system, to znaczy umożliwia uniknięcie podwójnego opodatkowania i zakłóceń konkurencji w dziedzinie towarów używanych.

42 W takiej sytuacji, mając na względzie cel art. 26a szóstej dyrektywy, należy go interpretować w ten sposób, że nie wyklucza on z kategorii podlegających opodatkowaniu pośredników przedsiębiorstwa trudniącego się leasingiem pojazdów używanych, skoro odsprzedaż stanowi zwykłą część jego działalności i skoro zamiar odsprzedaży istnieje w chwili nabycia, nawet jeśliby jego działalność polegająca na odsprzedaży miała charakter wtórny w stosunku do działalności polegającej na wynajmie.

43 Należy wskazać jeszcze, że Komisja stwierdziła w trakcie rozprawy, że państwa członkowskie nie zaakceptowały propozycji, przedstawionej im w ramach projektu „siódmej dyrektywy", by ustanowić wspólny system opodatkowania dostaw towarów używanych przewidujący, również celem uniknięcia podwójnego opodatkowania, przywrócenie podatku VAT na towar używany przed jego ostateczną odsprzedażą, by umożliwić w ten sposób jednocześnie odliczenie tego podatku VAT i uczynić podstawą opodatkowania całą cenę sprzedaży. Zatem nawet zakładając, że de lege ferenda taki lub podobny system umożliwiłby w lepszym stopniu pobór podatku

VAT od tych dostaw, to nie można jednak przeciwstawić tego nasuwającej się Trybunałowi wykładni art. 26a szóstej dyrektywy, który to artykuł jest obecnie jedynym przepisem prawa wspólnotowego znajdującym zastosowanie w niniejszym przypadku.

44 Wobec powyższego na pytanie drugie należy udzielić odpowiedzi, że art. 26a część A lit. e) szóstej dyrektywy należy interpretować w ten sposób, że przedsiębiorstwo, które w ramach zwykłego wykonywania działalności gospodarczej odsprzedaje pojazdy, które nabyło jako używane celem przeznaczenia ich na cele swojej działalności leasingowej, i dla którego odsprzedaż nie jest w chwili nabycia głównym celem, a jedynie celem drugorzędnym, pochodnym w stosunku do leasingu, może zostać uznane za „podlegającego opodatkowaniu pośrednika" w rozumieniu tego przepisu.

W przedmiocie kosztów

45 Dla stron postępowania przed sądem krajowym niniejsze postępowanie ma charakter incydentalny, dotyczy bowiem kwestii podniesionej przed tym sądem; do niego zatem należy rozstrzygnięcie o kosztach. Koszty poniesione w związku z przedstawieniem uwag Trybunałowi, inne niż poniesione przez strony postępowania przed sądem krajowym, nie podlegają zwrotowi.

Z tych względów Trybunał (trzecia izba) orzeka, co następuje:

1) **Artykuł 13 część B lit. c) szóstej dyrektywy Rady 77/388/EWG z dnia 17 maja 1977 r. w sprawie harmonizacji ustawodawstw państw członkow-**

skich w odniesieniu do podatków obrotowych — wspólny system podatku od wartości dodanej: ujednolicona podstawa wymiaru podatku, zmienionej dyrektywą Rady 94/5/WE z dnia 14 lutego 1994 r., należy interpretować ten sposób, że nie jest z nim sprzeczne ustawodawstwo krajowe, które poddaje opodatkowaniu podatkiem od wartości dodanej czynności, w ramach których podatnik odsprzedaje, po przeznaczeniu na cele swojego przedsiębiorstwa, towary, przy których nabyciu nie miało zastosowania wyłączenie prawa do odliczenia zgodnie z art. 17 ust. 6 zmienionej dyrektywy 77/388, i to mimo tego, że przy owym nabyciu, od podatnika pozbawionego możliwości zadeklarowania podatku VAT, nie przysługiwało z tego względu prawo do odliczenia.

2) Artykuł 26a część A lit. e) szóstej dyrektywy 77/388, zmienionej dyrektywą 94/5, należy interpretować w ten sposób, że przedsiębiorstwo, które w ramach zwykłego wykonywania działalności gospodarczej odsprzedaje pojazdy, które nabyło jako używane celem przeznaczenia ich na potrzeby swojej działalności leasingowej, i dla którego odsprzedaż nie jest w chwili nabycia głównym celem, a jedynie celem drugorzędnym, pochodnym w stosunku do leasingu, może zostać uznane za „podlegającego opodatkowaniu pośrednika" w rozumieniu tego przepisu.

Podpisy