

UNIONIN TUOMIOISTUIMEN TUOMIO (kolmas jaosto)

19 päivänä heinäkuuta 2012 (*)

Direktiivi 2006/112/EY – Arvonlisävero – 136 artikla – Vapautukset – 313–315 artikla – Voittomarginaalin verottamista koskeva erityisjärjestelmä – Verovelvollisen jälleenmyyjän luovuttamat käytetyt ajoneuvot – Toisen verovelvollisen, jolla oli ostoihin sisältyvän veron osittainen vähennysoikeus, verovelvolliselle jälleenmyyjälle aiemmin arvonlisäverosta vapautettuina luovuttamat ajoneuvot

Asiassa C-160/11,

jossa on kyse SEUT 267 artiklaan perustuvasta ennakkoratkaisupyyntöstä, jonka Naczelny Sąd Administracyjny (Puola) on esittänyt 25.2.2011 tekemällään päätöksellä, joka on saapunut unionin tuomioistuimeen 1.4.2011, saadakseen ennakkoratkaisun asiassa

Bawaria Motors sp. z o.o.

vastaa

Minister Finansów,

UNIONIN TUOMIOISTUIN (kolmas jaosto),

toimien kokoonpanossa: jaoston puheenjohtaja K. Lenaerts (esittelevä tuomari) sekä tuomarit R. Silva de Lapuerta, G. Arestis, T. von Danwitz ja D. Šváby,

julkisasiamies: J. Mazák,

kirjaaja: hallintovirkamies A. Impellizzeri,

ottaen huomioon kirjallisessa käsittelyssä ja 16.2.2012 pidetyssä istunnossa esitetyn,

ottaen huomioon huomautukset, jotka sille ovat esittäneet

– Bawaria Motors sp. z o.o., edustajinaan adwokati D. Baczewska-Golińska ja veroneuvonantaja M. Zajac,

– Minister Finansów, asiamiehinnään T. Tratkiewicz ja J. Kaute,

– Puolan hallitus, asiamiehinnään M. Szpunar, A. Gawłowska ja A. Krajewska,

– Euroopan komissio, asiamiehinnään L. Lozano Palacios ja K. Herrmann,

kuultuaan julkisasiamiehen 24.5.2012 pidetyssä istunnossa esittämän ratkaisuehdotuksen,

on antanut seuraavan

tuomion

1 Ennakkoratkaisupyyntö koskee yhteisestä arvonlisäverojärjestelmästä 28.11.2006 annetun neuvoston direktiivin 2006/112/EY (EUVL L 347, s. 1) 313 artiklan 1 kohdan ja 314 artiklan,

luettuina yhdessä saman direktiivin 136 ja 315 artiklan kanssa, tulkintaa.

2 Tämä pyyntö on esitetty asiassa, jossa ovat vastakkain Bawaria Motors sp. z o. o. (jäljempänä Bawaria Motors) ja Minister Finansów (Puolan valtiovarainministeri) ja joka koskee voittomarginaalin verottamista koskevan järjestelmän soveltamista kyseisen yhtiön tiettyihin käytettyjen ajoneuvojen jälleenmyyntiä koskeviin toimintoihin.

Asiaa koskevat oikeussäännöt

Unionin oikeus

3 Direktiivin 2006/112 1 artiklan 2 kohdan sanamuoto on seuraava:

”Yhteisen arvonlisäverojärjestelmän periaatteena on soveltaa tavaroihin ja palveluihin yleistä kulutukseen kohdistuvaa veroa, joka on täsmälleen suhteutettu tavaroiden ja palvelujen hintoihin, riippumatta tätä verotusvaihetta edeltävässä tuotannossa ja jakelussa suoritettujen liiketoimien lukumäärästä.

Jokaisesta liiketoimesta on suoritettava tavarain tai palvelun hinnan perusteella tähän tavaraan tai palveluun sovellettavan verokannan mukaan laskettu arvonlisävero (ALV), josta on vähennetty hinnan muodostavia eri kustannuksia välittömästi rasittavan arvonlisäveron määrä.

— —”

4 Direktiivin 2006/112 IX osasto, jonka otsikko on ”Vapautukset”, sisältää 3 luvun, jonka otsikko on ”Muiden toimintojen vapautukset”. Direktiivin 136 artiklassa, joka on kyseisessä luvussa, säädetään seuraavaa:

”Jäsenvaltioiden on vapautettava verosta seuraavat liiketoimet:

a) sellaisten tavaroiden luovutukset, joita on käytetty kokonaan 132, 135, 371, 375, 376 ja 377 artiklan, 378 artiklan 2 kohdan, 379 artiklan 2 kohdan sekä 380–390 artiklan nojalla vapautettuun toimintaan, jos nämä tavarat eivät ole oikeuttaneet veron vähentämiseen

b) sellaisten tavaroiden luovutukset, joiden hankinta tai käyttö ei 176 artiklan mukaisesti ole oikeuttanut vähennykseen.”

5 Direktiivin 2006/112 X osasto, jonka otsikko on ”Vähennykset”, sisältää 3 luvun, jonka otsikko on ”Vähennysoikeuden rajoitukset”. Direktiivin 176 artiklassa, joka on kyseisessä luvussa, säädetään seuraavaa:

”Neuvosto päättää yksimielisesti komission ehdotuksesta, mitkä kustannukset eivät oikeuta arvonlisäveron vähentämiseen. Sellaiset kustannukset, jotka eivät luonteeltaan ole liiketoimintaan liittyviä, kuten ylellisyys-, huvi- tai edustuskustannukset, jäävät kaikissa tapauksissa vähennysoikeuden ulkopuolelle.

Kunnes ensimmäisessä kohdassa tarkoitetut säännökset tulevat voimaan, jäsenvaltiot saavat edelleen soveltaa kaikkia kansallisen lainsäädäntönsä vähennysoikeuden rajoittamista koskevia, 1 päivänä tammikuuta 1979 tai, yhteisöön sen jälkeen liittyneiden jäsenvaltioiden osalta, niiden liittymispäivänä voimassa olleita säännöksiä.”

6 Direktiivin 2006/112 XII osasto, jonka otsikko on "Erityisjärjestelmät", sisältää 4 luvun, jonka otsikko on "Käytettyihin tavaroihin sekä taide-, keräily- ja antiikkiesineisiin sovellettavat erityisjärjestelmät" ja joka käsittää 311–343 artiklan.

7 Direktiivin 2006/112 311 artiklan 1 kohdan 1 ja 5 alakohdan sanamuoto on seuraava:

"Rajoittamatta muiden yhteisön säännösten soveltamista tässä luvussa tarkoitetaan:

1) 'käytetyillä tavaroilla' irtainta aineellista omaisuutta, joka on muuta kuin taide-, keräily- tai antiikkiesineitä taikka jäsenvaltioiden määritelmien mukaista jalometallia tai jalokiviä ja joka soveltuu käytettäväksi uudelleen sellaisenaan tai kunnostettuna

— —

5) 'verovelvollisella jälleenmyyjällä' verovelvollista, joka liiketoimintansa puitteissa jälleenmyyntitarkoituksessa ostaa tai ottaa yrityksensä tarpeisiin taikka maahantuo käytettyjä tavaroita, taide-, keräily- tai antiikkiesineitä, riippumatta siitä, toimiiko tämä omissa nimissään taikka toisen lukuun osto- tai myyntiprovisiota koskevan sopimuksen perusteella."

8 Direktiivin 2006/112 313 artiklan 1 kohdassa säädetään seuraavaa:

"Jäsenvaltiot soveltavat verovelvollisten jälleenmyyjien suorittamien käytettyjen tavaroiden sekä taide-, keräily- tai antiikkiesineiden luovutusten osalta verovelvollisen jälleenmyyjän saaman voittomarginaalin verottamisessa tämän alajakson säännösten mukaista erityisjärjestelmää."

9 Direktiivin 2006/112 314 artiklassa säädetään seuraavaa:

"Voittomarginaalijärjestelmää sovelletaan verovelvollisen jälleenmyyjän suorittamiin käytettyjen tavaroiden sekä taide-, keräily- tai antiikkiesineiden luovutuksiin, kun ne on tälle yhteisössä luovuttanut joku seuraavista:

a) henkilö, joka ei ole verovelvollinen

b) toinen verovelvollinen, jos tämän toisen verovelvollisen suorittama tavaran luovutus on vapautettu verosta 136 artiklan mukaisesti

c) toinen verovelvollinen, jos tämän toisen verovelvollisen suorittamaan luovutukseen sovelletaan 282–292 artiklassa säädettyä pienten yritysten verovapautusta ja jos kyseessä on tuotantotavara

d) toinen verovelvollinen jälleenmyyjä, jos tämän toisen verovelvollisen jälleenmyyjän suorittamasta luovutuksesta on suoritettu arvonlisäveroa tämän voittomarginaalijärjestelmän mukaisesti."

10 Direktiivin 2006/112 315 artiklassa säädetään seuraavaa:

"Edellä 314 artiklassa tarkoitetun tavaroiden luovutuksen veron perusteena on verovelvollisen jälleenmyyjän saama voittomarginaali vähennettynä voittomarginaaliin kuuluvalla arvonlisäveron määrällä.

Verovelvollisen jälleenmyyjän voittomarginaali vastaa verovelvollisen jälleenmyyjän perimän tavaran myyntihinnan ja ostohinnan välistä eroa."

Puolan oikeus

11 Tavarosta ja palveluista perittävästä verosta 11.3.2004 annetun lain (Ustawa o podatku od towarów i usług; Dz. U., nro 54, järjestysnumero 535), sellaisena kuin sitä sovelletaan pääasian tosiseikkoihin (jäljempänä arvonlisäverolaki), 15 §:n 1 momentissa säädetään seuraavaa:

”Verovelvollisella tarkoitetaan oikeushenkilöitä, organisatorisia yksiköitä, jotka eivät ole oikeushenkilöitä, ja luonnollisia henkilöitä, jotka harjoittavat itsenäisesti 2 momentissa tarkoitettua liiketoimintaa, riippumatta tämän toiminnan tarkoituksesta tai tuloksesta.”

12 Arvonlisäverolain 43 §:n 1 momentin 2 kohdan mukaan käytettyjen tavaroiden luovutus on vapautettu verosta sillä edellytyksellä, ettei luovuttajalla ollut oikeutta vähentää ostoihin sisältyvää veroa näiden tavaroiden osalta.

13 Kyseisessä säännöksessä tarkoitetuiksi käytetyiksi tavaroiksi on mainitun 43 §:n 2 momentissa määritelty ”irtain aineellinen omaisuus, jota omaisuuden luovuttava toimija on käyttänyt vähintään kuuden kuukauden ajan sen jälkeen, kun toimija hankki oikeuden määrätä omaisuudesta omistajana”.

14 Arvonlisäverolain 86 §:n 3 momentin sanamuoto on seuraava:

”Hankittaessa henkilöautoja tai muita moottoriajoneuvoja, joiden suurin sallittu kokonaispaino on enintään 3,5 tonnia, vähennyskelpoinen ostoihin sisältyvä vero on 60 prosenttia laskussa mainitusta veron määrästä, tavaroiden yhteisöhankinnasta maksettavasta veron määrästä tai verovelvollisen ostamien tavaroiden luovutuksesta maksettavasta veron määrästä, kuitenkin enintään 6 000 Puolan zlotya (PLN).”

15 Arvonlisäverolain 113 §:n 1 momentissa säädetään seuraavaa:

”Verosta vapautetaan verovelvolliset, joiden verollisen myynnin arvo oli edellisenä verovuonna yhteensä enintään 50 000 PLN. Myynnin arvoa laskettaessa veron määrää ei oteta huomioon.”

16 Arvonlisäverolain voittomarginaalin verotusjärjestelmää koskeva 120 § sisältää seuraavat säännökset:

”1. – –

4) Tätä lukua sovellettaessa ’käytettyinä tavaroina’ pidetään mu[u]ta kuin [taide-, keräily- ja antiikkiesineiksi katsottavaa] aineellista irtainta omaisuutta, joka soveltuu sellaisenaan tai kunnostuksen jälkeen käytettäväksi uudelleen ja joka ei ole jalometalli tai -kivi – –

– –

4. Kun kyseessä on verovelvollinen, jonka liiketoimet koostuvat sellaisten käytettyjen tavaroiden taikka taide-, keräily- tai antiikkiesineiden luovutuksista, jotka verovelvollinen on aiemmin hankkinut harjoittamaansa toimintaa varten tai jotka se on maahantuonut jälleenmyyntiä varten, veron perusteena on voittomarginaali, jona on pidettävä erotusta tavarantoimittajan maksettavaksi tulevan kokonaissumman ja verovelvollisen maksaman hinnan välillä, ilman veron osuutta.

– –

10. Tämän pykälän 4 ja 5 momentti koskevat sellaisten käytettyjen tavaroiden sekä taide-,

keräily- tai antiikkiesineiden luovutuksia, jotka verovelvollinen on hankkinut

- 1) luonnolliselta henkilöltä, oikeushenkilöltä tai organisatoriselta yksiköltä, joka ei ole oikeushenkilö, kun ne eivät ole verovelvollisia 15 §:n nojalla tai verovelvollisia arvonlisäverotuksessa
- 2) 15 §:ssä mainituilta verovelvollisilta, jos näiden tavaroiden luovutus oli 43 §:n 1 momentin 2 kohdan tai 113 §:n nojalla vapautettu verosta
- 3) verovelvollisilta, jos näiden tavaroiden luovutuksesta kannettiin vero 4 ja 5 momentin nojalla
- 4) arvonlisäverovelvollisilta, jos näiden tavaroiden luovutus oli 43 §:n 1 momentin 2 kohdan tai 113 §:n nojalla vapautettu verosta
- 5) arvonlisäverovelvollisilta, jos näiden tavaroiden luovutuksesta kannettiin arvonlisävero 4 ja 5 momentin periaatteiden nojalla ja jos ostajalla on asiakirjoja, jotka osoittavat yksiselitteisesti, että tavarat on hankittu näiden periaatteiden mukaisesti.”

17 Tavaroista ja palveluista perittävästä verosta annetun lain tiettyjen säännösten täytäntöönpanosta 28.11.2008 annetun Puolan valtiovarainministerin asetuksen (rozporz?dzenie Ministra Finansów r.w sprawie wykonania niektórych przepisów ustawy o podatku od towarów i usług; Dz. U., nro 212, järjestysnumero 1336; jäljempänä arvonlisäveroasetus) 13 §:n 1 momentin 5 kohdassa säädetään seuraavaa:

”Verosta vapautetaan sellaisten verovelvollisten suorittamat henkilöautojen ja muiden moottoriajoneuvojen luovutukset, joilla on ollut niiden oston yhteydessä oikeus vähentää ostoihin sisältyvä vero arvonlisäverolain 86 §:n 3 momentin mukaisesti, mikäli nämä henkilöautot ja ajoneuvot ovat arvonlisäverolain 43 §:n 2 momentissa tarkoitettuja käytettyjä tavaroita.”

Pääasian tosiseikat ja ennakkoratkaisukysymys

18 Bawaria Motors on arvonlisäverolain 15 §:ssä tarkoitettu arvonlisäverovelvollinen. Se harjoittaa autonäyttelyjen järjestämiseen liittyvää liiketoimintaa, jonka yhteydessä se ostaa ja tämän jälkeen myy uusia tai käytettyjä henkilöautoja. Osana tätä toimintaa se hankkii käytettyjä ajoneuvoja myös taloudellisilta toimijoilta, jotka eivät ole voineet vähentää näiden tavaroiden ostoista suoritettua arvonlisäveroa ja jotka siksi laativat Bawaria Motorsille luovutuksen yhteydessä laskuja, joissa on sovellettavan arvonlisäverokannan osalta merkintä ”vapautettu verosta” ja maininta arvonlisäverolain 43 §:n 1 momentin 2 kohdasta. Myydessään nämä käytetyt ajoneuvot edelleen Bawaria Motors soveltaa kyseisen lain 120 §:ssä säädettyä voittomarginaalin verottamista koskevaa järjestelmää.

19 Bawaria Motors ostaa liiketoiminnassaan käytettyjä ajoneuvoja myös toimijoilta, jotka ovat ajoneuvojen hankinnan yhteydessä vähentäneet arvonlisäveron enimmäismäärän arvonlisäverolain 86 §:n 3 momentissa säädetyn mukaisesti. Tällaisissa tapauksissa toimijat laativat Bawaria Motorsille laskun, jossa on hankinnan johdosta suoritettavan arvonlisäveron verokannan osalta merkintä ”vapautettu verosta” ja maininta arvonlisäveroasetuksen 13 §:n 1 momentin 5 kohdasta.

20 Koska Bawaria Motors katsoi olevansa tämän tuomion edellisessä kohdassa tarkoitetuissa tilanteissa oikeutettu soveltamaan arvonlisäverolain 120 §:ssä säädettyä voittomarginaalin verottamista koskevaa järjestelmää, se esitti 9.2.2009 Minister Finansówille pyynnön yksittäistapausta koskevasta tulkinnasta.

21 Minister Finansów vastasi 20.2.2009 kyseiseen pyyntöön. Se katsoi, ettei Bawaria Motorsin

näkemys ollut perusteltu, kun otetaan huomioon arvonlisäverolain 120 §:n 10 momentin sanamuoto. Se katsoi, ettei arvonlisäveroasetuksen 13 §:n voida katsoa täydentävän arvonlisäverolain 43 §:ssä, johon mainitun 120 §:n 10 momentissa viitataan, tarkoitettuja tilanteita. Ministerin mukaan kyseinen laki vastaa muilta osin direktiivin 2006/112 312–325 artiklaa, joissa voittomarginaalin verottamista koskevan järjestelmän soveltaminen on rajattu ainoastaan tilanteisiin, joissa verovelvollinen jälleenmyyjä on hankkinut käytetyn tavarat toimijalta, jolla ei ollut oikeutta vähentää ostoihin sisältyvää arvonlisäveroa ja joka näin ollen sisällytti kyseisen veron mainitulle verovelvolliselle jälleenmyyjälle luovutettavan tavarat hintaan.

22 Bawaria Motors nosti tästä tulkinnasta kanteen Wojewódzki Sąd Administracyjny w Warszawissa ja vetosi siihen, että Minister Finansówin näkemys perustui arvonlisäverolain 120 §:n sanamuodon mukaiseen tulkintaan, joka ei ole yhdenmukainen arvonlisäverotusta koskevien perusperiaatteiden kanssa, joita ovat verotuksen neutraalisuus, vain yhden tietyn myyntiporaan tosiasiallinen verottaminen ja kilpailunedellytysten säilyttäminen.

23 Wojewódzki Sąd Administracyjny w Warszawie kumosi riidanalaisen tulkinnan 10.11.2009 antamallaan tuomiolla. Se katsoi, että arvonlisäveroasetuksen 13 §:n 1 momentin 5 kohdassa, jolla otettiin käyttöön verovapautus, josta ei säädetä unionin oikeudessa, ei vapauteta verovelvolliselle jälleenmyyjälle käytetyn ajoneuvon luovutavaa toimijaa velvollisuudesta verottaa tätä luovutusta silloin, kun toimija ei ole kyseisen ajoneuvon hankinnan yhteydessä voinut vähentää ostoihin sisältyvää arvonlisäveroa täysimääräisesti. Kyseisen tuomioistuimen mukaan arvonlisäveroasetuksen kyseisessä säännöksessä säädetty verovapautus koskee ainoastaan toimijan maksettavaksi jäävää arvonlisäveron osuutta arvonlisäverolain 86 §:n 3 momentissa säädettyjen rajoitusten mukaisesti; verovapautus ei koske määrää, joka tapauksen mukaan vastaa 60:tä prosenttia laskussa mainitusta veron määrästä tai 6 000 PLN:n määrää ja jonka kyseinen toimija vähensi ajoneuvon oston yhteydessä. Kyseisen tuomioistuimen mukaan tästä seuraa, että Bawaria Motors voi soveltaa voittomarginaalin verottamista koskevaa järjestelmää, mutta ainoastaan rajoitetusti sen määrän osalta, jota Bawaria Motorsille ajoneuvon luovuttanut toimija ei ole voinut vähentää ostoihin sisältyvänä verona ja joka vastaa tapauksen mukaan 40:tä prosenttia laskussa mainitusta veron määrästä tai 6 000 PLN:n määrän ylittävää veron osuutta.

24 Bawaria Motors teki kyseisestä tuomiosta kassaatiovalituksen Naczelny Sąd Administracyjnyyn ja väitti lähinnä, että sillä, ettei se voi soveltaa voittomarginaalin verottamista koskevaa järjestelmää täysimääräisesti sellaisten käytettyjen tavaroiden jälleenmyyntiin, jotka on hankittu arvonlisäveroasetuksen 13 §:n 1 momentin 5 kohdan mukaisesti verosta vapautetun luovutuksen yhteydessä, rikotaan muun muassa arvonlisäverolain 120 §:n 4 ja 10 momenttia sekä edellä mainittua arvonlisäveroasetuksen säännöstä.

25 Minister Finansów teki myös kassaatiovalituksen ja pysyi alkuperäisessä kannassaan, jonka mukaan käsiteltävän asian olosuhteissa verovelvollinen jälleenmyyjä ei voi – edes osittain – soveltaa voittomarginaalin verottamista koskevaa järjestelmää.

26 Naczelny Sąd Administracyjny on päättänyt tässä tilanteessa lykätä asian käsittelyä ja esittää unionin tuomioistuimelle seuraavan ennakkoratkaisukysymyksen:

”Onko [direktiivin 2006/112] 313 artiklan 1 kohtaa ja 314 artiklaa, luettuina yhdessä 136 ja 315 artiklan kanssa, tulkittava siten, että niiden mukaan voittomarginaalin verottamista koskevaa erityisjärjestelmää voidaan soveltaa verovelvollisiin jälleenmyyjiin käytettyjen tavaroiden luovutusten osalta myös silloin, jos ne myyvät edelleen ostamiaan henkilöautoja ja muita moottoriajoneuvoja, joihin sovellettiin [arvonlisäveroasetuksen] 13 §:n 1 momentin 5 kohdan Puolan kansallisten säännösten mukaan verovapautusta verovelvollisen suorittamien sellaisten henkilöautojen ja muiden moottoriajoneuvojen luovutusten osalta, joiden hankinnan yhteydessä verovelvollisilla on oikeus vain ostoihin sisältyvän veron osittaiseen vähennykseen [Puolan

arvonlisäverolain] 86 §:n 3 momentin nojalla, siltä osin kuin nämä henkilöautot ja moottoriajoneuvot olivat arvonlisäverolain 43 §:n 2 momentissa ja direktiivin 2006/112 311 artiklan 1 kohdan 1 alakohdassa tarkoitettuja käytettyjä tavaroita?”

Ennakkoratkaisukysymyksen tarkastelu

27 Ennakkoratkaisua pyytänyt tuomioistuin tiedustelee kysymyksellään lähinnä sitä, onko direktiivin 2006/112 313 artiklan 1 kohtaa ja 314 artiklaa, luettuina yhdessä tämän direktiivin 136 ja 315 artiklan kanssa, tulkittava siten, että verovelvollinen jälleenmyyjä voi soveltaa voittomarginaalin verottamista koskevaa järjestelmää silloin, kun se luovuttaa mainitun direktiivin 311 artiklan 1 kohdan 1 alakohdassa tarkoitettuina käytettyinä tavaroina pidettäviä moottoriajoneuvoja, jotka se aiemmin hankki arvonlisäverosta vapautettuina toiselta verovelvolliselta, jolla oli vain näiden ajoneuvojen ostohintaan sisältyvän arvonlisäveron osittainen vähennysoikeus.

28 Tässä yhteydessä on huomautettava, että järjestely verovelvollisen jälleenmyyjän saaman voittomarginaalin verottamiseksi pääasiassa kyseessä olevien kaltaisten käytettyjen tavaroiden luovutusten yhteydessä on arvonlisäverotuksessa erityisjärjestelmä, joka poikkeaa direktiivin 2006/112 mukaisesta yleisestä järjestelmästä (ks. asia C-280/04, Jyske Finans, tuomio 8.12.2005, Kok., s. I-10683, 35 kohta ja asia C-203/10, Auto Nikolovi, tuomio 3.3.2011, Kok., s. I-1083, 46 kohta).

29 Direktiivin 2006/112 314 artiklaa, jossa määritetään tilanteet, joihin kyseistä erityisjärjestelmää voidaan soveltaa, on täten tulkittava suppeasti. Tästä seuraa, että tällaiset tilanteet on lueteltu tyhjentävästi, kuten julkisasiamies on korostanut ratkaisuehdotuksensa 29 kohdassa.

30 Unionin tuomioistuimelle toimitetusta asiakirja-aineistosta käy ilmi, ettei pääasian tosiseikoissa ole kyse mistään mainitun 314 artiklan a, c tai d alakohdassa tarkoitetuista tilanteista. Asiakirja-aineistosta ilmenevien tietojen mukaan käytetyt ajoneuvot Bawaria Motorsille pääasiassa luovuttivat henkilöt, jotka olivat itse arvonlisäverovelvollisia ja joihin ei sovellettu direktiivin 2006/112 282–292 artiklassa säädettyä pienten yritysten verovapautusta eikä voittomarginaalin verottamista koskevaa järjestelmää.

31 Koska mainitut luovutukset vapautettiin arvonlisäverosta arvonlisäveroasetuksen 13 §:n 1 momentin 5 kohdan nojalla, on näin ollen tutkittava, voiko luovutuksissa olla kyse direktiivin 2006/112 314 artiklan b alakohdassa nimenomaisesti tarkoitetusta tilanteesta, eli siitä, että toisen verovelvollisen verovelvolliselle jälleenmyyjälle suorittama tavarantoimitus on vapautettu verosta kyseisen direktiivin 136 artiklan mukaisesti.

32 Yhtäältä mainitun direktiivin 136 artiklan a alakohtaa ei voida soveltaa pääasiaan. Kuten julkisasiamies totesi ratkaisuehdotuksensa 37 kohdassa, asiakirja-aineistosta käy nimittäin ilmi, etteivät ajoneuvojen luovutukset Bawaria Motorsille pääasiassa liity lainkaan toimintoihin, jotka on vapautettu verosta kyseisen artiklan a alakohdassa lueteltujen säännösten nojalla.

33 Toisaalta direktiivin 2006/112 136 artiklan b alakohdan soveltamisesta pääasiaan on muistutettava, että tässä säännöksessä säädetään verovapautuksesta sellaisten tavarantoimitusten osalta, joiden hankinta tai käyttö ei mainitun direktiivin 176 artiklan mukaisesti ole oikeuttanut vähennykseen. Mainitun 176 artiklan toisessa kohdassa säädetään standstill-lausekkeesta, jonka nojalla siihen saakka, kunnes kyseisen artiklan ensimmäisessä kohdassa tarkoitettujen neuvoston säännökset, joissa määritetään kustannukset, jotka eivät oikeuta arvonlisäveron vähennykseen, tulevat voimaan, jäsenvaltiot saavat edelleen soveltaa kaikkia kansallisen lainsäädäntönsä vähennysoikeuden rajoittamista koskevia, 1.1.1979 tai, yhteisöön sen

jälkeen liittyneiden jäsenvaltioiden – kuten Puolan tasavallan – osalta, niiden liittymispäivänä voimassa olleita säännöksiä.

34 Tätä 136 artiklan b alakohtaa on tulkittava suppeasti. Kyseisellä säännöksellä käyttöön otettu vapautus muodostaa nimittäin poikkeuksen yleiseen periaatteeseen, jonka mukaan arvonlisäveroa peritään jokaisesta verovelvollisen vastikkeellisesti suorittamasta tavaroiden luovutuksesta (ks. vastaavasti em. asia Jyske Finans, tuomion 21 kohta). Lisäksi tämä vapautus kuuluu voittomarginaalin verottamista koskevan poikkeusjärjestelmän soveltamisalaan siitä syystä, että direktiivin 314 artiklan b alakohdassa viitataan 136 artiklaan.

35 Direktiivin 2006/112 136 artiklan b alakohdassa säädetty poikkeus voi siten koskea ainoastaan sellaisten tavaroiden luovutuksia, joiden hankintaa on koskenut kansallisessa lainsäädännössä säädetty vähennysoikeuden rajoitus (ks. vastaavasti em. asia Jyske Finans, tuomion 24 kohta).

36 Tätä tulkintaa tukee direktiivin 2006/112 176 artiklan sanamuoto, koska kyseisen artiklan ensimmäisessä kohdassa mainitaan kustannukset, jotka ”eivät oikeuta arvonlisäveron vähentämiseen”, ja toisessa kohdassa jo voimassa olevan kansallisen lainsäädännön ”vähennysoikeuden rajoittamista koskev[at säännökset]”; tähän artiklaan on viitattu kyseisen direktiivin 136 artiklan b alakohdassa.

37 Muilta osin tulkinta vastaa direktiivin 2006/112 314 artiklan systematiikkaa. Kuten Puolan hallitus, komissio sekä julkisasiamies ratkaisuehdotuksensa 30 kohdassa ovat korostaneet, voittomarginaalin verottamista koskevan järjestelmän soveltamistilanteille, joita koskevaan luetteloon kuuluu mainitun direktiivin 136 artiklan b alakohdassa säädetty vapautus, on yhteistä se, että verovelvolliselle jälleenmyyjälle kyseisen tavaran luovuttanut henkilö ei ole lainkaan voinut vähentää kyseisen tavaran ostoon sisältyvää veroa ja henkilö on siten maksanut veron kokonaisuudessaan.

38 Pääasiassa on kuitenkin niin, että arvonlisäverolain 86 §:n 3 momentissa ei säädetä direktiivin 2006/112 136 artiklan b alakohdassa tarkoitetusta arvonlisäveron vähennyksen epäämisestä vaan vähennyskelpoisen veron määrää koskevasta rajoituksesta. Verovelvolliselta ei kuitenkaan ole täysin evätty ostoihin sisältyvän arvonlisäveron vähennysoikeutta, koska verovelvollisella, joka on hankkinut myöhemmin verovelvolliselle jälleenmyyjälle luovutetun tavaran, on oikeus vähentää ostoihin sisältyvä arvonlisävero kyseisessä kansallisessa säännöksessä asetetun enimmäismäärän mukaisesti, joka on tapauksen mukaan 60 prosenttia ostoihin sisältyvästä verosta tai 6 000 PLN.

39 Näin ollen on todettava, ilman että on myöskään tarpeen arvioida, kuuluuko arvonlisäverolain 86 §:n 3 momentti direktiivin 2006/112 176 artiklan toisessa kohdassa säädetyn standstill-lausekkeen soveltamisalaan, ettei arvonlisäveroasetuksen 13 §:n 1 momentin 5 kohdassa säädetty sellainen vapautus arvonlisäverosta, jota sovelletaan verovelvollisten, joilla oli osittainen ostoihin sisältyvän veron vähennysoikeus arvonlisäverolain 86 §:n 3 momentin nojalla, verovelvolliselle jälleenmyyjälle suorittamiin moottoriajoneuvojen luovutuksiin, missään tapauksessa vastaa mainitun direktiivin 136 artiklan b alakohdassa suppeasti määriteltä tilannetta. Tästä seuraa, ettei verovelvollisen jälleenmyyjän myöhemmin suorittamaan kyseisten ajoneuvojen luovutukseen voida soveltaa voittomarginaalin verottamista koskevaa järjestelmää.

40 Bawaria Motors väittää, että tästä tulkinnasta, jonka kannalla Minister Finansów on, seuraa se, että sitä verotetaan osittain kaksinkertaisesti. Bawaria Motors toteaa, että tämän tulkinnan mukaan sen on yleisen arvonlisäverojärjestelmän nojalla sovellettava arvonlisäveroa koko kyseisen käytetyn moottoriajoneuvon jälleenmyyntihintaan, vaikka se ei voi siitä syystä, että toinen verovelvollinen luovutti mainitun ajoneuvon sille aiemmin arvonlisäveroasetuksen 13 §:n 1

momentin 5 kohdan nojalla arvonlisäverosta vapautettuna, vähentää sitä osuutta arvonlisäverosta, jota tämä toinen verovelvollinen ei ole voinut arvonlisäverolain 86 §:n 3 momentissa säädetyn rajoituksen vuoksi vähentää ostostaan ja joka täten sisällytettiin kyseisen luovutuksen hintaan.

41 Kun otetaan tämän tuomion 34 ja 35 kohdassa todetut päätelmät huomioon, on kuitenkin todettava, ettei direktiivin 2006/112 136 artiklan b alakohdasta voida tulkita muulla tavoin kuin tämän tuomion 39 kohdassa on esitetty; tällä tulkinnalla vältetään se, että Bawaria Motorsin kaltaista verovelvollista jälleenmyyjää, joka ei voi vedota siihen, ettei toiselle verovelvolliselle ollut syntynyt kyseisessä säännöksessä tarkoitettua arvonlisäveron vähennysoikeutta, kun se alun perin hankki tavarat, jotka tämän jälkeen luovutettiin verovelvolliselle jälleenmyyjälle käytettyinä tavaroina, verotetaan osittain kaksinkertaisesti (ks. vastaavasti em. asia Jyske Finans, tuomion 24 kohta). Tällä ei nimittäin ole merkitystä mainitun direktiivin 314 artiklassa säädetyn voittomarginaalin verottamista koskevan järjestelmän soveltamisedellytysten määrittämisen kannalta.

42 Kuten komissio on esittänyt sekä kirjelmässään että suullisessa käsittelyssä, tällaisen tilanteen päättäminen kuuluu Puolan lainsäätäjän toimivaltaan. Tilannetta ei sen sijaan voida päättää tulkitsemalla direktiiviä 2006/112 tavalla, joka on yhteensopimaton itse direktiivin sanamuodon sekä sen systematiikan kanssa.

43 Vielä on huomautettava, että Bawaria Motorsin puolustamaan näkemykseen nähden päinvastaisesti sillä, ettei voittomarginaalin verottamista koskevaa järjestelmää voida soveltaa verovelvolliseen jälleenmyyjään pääasian kaltaisessa tilanteessa, vaikka mainittua järjestelmää sovelletaan direktiivin 2006/112 136 artiklan b alakohdan, luettuna yhdessä direktiivin 314 artiklan b alakohdan kanssa, nojalla tilanteeseen, jossa verovelvollinen jälleenmyyjä hankki kyseiset tavarat aiemmin arvonlisäverosta vapautettuina toiselta verovelvolliselta, joka ei voinut lainkaan vähentää ostoihin sisältyvää veroa, ei loukata verotuksen neutraalisuuden periaatetta.

44 Kuten Minister Finansów korosti suullisessa käsittelyssä, tässä toisessa tilanteessa verovelvolliselle jälleenmyyjälle luovutettujen tavaroiden hintaan nimittäin sisältyy kokonaisuudessaan arvonlisävero, jonka kyseinen toinen verovelvollinen on ostosta maksanut, koska se ei ole voinut vähentää – edes osittain – arvonlisäveroa mainittujen tavaroiden hankinnan yhteydessä. Pääasiassa kyseessä olevassa tilanteessa tähän hintaan sisältyy sen sijaan vain osa ostoihin sisältyvästä arvonlisäverosta, eli se osa, jota verovelvolliselle jälleenmyyjälle kyseiset tavarat luovuttanut verovelvollinen ei voinut vähentää tavaroiden hankinnan yhteydessä, kun otetaan huomioon arvonlisäverolain 86 §:n 3 momentissa säädetty rajoitus.

45 Kuten Puolan hallitus väittää, siitä, että voittomarginaalin verottamista koskevan järjestelmän soveltaminen sallittaisiin pääasian kaltaisessa tilanteessa, seuraisi se, ettei arvonlisävero olisi suhteutettu verovelvollisen jälleenmyyjän edelleen myymien käytettyjen tavaroiden hintaan, vaikka toinen verovelvollinen sai vähentää huomattavan osan ostoihin sisältyvästä verosta aiemmassa vaihdannan vaiheessa. Tällainen ratkaisu loukkaisi direktiivin 2006/112 1 artiklan 2 kohdassa ilmaistua arvonlisäveron yleistä sovellettavuutta koskevaa periaatetta.

46 Edellä esitetyn perusteella esitettyyn kysymykseen on vastattava, että direktiivin 2006/112 313 artiklan 1 kohtaa ja 314 artiklaa, luettuina yhdessä tämän direktiivin 136 ja 315 artiklan kanssa, on tulkittava siten, ettei verovelvollinen jälleenmyyjä voi soveltaa voittomarginaalin verottamista koskevaa järjestelmää silloin, kun se luovuttaa mainitun direktiivin 311 artiklan 1 kohdan 1 alakohdassa tarkoitettuina käytettyinä tavaroina pidettäviä moottorijoneuvoja, jotka se aiemmin hankki arvonlisäverosta vapautettuina toiselta verovelvolliselta, jolla oli näiden ajoneuvojen ostohintaan sisältyvän arvonlisäveron osittainen vähennysoikeus.

Oikeudenkäyntikulut

47 Pääasian asianosaisten osalta asian käsittely unionin tuomioistuimessa on välivaihe kansallisessa tuomioistuimessa vireillä olevan asian käsittelyssä, minkä vuoksi kansallisen tuomioistuimen asiana on päättää oikeudenkäyntikulujen korvaamisesta. Oikeudenkäyntikuluja, jotka ovat aiheutuneet muille kuin näille asianosaisille huomautusten esittämisestä unionin tuomioistuimelle, ei voida määrätä korvattaviksi.

Näillä perusteilla unionin tuomioistuin (kolmas jaosto) on ratkaissut asian seuraavasti:

Yhteisestä arvonlisäverojärjestelmästä 28.11.2006 annetun neuvoston direktiivin 2006/112/EY 313 artiklan 1 kohtaa ja 314 artiklaa, luettuina yhdessä direktiivin 136 ja 315 artiklan kanssa, on tulkittava siten, ettei verovelvollinen jälleenmyyjä voi soveltaa voittomarginaalin verottamista koskevaa järjestelmää silloin, kun se luovuttaa mainitun direktiivin 311 artiklan 1 kohdan 1 alakohdassa tarkoitettuina käytettyinä tavaroina pidettäviä moottoriajoneuvoja, jotka se aiemmin hankki arvonlisäverosta vapautettuina toiselta verovelvolliselta, jolla oli näiden ajoneuvojen ostohintaan sisältyvän arvonlisäveron osittainen vähennysoikeus.

Allekirjoitukset

* Oikeudenkäyntikieli: puola.