

HOTĂRÂREA CURȚII (Camera a treia)

19 iulie 2012(*)

„Directiva 2006/112/CE — TVA — Articolul 136 — Scutiri — Articolele 313-315 — Regim special de impozitare a marjei de profit — Livrare de vehicule second-hand de către un comerciant persoană impozabilă — Vehicule livrate în prealabil comerciantului persoană impozabilă cu scutire de TVA de o altă persoană impozabilă care a beneficiat de o deducere parțială a taxei achitate în amonte”

În cauza C-160/11,

având ca obiect o cerere de pronunțare a unei hotărâri preliminare formulată în temeiul articolului 267 TFUE de Naczelný Sąd Administracyjny (Polonia), prin decizia din 25 februarie 2011, primită de Curtea la 1 aprilie 2011, în procedura

Bawaria Motors sp. z o.o.

împotriva

Minister Finansów,

CURTEA (Camera a treia),

compusă din domnul K. Lenaerts (raportor), președinte de cameră, doamna R. Silva de Lapuerta, și domnii G. Arestis, T. von Danwitz și D. Šváby, judecători,

avocat general: domnul J. Mazák,

grefier: doamna A. Impellizzeri, administrator,

având în vedere procedura scrisă și în urma ședinței din 16 februarie 2012,

luând în considerare observațiile prezentate:

- pentru Bawaria Motors sp. z o.o., de D. Baczewska-Golińska, avocat, și de M. Zajac, consilier fiscal;
- pentru Minister Finansów, de T. Tratkiewicz și de J. Kaute, în calitate de agenți;
- pentru guvernul polonez, de M. Szpunar, precum și de A. Gawłowska și de A. Krajska, în calitate de agenți;
- pentru Comisia Europeană, de L. Lozano Palacios și de K. Herrmann, în calitate de agenți,

după ascultarea concluziilor avocatului general în ședința din 24 mai 2012,

pronunță prezenta

Hotărâre

1 Cererea de pronunțare a unei hotărâri preliminare privește interpretarea articolului 313

alineatul (1) și a articolului 314 din Directiva 2006/112/CE a Consiliului din 28 noiembrie 2006 privind sistemul comun al taxei pe valoarea adăugată (JO L 347, p. 1, Ediție specială, 09/vol. 3, p. 7) coroborate cu articolele 136 și 315 din aceeași directivă.

2 Această cerere a fost formulată în cadrul unui litigiu între Bawaria Motors sp. z o.o. (denumită în continuare „Bawaria Motors”), pe de o parte, și Minister Finansów (ministrul de finanțe), pe de altă parte, cu privire la aplicabilitatea regimului de impozitare a marjei de profit în cazul anumitor activități ale acestei societăți, constând în revânzarea de vehicule second-hand.

Cadrul juridic

Dreptul Uniunii

3 Potrivit articolului 1 alineatul (2) din Directiva 2006/112:

„Principiul sistemului comun privind taxa pe valoarea adăugată [denumită în continuare «TVA»] presupune aplicarea asupra bunurilor și serviciilor a unei taxe generale de consum exact proporțională cu prețul bunurilor și serviciilor, indiferent de numărul de operațiuni care au loc în procesul de producție și de distribuție anterior etapei în care este percepută taxa.

La fiecare operațiune, TVA-ul calculat la prețul bunurilor sau serviciilor la o cotă aplicabilă bunurilor sau serviciilor respective este exigibil după deducerea valorii TVA-ului suportat direct de diferitele componente ale prețului.

[...]”

4 Titlul IX din Directiva 2006/112, „Scutiri”, cuprinde capitolul 3, intitulat „Scutiri pentru alte activități”. Articolul 136 din această directivă, care face parte din capitolul respectiv, prevede:

„Statele membre scutesc următoarele operațiuni:

(a) livrarea de bunuri utilizate exclusiv pentru o activitate scutită în temeiul articolelor 132, 135, 371, 375, 376 și 377, articolului 378 alineatul (2), articolului 379 alineatul (2) și articolelor 380-390, în cazul în care bunurile respective nu au fost obiectul unui drept de deducere;

(b) livrarea de bunuri la achiziție sau utilizare taxa pe valoarea adăugată aferentă nu a fost deductibilă, în temeiul articolului 176.”

5 Titlul X din Directiva 2006/112, „Deduceri”, cuprinde capitolul 3, intitulat „Restricții privind dreptul de deducere”. Articolul 176 din această directivă, care face parte din capitolul respectiv, prevede:

„Consiliul, hotărând în unanimitate la propunerea Comisiei, stabilește cheltuielile care nu dau drept de deducere a TVA-ului. Nu se acordă dreptul de deducere a taxei pentru cheltuielile care nu sunt legate strict de activitatea economică desfășurată, precum cheltuielile de lux, divertisment sau spectacole.

Până la intrarea în vigoare a dispozițiilor prevăzute la primul paragraf, statele membre pot continua să aplice toate excluderile prevăzute de legislațiile lor naționale la 1 ianuarie 1979 sau, în cazul statelor membre care au aderat la Comunitate după data menționată anterior, la data aderării lor.”

6 Titlul XII din Directiva 2006/112, „Regimuri speciale”, cuprinde capitolul 4, intitulat „Regimuri speciale pentru bunuri second-hand, obiecte de artă, obiecte de colecție și antichități”, alctuit

din articolele 311-343.

7 Potrivit articolului 311 alineatul (1) punctele 1 și 5 din Directiva 2006/112:

„În sensul prezentului capitol și fără a aduce atingere altor dispoziții comunitare, se aplică următoarele definiții:

1. «bunuri second-hand» înseamnă bunuri mobile corporale care pot fi reutilizate, în aceeași stare sau după reparații, altele decât obiecte de artă, obiecte de colecție sau antichități și altele decât metale prețioase sau pietre prețioase, astfel cum sunt definite de statele membre;

[...]

5. «comerciant persoană impozabilă» înseamnă orice persoană impozabilă care, în cursul activității sale economice, cumpără sau afectează pentru nevoile întreprinderii sale sau importă, în scopul revânzării, bunuri second-hand, obiecte de artă, articole de colecție sau antichități, fie că respectiva persoană impozabilă acționează în nume propriu sau în contul altei persoane, în temeiul unui contract pe baza căruia se plătește un comision la cumpărare sau la vânzare.”

8 Articolul 313 alineatul (1) din Directiva 2006/112 prevede:

„În ceea ce privește livrarea de bunuri second-hand, obiecte de artă, articole de colecție sau antichități efectuate de comercianți impozabili, statele membre aplică un regim special pentru impozitarea marjei de profit realizate de comerciantul impozabil, în conformitate cu dispozițiile prezentei subsecțiuni.”

9 Articolul 314 din Directiva 2006/112 prevede:

„Regimul marjei se aplică livrării de către un comerciant persoană impozabilă a unor bunuri second-hand, obiecte de artă, obiecte de colecție sau antichități, în cazul în care respectivele bunuri i-au fost livrate în Comunitate de una dintre următoarele persoane:

(a) o persoană neimpozabilă;

(b) altă persoană impozabilă, în măsura în care livrarea de bunuri de către aceasta este scutită în temeiul articolului 136;

(c) altă persoană impozabilă, în măsura în care livrarea de bunuri de către aceasta face obiectul unei scutiri pentru întreprinderi mici, prevăzută la articolele 282-292 și se referă la bunuri de capital;

(d) alt comerciant persoană impozabilă, în măsura în care TVA a fost aplicat livrării de bunuri de către acesta în conformitate cu regimul marjei.”

10 Articolul 315 din Directiva 2006/112 prevede:

„Baza impozabilă pentru livrarea de bunuri prevăzută la articolul 314 este marja de profit realizată de comerciantul persoană impozabilă, din care se scade valoarea TVA-ului aferent marjei de profit.

Marja de profit a comerciantului persoană impozabilă este egală cu diferența dintre prețul de vânzare solicitat de comerciantul persoană impozabilă pentru bunuri și prețul de cumpărare.”

Dreptul polonez

11 Legea privind taxa pe bunuri și servicii (Ustawa o podatku od towarów i usług) din 11 martie 2004 (Dz. U. nr. 54, poziția 535), în versiunea aplicabilă situației de fapt din acțiunea principală (denumită în continuare „Legea privind TVA-ul”), prevede la articolul 15 alineatul 1:

„Sunt persoane impozabile persoanele juridice, entitățile operaționale fără personalitate juridică și persoanele fizice care exercită în mod independent o activitate economică menționată la alineatul 2, indiferent de scopul sau de rezultatele unei astfel de activități.”

12 În temeiul articolului 43 alineatul 1 punctul 2 din Legea privind TVA-ul, este scutit de taxă livrarea de bunuri second-hand, cu condiția ca persoana care efectuează livrarea să nu fi avut dreptul la deducere în privința acestor bunuri.

13 Bunurile second-hand în sensul acestei dispoziții sunt definite la alineatul 2 al articolului 43 ca fiind „lucrurile mobile corporale utilizate de agentul economic care efectuează livrarea timp de cel puțin o jumătate de an după dobândirea dreptului de a dispune de acestea ca un proprietar”.

14 Potrivit articolului 86 alineatul 3 din Legea privind TVA-ul:

„La achiziționarea de autoturisme sau de alte autovehicule cu o masă totală admisă de până la 3,5 tone, taxa deductibilă reprezintă 60 % din valoarea taxei indicate în factură sau din taxa datorată în temeiul achiziționării intracomunitare ori din taxa datorată în temeiul livrării de bunuri atunci când persoana care achiziționează este supusă obligației de plată a impozitului, fără a depăși însă 6 000 PLN.”

15 Articolul 113 alineatul 1 din Legea privind TVA-ul prevede:

„Sunt scutite de impozit persoanele impozabile în cazul cărora valoarea vânzărilor impozabile în exercițiul financiar precedent nu a depășit suma de 50 000 PLN. Această sumă nu include taxele.”

16 Articolul 120 din Legea privind TVA-ul, referitor la regimul de impozitare a marjei de profit, cuprinde următoarele dispoziții:

„1. [...]

4) În sensul prezentei secțiuni, se consideră «bunuri second-hand» bunurile mobile corporale care pot fi reutilizate în aceeași stare sau după reparații, altele decât [obiectele de artă, obiectele de colecție și antichități] și altele decât metalele prețioase sau pietrele prețioase [...]

[...]

4. În cazul persoanei impozabile care efectuează operațiuni în legătură cu livrarea de bunuri second-hand, opere de artă, obiecte de colecție sau antichități, pe care persoana impozabilă le-a achiziționat anterior în scopul activității pe care o desfășoară sau pe care le-a importat în scopul revânzării, baza impozabilă este marja care se prezintă ca diferență între suma totală pe care persoana care achiziționează a trebuit să o plătească și suma la care a fost achiziționat bunul, din care se scade valoarea impozitului.

[...]

10. Alineatele 4 și 5 se aplică livrării de bunuri second-hand, operelor de artă, obiectelor de colecție și antichităților pe care persoana impozabilă le-a achiziționat de la una dintre următoarele persoane:

- 1) o persoană fizică, o persoană juridică sau o entitate organizațională fără personalitate juridică, care nu este o persoană impozabilă în sensul articolului 15 sau o persoană supusă obligației de plată a TVA-ului;
- 2) o persoană impozabilă în sensul articolului 15, în măsura în care livrarea acestor bunuri era scutită de taxă în temeiul articolului 43 alineatul 1 punctul 2 sau al articolului 113;
- 3) o persoană impozabilă, în măsura în care livrarea acestor bunuri a fost supusă plății TVA-ului în conformitate cu alineatele 4 și 5;
- 4) o persoană obligată la plata TVA-ului, în măsura în care livrarea acestor bunuri a fost scutită de taxă potrivit articolului 43 alineatul 1 punctul 2 sau articolului 113;
- 5) o persoană obligată la plata TVA-ului, în măsura în care livrarea acestor bunuri era supusă la plata TVA-ului în conformitate cu dispozițiile prevăzute la alineatele 4 și 5, iar persoana care le achiziționează dispune de documente care atestă cu claritate că bunurile respective au fost achiziționate conform acestor dispoziții.”

17 Articolul 13 din Regulamentul ministrului de finanțe de aplicare a anumitor prevederi din Legea privind taxa pe bunuri și servicii (rozporządzenie Ministra Finansów r.w sprawie wykonania niektórych przepisów ustawy o podatku od towarów i usług, Dz. U. nr. 212, poziția 1336) din 28 noiembrie 2008 (denumit în continuare „Regulamentul privind TVA-ul”) prevede la alineatul 1 punctul 5:

„Sunt scutite de taxă livrarea de autoturisme și de alte autovehicule de către persoane impozabile care, la momentul achiziționării, au avut dreptul la deducerea taxei aferente intrărilor în temeiul articolului 86 alineatul 3 din lege, în măsura în care aceste autoturisme și autovehicule sunt bunuri second-hand în sensul articolului 43 alineatul 2 din lege.”

Situația de fapt din acțiunea principală și întrebarea preliminară

18 Bawaria Motors este o persoană supusă la plata TVA-ului în sensul articolului 15 din Legea privind TVA-ul. Aceasta desfășoară o activitate comercială legată de organizarea de saloane auto, în cadrul căreia achiziționează și apoi revinde autoturisme noi și second-hand. În cadrul activității sale, aceasta achiziționează vehicule second-hand de la agenți economici care, neputând deduce TVA-ul achitat la achiziționarea acestor bunuri, întocmesc în favoarea sa, la livrare, facturi care, în ceea ce privește cota de TVA aplicabilă, cuprind mențiunea „scutit de taxă”, cu trimitere la articolul 43 alineatul 1 punctul 2 din Legea privind TVA-ul. La revânzarea acestor vehicule second-hand, Bawaria Motors aplică regimul de impozitare a marjei de profit prevăzut la articolul 120 din legea menționată.

19 Bawaria Motors cumpără însă și vehicule second-hand de la agenți economici care, la momentul achiziționării, au dedus TVA-ul până la limita plafonului stabilit la articolul 86 alineatul 3 din Legea privind TVA-ul. În asemenea cazuri, agentul economic în cauză întocmește o factură cu mențiunea „scutit de taxă”, în ceea ce privește cota de TVA datorată pentru livrare, cu trimitere la articolul 13 alineatul 1 punctul 5 din Regulamentul privind TVA-ul.

20 Considerând că, în situațiile menționate la punctul precedent, are dreptul să aplice regimul de impozitare a marjei de profit prevăzut la articolul 120 din Legea privind TVA-ul, la 9 februarie

2009, Bawaria Motors a adresat Minister Finansów o cerere de interpretare individual?

21 La 20 februarie 2009, Minister Finansów a răspuns la această cerere. Acesta a considerat că, având în vedere formularea articolului 120 alineatul 10 din Legea privind TVA-ul, poziția Bawaria Motors nu este întemeiată. Acesta a arătat că articolul 13 din Regulamentul privind TVA-ul nu constituie o extindere a ipotezelor prevăzute la articolul 43 din Legea privind TVA-ul, la care face trimitere articolul 120 alineatul 10. În opinia Minister Finansów, această lege este de altfel conformă cu articolele 312-325 din Directiva 2006/112, care limitează aplicarea regimului de impozitare a marjei de profit exclusiv la cazurile în care comerciantul persoană impozabilă a achiziționat bunul second-hand de la un agent economic care nu avea dreptul să deducă TVA-ul plătit în amonte și care l-a inclus, așadar, în prețul de livrare către comerciantul persoană impozabilă.

22 Bawaria Motors a introdus o acțiune împotriva acestei decizii de interpretare la Wojewódzki Sąd Administracyjny w Warszawie, invocând faptul că poziția exprimată de Minister Finansów se bazează pe o interpretare literală a articolului 120 din Legea privind TVA-ul incompatibilă cu principiile fundamentale ale TVA-ului care sunt neutralitatea fiscală, impozitarea efectivă a unei singure faze de comercializare, precum și menținerea condițiilor concurențiale.

23 Prin hotărârea din 10 noiembrie 2009, Wojewódzki Sąd Administracyjny a anulat decizia de interpretare atacată. Aceasta a reținut că articolul 13 alineatul 1 punctul 5 din Regulamentul privind TVA-ul, care introduce o scutire de taxă necunoscută în dreptul Uniunii, nu dispensează agentul economic care livrează un vehicul second-hand comerciantului persoană impozabilă de obligația de a plăti TVA pentru această livrare în cazul în care, la achiziționarea acestui vehicul, nu a avut dreptul de a deduce integral TVA-ul achitat în amonte. Potrivit instanței menționate, scutirea reglementată la această dispoziție din Regulamentul privind TVA-ul privește numai fracțiunea de TVA care ar fi rămas în sarcina agentului economic, ținând seama de limitele prevăzute la articolul 86 alineatul 3 din Legea privind TVA-ul, cu excluderea sumei care corespunde, după caz, cu 60 % din taxa indicată în factură sau cu 6 000 PLN, pe care agentul economic respectiv a dedus-o la momentul achiziționării vehiculului. Prin urmare, potrivit instanței amintite, Bawaria Motors este îndreptățită să aplice regimul de impozitare a marjei de profit, însă numai într-o măsură limitată la valoarea pe care agentul economic care i-a furnizat vehiculului nu a putut-o deduce în amonte și care corespunde, după caz, cu 40 % din valoarea taxei indicate în factură sau cu fracțiunea din această sumă care depășește 6 000 PLN.

24 Bawaria Motors a formulat recurs împotriva hotărârii respective la Naczelny Sąd Administracyjny, invocând, în esență, că, prin faptul că este în imposibilitatea de a aplica pe deplin regimul de impozitare a marjei de profit în cazul revânzării de bunuri second-hand achiziționate în cadrul unei livrări scutite în temeiul articolului 13 alineatul 1 punctul 5 din Regulamentul privind TVA-ul, se încalcă în special articolul 120 alineatele 4 și 10 din Legea privind TVA-ul, precum și dispoziția menționată mai sus din Regulamentul privind TVA-ul.

25 Minister Finansów a declarat de asemenea recurs, menținându-și punctul de vedere inițial potrivit căruia, în circumstanțele speciei, comerciantului persoană impozabilă nu i se poate aplica, nici măcar parțial, regimul de impozitare a marjei de profit.

26 În aceste condiții, Naczelny Sąd Administracyjny a hotărât să suspende judecarea cauzei și să adreseze Curții următoarea întrebare preliminară:

„Dispozițiile articolului 313 alineatul (1) și ale articolului 314 din Directiva 2006/112[...] coroborate cu articolele 136 și 315 din aceeași directivă trebuie interpretate în sensul că permit aplicarea regimului special al «marjei» și în cazul livrărilor de bunuri second-hand efectuate de comercianți persoane impozabile, în situația în care aceștia revând autoturismele și autovehiculele

achizi?ionate în privin?a c?rora s-a aplicat scutirea de tax? pe bunuri ?i servicii prev?zut? de dispozi?iile na?ionale poloneze de la articolul 13 alineatul 1 punctul 5 din Regulamentul [privind TVA-ul] pentru livr?rile de autoturisme ?i alte autovehicule efectuate de persoane impozabile care, la momentul achizi?ion?rii, au beneficiat numai de un drept de deducere par?ial? a taxei conform articolului 86 alineatul 3 din Legea [privind TVA-ul], în m?sura în care aceste automobile ?i autovehicule sunt bunuri second-hand în sensul articolului 43 alineatul 2 din Legea privind TVA-ul ?i al articolului 311 alineatul 1 punctul 1 din Directiva 2006/112?”

Cu privire la întrebarea preliminar?

27 Prin intermediul întreb?rii formulate, instan?a de trimitere solicit?, în esen??, s? se stabileasc? dac? articolul 313 alineatul (1) ?i articolul 314 din Directiva 2006/112 coroborate cu articolele 136 ?i 315 din aceea?i directiv? trebuie interpretate în sensul c? regimul de impozitare a marjei de profit poate fi aplicat unui comerciant persoan? impozabil? atunci când livreaz? autovehicule considerate bunuri second-hand, în sensul articolului 311 alineatul (1) punctul 1 din directiva amintit?, pe care le-a achizi?ionat în prealabil cu scutire de TVA de la o alt? persoan? impozabil? care a beneficiat numai de un drept de deducere par?ial? a taxei respective achitate în amonte din pre?ul de cump?rare a acestor vehicule.

28 În aceast? privin??, trebuie amintit c? regimul de impozitare a marjei de profit realizate de comerciantul persoan? impozabil? cu ocazia livr?rii de bunuri second-hand, precum cele în discu?ie în ac?iunea principal?, constituie un regim special de TVA, derogatoriu de la regimul general al Directivei 2006/112 (a se vedea Hot?rârea din 8 decembrie 2005, Jyske Finans, C-280/04, Rec., p. I-10683, punctul 35, ?i Hot?rârea din 3 martie 2011, Auto Nikolovi, C-203/10, Rep., p. I-1083, punctul 46).

29 Prin urmare, articolul 314 din Directiva 2006/112, care stabile?te cazurile de aplicare a acestui regim special, trebuie s? fac? obiectul unei interpret?ri stricte. În consecin??, aceste cazuri rezult? dintr-o enumerare exhaustiv?, astfel cum a subliniat avocatul general la punctul 29 din concluzii.

30 Reiese din dosarul prezentat Cur?ii c? situa?ia de fapt din ac?iunea principal? nu se încadreaz? în niciuna dintre ipotezele prev?zute la articolul 314 literele (a), (c) ?i (d). Astfel, potrivit preciz?rilor din acest dosar, livr?rile de bunuri second-hand c?tre Bawaria Motors, în discu?ie în ac?iunea principal?, au fost efectuate de persoane supuse la rândul lor pl??ii TVA-ului ?i nu au beneficiat nici de franciza pentru întreprinderile mici prev?zut? la articolele 282-292 din Directiva 2006/112, nici nu au fost supuse regimului de impozitare a marjei de profit.

31 Deoarece respectivele livr?ri au fost scutite de TVA în temeiul articolului 13 alineatul 1 punctul 5 din Regulamentul privind TVA-ul, se impune s? se examineze, în aceste condi?ii, dac? se pot încadra în ipoteza vizat? în mod specific la articolul 314 litera (b) din Directiva 2006/112, mai precis cea în care livrarea bunului c?tre comerciantul persoan? impozabil? de c?tre alt? persoan? impozabil? este scutit? conform articolului 136 din aceast? directiv?.

32 În ceea ce prive?te, pe de o parte, aplicarea articolului 136 litera (a) din directiva respectiv?, aceasta trebuie înl?turat? în ac?iunea principal?. Astfel, dup? cum a ar?tat avocatul general la punctul 37 din concluzii, reiese din dosar c? livrarea de vehicule c?tre Bawaria Motors, în discu?ie în ac?iunea principal?, nu prezint? niciun raport cu vreo activitate scutit? în temeiul dispozi?iilor prev?zute la litera (a) a acestui articol.

33 În ceea ce prive?te, pe de alt? parte, aplicarea articolului 136 litera (b) din Directiva 2006/112 în aceast? cauz?, trebuie s? se aminteasc? faptul c? aceast? dispozi?ie prevede scutirea livr?rilor de bunuri la a c?ror achizi?ie sau utilizare TVA-ul aferent nu a fost deductibil, în

temeiul articolului 176. Articolul 176 cuprinde la al doilea paragraf o clauză de standstill care autorizează statele membre să mențină, până la intrarea în vigoare a dispozițiilor Consiliului, prevăzute la primul paragraf al acestui articol, de stabilire a cheltuielilor care nu dau drept de deducere a TVA-ului, toate excluzerile prevăzute de legislațiile lor naționale la 1 ianuarie 1979 sau, în cazul statelor membre care au aderat la Comunitate după această dată, cum este cazul Republicii Polone, la data aderării lor.

34 Acest articol 136 litera (b) trebuie să facă obiectul unei interpretări stricte. Astfel, scutirea pe care o instituie reprezintă o derogare de la principiul general potrivit căruia TVA-ul se percepe pentru fiecare livrare de bunuri efectuată cu titlu oneros de o persoană impozabilă (a se vedea în acest sens Hotărârea Jyske Finans, citată anterior, punctul 21). În plus, această scutire se înscrie, ca efect al trimiterii pe care articolul 314 litera (b) din directiva amintită o face la articolul 136, în domeniul de aplicare al regimului derogatoriu de impozitare a marjei de profit.

35 Scutirea reglementată la articolul 136 litera (b) din Directiva 2006/112 privește, așadar, numai livrările de bunuri la achiziție taxa pe valoarea adăugată aferentă nu a fost deductibilă potrivit legislației naționale (a se vedea în acest sens Hotărârea Jyske Finans, citată anterior, punctul 24).

36 Această interpretare se coroborează cu termenii articolului 176 din Directiva 2006/112, în care se menționează, la primul paragraf, cheltuielile „care nu dau drept de deducere a TVA-ului”, iar la al doilea paragraf, „excluzerile” prevăzute în legislația națională preexistentă, articol la care face trimitere articolul 136 litera (b) din această directivă.

37 Aceasta corespunde de altfel și cu structura generală a articolului 314 din Directiva 2006/112. Astfel, după cum au subliniat guvernul polonez și Comisia, precum și avocatul general la punctul 30 din concluzii, trăsătura comună a cazurilor de aplicare a regimului de impozitare a marjei de profit, în rândul cărora se înscrie scutirea prevăzută la articolul 136 litera (b) din directiva amintită, o constituie faptul că persoana care a livrat bunul respectiv comerciantului persoană impozabilă nu a putut deduce în nicio modalitate taxa plătită în amonte la achiziționarea acestui bun și a suportat, așadar, această taxă în integralitate.

38 Or, în acțiunea principală, articolul 86 alineatul 3 din Legea privind TVA-ul nu prevede că „taxa pe valoarea adăugată nu este deductibilă”, în sensul articolului 136 litera (b) din Directiva 2006/112, ci o limitare a cuantumului taxei deductibile. Departe de a fi privat în totalitate de dreptul de deducere a TVA-ului achitat în amonte, persoana impozabilă care a achiziționat bunul livrat ulterior comerciantului persoană impozabilă are dreptul de a deduce taxa în limita plafoanelor stabilite în această dispoziție națională, mai precis, după caz, 60 % din taxa achitată în amonte sau 6 000 PLN.

39 Prin urmare, și fără a fi necesar să se aprecieze dacă dispoziției de la articolul 86 alineatul 3 din Legea privind TVA-ul îi este sau nu îi este aplicabilă clauza de standstill înscrisă la articolul 176 al doilea paragraf din Directiva 2006/112, scutirea de TVA acordată prin articolul 13 alineatul 1 punctul 5 din Regulamentul privind TVA-ul în cazul livrărilor de autovehicule comerciantului persoană impozabilă, efectuate de persoane impozabile care au beneficiat de dreptul de deducere parțială a taxei achitate în amonte în temeiul articolului 86 alineatul 3 din Legea privind TVA-ul, nu corespunde, în orice caz, ipotezei strict definite la articolul 136 litera (b) din directiva amintită. În consecință, regimul de impozitare a marjei de profit nu poate fi aplicat în cazul livrării subsecvente a acestor vehicule de către comerciantul persoană impozabilă.

40 Bawaria Motors susține că o astfel de interpretare, reținută de Minister Finansów, are drept consecință să o supună unei duble impuneri parțiale. Aceasta arată că, în conformitate cu interpretarea amintită, este obligată, în temeiul regimului normal al TVA-ului, să aplice taxa asupra

întregului preț de revânzare a autovehiculelor second-hand în cauză și aceasta în condițiile în care, vehiculul respectiv fiindu-i livrat de o altă persoană impozabilă cu scutire de TVA în temeiul articolului 13 alineatul 1 punctul 5 din Regulamentul privind TVA-ul, se află în imposibilitatea de a deduce fracțiunea de TVA pe care cealaltă persoană impozabilă nu a putut să o deducă în amonte, în temeiul limitării prevăzute la articolul 86 alineatul 3 din Legea privind TVA-ul, și care, în consecință, a fost inclusă în prețul acestei livrări.

41 Cu toate acestea, având în vedere considerațiile de la punctele 34 și 35 din prezenta hotărâre, articolul 136 litera (b) din Directiva 2006/112 nu poate primi o altă interpretare decât cea cuprinsă la punctul 39 din această hotărâre, care ar permite să se evite posibilitatea ca un comerciant persoană impozabilă, care, precum Bawaria Motors, nu se poate prevala de faptul că, la achiziția inițială de către o altă persoană impozabilă a bunurilor care i-au fost livrate ulterior ca bunuri second-hand, TVA-ul nu a fost deductibil, în sensul acestei dispoziții, să se afle într-o situație de dublă impunere parțială (a se vedea în acest sens Hotărârea Jyske Finans, citată anterior, punctul 24). Astfel, această situație nu prezintă relevanță pentru stabilirea condițiilor de aplicare a regimului de impozitare a marjei de profit prevăzut la articolul 314 din directiva menționată.

42 Astfel cum a susținut Comisia atât în memoriile prezentate, cât și în țedință, este de competența legiuitorului polonez să pună capăt unei asemenea situații. Eliminarea acesteia nu se poate realiza însă printr-o interpretare a Directivei 2006/112 care să fie ireconciliabilă cu termenii săi, precum și cu economia generală a acesteia.

43 Trebuie să se sublinieze totodată și faptul că, în mod contrar poziției susținute de Bawaria Motors, refuzul de a aplica comerciantului persoană impozabilă regimul de impozitare a marjei de profit într-o ipoteză precum cea din acțiunea principală, în condițiile în care regimul respectiv este aplicabil, în temeiul dispozițiilor coroborate ale articolului 136 litera (b) și ale articolului 314 litera (b) din Directiva 2006/112, în ipoteza în care comerciantul persoană impozabilă a achiziționat în prealabil bunurile în cauză cu scutire de TVA de la o altă persoană impozabilă care nu a putut deduce în nicio modalitate taxa achitată în amonte, nu încalcă principiul neutralității fiscale.

44 Astfel, după cum a subliniat Minister Finansów în țedință, în această a doua ipoteză, prețul livrării bunurilor către comerciantul persoană impozabilă cuprinde în integralitate TVA-ul plătit în amonte de către cealaltă persoană impozabilă, aceasta neputându-l deduce, într-adevăr, nici măcar parțial, la achiziționarea bunurilor respective. În schimb, în ipoteza din acțiunea principală, acest preț nu cuprinde decât o fracțiune din TVA-ul plătit în amonte, mai precis aceea pe care, ținând seama de limitarea prevăzută la articolul 86 alineatul 3 din Legea privind TVA-ul, persoana impozabilă care a livrat bunurile în cauză comerciantului persoană impozabilă nu a putut să o deducă la achiziționarea acestora.

45 Astfel cum a susținut guvernul polonez, a permite aplicarea regimului de impozitare a marjei de profit într-o situație precum cea din acțiunea principală ar putea avea drept consecință faptul că TVA-ul nu ar fi proporțional cu prețul bunurilor second-hand revândute de comerciantul persoană impozabilă și aceasta în condițiile în care o parte importantă din taxa plătită în amonte a putut fi dedusă de o altă persoană impozabilă la un stadiu anterior de comercializare. O asemenea soluție nu ar respecta principiul generalității aplicării TVA-ului, exprimat la articolul 1 alineatul (2) din Directiva 2006/112.

46 Având în vedere considerațiile care preced, trebuie să se răspundă la întrebarea adresată de articolul 313 alineatul (1) și articolul 314 din Directiva 2006/112 coroborate cu articolele 136 și 315 din aceeași directivă trebuie interpretate în sensul că regimul de impozitare a marjei de profit nu poate fi aplicat unui comerciant persoană impozabilă atunci când livrează autovehicule considerate bunuri second-hand, în sensul articolului 311 alineatul (1) punctul 1 din directiva

amintit?, pe care le-a achiziționat în prealabil cu scutire de TVA de la o alt? persoan? impozabil? care a beneficiat de un drept de deducere parțial? a taxei respective achitate în amonte din pre?ul de cump?rare a acestor vehicule.

Cu privire la cheltuielile de judecat?

47 Întrucât, în privin?a p?r?ilor din ac?iunea principal?, procedura are caracterul unui incident survenit la instan?a de trimitere, este de competen?a acesteia s? se pronun?e cu privire la cheltuielile de judecat?. Cheltuielile efectuate pentru a prezenta observa?ii Cur?ii, altele decât cele ale p?r?ilor men?ionate, nu pot face obiectul unei ramburs?ri.

Pentru aceste motive, Curtea (Camera a treia) declar?:

Articolul 313 alineatul (1) ?i articolul 314 din Directiva 2006/112/CE a Consiliului din 28 noiembrie 2006 privind sistemul comun al taxei pe valoarea ad?ugat? coroborate cu articolele 136 ?i 315 din aceea?i directiv? trebuie interpretate în sensul c? regimul de impozitare a marjei de profit nu poate fi aplicat unui comerciant persoan? impozabil? atunci când livreaz? autovehicule considerate bunuri second-hand, în sensul articolului 311 alineatul (1) punctul 1 din directiva amintit?, pe care le-a achiziționat în prealabil cu scutire de taxa pe valoarea ad?ugat? de la o alt? persoan? impozabil? care a beneficiat de un drept de deducere parțial? a taxei respective achitate în amonte din pre?ul de cump?rare a acestor vehicule.

Semn?turi

* Limba de procedur?: polona.