



Teismo praktikos rinkinys

TEISINGUMO TEISMO (trečioji kolegija) SPRENDIMAS

2012 m. liepos 19 d.*

„Direktyva 2006/112/EB — PVM — 136 straipsnis — Atleidimas nuo mokesčio —
313–315 straipsniai — Speciali pelno maržos apmokestinimo schema —
Apmokestinamojo prekybininko atliekamas naudotų transporto priemonių tiekimas —
PVM neapmokestinamos transporto priemonės, kurias apmokestinamajam prekybininkui prieš tai tiekė
kitas apmokestinamas asmuo, pasinaudojęs teise atskaityti pirkimo PVM dalį“

Byloje C-160/11

dėl *Naczelny Sąd Administracyjny* (Lenkija) 2011 m. vasario 25 d. sprendimu, kurį Teisingumo Teismas gavo 2011 m. balandžio 1 d., pagal SESV 267 straipsnį pateikto prašymo priimti prejudicinį sprendimą byloje

Bawaria Motors sp. z o.o.

prieš

Minister Finansów

TEISINGUMO TEISMAS (trečioji kolegija),

kurį sudaro kolegijos pirmininkas K. Lenaerts (pranešėjas), teisėjai R. Silva de Lapuerta, G. Arestis, T. von Danwitz ir D. Šváby,

generalinis advokatas J. Mazák,

posėdžio sekretorė A. Impellizzeri, administratorė,

atsižvelgęs į rašytinę proceso dalį ir įvykus 2012 m. vasario 16 d. posėdžiui,

išnagrinėjęs pastabas, pateiktas:

- *Bawaria Motors sp. z o.o.*, atstovaujamos *adwokat* D. Baczewska-Golińska ir mokesčių konsultanto M. Zajac,
- *Minister Finansów*, atstovaujamo *adwokaci* T. Tratkiewicz ir J. Kaute,
- Lenkijos vyriausybės, atstovaujamos M. Szpunar bei A. Gawłowska ir A. Kraińska,
- Europos Komisijos, atstovaujamos L. Lozano Palacios ir K. Herrmann,

susipažinęs su 2012 m. gegužės 24 d. posėdyje pateikta generalinio advokato išvada,

* Proceso kalba: lenkų.

priima šį

Sprendimą

- 1 Prašymas priimti prejudicinį sprendimą susijęs su 2006 m. lapkričio 28 d. Tarybos direktyvos 2006/112/EB dėl pridėtinės vertės mokesčio bendros sistemos (OL L 347, p. 1) 131 straipsnio 1 dalies ir 314 straipsnio, skaitomų kartu su šios direktyvos 136 ir 315 straipsniu, aiškinimu.
- 2 Šis prašymas pateiktas nagrinėjant ginčą tarp *Bawaria Motors sp. z o.o.* (toliau – *Bawaria Motors*) ir *Minister Finansów* (finansų ministras) dėl pelno maržos apmokestinimo schemos taikymo kai kuriai šios bendrovės veiklai, susijusiai su naudotų transporto priemonių perpardavimu.

Teisinis pagrindas

Sąjungos teisė

- 3 Direktyvos 2006/112 1 straipsnio 2 dalyje numatyta:

„Pagal bendros [pridėtinės vertės mokesčio (toliau – PVM)] sistemos principą prekės ir paslaugos apmokestinamos bendru vartojimo mokesčiu, kuris yra proporcingas prekių bei paslaugų kainai, nors daugelis sandorių vykdomi gamybos ir paskirstymo metu iki to etapo, kai skaičiuojamas mokestis.

Už kiekvieną sandorį PVM apskaičiuojamas taip – iš PVM, apskaičiuoto prekių ar paslaugų kainai taikant toms prekėms arba paslaugoms nustatytą PVM tarifą, atimama įvairioms sąnaudų sudedamosioms dalims tiesiogiai priskirtino PVM suma.

<...>“

- 4 Direktyvos 2006/112 IX antraštinėje dalyje „Neapmokestinimas PVM“ yra 3 skyrius „Kita PVM neapmokestinama veikla“. Šiame direktyvos skyriuje esančiame 136 straipsnyje nustatyta:

„Sandoriai, kurių valstybės narės neapmokestina PVM:

- a) prekių, naudotų tik veikloje, neapmokestinamoje pagal 132, 135, 371, 375, 376 ir 377 straipsnius, 378 straipsnio 2 dalį, 379 straipsnio 2 dalį ir 380–390 straipsnius, tiekimas, jei tiekiant šias prekes nebuvo taikoma PVM atskaita;
 - b) prekių, kurias įsigyjant ar naudojant nebuvo taikoma PVM atskaita pagal 176 straipsnį, tiekimas.“
- 5 Direktyvos 2006/112 X antraštinėje dalyje „Atskaita“ yra 3 skyrius „Teisės į atskaitą apribojimai“. Šiame direktyvos skyriuje esančiame 176 straipsnyje numatyta:

„Taryba, sprendama vieningai ir remdamasi Komisijos pasiūlymu, nustato išlaidas, už kurias PVM neatskaitomas. PVM jokiomis aplinkybėmis neatskaitomas už išlaidas, kurios nėra vien tik veiklos išlaidos, pavyzdžiui, išlaidos, patirtos įsigyjant prabangos prekes, pramogaujant ar pasilinksminant.

Kol įsigalios pirmoje pastraipoje nurodytos nuostatos, valstybės narės gali toliau taikyti visus atskaitos apribojimus, kurie buvo numatyti jų nacionaliniuose įstatymuose 1979 m. sausio 1 d. arba, jei valstybės narės įstojo į Bendriją po šios datos, jų įstojimo dieną.“

6 Direktyvos 2006/112 XII antraštinėje dalyje „Specialios schemos“ yra 4 skyrius „Naudotoms prekėms, meno kūriniams, kolekcionavimo objektams ir antikvariniams daiktams skirtos specialios procedūros“, kuriame yra 311–343 straipsniai.

7 Pagal Direktyvos 2006/112 311 straipsnio 1 dalies 1 ir 5 punktus:

„Taikant šį skyrių ir nepažeidžiant kitų Bendrijos nuostatų, naudojamos šios sąvokos:

1) „naudotos prekės“ – kilnojamas materialusis turtas, kuris yra tinkamas toliau naudoti tokios būklės, kokios jis yra, arba tampa tinkamu naudoti po remonto darbų, išskyrus meno kūrinius, kolekcionavimo objektus ar antikvarinius daiktus, taip pat tauriuosius metalus ar brangakmenius, kaip apibrėžia valstybės narės;

<...>

5) „apmokestinamasis prekybininkas“ – bet kuris apmokestinamasis asmuo, kuris vykdydamas savo ekonominę veiklą ir siekdamas perparduoti perka ar siekdamas savo verslo tikslų naudoja ar importuoja naudotas prekes, meno kūrinius, kolekcionavimo objektus ar antikvarinius daiktus, nepaisant to, ar tas apmokestinamasis asmuo veikia savo, ar kito asmens vardu pagal sutartį, kuria numatoma už pirkimą ar pardavimą mokėti komisinį atlyginimą.“

8 Direktyvos 2006/112 313 straipsnio 1 dalyje nustatyta:

„Naudotas prekes, meno kūrinius, kolekcionavimo objektus ar antikvarinius daiktus tiekiantiems apmokestinamiesiems prekybininkams valstybės narės pagal šio poskirsnio nuostatas taiko specialią schemą, skirtą apmokestinamojo prekybininko pelno maržai apmokestinti.“

9 Direktyvos 2006/112 314 straipsnyje nustatyta:

„Maržos apmokestinimo schema taikoma naudotų prekių, meno kūrinių, kolekcionavimo objektų ar antikvarinių daiktų tiekimui, kurį atlieka apmokestinamasis prekybininkas, kai tas prekes jam Bendrijos viduje tiekė vienas iš šių asmenų:

- a) neapmokestinamasis asmuo;
- b) kitas apmokestinamasis asmuo, jei to kito apmokestinamojo asmens atliekamas prekių tiekimas neapmokestinamas pagal 136 straipsnį;
- c) kitas apmokestinamasis asmuo, jei to kito apmokestinamojo asmens atliekamam prekių tiekimui taikomas 282–292 straipsniuose numatytas smulkaus verslo įmonių atleidimas nuo PVM ir yra tiekiamas ilgalaikis turtas;
- d) kitas apmokestinamasis prekybininkas, jei to kito apmokestinamojo prekybininko atliekamas prekių tiekimas apmokestinamas PVM pagal šią maržos apmokestinimo schemą.“

10 Direktyvos 2006/112 315 straipsnyje numatyta:

„314 straipsnyje nurodyto prekių tiekimo apmokestinamoji vertė yra apmokestinamojo prekybininko pelno marža, atėmus pelno maržai tenkanti PVM.

Apmokestinamojo prekybininko pelno marža yra lygi apmokestinamojo prekybininko nustatytos prekių pardavimo kainos ir pirkimo kainos skirtumui.“

Lenkijos teisė

- 11 Pagrindinės bylos faktinėms aplinkybėms taikytinos redakcijos 2004 m. kovo 11 d. Prekių ir paslaugų mokesčio įstatymo (*Ustawa o podatku od towarów i usług*) (Dz. U., Nr. 54, 535 punktas; toliau – PVM įstatymas) 15 straipsnio 1 dalyje nustatyta:

„Apmokestinamieji asmenys – tai juridiniai asmenys, organizacijos, neturinčios juridinio asmens statuso, ir fiziniai asmenys, vykdančys savarankišką ekonominę veiklą, nurodytą 2 dalyje, nesvarbu, koks yra šios veiklos tikslas arba rezultatas.“

- 12 Pagal PVM įstatymo 43 straipsnio 1 dalies 2 punktą naudotų prekių tiekimas PVM neapmokestinamas su sąlyga, kad šių prekių atžvilgiu prekes tiekiantis asmuo neturėjo teisės sumažinti mokėtino mokesčio sumą pirkimo PVM suma.

- 13 Naudotos prekės minėto 43 straipsnio 2 dalyje apibrėžtos kaip „kilnojamieji daiktai, kuriuos jų tiekimą vykdančias subjektas naudoja ne mažiau kaip pusę metų nuo šių prekių įsigijimo nuosavybės teise momento“.

- 14 PVM įstatymo 86 straipsnio 3 dalyje numatyta:

„Lengvųjų automobilių ir kitų motorinių transporto priemonių, kurių leistina bendroji masė neviršija 3,5 tonos, įsigijimo atveju pirkimo PVM suma sudaro 60 % sąskaitoje faktūroje nurodytos mokesčio sumos arba mokesčio sumos, mokėtinios už Bendrijos viduje įsigytas prekes, arba mokesčio sumos, mokėtinios už prekių tiekimą, kurio atveju apmokestinamasis asmuo yra prekes įsigyjantis asmuo, tačiau ne daugiau kaip 6 000 PLN.“

- 15 PVM įstatymo 113 straipsnio 1 dalyje nustatyta:

„Nuo mokesčio atleidžiami apmokestinamieji asmenys, kurių apmokestinamų pardavimo sandorių bendra vertė praėjusiais mokestiniais metais neviršijo 50 000 PLN. Į pardavimo sandorių sumą mokesčio suma neįskaičiuojama.“

- 16 PVM įstatymo 120 straipsnyje, kuriame įtvirtinta pelno maržos apmokestinimo schema, nustatyta:

„1. <...>

- 4) taikant šio skyriaus nuostatas naudotomis prekėmis laikomi kilnojamieji daiktai, kurie gali būti toliau naudojami tokios būklės, kokios yra, arba tampa tinkamais naudoti po remonto, išskyrus [meno kūrinius, kolekcionavimo objektus ir antikvarinius daiktus], taip pat tauriuosius metalus arba brangakmenius <...>

<...>

4. Jei apmokestinamojo asmens vykdoma veikla susijusi su naudotų prekių, meno kūrinių, kolekcionavimo objektų ar antikvarinių daiktų tiekimu, kuriuos šis apmokestinamasis asmuo prieš tai įsigijo jo vykdomos veiklos reikmėms arba kurie yra importuojami siekiant vėliau perparduoti, apmokestinamoji vertė yra marža, t. y. skirtumas tarp visos sumos, kurią turi sumokėti prekes įsigyjantis asmuo, ir įsigijimo sumos, atskaičius PVM.

<...>

10. 4 ir 5 dalių nuostatos susijusios su naudotų prekių, meno kūrinių, kolekcionavimo objektų ar antikvarinių daiktų tiekimu, kuriuos apmokestinamasis asmuo įsigijo iš:

- 1) fizinio asmens, juridinio asmens arba organizacinio vieneto, neturinčio juridinio asmens statuso, kuris nėra apmokestinamasis asmuo pagal 15 straipsnį arba PVM apmokestinamasis asmuo;
 - 2) apmokestinamųjų asmenų, nurodytų 15 straipsnyje, jeigu prekių tiekimas nebuvo apmokestintas remiantis 43 straipsnio 1 dalies 2 punktu arba 113 straipsniu;
 - 3) apmokestinamųjų asmenų, jeigu minėtų prekių tiekimas buvo apmokestintas pagal 4 ir 5 dalis;
 - 4) PVM apmokestinamųjų asmenų, jeigu šių prekių tiekimas nebuvo apmokestintas remiantis 43 straipsnio 1 dalies 2 punkto arba 113 straipsnio nuostatose apibrėžta tvarka;
 - 5) PVM apmokestinamųjų asmenų, jeigu šių prekių tiekimas buvo apmokestintas PVM sąlygomis, atitinkančiomis 4 ir 5 dalių nuostatas, o prekes įsigyjantis asmuo turi dokumentus, vienareikšmiškai patvirtinančius prekių įsigijimą minėtomis sąlygomis.“
- 17 2008 m. lapkričio 28 d. Finansų ministro įsakymo dėl Prekių ir paslaugų mokesčio įstatymo tam tikrų nuostatų įgyvendinimo (*rozporządzenie Ministra Finansów r.w sprawie wykonania niektórych przepisów ustawy o podatku od towarów i usług*, Dz. U., Nr. 212, 1336 punktas; toliau – PVM įsakymas) 13 straipsnio 1 dalies 5 punkte nustatyta:

„Lengvųjų automobilių ir kitų motorinių transporto priemonių tiekimas, vykdomas apmokestinamųjų asmenų, kurie įsigydami minėtas transporto priemones turėjo įstatymo 86 straipsnio 3 dalyje numatytą teisę atskaityti pirkimo PVM, neapmokestinamas su sąlyga, kad šie automobiliai ir transporto priemonės yra naudotos prekės, kaip jos suprantamos pagal įstatymo 43 straipsnio 2 dalį.“

Pagrindinės bylos faktinės aplinkybės ir prejudicinis klausimas

- 18 *Bawaria Motors* yra apmokestinamasis asmuo pagal PVM įstatymo 15 straipsnį. Ji vykdo ekonominę veiklą per automobilių saloną, pirkdama ir vėliau parduodama naujus ir naudotus lengvuosius automobilius. Vykdydama šią veiklą, ji naudotus automobilius perka iš ūkio subjektų, kurie negalėjo atskaityti perkant šias prekes sumokėto PVM, todėl jai išrašomos PVM sąskaitos faktūros, kuriose prie taikomo PVM tarifo nurodoma žyma „neapmokestinama“ ir pateikiama nuoroda į PVM įstatymo 43 straipsnio 1 dalies 2 punktą. Perparduodama šiuos naudotus lengvuosius automobilius ji naudoja šio įstatymo 120 straipsnyje numatyta pelno maržos apmokestinimo schema.
- 19 Kartais pasitaiko ir taip, kad *Bawaria Motors* perka naudotus lengvuosius automobilius iš ūkio subjektų, kurie juos įsigydami, atskaitė pirkimo PVM pagal PVM įstatymo 86 straipsnio 3 dalyje nustatytus apribojimus. Tokiais atvejais automobilį tiekiantis ūkio subjektas jai išrašo PVM sąskaitą faktūrą, kurioje prie taikomo PVM tarifo nurodoma žyma „neapmokestinama“ ir pateikiama nuoroda į PVM įsakymo 13 straipsnio 1 dalies 5 punktą.
- 20 Manydama, kad šio sprendimo 19 punkte nurodytais atvejais turi teisę taikyti PVM įstatymo 120 straipsnyje numatytą pelno maržos apmokestinimo schemą, 2009 m. vasario 9 d. *Bawaria Motors* kreipėsi į *Minister Finansów* su prašymu raštu išaiškinti atitinkamas nuostatas.
- 21 2009 m. vasario 20 d. *Minister Finansów* atsakė į šį prašymą. Jis teigė, kad, remiantis PVM įstatymo 120 straipsnio 10 dalimi, *Bawaria Motors* pozicija nepagrįsta. Jis tvirtino, kad PVM įsakymo 13 straipsnis nėra PVM įstatymo 43 straipsnyje, kuriuo grindžiama minėto 120 straipsnio 10 dalis, nurodytų atvejų išplėtimas. Be to, pasak jo, šis įstatymas atitinka Direktyvos 2006/112 312–325 straipsnius, pagal kuriuos pelno maržos apmokestinimo schema

taikoma tik tais atvejais, kai apmokestinamasis prekybininkas įsigyja naudotą prekę iš apmokestinamojo asmens, neturėjusio teisės atskaityti šios prekės pirkimo PVM ir atitinkamai įtraukusio šį mokestį į pardavimo kainą.

- 22 Dėl šio išaiškinimo *Bawaria Motors* pateikė skundą *Wojewódzki Sąd Administracyjny w Warszawie* ir tvirtino, kad *Minister Finansów* pozicija pagrįsta PVM įstatymo 120 straipsnio aiškinimu pažodžiui, o tai nesuderinama su pagrindiniais PVM principais, t. y. mokesčio neutralumo, faktinio tik konkretaus prekybos etapo apmokestinimo ir konkurencijos sąlygų išsaugojimo principais.
- 23 2009 m. lapkričio 10 d. sprendimu *Wojewódzki Sąd Administracyjny w Warszawie* panaikino ginčijamą išaiškinimą. Jis pripažino, kad PVM įsakymo 13 straipsnio 1 dalies 5 punktu, kuriame įtvirtintas Sąjungos teisėje nenumatytas neapmokestinimo atvejis, ūkio subjektas, tiekiantis naudotą automobilį apmokestinamajam prekybininkui, neatleidžiamas nuo pareigos apmokestinti šį tiekimą, jei įsigydamas šį automobilį negalėjo atskaityti viso pirkimo PVM. Anot šio teismo, šioje PVM įsakymo nuostatoje įtvirtintas neapmokestinimas taikomas tik tai mokėtino PVM daliai, kurią sumokėjo šis ūkio subjektas, laikydamasis PVM įstatymo 86 straipsnio 3 dalyje nustatytų apribojimų, t. y. netaikomas sumai, atitinkančiai 60 % sąskaitoje faktūroje nurodyto mokesčio sumos, arba 6 000 PLN, kurią šis subjektas atskaitė įsigydamas automobilį. Todėl, šio teismo nuomone, *Bawaria Motors* gali taikyti pelno maržos apmokestinimo schemą, tačiau tik tiek, kiek jai automobilį tiekiantis asmuo negalėjo atskaityti anksčiau, t. y. šiuo atveju 40 % sąskaitoje faktūroje nurodyto mokesčio sumos arba šio mokesčio daliai, viršijančiai 6 000 PLN.
- 24 Dėl šio sprendimo *Bawaria Motors* pateikė kasacinį skundą *Naczelny Sąd Administracyjny* ir iš esmės tvirtino, kad dėl to, jog neturi galimybės perparduodama naudotas prekes, įsigytas neapmokestinant PVM pagal PVM įsakymo 13 straipsnio 1 dalies 5 punktą, visiškai apmokestinti pagal maržos apmokestinimo schemą, pažeidžiamos visų pirma PVM įstatymo 120 straipsnio 4 ir 10 dalys bei minėta PVM įsakymo nuostata.
- 25 *Minister Finansów* taip pat pateikė kasacinį skundą, kuriame laikėsi pirminės pozicijos, kad nagrinėjamos bylos aplinkybėmis apmokestinamajam prekybininkui net iš dalies negali būti taikoma pelno maržos apmokestinimo schema.
- 26 Tokiomis aplinkybėmis *Naczelny Sąd Administracyjny* nusprendė sustabdyti bylos nagrinėjimą ir pateikti Teisingumo Teismui šį prejudicinį klausimą:

„Ar Direktyvos 2006/112 <...> 313 straipsnio 1 dalies ir 314 straipsnio nuostatos, skaitomos kartu su šios direktyvos 136 ir 315 straipsniais, turi būti aiškinamos kaip leidžiančios taikyti specialią „maržos“ apmokestinimo schemą naudotas prekes tiekiantiems apmokestinamiesiems prekybininkams ir tuo atveju, kai jie perparduoda nupirktus lengvuosius automobilius ir kitas motorines transporto priemones, kurie, remiantis Lenkijos nacionalinės teisės normomis, nustatytomis [PVM] įsakymo 13 straipsnio 1 dalies 5 punkte, neapmokestinti prekių ir paslaugų mokesčiu už lengvųjų automobilių ir kitų motorinių transporto priemonių tiekimą, atliekamą apmokestinamųjų asmenų, kurie įsigydami minėtas transporto priemones turėjo teisę tik iš dalies atskaityti pirkimo PVM pagal [PVM] įstatymo 86 straipsnio 3 dalį, jeigu pagal PVM įstatymo 43 straipsnio 2 dalies ir Direktyvos 2006/112 311 straipsnio 1 dalies 1 punkto nuostatas minėti automobiliai ir transporto priemonės yra naudotos prekės?“

Dėl prejudicinio klausimo

- 27 Prejudiciniu klausimu prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas iš esmės nori sužinoti, ar Direktyvos 2006/112 313 straipsnio 1 dalis ir 314 straipsnis, skaitomi kartu su šios direktyvos 136 ir 315 straipsniais, turi būti aiškinami taip, kad apmokestinamajam prekybininkui galima taikyti pelno maržos apmokestinimo schemą, kai jis tiekia motorines transporto priemones, pagal minėtos direktyvos

311 straipsnio 1 dalies 1 punktą laikomas naudotomis prekėmis, kurias jis prieš tai įsigijo neapmokestintas PVM iš kito apmokestinamojo asmens, kuris įsigydamas šias transporto priemones galėjo atskaityti tik dalį pirkimo PVM.

- 28 Šiuo klausimu primintina, kad tiekiant naudotas prekes, kaip antai nagrinėjamos pagrindinėje byloje, apmokestinamojo prekybininko gautos pelno maržos apmokestinimo schema yra speciali nuo Direktyvos 2006/112 įprastos apmokestinimo schemos nukrypstanti PVM schema (žr. 2005 m. gruodžio 8 d. Sprendimo *Jyske Finans*, C-280/04, Rink. p. I-10683, 35 punktą ir 2011 m. kovo 3 d. Sprendimo *Auto Nikolovi*, C-203/10, Rink. p. I-1083, 46 punktas).
- 29 Todėl Direktyvos 2006/112 314 straipsnį, kuriame nurodyti šios specialios schemos taikymo atvejai, reikia aiškinti siaurai. Kaip pažymėjo generalinis advokatas išvados 29 punkte, šių atvejų sąrašas baigtinis.
- 30 Iš teisingumo Teismui pateiktos bylos medžiagos matyti, kad pagrindinės bylos faktinės aplinkybės nepriskirtinos nė prie vieno iš minėto 314 straipsnio a, c ir d punktuose išvardytų atvejų. Pagal bylos medžiagą pagrindinėje byloje nagrinėjamas transporto priemonės *Bawaria Motors* tiekė PVM apmokestinami asmenys ir šiam tiekimui nebuvo taikomas smulkaus verslo įmonių atleidimas nuo PVM, numatytas Direktyvos 2006/112 282–292 straipsniuose, ar pelno maržos apmokestinimo schema.
- 31 Kadangi šis tiekimas neapmokestintas PVM pagal PVM įsakymo 13 straipsnio 1 dalies 5 punktą, tokiomis aplinkybėmis reikia išnagrinėti, ar jį galima priskirti prie Direktyvos 2006/112 314 straipsnio b punkte nurodyto atvejo, t. y. kai kito apmokestinamojo asmens atliekamas prekių tiekimas apmokestinamajam prekybininkui neapmokestinamas pagal šios direktyvos 136 straipsnį.
- 32 Pirma, minėtos direktyvos 136 straipsnio a punktas pagrindinėje byloje netaikytinas. Kaip pažymėjo generalinis advokatas išvados 37 punkte, iš bylos medžiagos matyti, kad pagrindinėje byloje nagrinėjamas transporto priemonių tiekimas *Bawaria Motors* visiškai nesusijęs su neapmokestinama veikla pagal šio straipsnio a punkte išvardytas nuostatas.
- 33 Antra, dėl Direktyvos 2006/112 136 straipsnio b punkto taikymo šioje byloje primintina, kad šioje nuostatoje numatyta, jog PVM neapmokestinamas prekių, kurias įsigyjant ar naudojant nebuvo taikoma PVM atskaita pagal šios direktyvos 176 straipsnį, tiekimas. 176 straipsnio antroje pastraipoje įtvirtinta *status quo* išlyga, pagal kurią, kol įsigalios pirmoje pastraipoje nurodytos nuostatos, valstybės narės gali toliau taikyti visus PVM atskaitos apribojimus, kurie buvo numatyti jų nacionaliniuose įstatymuose 1979 m. sausio 1 d. arba, jei valstybės narės įstojo į Bendriją po šios datos, kaip Lenkijos Respublika, jų įstojimo dieną.
- 34 Šį 136 straipsnio b punktą reikia aiškinti siaurai. Jame įtvirtintas neapmokestinimas yra išimtis bendrojo principo, pagal kurį PVM renkamas už kiekvieną apmokestinamojo asmens už atlygį atliekamą prekių tiekimą ar paslaugų teikimą (šiuo klausimu žr. minėto Sprendimo *Jyske Finans* 21 punktą). Be to, kadangi minėtos direktyvos 314 straipsnio b punkte pateikta nuoroda į jos 136 straipsnį, šis neapmokestinimas patenka į specialios pelno maržos apmokestinimo schemos taikymo sritį.
- 35 Taigi Direktyvos 2006/112 136 straipsnio b punkte numatytas neapmokestinimas gali apimti tik prekių, kurias įsigyjant pagal nacionalinės teisės aktus netaikoma atskaita, tiekimą (šiuo klausimu žr. minėto Sprendimo *Jyske Finans* 24 punktą).
- 36 Tokį aiškinimą galima pagrįsti Direktyvos 2006/112 176 straipsnio tekstu, kurio pirmoje pastraipoje minimos išlaidos, „už kurias PVM neatskaitomas“, o antroje pastraipoje minimas „atskaitos netaikymas“ pagal anksčiau priimtus nacionalinės teisės aktus; nuoroda į šį straipsnį pateikiama šios direktyvos 136 straipsnio b punkte.

- 37 Be to, toks aiškinimas atitinka Direktyvos 2006/112 314 straipsnio bendrą struktūrą. Kaip pažymėjo Lenkijos vyriausybė ir Komisija bei generalinis advokatas išvados 30 punkte, pelno maržos apmokestinimo schemos taikymo atvejai, prie kurių priskiriami šios direktyvos 314 straipsnio b punkte išvardyti neapmokestinimo atvejai, turi bendrą savybę – naudotą automobilį apmokestinamajam prekybininkui tiekiantis asmuo neturėjo teisės atskaityti automobilio pirkimo PVM, taigi jam tenka visa PVM našta.
- 38 Tačiau pagrindinėje byloje PVM įstatymo 86 straipsnio 3 dalyje įtvirtintas ne „PVM atskaitos netaikymas“, kaip jis suprantamas pagal Direktyvos 2006/112 136 straipsnio b punktą, o mokesčio dalies, kurią galima atskaityti, apribojimas. Apmokestinamasis asmuo, įsigijęs prekę, kurią paskui tiekia apmokestinamajam prekybininkui, nepraranda teisės atskaityti pirkimo PVM, jis gali jį atskaityti laikydamasis šioje nacionalinės teisės nuostatoje numatytų apribojimų, t. y. šiuo atveju 60 % sumokėto pirkimo PVM arba 6 000 PLN.
- 39 Taigi nebereikia vertinti, ar PVM įstatymo 86 straipsnio 3 daliai taikoma Direktyvos 2006/112 176 straipsnio antroje pastraipoje numatyta *status quo* išlyga, o PVM įsakymo 13 straipsnio 1 dalies 5 punkte įtvirtintas lengvųjų automobilių tiekimo apmokestinamajam prekybininkui, atliekamo apmokestinamųjų asmenų, pasinaudojusių teise atskaityti pirkimo PVM dalį pagal minėtą PVM įstatymo 86 straipsnio 3 dalį, neapmokestinimas PVM bet kuriuo atveju neatitinka šios direktyvos 136 straipsnio b punkte aiškiai apibrėžtos situacijos. Iš to matyti, kad apmokestinamojo prekybininko vėliau atliekamam šių transporto priemonių tiekimui negalima taikyti pelno maržos apmokestinimo schemos.
- 40 *Bawaria Motors* tvirtina, kad toks aiškinimas, kuriam pritaria *Minister Finansów*, lemia, kad ji patiria dvigubą apmokestinimą iš dalies. Ji teigia, kad, remiantis tokiu aiškinimu, ji privalo pagal įprastą PVM schemą taikyti šį mokestį visai aptariamų naudotų transporto priemonių kainai, nes nors šias transporto priemones jai prieš tai tiekė kitas apmokestinamasis asmuo ir šis tiekimas nebuvo apmokestintas PVM pagal PVM įsakymo 13 straipsnio 1 dalies 5 punktą, ji negali atskaityti PVM dalies, kurios tas kitas apmokestinamasis asmuo negalėjo atskaityti kaip pirkimo PVM laikydamasis PVM įstatymo 86 straipsnio 3 dalyje nustatytų apribojimų ir kuri dėl to buvo įtraukta į šio tiekimo kainą.
- 41 Tačiau, atsižvelgiant į tai, kas išdėstyta šio sprendimo 34 ir 35 punktuose, Direktyvos 2006/112 136 straipsnio b punkto negalima aiškinti kitaip negu nurodyta šio sprendimo 39 punkte, nes toks aiškinimas leistų išvengti situacijos, kai apmokestinamasis prekybininkas, kaip antai *Bawaria Motors*, kuris negali remtis aplinkybe, kad kitam apmokestinamajam asmeniui įsigyjant prekes, kurias šis paskui tiekė jai kaip naudotas prekes, netaikyta PVM atskaita, kaip tai suprantama pagal šią nuostatą, ir susiduria su dvigubu apmokestinimu iš dalies (šiuo klausimu žr. minėto Sprendimo *Jyske Finans* 24 punktą). Ši situacija neturi įtakos nustatant pelno maržos apmokestinimo schemos, numatytos minėtos direktyvos 314 straipsnyje, taikymo sąlygas.
- 42 Kaip rašytinėse pastabose ir per posėdį teigė Komisija, išspręsti tokią situaciją yra Lenkijos įstatymų leidėjo kompetencija. Tačiau išeitis neturi būti Direktyvos 2006/112 aiškinimas, kuris būtų nesuderinamas su jos tekstu ir bendra struktūra.
- 43 Taip pat pažymėtina, kad, priešingai, nei teigia *Bawaria Motors*, tai, kad apmokestinamajam prekybininkui atsisakoma taikyti pelno maržos apmokestinimo schemą tokiu atveju kaip nagrinėjamasis, bet ši schema pagal Direktyvos 2006/112 136 straipsnio b punktą ir 314 straipsnio b punktą, skaitomus kartu, taikoma tokiu atveju, kai apmokestinamasis prekybininkas prieš tai įsigijo PVM neapmokestintas atitinkamas prekes iš kito apmokestinamojo asmens, kuris negalėjo atskaityti pirkimo PVM, nepažeidžia mokesčio neutralumo principo.

- 44 Kaip per posėdį pažymėjo *Minister Finansów*, antruoju atveju į prekių tiekimo apmokestinamajam prekybininkui kainą įskaičiuotas visas pirkimo PVM, sumokėtas kito apmokestinamojo asmens, nes įsigydamas tas prekes jis negalėjo net iš dalies atskaityti šio mokesčio. Tačiau pagrindinėje byloje nagrinėjamu atveju į tą kainą įtraukta tik dalis pirkimo PVM, t. y. ta, kurios apmokestinamasis asmuo, tiekiantis atitinkamas prekes apmokestinamajam prekybininkui, įsigydamas tas prekes negalėjo atskaityti laikydamasis PVM įstatymo 86 straipsnio 3 dalyje numatytų apribojimų.
- 45 Kaip teigia Lenkijos vyriausybė, leidimas taikyti pelno maržos apmokestinimo schemą tokioje situacijoje, kaip antai nagrinėjama pagrindinėje byloje, lemtų tai, kad PVM būtų neproporcingas naudotų prekių, perparduodamų apmokestinamojo prekybininko, kainai, nors didelę dalį pirkimo PVM kitas apmokestinamasis asmuo galėjo atskaityti ankstesniame prekybos etape. Šitaip būtų pažeidžiamas PVM bendrumo principas, įtvirtintas Direktyvos 2006/112 1 straipsnio 2 dalyje.
- 46 Atsižvelgiant į tai, kas išdėstyta, į pateiktą klausimą reikia atsakyti: Direktyvos 2006/112 313 straipsnio 1 dalis ir 314 straipsnis, skaitomi kartu su šios direktyvos 136 ir 315 straipsniais, aiškintini taip, kad apmokestinamajam prekybininkui negalima taikyti pelno maržos apmokestinimo schemas, kai jis tiekia motorines transporto priemones, pagal minėtos direktyvos 311 straipsnio 1 dalies 1 punktą laikomas naudotomis prekėmis, kurias jis prieš tai įsigijo neapmokestintas PVM iš kito apmokestinamojo asmens, kuris įsigydamas šias transporto priemones galėjo atskaityti tik dalį pirkimo PVM.

Dėl bylinėjimosi išlaidų

- 47 Kadangi šis procesas pagrindinės bylos šalims yra vienas iš etapų prašymą priimti prejudicinį sprendimą patekusio teismo nagrinėjamoje byloje, bylinėjimosi išlaidų klausimą turi spręsti šis teismas. Išlaidos, susijusios su pastabų pateikimu Teisingumo Teismui, išskyrus tas, kurias patyrė minėtos šalys, nėra atlygintinos.

Remdamasis šiais motyvais, Teisingumo Teismas (trečioji kolegija) nusprendžia:

2006 m. lapkričio 28 d. Tarybos direktyvos 2006/112/EB dėl pridėtinės vertės mokesčio bendros sistemos 313 straipsnio 1 dalis ir 314 straipsnis, skaitomi kartu su šios direktyvos 136 ir 315 straipsniais, aiškintini taip, kad apmokestinamajam prekybininkui negalima taikyti pelno maržos apmokestinimo schemas, kai jis tiekia motorines transporto priemones, pagal minėtos direktyvos 311 straipsnio 1 dalies 1 punktą laikomas naudotomis prekėmis, kurias jis prieš tai įsigijo neapmokestintas PVM iš kito apmokestinamojo asmens, kuris įsigydamas šias transporto priemones galėjo atskaityti tik dalį pirkimo PVM.

Parašai.