



Teismo praktikos rinkinys

GENERALINIO ADVOKATO
YVES BOT IŠVADA,
pateikta 2016 m. rugsėjo 22 d.¹

Byla C-471/15

**Sjelle Autogenbrug I/S
prieš
Skatteministeriet**

(Vestre Landsret (Vakarų apygardos apeliacinis teismas, Danija) pateiktas prašymas priimti prejudicinį sprendimą)

„Prašymas priimti prejudicinį sprendimą — Direktyva 2006/112/EB — Bendra pridėtinės vertės mokesčio sistema — Apmokestinamiesiems prekybininkams taikomos specialios procedūros — Pelno maržos apmokestinimo schema — Motorinių transporto priemonių atsarginių dalių pardavimas — Sąvoka „naudotos prekės““

1. Šioje byloje Teisingumo Teismo klausiama, ar motorinių transporto priemonių atsarginės dalys gali būti laikomos „naudotomis prekėmis“, kaip jos suprantamos pagal Direktyvos 2006/112/EB² 311 straipsnio 1 dalies 1 punktą.
2. Šis prašymas labai svarbus ieškovei pagrindinėje byloje, nes pagal šią direktyvą pelno maržai taikoma speciali apmokestinimo schema, pagal kurią numatyta, kad taikant šią schemą apmokestinamoji vertė, t. y. apmokestinamojo prekybininko bendra pelno marža, yra lygi apmokestinamojo prekybininko nustatytos prekių pardavimo kainos ir pirkimo kainos skirtumui.
3. Šioje išvadoje paaiškinsiu priežastis, kodėl manau, jog minėtos direktyvos 311 straipsnio 1 dalies 1 punktas turi būti aiškinamas taip, kad sąvoka „naudotos prekės“ apima automobilio dalis, kurios, išimtos iš eksploatuoti netinkamos transporto priemonės, transporto priemonių pakartotinio naudojimo įmonės įsigytos iš privataus asmens, perparduodamos kaip atsarginės dalys, todėl apmokestinamajam prekybininkui gali būti taikoma pelno maržos apmokestinimo schema.

I – Teisinis pagrindas

A – Sąjungos teisė

4. Direktyvos 2006/112 1 straipsnio 2 dalis suformuluota taip:

„Pagal bendros [pridėtinės vertės mokesčio (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.

¹ — Originalo kalba: prancūzų.

² — 2006 m. lapkričio 28 d. Tarybos direktyva dėl pridėtinės vertės mokesčio bendros sistemos (OL L 347, 2006, p. 1).

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.

<...>“

5. Šios direktyvos 73 straipsnyje numatyta:

„Prekių tiekimo ar paslaugų teikimo <...> apmokestinamoji vertė apima viską, kas sudaro atlygį, kurį prekių tiekėjas ar paslaugų teikėjas gavo arba turi gauti iš prekes ar paslaugas įsigyjančio asmens arba iš trečiosios šalies už prekių tiekimą ar paslaugų teikimą, įskaitant tiesiogiai su šių sandorių kaina susijusias subsidijas.“

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

7. Direktyvos 2006/112 311 straipsnio 1 dalies 1 ir 5 punktuose nurodyta:

„1. 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 perpardavimo tikslu perka ar savo verslo tikslais 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. Šios direktyvos 312 straipsnyje nustatyta:

„Taikant šį poskirsnį naudojamos šios sąvokos:

1) „pardavimo kaina“ – viskas, kas sudaro atlygį, kurį apmokestinamasis prekybininkas gauna arba turi gauti iš prekes įsigyjančio asmens ar trečiosios šalies, įskaitant tiesiogiai su sandoriu susijusias subsidijas, mokesčius, muitus, rinkliavas ir įmokas bei atsitiktines išlaidas, pavyzdžiui, apmokestinamojo prekybininko iš prekes įsigyjančio asmens imamus komisinius mokesčius, pakavimo, gabenimo ir draudimo išlaidas, išskyrus 79 straipsnyje nurodytas sumas;

2) „pirkimo kaina“ – viskas, kas sudaro atlygį pagal 1 punktą, kurį iš apmokestinamojo prekybininko gauna arba turi gauti jo tiekėjas.“

9. Minėtos direktyvos 313 straipsnio 1 dalyje nurodyta:

„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.“

10. Direktyvos 2006/112 314 straipsnyje numatyta:

„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;

<...>“

11. Šios direktyvos 315 straipsnyje nustatyta:

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

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

12. Minėtos direktyvos 318 straipsnis suformuluotas taip:

„1. Siekdamas supaprastinti mokesčio rinkimo procedūrą ir pasikonsultavusios su PVM komitetu, valstybės narės gali numatyti, kad tam tikriems sandoriams arba tam tikrų kategorijų apmokestinamiesiems prekybininkams tenkanti prekių tiekimo, kuriam taikoma maržos apmokestinimo schema, apmokestinamoji vertė turi būti nustatoma kiekvienam mokestiniam laikotarpiui, per kurį apmokestinamasis prekybininkas privalo pateikti 250 straipsnyje nurodytą PVM deklaraciją.

Pirmoje pastraipoje nurodytu atveju prekių tiekimo, kuriam taikomas vienodas PVM tarifas, apmokestinamoji vertė yra visa apmokestinamojo prekybininko pelno marža, atėmus pelno maržai tenkantį PVM.

2. Bendra pelno marža yra lygi šių dviejų sumų skirtumui:

- a) prekių tiekimo, kuriam taikoma maržos apmokestinimo schema ir kurį apmokestinamasis prekybininkas atlieka mokestiniu laikotarpiu, už kurį pateikiama deklaracija, bendroji vertė, t. y. pardavimo kainų suma;
- b) 314 straipsnyje nurodyto prekių pirkimo, kurį apmokestinamasis prekybininkas atlieka mokestiniu laikotarpiu, už kurį pateikiama deklaracija, bendroji vertė, t. y. pirkimo kainų suma.

3. Valstybės narės imasi būtinų priemonių užtikrinti, kad 1 dalyje nurodyti apmokestinamieji prekybininkai neįgytų nepagrįsto pranašumo ar nepatirtų nepagrįstos žalos.“

B – Danijos teisė

13. 2013 m. sausio 23 d. *Momsloven* (PVM įstatymas) (toliau – 2013 m. PVM įstatymas) į Danijos teisės sistemą perkeliama Direktyva 2006/112. Šio įstatymo 17 skyriaus „Specialiosios nuostatos, kuriomis reglamentuojamos naudotos prekės, meno kūriniai, kolekcionavimo objektai ir antikvariniai daiktai“ 69 straipsnio 1 dalies 1 punkte numatyta, kad įmonės, kurios, turėdamos, be kita ko, tikslą perparduoti, įsigyja naudotų prekių, meno kūrinių, kolekcionavimo objektų ir antikvarinių daiktų, perpardavimo metu gali sumokėti mokestį už atitinkamas naudotas prekes pagal šiame skyriuje nustatytas taisykles. Šios taisyklės taikomos, be kita ko, naudotoms prekėms, jei įvykdoma išankstinė sąlyga – šios prekės neapmokestinamojo asmens tiekiamos iš Danijos arba kitos valstybės narės.

14. 2013 m. PVM įstatymo 69 straipsnio 3 dalyje nurodyta, kad naudotos prekės – tai kilnojamasis materialusis turtas, kuris yra tinkamas toliau naudoti tokios būklės, kokios yra, arba tampa tinkamas naudoti po remonto darbų, išskyrus meno kūrinius, kolekcionavimo objektus ar antikvarinius daiktus, taip pat brangakmenius ir tauriuosius metalus. Be to, pagal šią nuostatą transporto priemonė, tiekiamą į kitą valstybę narę nei Danijos Karalystė arba iš jos, laikoma naudota, jeigu ji nepatenka į šio įstatymo 11 straipsnio 6 dalyje pateiktą apibrėžtį.

15. *Vestre Landsret* (Vakarų apygardos apeliacinis teismas, Danija) patikslina, jog 1994 m. gegužės 18 d. *Momsloven* (PVM įstatymas) parengiamuosiuose darbuose nurodyta, kad siūlomų taisyklių tikslas – išvengti viso PVM mokėjimo du kartus už tą pačią prekę. Pavyzdžiui, tai yra atvejis, kai prekybininkai perka iš privačių asmenų naudotas prekes, kad jas perparduotų. Be to, remiantis tuo, kas nurodyta parengiamuosiuose darbuose, sąvoka „naudotos prekės“ reiškia kilnojamąjį materialųjį turtą, kuris yra tinkamas toliau naudoti tokios būklės, kokios jis yra, arba tampa tinkamas naudoti po remonto darbų. Tai reiškia, kad kilnojamasis materialusis turtas turi išlaikyti savo tapatybę³.

16. 2006 m. vasario 10 d. informaciniame biuletenyje dėl transporto priemonių atidavimo į metalo laužą mokesčių administratorius nurodė, kad naudotoms prekėms nustatytos PVM taisyklės netaikomos transporto priemonių išrinkėjų (atiduodant į metalo laužą) vykdomam atsarginių dalių perpardavimui, nes pasikeičia transporto priemonės savybės ir ji tampa atsarginėmis dalimis.

II – Faktinės aplinkybės pagrindinėje byloje ir prejudicinis klausimas

17. *Sjelle Autogenbrug I/S* yra automobilių pakartotinio naudojimo įmonė, kurios pagrindinė veikla – naudotų automobilių dalių, kurios išimamos iš eksploatuoti netinkamų transporto priemonių, perpardavimas.

18. Papildomai *Sjelle Autogenbrug* taip pat atlieka eksploatuoti netinkamų transporto priemonių aplinkosauginį apdorojimą ir atliekų tvarkymą, už jį išrašo sąskaitas taikydama standartinę kainą. Galiausiai nedidelę įmonės bendros apyvartos dalį sudaro metalo atliekų (metalo laužo), kurių lieka išėmus automobilių dalis, pardavimas.

19. *Sjelle Autogenbrug* eksploatuoti netinkamas transporto priemones, kurių eksploatavimo laikas baigėsi arba kurios yra visiškai sugadintos, perka iš privačių asmenų arba draudimo bendrovių, kurie nedeklaruoja įvykdytų pardavimų PVM.

20. Šiuo metu *Sjelle Autogenbrug* deklaruoja PVM pagal bendras taikytinas taisykles. 2010 m. liepos 15 d. ji mokesčių administratoriaus paprašė, kad naudotoms prekėms taikoma speciali pelno maržos apmokestinimo tvarka būtų taikoma jos vykdomai naudotų automobilių dalių, išimtų iš eksploatuoti netinkamų transporto priemonių, perpardavimo veiklai.

21. 2010 m. rugpjūčio 6 d. mokesčių administratorius pateikė *Sjelle Autogenbrug* mokesčių išaiškinimą, kuriame nurodė, kad įmonė neturi teisės naudotis tokia tvarka, nes nagrinėjamos automobilių dalys nepatenka į sąvoką „naudotos prekės“, kaip ji suprantama pagal taikytinus teisės aktus.

22. 2011 m. gruodžio 12 d. nutartimi *Landsskatteret* (Mokesčių teismas, Danija) patvirtino mokesčių administratoriaus sprendimą. Tuomet *Sjelle Autogenbrug* padavė apeliacinį skundą dėl šios nutarties prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikusiam teismui.

3 — Žr. sprendimo dėl prašymo priimti prejudicinį sprendimą 2.1 punktą, p. 11.

23. *Vestre Landsret* (Vakarų apygardos apeliacinis teismas), turėdamas abejonių dėl to, kaip reikia aiškinti Direktyvos 2006/112 311 straipsnio 1 dalies 1 punktą, nusprendė sustabdyti bylos nagrinėjimą ir pateikti Teisingumo Teismui šį prejudicinį klausimą:

„Ar šios bylos aplinkybėmis eksploatuoti netinkamos transporto priemonės dalys, kurias transporto priemonių pakartotinio naudojimo įmonė, registruota kaip PVM mokėtoja, išima iš transporto priemonės, turėdama tikslą jas perparduoti kaip atsargines dalis, gali būti laikomos naudotomis prekėmis, kaip tai suprantama pagal Direktyvos 2006/112 311 straipsnio 1 dalies 1 punktą?“

III – Mano vertinimas

24. Visų pirma primintina, kad taikant atskaitos sistemą pagal dabartinę bendrą PVM tvarką yra užtikrinamas visiškas PVM neutralumas ūkio subjektams, kurie įsipareigoja sumokėti PVM, gautą vykdant ekonominę veiklą. Taigi kiekvieno ekonominio sandorio metu PVM apmokestinamas ūkio subjektas gali atskaityti iš PVM sumos, gautos pardavus prekę ar paslaugą, pirkimo PVM sumą, kurią sumokėjo įgydamas prekes arba paslaugas savo ekonominei veiklai vykdyti. Ši atskaitos sistema leidžia užtikrinti, kad PVM būtų taikomas prekei ar paslaugai, o ne ūkio subjektų apyvartai ir kad PVM našta tektų tik galutiniam vartotojui.

25. Kalbant apie privačius asmenis, reikia pasakyti, kad jie nevykdo ekonominės veiklos, todėl nėra apmokestinami PVM. Jei jie parduoda naudotą prekę kitam privačiam asmeniui arba apmokestinamajam asmeniui, sandoris nėra apmokestinamas PVM.

26. Sunkumų kyla tuomet, kai įgijėjas yra apmokestinamasis prekybininkas. Iš tiesų, kadangi prekę grįžta į ekonominę apyvartą, perparduodamas prekę apmokestinamasis prekybininkas turi mokėti PVM. Tačiau, kadangi jis nėra mokėjęs PVM pirkdamas naudotą prekę iš neapmokestinamojo privataus asmens, jis negali jo atimti iš valstybei mokėtinos sumos, taigi šią sumą sudaro išimtinai PVM, gautas perparduodant šią prekę. Dėl to nelieka PVM neutralumo ir minėta prekę apmokestinama du kartus.

27. Pelnų maržos apmokestinimo schema, sukurta pagal Direktyvą 94/5/EB⁴ ir įtraukta į Direktyvos 2006/112 311–343 straipsnius, buvo patvirtinta siekiant panaikinti šį sunkumą. Ja siekiama, pirma, suderinti tvarką, taikytiną naujoms įgyjamoms ir PVM apmokestinamoms prekėms, kurios paskui perparduodamos kaip naudotos prekės, ir, antra, išvengti dvigubo apmokestinimo ir konkurencijos iškraipymo tarp apmokestinamųjų asmenų naudotų prekių srityje⁵.

28. Kad pasinaudotų šia schema, apmokestinamasis prekybininkas turi pardavinėti prekes, kurioms taikoma sąvoka „naudotos prekės“, kaip tai suprantama pagal Direktyvos 2006/112 311 straipsnio 1 dalies 1 punktą.

29. Taigi šioje byloje prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas iš esmės nori sužinoti, ar ši nuostata turi būti aiškinama taip, kad sąvoka „naudotos prekės“ apima automobilių dalis, kurios, išimtos iš eksploatuoti netinkamos transporto priemonės, transporto priemonių pakartotinio naudojimo įmonės įsigytos iš privačių asmenų, yra perparduodamos kaip atsarginės dalys, todėl apmokestinamajam prekybininkui gali būti taikoma pelno maržos apmokestinimo schema.

4 — 1994 m. vasario 14 d. Tarybos direktyva, papildanti bendrą pridėtinės vertės mokesčio sistemą ir iš dalies keičianti Direktyvą 77/388/EEB – Specialios nuostatos, taikytinos naudotoms prekėms, meno kūriniams, kolekcionavimo objektams ir antikvariniams daiktams (OL L 60, 1994, p. 16; 2004 m. specialusis leidimas lietuvių k., 9 sk., 1 t., p. 255).

5 — Žr. Direktyvos 2006/112 51 konstatuojamąją dalį ir 2011 m. kovo 3 d. Sprendimą *Auto Nikolovi* (C-203/10, EU:C:2011:118, 47 punktą ir jame nurodyta teismo praktiką).

30. Danijos vyriausybė mano, kad šioje nuostatoje vartojami žodžiai „tokios būklės“ reiškia, jog prekė turi išlaikyti savo tapatybę, kad būtų galima ją laikyti „naudota preke“, o atsarginių dalių atveju taip nėra, nes *Sjelle Autogenbrug* iš pradžių įsigyja visą transporto priemonę. Be to, ši vyriausybė teigia, kad net jei atsargines dalis būtų galima laikyti „naudotomis prekėmis“, nebūtų galima taikyti pelno maržos apmokestinimo schemos, nes šių atskirų dalių pirkimo kaina negali būti tiksliai nustatyta.

31. Nepritariu šiam požiūriui dėl toliau nurodytų priežasčių.

32. Primenu, kad pagal Direktyvos 2006/112 311 straipsnio 1 dalies 1 punktą naudotos prekės yra apibrėžtos kaip „kilnojamas materialusis turtas, kuris yra tinkamas toliau naudoti tokios būklės, kokios jis yra, arba tampa tinkamas naudoti po remonto darbų, išskyrus meno kūrinius, kolekcionavimo objektus ar antikvarinius daiktus, taip pat tauriuosius metalus ar brangakmenius, kaip apibrėžia valstybės narės“.

33. Šioje apibrėžtyje ir net visame šios direktyvos tekste niekas nerodo, jog Sąjungos teisės aktų leidėjas norėjo, kad į šią sąvoką nepatektų prekės, kurios iš pradžių sudarė vieną vientisą visumą, bet nuo jos gali būti atskirtos, pavyzdžiui, netinkamų eksploatuoti transporto priemonių atsarginės dalys.

34. Žodžių „tinkamas toliau naudoti“ vartojimas šioje apibrėžtyje rodo, jog tam, kad galėtų būti laikoma „naudota preke“, kaip ji suprantama pagal Direktyvos 2006/112 311 straipsnio 1 dalies 1 punktą, prekė turi būti galima toliau naudoti, aišku, išskyrus naujas prekes. Šis tolesnis naudojimas gali būti galimas nesant būtinybės remontuoti prekę arba atlikus jos remonto darbus. Manau, taip turi būti suprantami žodžiai „tokios būklės, kokios jis yra, arba tampa tinkamas naudoti po remonto darbų“.

35. Atsižvelgdamas į Sąjungos teisės aktų leidėjo pateiktą apibrėžtį, manau, pagrindinis veiksnys pripažįstant „naudota preke“ yra tai, jog prekė išlaikė savybes, kurias turėjo būdama nauja. Taip pat pažymėtina, kad 2000 m. rugsėjo 18 d. Europos Parlamento ir Tarybos direktyvos 2000/53/EB dėl eksploatuoti netinkamų transporto priemonių⁶ 2 straipsnio 6 punkte Sąjungos teisės aktų leidėjas sąvoką „pakartotinis naudojimas“ apibrėžė kaip sąvoką „eksploatuoti netinkamos transporto priemonės dalių naudojimas tam pačiam tikslui, kuriam jos buvo pagamintos“. Transporto priemonės dalys visiškai atitinka šį reikalavimą, nes net atskirtos nuo šios transporto priemonės išlaiko savo pradines savybes, kadangi yra iš naujo naudojamos tais pačiais tikslais kitoje transporto priemonėje. Todėl nesvarbu, kad šios dalys buvo išimtos iš tam tikros transporto priemonės.

36. Be to, reikia nepamiršti, kad eksploatuoti netinkamų motorinių transporto priemonių atsarginių dalių pakartotinis naudojimas yra aiškiai Sąjungos teisės aktų leidėjo skatinamas. Direktyvos 2000/53 5 konstatuojamojoje dalyje jis net yra nurodęs, kad yra pagrindinis principas, pagal kurį atliekos turėtų būti pakartotinai naudojamos ir naudojamos, pirmenybę suteikiant pakartotiniam naudojimui ir perdirbimui. Šis tikslas galėtų nukentėti, jei apmokestinamieji prekybininkai, kaip antai *Sjelle Autogenbrug*, kurie perka motorines transporto priemones, kad išrinktų jas ir paskui perparduotų atsargines dalis, negalėtų naudotis pelno maržos apmokestinimo schema.

37. Galiausiai, jei eksploatuoti netinkamų motorinių transporto priemonių dalys, parduodamos kaip atsarginės dalys, negali būti laikomos „naudotomis prekėmis“ pagal Direktyvą 2006/112, atsirastų teisinė spraga, susijusi su šių dalių vertinimu apmokestinimo požiūriu, nes jos taip pat negali būti laikomos „naujomis prekėmis“.

38. Todėl automobilių dalys, kurios, išimtos iš eksploatuoti netinkamos transporto priemonės, transporto priemonių pakartotinio naudojimo įmonės įsigytos iš privačių asmenų, yra perparduodamos kaip atsarginės dalys, turi būti laikomos „naudotomis prekėmis“.

6 — OL L 269, 2000, p. 34; 2004 m. specialusis leidimas lietuvių k., 15 sk., 5 t., p. 224.

39. Tai nustačius, reikia išnagrinėti, ar pelno maržos apmokestinimo schema gali būti taikoma tokiai prekių rūšiai, kaip atsarginės dalys. Iš tiesų, nors klausimas susijęs tik su sąvoka „naudotos prekės“, jis formuluojamas pagrindinės bylos kontekste, kuriame kyla klausimas, ar, atsižvelgiant į atitinkamų prekių ypatumus, *Sjelle Autogenbrug* gali būti taikoma speciali pelno maržos apmokestinimo schema. Pagal nusistovėjusią teismo praktiką, vykdant SESV 267 straipsnyje įtvirtintą nacionalinių teismų ir Teisingumo Teismo bendradarbiavimo procedūrą, pastarasis teismas nacionaliniam teismui turi pateikti naudingą atsakymą, kuris leistų išspręsti jo nagrinėjamą bylą⁷. Todėl, siekiant pateikti naudingą atsakymą prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikusiam teismui, reikia išnagrinėti, ar atitinkamų naudotų prekių ypatumas, kaip teigia Danijos vyriausybė, neleidžia pelno maržos apmokestinimo schemos taikyti *Sjelle Autogenbrug*.

40. Direktyvos 2006/112 315 straipsnyje nurodyta, kad pagal šią schemą apmokestinamoji vertė, t. y. apmokestinamojo prekybininko pelno marža, yra lygi apmokestinamojo prekybininko nustatytos prekių pardavimo kainos ir pirkimo kainos skirtumui. Nagrinėjamoje situacijoje kyla sunkumų nustatant būtent pirkimo kainą. Iš tikrųjų, atsarginės dalys buvo pirktos ne kaip tokios dalys, o kaip dalys tam tikros visumos, t. y. transporto priemonės, už kurią apmokestinamasis prekybininkas sumokėjo bendrą kainą.

41. Danijos ir Graikijos vyriausybės teigia, kad dėl veiksmų, kurie atliekami atiduodant į metalo laužą, sudėtingumo (ne tik dalių išėmimas, bet ir aplinkosauginis apdorojimas, atliekų tvarkymas ir kt.) neįmanoma nustatyti atskirų dalių pirkimo kainos. Danijos vyriausybė visų pirma mano, kad jei šiomis aplinkybėmis būtų leista taikyti specialią pelno maržos apmokestinimo schemą, kiltų piktnaudžiavimo šia schema ir jos apėjimo pavojus, nes įmonės turėtų galimybę pakoreguoti pirkimo kainas taip, kad būtų gauta kuo mažesnė pelno marža, ir dėl to įgyti pranašumą dėl PVM.

42. Manau, jei prekė yra pripažįstama „naudota preke“, kaip ji suprantama pagal Direktyvos 2006/112 311 straipsnio 1 dalies 1 punktą, valstybė narė, kurios teritorijoje veikia šią prekę perparduodantis apmokestinamasis prekybininkas, turi taikyti pelno maržos apmokestinimo schemą, kad ir kokia būtų atitinkama naudota prekė.

43. Iš tiesų primintina, kad pagal šios direktyvos 313 straipsnio 1 dalį „[n]audotas prekes <...> tiekiantiems apmokestinamiesiems prekybininkams valstybės narės pagal šio poskirsnio nuostatas *taiko* specialią schemą, skirtą apmokestinamojo prekybininko pelno maržai apmokestinti“⁸. Manau, tiesioginės nuosakos esamuojų laiku vartojimas šioje dalyje nepalieka valstybėms narėms jokios diskrecijos dėl šios specialios schemos taikymo.

44. Pelno maržos apmokestinimo schema leidžia visiškai laikytis mokesčių neutralumo principo. Šiuo klausimu Teisingumo Teismas yra nurodęs, kad šis principas – tai pagrindinis šios srities Sąjungos teisės aktais numatytos bendros PVM sistemos principas⁹. Taip pat jis yra nusprendęs, kad iš nusistovėjusios Teisingumo Teismo praktikos matyti, jog minėtas principas, būdingas PVM sistemai, draudžia apmokestinamojo asmens profesinę veiklą apmokestinti du kartus¹⁰.

45. Be to, Teisingumo Teismas nusprendė, jog mokesčių neutralumo principas turi būti aiškinamas taip, kad, vartotojo požiūriu, skirtingo dviejų identiškų ar panašių paslaugų, tenkinančių tuos pačius vartotojo poreikius, vertinimo PVM atžvilgiu pakanka, kad būtų nustatytas šio principo pažeidimas¹¹. Taip pat jis nurodė, kad pagal minėtą principą draudžiama panašias tarpusavyje konkuruojančias

7 — Žr. 2016 m. balandžio 28 d. Sprendimą *Oniors Bio* (C-233/15, EU:C:2016:305, 30 punktas ir jame nurodyta teismo praktika).

8 — Kursyvu išskirta mano.

9 — Žr. 2015 m. balandžio 23 d. Sprendimą *GST – Sarviz Germania* (C-111/14, EU:C:2015:267, 34 punktas ir jame nurodyta teismo praktika).

10 — Žr. 2015 m. liepos 2 d. Sprendimą *NLB Leasing* (C-209/14, EU:C:2015:440, 40 punktas ir jame nurodyta teismo praktika).

11 — Žr. 2011 m. lapkričio 10 d. Sprendimą *The Rank Group* (C-259/10 ir C-260/10, EU:C:2011:719, 36 punktas).

paslaugas vertinti skirtingai PVM atžvilgiu¹². Teisingumo Teismas pridūrė, kad mokesčių neutralumo principas apima konkurencijos iškreipimo, atsirandančio dėl skirtingo PVM vertinimo, panaikinimą. Todėl iškreipimas yra įrodytas, kai konstatuojama, kad teikiamos paslaugos tarpusavyje konkuruoja ir yra nevienodai vertinamos PVM atžvilgiu¹³.

46. Taigi pelno maržos apmokestinimo schema, atsižvelgiant į PVM neutralumo principą, siekiama išvengti dvigubo apmokestinimo ir konkurencijos tarp apmokestinamųjų asmenų iškreipimo, be kita ko, naudotų prekių srityje. Teisingumo Teismas 2011 m. kovo 3 d. Sprendimo *Auto Nikolovi* (C-203/10, EU:C:2011:118) 47 ir 48 punktuose yra priminęs dvejopą šios schemos tikslą.

47. Iš tikrųjų apmokestinant ne prekės pardavimo kainą, o tik pelno maržą pagal šią schemą išvengiama, pirma, šios perparduodamos prekės dvigubo apmokestinimo ir, antra, apmokestinamojo prekybininko įpareigojimo sumokėti valstybei narei PVM sumą, iš kurios jis negali atskaityti pirkimo metu sumokėto mokesčio sumos, – tai galėtų iškreipti konkurenciją.

48. Jei Transporto priemonės atsarginės dalys iš pradžių sudarė visumą, jos buvo apmokestintos pirkimo momentu, kai privatus asmuo įsigijo šią transporto priemonę. Taigi dalį šių atsarginių dalių pardavimo kainos sudaro eksploatuoti netinkamos transporto priemonės pirkimo kaina, nuo kurios privatus pardavėjas jau buvo sumokėjęs PVM, ir nei ji, nei apmokestinamasis prekybininkas negali jos atskaityti. Todėl konstatuotina, kad tikslas išvengti dvigubo apmokestinimo nukentėtų, jei tokioms naudotoms prekėms, kaip motorinių transporto priemonių atsarginės dalys, negalėtų būti taikoma pelno maržos apmokestinimo schema. Taip būtų tiesiogiai pažeistas PVM neutralumo principas¹⁴.

49. Dėl tikslo išvengti konkurencijos iškreipimų tarp apmokestinamųjų asmenų pažymėtina, jog Direktyvos 2006/112 7 konstatuojamojoje dalyje numatyta, kad net jeigu mokesčio tarifai ir neapmokestinimo atvejai nebus visiškai suderinti, taikant bendrą PVM sistemą turėtų būti sudarytos neutralios konkurencijos sąlygos, kuriomis kiekvienos valstybės narės teritorijoje panašioms prekėms ir paslaugoms taikomi vienodi mokesčiai nepriklausomai nuo gamybos ir paskirstymo grandinės ilgio.

50. Tačiau dėl atsisakymo taikyti pelno maržos apmokestinimo schemą tokiais veislais, kaip nagrinėjama pagrindinėje byloje, būtent ir atsirastų konkurencijos iškreipimas naudotų atsarginių dalių pardavimo rinkoje tarp apmokestinamųjų prekybininkų, kaip antai *Sjelle Autogenbrug*, kurie atsargines dalis perparduoda išėmę iš eksploatuoti netinkamų transporto priemonių, ir apmokestinamųjų prekybininkų, kurie įsigijo atsargines dalis būtent kaip tokias dalis.

51. Iš tiesų, pirmieji, kurie negali pasinaudoti specialia schema, privalės sumokėti valstybei gautą PVM nuo visos dalių pardavimo kainos ir negalės taikyti atskaitos. Taigi jų pardavimo kainos neišvengiamai bus didesnės nei antrųjų apmokestinamųjų prekybininkų, kurie naudoja pelno maržos apmokestinimo schemą, ir sumažės jų konkurencingumas naudotų atsarginių dalių rinkoje, nebent jie atsisakytų dalies savo apyvartos. Dėl šio konkurencijos iškreipimo paslaugų, kurios, vartotojo požiūriu, yra panašios ir kuriomis tenkinami tie patys jo poreikiai, teikimas PVM atžvilgiu buvo vertinamas skirtingai.

52. Dėl konkretaus pelno maržos apmokestinimo schemos taikymo tokioms naudotoms prekėms, kaip motorinių transporto priemonių atsarginės dalys, manau, kad nacionalinis teismas turi apibrėžti, atsižvelgdamas į taikytinas nacionalinės teisės nuostatas, kaip ši tvarka turi būti taikoma nagrinėjamai situacijai. Kelios valstybės narės yra suradusios būdų pašalinti sunkumus, susijusius su atsarginių dalių pirkimo kainos nustatymu.

12 — Žr. 2012 m. liepos 19 d. Sprendimą *A* (C-33/11, EU:C:2012:482, 32 punktą ir jame nurodyta teismo praktiką). Taip pat žr. 2012 m. lapkričio 15 d. Sprendimą *Zimmermann* (C-174/11, EU:C:2012:716, 48 punktą).

13 — Žr. 2012 m. liepos 19 d. Sprendimą *A* (C-33/11, EU:C:2012:482, 33 punktą ir jame nurodyta teismo praktiką).

14 — Šiuo klausimu žr. 2009 m. balandžio 23 d. Sprendimą *Puffer* (C-460/07, EU:C:2009:254, 45 ir 46 punktai ir juose nurodyta teismo praktika) ir 2012 m. kovo 22 d. Sprendimą *Klub* (C-153/11, EU:C:2012:163, 42 punktą).

53. Be kita ko, Prancūzijoje ir Liuksemburge yra numatyta, kad parduodant meno kūrinius, kai negalima tiksliai nustatyti pirkimo kainos, kurią apmokestinamasis prekybininkas sumokėjo pardavėjui, arba kai kaina yra labai nedidelė, apmokestinamąją vertę gali sudaryti pardavimo kainos procentinė dalis – 30 % pardavimo kainos¹⁵.

54. Nors iš tiesų toks sprendimas yra susijęs su meno kūrinių, man vis dėlto atrodo, jog jį galima taikyti naudotoms prekėms, kurių pirkimo kainą taip pat sunku nustatyti.

55. Šiuo klausimu pažymėtina, kad *Bulletin officiel des finances publiques-Impôts* (Prancūzija)¹⁶ 310 punkte numatyta, jog „[n]evienarūšių prekių visumos (pavyzdžiui, neveikianti gamykla arba įranga perdirbimui) įgijėjai privalo atlikti rūšiavimą, o paskui nustatyti tikslų savo perparduodamų prekių pobūdį – tam tikros iš šių prekių gali būti antrinė žaliava, naudotina naujame gamybos procese, kitos gali būti naudotos prekės, kurios ir toliau būtų naudojamos. *Jei tiksliai nežinoma pastarųjų pirkimo kaina, apmokestinamąją vertę gali būti laikoma pusė pardavimo kainos*“¹⁷.

56. Be to, taip pat laikytina, kad kitas būdas apskaičiuoti pelno maržą gali būti bendro metodo taikymas. Iš tiesų, Direktyvos 2006/112 318 straipsnyje, kuris buvo perkeltas 2013 m. PVM įstatymo 70 straipsnio 5 dalimi, nurodyta, kad valstybės narės gali numatyti, kad nustatoma ne atskirai kiekvieno prekės tiekimo, o bendrai tam tikro laikotarpio apmokestinamoji vertė. Šiuo atveju apmokestinamoji vertė referenciniu laikotarpiu yra lygi skirtumui tarp prekių tiekimo, kuriam taikoma maržos apmokestinimo schema ir kurį apmokestinamasis prekybininkas atlieka deklaracijoje nurodytu mokestiniu laikotarpiu, bendrosios vertės, t. y. pardavimo kainų sumos, ir Direktyvos 2006/112 314 straipsnyje nurodytų prekių pirkimo, kurį apmokestinamasis prekybininkas atlieka deklaracijoje nurodytu mokestiniu laikotarpiu, bendrosios vertės, t. y. pirkimo kainų sumos.

57. Atrodo, kaip teigia *Sjelle Autogenbrug*, kad pagal Danijos praktiką šis bendras metodas gali būti taikomas, kai apmokestinamasis prekybininkas perka paveldėtus daiktus, už kuriuos išrašytoje sąskaitoje arba atitinkamuose dokumentuose nurodyta ne kiekvienos prekės kaina, bet bendras paveldėtas turtas, o kiekvieno atskiro daikto kaina nežinoma.

58. Todėl man atrodo, kad pagrindinėje byloje nagrinėjamojoje situacijoje bendras metodas gali būti taikomas. Pavyzdžiui, apskaičiuojant pelno maržą už tam tikrą laikotarpį. Ji būtų lygi skirtumui tarp atsarginių dalių pardavimo kainų sumos ir šių atsarginių dalių pirkimo kainų sumos. Pastarajai sumai apskaičiuoti gali būti numatyta, kad iš eksploatuoti netinkamų motorinių transporto priemonių pirkimo sumos atimama aplinkosauginio apdorojimo ir atliekų tvarkymo suma (už šias paslaugas *Sjelle Autogenbrug* išrašo sąskaitas pagal standartinę kainą) ir metalo laužo pardavimo ar bet kokios kitos paslaugos suma. Taigi, iš transporto priemonių pirkimo kainų atėmus šias visas sumas, liks suma, atitinkanti visų dalių, išimtų iš kiekvienos transporto priemonės per šį konkretų laikotarpį, pirkimo kainą.

59. Kad ir kaip būtų, kaip nurodžiau, būtent nacionalinis teismas turi nustatyti, kaip pelno maržos apmokestinimo schema turi būti taikoma nagrinėjamai situacijai.

60. Atsižvelgdamas į išdėstytus argumentus, manau, jog Direktyvos 2006/112 311 straipsnio 1 dalies 1 punktą turi būti aiškinamas taip, kad sąvoka „naudotos prekės“ apima automobilio dalis, kurios, išimtos iš eksploatuoti netinkamos transporto priemonės, transporto priemonių pakartotinio naudojimo įmonės įsigytos iš privataus asmens, perparduodamos kaip atsarginės dalys, todėl apmokestinamajam prekybininkui gali būti taikoma pelno maržos apmokestinimo schema.

15 — Atitinkamai žr. Bendrojo mokesčių kodekso (Prancūzija) 297 A straipsnio III dalį ir Pridėtinės vertės mokesčio įstatymo (Liuksemburgas) 56 ter-1 straipsnio 4 dalį.

16 — BOI-TVA-SECT-90-20-20150506.

17 — Kursyvu išskirta mano.

IV – Išvada

61. Atsižvelgdamas į išdėstytus dalykus, siūlau Teisingumo Teismui į *Vestre Landsret* (Vakarų apygardos apeliacinis teismas, Danija) atsakyti taip:

2006 m. lapkričio 28 d. Tarybos direktyvos 2006/112/EB dėl pridėtinės vertės mokesčio bendros sistemos 311 straipsnio 1 dalies 1 punktas turi būti aiškinamas taip, kad sąvoka „naudotos prekės“ apima automobilio dalis, kurios, išimtos iš eksploatuoti netinkamos transporto priemonės, transporto priemonių pakartotinio naudojimo įmonės įsigytos iš privataus asmens, perparduodamos kaip atsarginės dalys, todėl apmokestinamajam prekybininkui gali būti taikoma pelno maržos apmokestinimo schema.