

Byla C-203/10

Direktsia „Obzhalvane i upravljenje na izpalnenieto“ – Varna

prieš

Auto Nikolovi OOD

(Varhoven administrativen sad prašymas priimti prejudicinį sprendimą)

„Direktyva 2006/112/EB – Pridėtinės vertės mokestis – Naudotos variklinio transporto priemonių dalys – Apmokestinamojo prekybininko atliktas importas ? Sąjungoje – Maržos apmokestinimo schema ar ?prasta PVM schema – Teisės ? atskaitų atsiradimas – Tiesioginis veikimas“

Sprendimo santrauka

1. Mokesčių nuostatos – Teisės aktų suderinimas – Apyvartos mokesčiai – Bendra pridėtinės vertės mokesčio sistema – Speciali apmokestinamųjų prekybininkų schema – Maržos apmokestinimo schema – Taikymo sritis

(Tarybos direktyvos 2006/112 314 straipsnis)

2. Mokesčių nuostatos – Teisės aktų suderinimas – Apyvartos mokesčiai – Bendra pridėtinės vertės mokesčio sistema – Speciali apmokestinamųjų prekybininkų schema – Apmokestinamojo prekybininko ? Sąjungoje importuotos prekės – Maržos apmokestinimo schemas netaikymas – Teisės ? importuojant sumokėto mokesčio atskaitų perkėlimas – Nepriimtinumai

(Tarybos direktyvos 2006/112 320 straipsnio 1 dalies pirma ir antra pastraipos)

3. Mokesčių nuostatos – Teisės aktų suderinimas – Apyvartos mokesčiai – Bendra pridėtinės vertės mokesčio sistema – Speciali apmokestinamųjų prekybininkų schema – Maržos apmokestinimo schema – Nuostatos, kuriomis apibrėžiama šios schemas taikymo sritis – Taisyklės, kuria apibrėžiamos teisės ? pasirinkus ?prastą schemą sumokėto mokesčio atskaitų perkėlimo sąlygos – Tiesioginis veikimas

(Tarybos direktyvos 2006/112 314 straipsnis ir 320 straipsnio 1 dalies pirma ir antra pastraipos)

1. Direktyvos 2006/112 dėl pridėtinės vertės mokesčio bendros sistemos 314 straipsnis turi būti aiškinamas taip, kad maržos apmokestinimo schema netaikoma tokių prekių, kaip variklinio transporto priemonių naudotos dalys, kurias pats apmokestinamasis prekybininkas importavo ? Sąjungoje taikant ?prastą pridėtinės vertės mokesčio schemą, tiekimui.

Iš tiesų iš Direktyvos 2006/112 struktūros ir bendros sistemos, ypač apmokestinamųjų sandorių klasifikavimo jos IV antraštinėje dalyje, matyti, kad sėvoka „prekių tiekimas“, ?tvirtinta šios direktyvos 314 straipsnyje, turi būti atskirta pirmiausia nuo sėvokos „prekių importas“ ? Sąjungoje iš trečiosios šalies.

(žr. 43, 53 punktus, rezoliucinės dalies 1 punktą)

2. Direktyvos 2006/112 dėl pridėtinės vertės mokesčio bendros sistemos 320 straipsnio 1 dalies pirma pastraipa ir 2 dalis turi būti aiškinamos taip, kad jomis draudžiama tokia nacionalinė

nuostata, kurioje numatyta, jog apmokestinamojo prekybininko teis? ? importuojant kitas prekes nei meno k?riniai, kolekcionavimo objektai ar antikvariniai daiktai pritaikius ?prast? prid?tin?s vert?s mokes?io schem? sumok?to prid?tin?s vert?s mokes?io atskait? nukeliama iki v?lesnio prek? tiekimo, kuriam taikoma ši ?prasta schema.

Kai maržos apmokestinimo schemos negalima taikyti ir d?l to nebegalima pasirinkti, ar taikyti ši? schem?, ar ?prast? prid?tin?s vert?s mokes?io schem?, neb?ra jokio suk?iavimo pavojaus, kuriuo b?t? gali pateisinti ?prastos atskaitos schemos netaikym?.

(žr. 58–59 punktus, rezoliucin?s dalies 2 punkt?)

3. Direktyvos 2006/112 d?l prid?tin?s vert?s mokes?io bendros sistemos 314 straipsnis ir 320 straipsnio 1 dalies pirma pastraipa bei 2 dalis turi b?ti aiškinami kaip esantys tiesioginio veikimo, o d?l to nacionaliniame teisme privatus asmuo gali remtis šiomis nuostatomis, siekdamas, kad neb?t? taikomos su jomis nesuderinamos nacionalin?s teis?s nuostatos.

Kalbant apie 314 straipsn?, pažym?tina, kad atvejai, kada taikoma maržos apmokestinimo schema, aiškiai apibr?žti ir nepriklauso nuo jokios kitos S?jungos institucij? ar valstybi? nari? priemon?s pri?mimo. 320 straipsnio 1 dalies pirmoje pastraipoje aiškiai ir be išlyg? nurodyti importuojami daiktai, d?l kuri? v?lesnio tiekimo taikant ?prast? prid?tin?s vert?s mokes?io schem? atsiranda apmokestinamojo prekybininko teis? ? importuojant mok?tino ar sumok?to prid?tin?s vert?s mokes?io atskait?. 320 straipsnio 2 dalyje savo ruožtu taip pat apibr?žta teis?s ? atskait? perk?limo taisykl?s taikymo sritis.

(žr. 62–63, 65 punktus, rezoliucin?s dalies 3 punkt?)

TEISINGUMO TEISMO (tre?ioji kolegija) SPRENDIMAS

2011 m. kovo 3 d.(*)

„Direktyva 2006/112/EB – Prid?tin?s vert?s mokestis – Naudotos variklini? transporto priemoni? dalys – Apmokestinamojo prekybininko atliktas importas ? S?jung? – Maržos apmokestinimo schema ar ?prasta PVM schema – Teis?s ? atskait? atsiradimas – Tiesioginis veikimas“

Byloje C?203/10

d?l *Varhoven administrativen sad* (Bulgarija) 2010 m. balandžio 20 d. sprendimu, kur? Teisingumo Teismas gavo 2010 m. balandžio 26 d., pagal SESV 267 straipsn? pateikto prašymo priimti prejudicin? sprendim? byloje

Direktsia „Obzhalvane i upravlenie na izpalnenieto“ – Varna

prieš

Auto Nikolovi OOD

TEISINGUMO TEISMAS (trečioji kolegija),

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

generalinis advokatas J. Mazák,

kancleris A. Calot Escobar,

vykus rašytinei proceso daliai,

išnagrinęs pastabas, pateiktas:

- *Direksia „Obzhalvane i upravlentie na izpalnenieto“ – Varna*, atstovaujamos Sv. Avramov,
- *Auto Nikolovi OOD*, atstovaujamos M. Nikolov,
- Europos Komisijos, atstovaujamos D. Roussanov ir D. Triantafyllou,

atsižvelgęs į sprendimą, priimtą susipažinus su generalinio advokato nuomone, nagrinėti bylą be išvados,

priima šį

Sprendimas

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) 311 straipsnio 1 dalies 1 punkto, 314 ir 320 straipsnių išaiškinimu.

2 Šis prašymas pateiktas sprendžiant bylą *Auto Nikolovi OOD* (toliau – *Auto Nikolovi*) prieš *direksia „Obzhalvane i upravlentie na izpalnenieto“ – Varna* (Varnos miesto Skundų ir vykdymo administravimo direkcija) prie *Tsentralno upravlentie na Natsionalna agentsia za prihodite* (Nacionalinės pajamų agentūros centrinės valdyba) šiai institucijai atsisakius *Auto Nikolovi* suteikti teisę nedelsiant atskaityti pridėtinės vertės mokestį (toliau – PVM), sumokėtą Europos Sąjungoje iš Šveicarijos importavus naudotas variklinio transporto priemonių dalis.

Teisinis pagrindas

Sąjungos teisė

3 Direktyvos 2006/112 51 konstatuojamojoje dalyje numatyta:

„Tikslinga patvirtinti Bendrijos apmokestinimo tvarką, taikytiną naudotoms prekėms, meno kūriniams, antikvariniams daiktams ir kolekcionavimo objektams, siekiant išvengti dvigubo apmokestinimo ir konkurencijos tarp apmokestinamųjų asmenų iškraipymo.“

4 Pagal šios direktyvos 30 straipsnio pirmą pastraipį:

„Prekių importas“ – prekės, kurios nėra išleistos į laisvą apyvartą, kaip nustatyta Sutarties 24 straipsnyje, vežimas į Bendriją.“

5 Kalbant apie šios rėšies sandorius, minėtos direktyvos 70 straipsnyje numatyta, kad „apmokestinimo momentas įvyksta ir prievolė apskaituoti PVM atsiranda tada, kai prekės yra

importuotos“.

6 Pagal minėtos direktyvos 167 straipsnį „teisė į atskaitą atsiranda, atsiradus prievolei apskaituoti atskaitytiną PVM“.

7 Direktyvos 2006/112 168 straipsnyje numatyta:

„Jeigu prekes ir paslaugas apmokestinamasis asmuo naudoja savo apmokestinamiesiems sandoriams, apmokestinamasis asmuo turi turėti valstybėje narėje, kurioje jis vykdo šiuos sandorius, teisę iš PVM, kurį sumokėti jam tenka prievolę, atskaityti:

<...>

e) mokėtiną arba sumokėtą PVM už prekių importą į tą valstybę narę“.

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

9 Pagal šios direktyvos 311 straipsnio 1 dalies 1 ir 5 punktus:

„1. Taikant šį skyrį 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“.

10 Minėtos direktyvos 313 straipsnio 1 dalyje numatyta:

„1. Naudotų prekių, meno kūrinių, kolekcionavimo objektų ar antikvarinių daiktų tiekimui, vykdomam apmokestinamąjį asmenį, valstybės narės pagal šio poskirsnio nuostatas taiko specialią schemą, skirtą apmokestinamojo prekybininko pelno maržai apmokestinti.“

11 Direktyvos 2006/112 314 straipsnyje nurodyta:

„Maržos apmokestinimo schema taikoma naudotų prekių, meno kūrinių, kolekcionavimo objektų ar antikvarinių daiktų tiekimui, kurį atlieka apmokestinamasis prekybininkas, kai tas prekes jam Bendrijos viduje tiekia 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 prekės tiekimas apmokestinamas PVM pagal šią maržos apmokestinimo schemą.“

12 Pagal šios direktyvos 316 straipsnio 1 dalį:

„1. Valstybės narės apmokestinamiesiems prekybininkams suteikia teisę pasirinktinai taikyti maržos apmokestinimo schemą šioms sandoriams:

a) meno kūrinių, kolekcionavimo objektų ir antikvarinių daiktų, kuriuos apmokestinamasis prekybininkas pats importavo, tiekimui;

<...>“

13 Minėtose direktyvos 319 straipsnyje numatyta, kad „apmokestinamasis prekybininkas gali taikyti prastą PVM procedūrą tiekimui, kuriam taikoma maržos apmokestinimo schema“.

14 Pagal Direktyvos 2006/112 320 straipsnį:

„1. Kai apmokestinamasis prekybininkas taiko prastą PVM procedūrą meno kūrinių, kolekcionavimo objekto ar antikvarinio daikto, kurį pats ir importavo, tiekimui, jis turi teisę iš PVM, kurį privalo sumokėti, atskaityti už importą mokėtiną arba sumokėtą PVM.

<....>

2. Teisė atskaitą atsiranda, kai atsiranda prievolė apskaičiuoti mokėtiną PVM už tiekimą, kuriam apmokestinamasis prekybininkas pasirenka taikyti prastą PVM procedūrą.“

Nacionalinė teisė

15 Pridėtinės vertės mokesčio įstatymo (*Zakon za danak varhu dobavenata stoynost*, DV, Nr. 63, 2006 m. rugpjūčio 4 d., toliau – PVM įstatymas) bylos aplinkyboms taikytinos redakcijos 16 straipsnio 1 dalyje numatyta:

„Prekės importu, kaip jis suprantamas pagal šį įstatymą, laikomas ne Bendrijos prekės vežimas į šalies teritoriją.“

16 Pagal PVM įstatymo 54 straipsnio 1 dalį:

„Importuojant prekes apmokestinimo momentas yra ir mokestis tampa mokėtinas, kai atsiranda prievolė sumokėti importo muitus valstybės viduje ar ji turėtų atsirasti, jei nebūtų skolos ar ji būtų lygi nuliui.“

17 PVM įstatymo 68 straipsnyje nurodyta:

„1. Mokesčio kreditas yra mokesčio suma, kuri registruotas asmuo pagal šį įstatymą gali atskaityti iš savo mokesčio skolos už šiuos sandorius:

<...>

3) jo atliktą importą;

<...>

2. Teisė ? mokesčio kredito atskait? atsiranda atsiradus prievolei mokėti atskaitytin? mokest?.

18 Pagal PVM ?statymo 69 straipsnio 1 dalies 2 punkt?, jeigu prekes ir paslaugas registruotas asmuo naudoja savo apmokestinamiesiems sandoriams, jis gali atskaityti mokest?, surinkt? importuojant prekes pagal 56 straipsn?.

19 Naudojimosi teise ? mokesčio kredito atskait? s?lygos išd?stytos PVM ?statymo 71 straipsnyje, kuriame, be kita ko, numatyta:

„Asmuo gali pasinaudoti teise ? mokesčio kredito atskait?, jei ?vykdytos šios s?lygos:

<...>

3) asmuo turi muitin?s deklaracij?, kurioje jis nurodytas kaip importuotojas, ir mokestis sumok?tas 90 straipsnio 1 dalyje nustatyta tvarka (jei importuojama pagal 16 straipsn?).

20 PVM ?statymo 90 straipsnio 1 dalyje numatyta:

„16 straipsnyje numatytais atvejais importuotojas ? Respublikos biudžet? sumoka faktiškai muitin?s ?staig? reikalaujam? sumokėti mokest? <...>“

21 PVM ?statymo skyriaus „Speciali maržos apmokestinimo schema“ 143 straipsnis išd?stytas taip:

„1. Šio skyriaus nuostatos taikomos prekybininko atliekamam naudot? prekiai, meno k?rini?, kolekcionavimo objekt? ar antikvarini? daikt? tiekimui, kai tas prekes jam valstyb?s viduje arba iš kitos valstyb?s nar?s tiek? (?skaitant import?) vienas iš ši? asmen?:

1) neapmokestinamasis asmuo;

2) kitas apmokestinamasis asmuo, kurio atliekamas tiekimas neapmokestinamas pagal 50 straipsn?;

3) kitas apmokestinamasis asmuo, neregistruotas pagal š? ?statym?;

4) kitas prekybininkas, taikantis maržos apmokestinimo schem?.

3. Prekybininkai turi teis? taikyti šio skyriaus nuostatas taip pat:

1) j? pa?i? importuot? meno k?rini?, kolekcionavimo objekt? ir antikvarini? daikt? tiekimui“.

22 PVM ?statymo 151 straipsnyje „Pasirinkimo teis?“ numatyta:

„1. Prekybininkas gali taikyti ?statyme nustatyt? ?prast? apmokestinimo schem? naudot? prekiai, meno k?rini?, kolekcionavimo objekt? ir antikvarini? daikt? tiekimui.

2. Suinteresuotasis asmuo 1 dalyje nurodyta teise naudojasi kiekvieno tiekimo atveju, s?skaitoje fakt?roje nenurodydamas, kad taikoma šiame skyriuje numatyta speciali schema.

<...>

4. 2 dalyje nurodytais atvejais teisė ? mokesčio kredito atskait? už suinteresuotojo asmens gautas ar importuotas prekes, kurioms netaikoma speciali maržos apmokestinimo schema, atsiranda ir ?gyvendinama mokestiniu laikotarpiu, kuriuo atsiranda prievolė mokėti mokest? už paskesn?

tiekim?."

23 PVM ?statymo papildom? nuostat? 1 dalies 19 punkte numatyta:

„Naudotos prek?s“ – tai naudoti, individualiai apibr?žti kilnojamieji daiktai, kurie esamos b?kl?s ar po remonto v?l tinkami naudoti ir gali b?ti naudojami pagal savo pradin? paskirt?. Naudotomis prek?mis nelaikomi:

- a) meno k?riniai;
- b) kolekcionavimo objektai;
- c) antikvariniai daiktai;
- d) bet kurios formos taurieji metalai ir brangakmeniai.“

24 Pagal šią papildom? nuostat? 23 punkto 1 dal? „naudot? prek?, meno k?rini?, kolekcionavimo objekt? ir antikvarini? daikt? prekybininkas“ – tai apmokestinamasis asmuo, kuris, vykdydamas savo ekonomin? veikl?, kad perparduot?, superka, ?sigyja ar importuoja naudotus daiktus, meno k?rinius, kolekcionavimo objektus ir antikvarinius daiktus, net jei jis veikia kaip tarpininkas Prekybos ?statyme pavartota prasme“.

Faktin?s pagrindin?s bylos aplinkyb?s ir prejudiciniai klausimai

25 *Auto Nikolovi* – tai Silistros mieste (Bulgarija) ?sisteigusi bendrov?. Ji daugiausia perparduoda naudotas transporto priemones.

26 2008 m. liepos m?n. buvo atliekamas jos mokestinis patikrinimas, be kita ko, už laikotarp? nuo 2003 m. sausio 17 d. iki 2008 m. geguž?s 31 d., kiek tai susij? su PVM skola.

27 Šis patikrinimas buvo baigtas pri?mus 2009 m. sausio 16 d. sprendim? d?l mokes?io perskai?iavimo. Siekdama pagr?sti savo sprendim? kompetentinga mokes?i? tarnyba nurod?, jog per min?t? patikrinim? nustat?, kad dalis naudot? dali?, kurias *Auto Nikolovi* importavo iš Šveicarijos, vis dar buvo šios bendrov?s patalpose ir tod?l netapo v?lesnio apmokestinamojo tiekimo objektu. Laikydama, kad *Auto Nikolovi* pasirinko taikyti ?prast? PVM schem?, ji, remdamasi PVM ?statymo 151 straipsnio 1 ir 4 dalimis, atsisak? *Auto Nikolovi* pripažinti teis? ? mokes?io kredit?, lyg? 405,55 BGN, už mokestin? 2007 m. balandžio m?nes? d?l importuojant naudotas padangas sumok?to PVM ir teis? ? mokes?io kredit?, lyg? 375,31 BGN, už mokestin? 2007 m. liepos m?nes? d?l importuojant naudotas padangas, ratlankius, keltuv? ir buferius sumok?to PVM.

28 *Auto Nikolovi* pateik? skund? d?l sprendimo perskai?uoti mokest? *direktsia „Obzhalvane i upravlenie na izpalnenieto“* – Varna (Varnos miesto Skund? ir vykdymo administravimo direkcija) direktoriui iš esm?s nurodydama, kad nagrin?jam? prek? neapima tokia „naudot? prek?“ s?voka, kokia pavartota PVM ?statymo papildom? nuostat? 1 dalies 19 punkte, nes šio ?statymo nuostatos, susijusios su naudotomis prek?mis, netaikomos nagrin?jamu atveju.

29 2009 m. kovo 11 d. sprendimu šis skundas buvo atmestas min?tam direktoriui padarius išvad?, kad *Auto Nikolovi* užsi?m? naudot? prek? prekyba ir pasirinko nagrin?jam? prek? tiekim? apmokestinti taikant ?prastas PVM nuostatas.

30 *Auto Nikolovi* apskund? š? sprendim? *Administrativen sad Varna* (Varnos administraciniam teismui). Ji iš esm?s nurod?, kad jos situacijai netaikoma maržos apmokestinimo schema, nes pagal Direktyvos 2006/112 314 straipsn?, atvirkš?iai, nei numatyta PVM ?statymo 143 straipsnio 1

dalyje, ši schema netaikoma pa?i? apmokestinam?j? prekybinink? importuot? prek? tiekimui. Tod?l ji gali pasinaudoti savo teise ? mokes?io kredit? pagal min?to ?statymo 71 straipsnio 1 dalyje numatytas s?lygas.

31 2009 m. birželio 11 d. sprendimu *Administrativen sad Varna* panaikino 2009 m. kovo 11 d. sprendim? tiek, kiek pagal j? *Auto Nikolovi* buvo neleista pasinaudoti teise ? mokes?io kredit? už jos importuotas naudotas padangas, ratlankius ir keltuv?.

32 *Administrativen sad Varna* nusprend?, kad šios prek?s n?ra naudotos prek?s, kaip jos suprantamos pagal PVM ?statym?, nes jos yra tos pa?ios r?šies prek?s, o ne prek?s, individualiai apibr?žtos pagal požymius, pagal kuriuos jas galima atskirti nuo kit? tos pa?ios r?šies daikt?. Tod?l jis, pritaik?s kartu šio ?statymo 54 straipsnio ir 68 straipsnio 1 ir 2 dali? nuostatas, man?, kad *Auto Nikolovi* teisingai pasinaudojo savo teise ? mokes?io kredit?, susijus? su importuotomis prek?mis, už paskutin? m?nes?, kur? buvo atlikta importo proced?ra.

33 *Direktsia „Obzhalvane i upravlentie na izpalnenieto“ – Varna* direktorius pateik? kasacin? skund? *Varhoven administrativen sad* (Aukš?iausiajam administraciniam teismui).

34 Prašym? priimti prejudicin? sprendim? pateikusiam teismui, kuris remiasi prielaida, kad *Auto Nikolovi* turi apmokestinamojo prekybininko status?, sprendžiant pagrindin? byl? iškilo ?vairi? klausim?.

35 Jis abejoja d?l nagrin?jam? prek? laikymo „naudotomis prek?mis“, atsižvelgdamas ? tai, kad, skirtingai nei ši? prek? apibr?žime, pateiktame Direktyvos 2006/112 311 straipsnio 1 dalies 1 punkte, PVM ?statymo papildom? nuostat? 1 dalies 19 punkte esan?iame apibr?žime nurodomos „individualiai apibr?žtos“ prek?s. Šiuo atžvilgiu jam kyla klausimas, ar valstyb?s nar?s gali pa?ios laisvai nustatyti „naudot? prek?“ s?vok?.

36 Darant prielaid?, kad nagrin?jamos prek?s yra naudotos prek?s, jam kyla klausimas, ar maržos apmokestinimo schema taikytina šioje byloje, kai suinteresuotajam asmeniui nekyla dvigubo apmokestinimo pavojus, nes pagal PVM ?statym? jis turi teis? ? importuojant sumok?to PVM atskait?.

37 Darant prielaid?, kad maržos apmokestinimo schema taikytina pagrindin?je byloje, kyla klausimas, ar teis?s nuostata, kurioje suinteresuotojo asmens teis? ? mokes?io kredit? už importuojant sumok?t? PVM perkeliama ? laikotarp?, kuriuo atliekamas v?lesnis importuot? naudot? prek? apmokestinamasis tiekimas, yra suderinama su griežtomis tokio perk?limo taikymo s?lygomis, kylan?iomis iš Direktyvos 2006/112 319 straipsnio ir 320 straipsnio 1 dalies pirmos pastraipos ir 2 dalies.

38 Darant prielaid?, kad toks perk?limas n?ra susij?s su paties apmokestinamojo prekybininko naudot? prek? importu, kyla klausimas, ar Direktyvos 2006/112 314 straipsnio a–d punktai ir 320 straipsnio 1 dalies pirma pastraipa bei 2 dalis veikia tiesiogiai, o d?l to b?t? galima šiomis normomis remtis siekiant netaikyti prieštaraujan?i? nacionalini? nuostat?.

39 Tokiomis aplinkyb?mis *Varhoven administrativen sad* nutar? sustabdyti bylos nagrin?jim? ir pateikti Teisingumo Teismui tokius prejudicinius klausimus:

- „1. Ar <...> Direktyvos 2006/112 <...> 311 straipsnio 1 dalies 1 punkte tvirtinta sąvoka „naudotos prekės“ taip pat apima naudotus kilnojamuosius daiktus, kurie nėra pakankamai individualizuoti (pagal prekių ženklą, modelį, serijos numerį, gamybos metus ir t. t.) taip, kad juos būtų galima atskirti nuo kitų tos pačios rūšies daiktų, tačiau kurie, atvirkušiai, apibūdinti rėšiniiais požymiais?
2. Ar <...> Direktyvos 2006/112 311 straipsnio 1 dalies 1 punkte esančiais žodžiais „kaip apibrėžia valstybės narės“ valstybėms narėms suteikiama galimybė pačioms apibrėžti „naudotą prekių“ sąvoką, ar, priešingai, nacionaliniame įstatyme turi būti tiksliai pakartota direktyvoje tvirtinta sąvoka?
3. Ar nacionaliniame nuostatoje tvirtintas reikalavimas, kad naudotos prekės turi būti individualiai apibrėžtos, atitinka Bendrijos teisėje tvirtinto „naudotą prekių“ apibrėžimo turinį ir prasmę?
4. Ar, atsižvelgiant į <...> Direktyvos 2006/112 <...> 51 konstatuojamojoje dalyje nurodytus tikslus, galima daryti išvadą, kad <...> Direktyvos 2006/112 <...> 314 straipsnyje <...> esantys žodžiai „kai tas prekes jam Bendrijos viduje tiekia“ taip pat apima paties apmokestinamojo prekybininko atliekamą naudotų prekių importą?
5. Jei maržos apmokestinimo schema taip pat taikoma apmokestinamojo prekybininko atliekamam jo paties importuoti naudotų prekių tiekimui, ar asmuo, iš kurio apmokestinamasis asmuo įsigijo šias prekes, turi priklausyti vienai iš 314 straipsnio a, b, c, d punktuose vardytų asmenų grupių?
6. Ar <...> Direktyvos 2006/112 <...> 320 straipsnio 1 dalyje nurodytas prekių sąrašas yra baigtinis?
7. Ar <...> Direktyvos 2006/112 320 straipsnio 1 dalies pirmą pastraipą ir 2 dalį reikia aiškinti taip, kad jos draudžia nacionalinį nuostatą, pagal kurį apmokestinamojo prekybininko teisė į importuojant naudotas prekes sumokėto PVM kreditą atsiranda ir įgyvendinama laikotarpiu, kuriuo atliekamas vėlesnis šių prekių apmokestinamasis tiekimas, kuriam apmokestinamasis prekybininkas taiko įprastą apmokestinimo schemą?
8. Ar <...> Direktyvos 2006/112 <...> 314 straipsnio a–d punktai ir 320 straipsnio 1 dalies pirmą pastraipą bei 2 dalis yra tiesiogiai veikiančios nuostatos ir ar tokiu atveju kaip nagrinėjamas nacionalinis teismas gali tiesiogiai jomis remtis?“

Dėl prejudicinių klausimų

Dėl ketvirtąjo klausimo

- 40 Ketvirtuoju klausimu, kurį reikia nagrinėti pirmiausia, prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas iš esmės klausia, ar Direktyvos 2006/112 314 straipsnis aiškinamas taip, kad maržos apmokestinimo schema taikoma paties apmokestinamojo prekybininko įsigyjant importuoti naudotų prekių tiekimui.
- 41 Šiuo atžvilgiu primintina, kad, siekiant nustatyti Sąjungos teisės nuostatų taikymo sritį, reikia atsižvelgti kartu į jos formuluotą tikslą ir kontekstą (šiuo klausimu žr. 2005 m. gruodžio 8 d. Sprendimo *Jyske Finans*, C-280/04, Rink. p. I-10683, 34 punktą ir 2010 m. gruodžio 22 d. Sprendimo *Feltgen ir Bacino Charter Company*, C-116/10, Rink. p. I-0000, 12 punktą).
- 42 Nagrinėjamu atveju pirmiausia reikia pažymėti, kad, kaip nurodo ir Europos Komisija,

Direktyvos 2006/112 314 straipsnyje esanti frazė „kai tas prekes jam Bendrijos viduje tiek?“ aiškiai susijusi su atveju, kai atitinkamos prekės, prieš apmokestinamajam prekybininkui parduoiant, buvo tiekiamos suinteresuotajam asmeniui valstybės narės ar Bendrijos viduje šioje direktyvoje pavartota prasme.

43 Tai, ar iš Direktyvos 2006/112 struktūros ir bendros sistemos, ypač apmokestinamųjų sandorių klasifikavimo jos IV antraštinėje dalyje, matyti, kad sąvoka „prekių tiekimas“ turi būti atskirta pirmiausia nuo sąvokos „prekių importas“? Sąjungos iš trečiosios šalies. Darytina išvada, kad ankstesniame punkte nurodyta frazė negali apimti prekių, kurias pats apmokestinamasis prekybininkas importuoja? Sąjungos iš trečiosios šalies.

44 Žinoma, kaip nurodė *direksia „Obzhalvane i upravlenie na izpalnenieto“ – Varna*, Direktyvos 2006/112 311 straipsnio 1 dalies 5 punkte nurodytas „apmokestinamasis prekybininkas“, bendrai apibrėžiamas kaip bet koks apmokestinamasis asmuo, kuris vykdydamas savo ekonominę veiklą „perpardavimo tikslu perka ar savo verslo tikslais naudoja, ar importuoja“ naudotas prekes, meno kūrinius, kolekcionavimo objektus ar antikvarinius daiktus.

45 Vis dėlto dėl šio apibrėžimo, kuris skirtas įvairioms Direktyvos 2006/112 skyriaus, skirto ypatingoms schemoms, taikomoms minėtoms prekėms ir objektams, nuostatomis iš eilės reguliuojamoms situacijoms apimti, negalima pasakyti, kad šios direktyvos 314 straipsnio taikymo sritis apribota ir apima tik naudotų prekių, meno kūrinių, kolekcionavimo objektų ar antikvarinių daiktų, kai prieš tai apmokestinamajam prekybininkui jas „tiek“ Sąjungos viduje, perpardavimui.

46 Be to, primintina, kad tiekiant naudotas prekes, meno kūrinius, kolekcionavimo objektus ar antikvarinius daiktus apmokestinamojo prekybininko gautos pelno maržos apmokestinimo schema yra speciali nuo Direktyvos 2006/112 įprastos apmokestinimo schemos nukrypstanti PVM schema, kuri, kaip ir kitos šioje direktyvoje numatytos specialios schemos, turi būti taikoma tik tiek, kiek tai reikalinga jos tikslui pasiekti (žr. minėto Sprendimo *Jyske Finans* 35 punktą).

47 Kaip matyti iš Direktyvos 2006/112 51 konstatuojamosios dalies, maržos apmokestinimo schema siekiama išvengti dvigubo apmokestinimo ir konkurencijos tarp apmokestinamųjų asmenų išskiepymo naudotų prekių srityje (šiuo klausimu žr. 2004 m. balandžio 1 d. Sprendimo *Stenholmen*, C-320/02, Rink. p. I-3509, 25 punktą ir minėto Sprendimo *Jyske Finans* 37 ir 41 punktus).

48 Tai, kad šios apmokestinamojo prekybininko prekės tiekimas apmokestinamas nuo visos naudotos prekės kainos, kai kaina, už kurią jis įsigijo šią prekę, apima PVM, kurį pirkdamas sumokėjo vienas iš minėtos direktyvos 314 straipsnio a–d punktuose numatytoms kategorijoms priklausančių asmenų, ir kai nei šis asmuo, nei apmokestinamasis prekybininkas negalėjo jo atskaityti, iš tiesų kelia dvigubo apmokestinimo pavojų (šiuo klausimu žr. minėtą sprendimą *Stenholmen* 25 punktą ir *Jyske Finans* 38 punktą).

49 Vis dėlto, kai apmokestinamasis prekybininkas dėl savo apmokestinamųjų sandorių poreikio perparduoja tokias prekes, kaip antai nagrinėjamos pagrindinėje byloje, kurias jis pats importavo taikydamas įprastą PVM schemą? valstybės narės, kurioje jis vykdo šiuos sandorius, ir kai dėl to pagal Direktyvos 2006/112 168 straipsnio d punktą jis turi teisę atskaityti mokėtiną ar sumokėtą PVM už šias importuotas prekes, kaip nurodė Komisija, neegzistuoja joks dvigubo apmokestinimo pavojus, kuriuo būtų galima pateisinti išimtinės maržos apmokestinimo schemos taikymą.

50 Šiuo atžvilgiu pažymėtina, kad aiškinamajame memorandume, pateiktame kartu su 1989 m. sausio 11 d. Komisijos pasiūlymu Europos Sąjungos Tarybai priimti direktyvą, kuria papildoma pridėtinės vertės mokesčio sistema ir iš dalies keičiami Direktyvos 77/388/EEB 32 ir 38 straipsniai, – Speciali schema, taikoma naudotoms prekėms, meno kūriniams, antikvariniams daiktams ir kolekcionavimo objektams (OL C 76, 1989, p. 10), aiškiai nurodyta, kad kai prekės buvo

importuotos apmokestinamojo prekybininko, kuriam jas importuojant taikyta ?prasta PVM schema, teise ? atskait? panaikinamas bet koks dvigubo apmokestinimo pavojus, tod?l n?ra jokios priežasties atsisakyti taikyti ?prast? schem? ir taikyti specialią maržos apmokestinimo schem?.

51 Galiausiai šios specialios schemos netaikymas tokiomis aplinkybomis, kaip nagrin?jamos pagrindin?je byloje, taip pat pagr?stas Direktyvos 2006/112 316 straipsnio 1 dalies a punktu. Iš ties? šioje nuostatoje, kurioje nustatomas paties apmokestinamojo prekybininko importuot? prek? tiekimas, d?l kurio valstyb?s nar?s turi jam suteikti teis? pasirinkti taikyti min?t? schem?, numatytas tiekimas, susij?s su „meno k?riniais, kolekcionavimo objektais ar antikvariniais daiktais“, o ne su tokiomis prekomis, kokias importavo *Auto Nikolovi*.

52 Darytina išvada, kad, neatsižvelgiant ? tai, ar pagrindin?je byloje nagrin?jamas prekes apima, ar neapima „naudot? prek?“ s?voka, kaip ji suprantama pagal Direktyvos 2006/112 311 straipsnio 1 dalies 1 punkt?, bet kokiu atveju maržos apmokestinimo schema netaikoma prek?, pavyzdžiui, su kuriomis susijusi ši byla, kurias pats apmokestinamasis prekybininkas importavo ? S?jung? taikant ?prast? PVM schem?, tiekimui.

53 Tod?l atsakymas ? ketvirt?j? klausim? yra toks: Direktyvos 2006/112 314 straipsnis turi b?ti aiškinamas taip, kad maržos apmokestinimo schema netaikoma toki? prek?, kaip variklini? transporto priemoni? naudotos dalys, kurias pats apmokestinamasis prekybininkas importavo ? S?jung? taikant ?prast? PVM schem?, tiekimui.

54 Šiomis aplinkybomis nereikia atsakyti ? pirmus tris klausimus ir ? penkt?j? klausim?.

D?l šeštojo ir septintojo klausim?

55 Šeštuoju ir septintuoju klausimais, kuriuos reikia nagrin?ti kartu, prašym? priimti prejudicin? sprendim? pateik?s teismas iš esm?s klausia, ar Direktyvos 2006/112 320 straipsnio 1 dalies pirma pastraipa ir 2 dalis turi b?ti aiškinamos taip, kad jos draudžia nacionalin? nuostat?, pagal kuri? apmokestinamojo prekybininko teis? ? importuojant kitas prekes nei meno k?riniai, kolekcionavimo objektai ar antikvariniai daiktai sumok?to PVM atskait? nukeliama iki v?lesnio prek? tiekimo, kuriam taikoma ?prasta PVM schema.

56 Šiuo atžvilgiu neabejotinai iš ši? dviej? nuostat? formuluo?i? matyti, kad, išskyrus Direktyvos 2006/112 320 straipsnio 1 dalies antroje pastraipoje numatyt? atvej?, kuris n?ra svarbus nagrin?jamu atveju, taisykl?, pagal kuri?, nukrypstant nuo šios direktyvos 167 ir paskesniuose straipsniuose numatytos ?prastos atskaitymo nedelsiant schemos, teis? ? atskait? atsiranda, kai vykdomas v?lesnis apmokestinamasis tiekimas, taikoma, tik kai apmokestinamasis prekybininkas „pasirenka“ „meno k?rinio, kolekcionavimo objekto ar antikvarinio daikto, kur? pats ir importavo, tiekimui“ taikyti ?prast? PVM schem?, o ne pasinaudoja nacionalin?je teis?je pagal min?tos direktyvos 316 straipsn? suteikta galimybe tokiam tiekimui taikyti maržos apmokestinimo schem?.

57 Kaip pažymi Komisija, šis pažodinis aiškinimas pagr?stas šios nukrypti leidžian?ios taisykl?s tikslu. Jos tikslas – išvengti suk?iavimo, b?dingo tiems atvejams, kai apmokestinamasis prekybininkas, kuris gali pasirinkti, ar taikyti ?prast? PVM schem?, ar maržos apmokestinimo schem?, importuodamas pasirenka ?prast? PVM schem?, kad gal?t? pasinaudoti teise nedelsiant atskaityti vis? importuojant mok?tin? ar sumok?t? PVM, v?liau naudoja netikrus sandorius, kad paskui perparduotiems daiktams gal?t? taikyti maržos apmokestinimo schem?.

58 Tačiau kai, kaip pagrindinėje byloje, maržos apmokestinimo schemos negalima taikyti, kaip tai matyti iš atsakymo į ketvirtąjį klausimą, ir dėl to negalima pasirinkti, ar taikyti šią schemą, ar įprastą PVM schemą, nebūna jokio sukėliavimo pavojaus, kuriuo būtų gali pateisinti įprastos PVM schemos netaikymą.

59 Todėl atsakymas į šeštąjį ir septintąjį klausimus yra toks: Direktyvos 2006/112 320 straipsnio 1 dalies pirma pastraipa ir 2 dalis turi būti aiškinamos taip, kad jomis draudžiama tokia nacionalinė nuostata, kurioje numatyta, jog apmokestinamojo prekybininko teisė į importuojant kitas prekes nei meno kūriniai, kolekcionavimo objektai ar antikvariniai daiktai pritaikius įprastą PVM schemą sumokėto PVM atskaitą nukeliama iki vėlesnio prekės tiekimo, kuriam taikoma ši įprasta PVM schema.

Dėl aštuntojo klausimo

60 Aštuntuoju klausimu prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas iš esmės klausia, ar Direktyvos 2006/112 314 straipsnio nuostatos ir 320 straipsnio 1 dalies pirma pastraipa bei 2 dalis yra tiesioginio veikimo, todėl tokioje byloje, kaip nagrinėjamoji, jomis galima remtis.

61 Šiuo atžvilgiu primintina, kad pagal nusistovėjusį Teisingumo Teismo praktikę visais atvejais, kai direktyvos nuostatos, sprendžiant iš jų turinio, yra besilyginės ir pakankamai aiškos, privatūs asmenys nacionaliniuose teismuose gali jomis remtis valstybės atžvilgiu, jei ji laiku neperkvieta šios direktyvos nacionalinę teisę arba ją perkvieta klaidingai (žr. 2008 m. liepos 17 d. Sprendimo *Flughafen Köln/Bonn*, C-226/07, Rink. p. I-5999, 23 punktą; 2009 m. vasario 12 d. Sprendimo *Cobelfret*, C-138/07, Rink. p. I-731, 58 punktą ir 2010 m. spalio 14 d. Sprendimo *Fuß*, C-243/09, Rink. p. I-0000, 56 punktą).

62 Kalbant apie Direktyvos 2006/112 314 straipsnį, pažymėtina, kad atvejai, kada taikoma maržos apmokestinimo schema, aiškiai apibrėžti ir nepriklauso nuo jokios kitos Sąjungos institucijų ar valstybių narių priemonės priėmimo.

63 Šios direktyvos 320 straipsnio 1 dalies pirmoje pastraipoje aiškiai ir be išlygų nurodyti importuojami daiktai, dėl kurių vėlesnio tiekimo taikant įprastą PVM schemą atsiranda apmokestinamojo prekybininko teisė į importuojant mokėtino ar sumokėto PVM atskaitą. Šios direktyvos 320 straipsnio 2 dalyje savo ruožtu taip pat apibrėžta teisė į atskaitą perklimo taisyklės taikymo sritis.

64 Taigi, kadangi Direktyvos 2006/112 314 straipsnio ir 320 straipsnio 1 dalies pirmos pastraipos bei 2 dalies nuostatos, atsižvelgiant į jų turinį, yra besilyginės ir pakankamai aiškos, dėl jų tiesioginio veikimo, kuris priklauso nuo šios išvados, privatus asmuo gali jomis remtis nacionaliniuose teismuose, kai vyksta ginčas su nacionaliniu mokesčių administratoriumi, kaip antai nagrinėjamas pagrindinėje byloje, siekdamas, kad nebūtų taikomos su šiomis nuostatomis nesuderinamos nacionalinės teisės nuostatos (šiuo klausimu žr. minėto Sprendimo *Flughafen Köln/Bonn* 39 punktą).

65 Taigi atsakymas į aštuntąjį klausimą yra toks: Direktyvos 2006/112 314 straipsnis ir 320 straipsnio 1 dalies pirma pastraipa bei 2 dalis turi būti aiškinami kaip esantys tiesioginio veikimo, o dėl to nacionaliniame teisme privatus asmuo gali remtis šiomis nuostatomis, siekdamas, kad nebūtų taikomos su jomis nesuderinamos nacionalinės teisės nuostatos.

Dėl bylinėjimosi išlaidų

66 Kadangi šis procesas pagrindinės bylos šalims yra vienas iš etapų prašymą priimti

prejudicin? sprendim? pateikuso teismo nagrin?jamoje byloje, bylin?jimosi išlaid? klausim? turi spr?sti šis teismas. Išlaidos, susijusios su pastab? pateikimu Teisingumo Teismui, išskyrus tas, kurias patyr? min?tos šalys, n?ra atlygintinos.

Remdamasis šiais motyvais, Teisingumo Teismas (tre?ioji kolegija) nusprendžia:

- 1. 2006 m. lapkri?io 28 d. Tarybos direktyvos 2006/112/EB d?l prid?tin?s vert?s mokes?io bendros sistemos 314 straipsnis turi b?ti aiškinamas taip, kad maržos apmokestinimo schema netaikoma toki? prek?, kaip variklini? transporto priemoni? naudotos dalys, kurias pats apmokestinamasis prekybininkas importavo ? Europos Sąjung? taikydamas ?prast? prid?tin?s vert?s mokes?io schem?, tiekimui.**
- 2. Direktyvos 2006/112 320 straipsnio 1 dalies pirma pastraipa ir 2 dalis turi b?ti aiškinamos taip, kad jomis draudžiama tokia nacionalin? nuostata, kurioje numatyta, jog apmokestinamojo prekybininko teis? ? importuojant kitas prekes nei meno k?riniai, kolekcionavimo objektai ar antikvariniai daiktai pritaikius ?prast? prid?tin?s vert?s mokes?io schem? sumok?to prid?tin?s vert?s mokes?io atskait? nukeliama iki v?lesnio prek? tiekimo, kuriam taikoma ši ?prasta schema.**
- 3. Direktyvos 2006/112 314 straipsnis ir 320 straipsnio 1 dalies pirma pastraipa bei 2 dalis turi b?ti aiškinami kaip esantys tiesioginio veikimo, o d?l to nacionaliniame teisme privatus asmuo gali remtis šiomis nuostatomis, siekdamas, kad neb?t? taikomos su jomis nesuderinamos nacionalin?s teis?s nuostatos.**

Parašai.

* Proceso kalba: bulgar?.