

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 rašytinį proceso dalį ir įvykus 2012 m. vasario 16 d. posėdžiui,

išnagrinęs pastabas, pateiktas:

- *Bawaria Motors sp. z o.o.*, atstovaujamos advokat D. Baczewska-Golińska ir mokesčių konsultanto M. Zajęc,
- *Minister Finansów*, atstovaujamo advokati 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,

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, skaitom? kartu su šios direktyvos 136 ir 315 straipsniu, aiškinimu.

2 Šis prašymas pateiktas nagrin?jant gin?? tarp *Bawaria Motors sp. z o.o.* (toliau – *Bawaria Motors*) ir *Minister Finansów* (finans? ministras) d?l pelno maržos apmokestinimo schemos taikymo kai kuriai šios bendrov?s veiklai, susijusiai su naudot? transporto priemoni? perpardavimu.

## **Teisinis pagrindas**

### *S?jungos teis?*

3 Direktyvos 2006/112 1 straipsnio 2 dalyje numatyta:

„Pagal bendros [prid?tin?s vert?s mokes?io (toliau – PVM)] sistemos princip? prek?s ir paslaugos apmokestinamos bendru vartojimo mokes?iu, kuris yra proporcingas preki? bei paslaug? kainai, nors daugelis sandori? vykdomi gamybos ir paskirstymo metu iki to etapo, kai skai?iuojamas mokestis.

Už kiekvien? sandor? PVM apskai?iuojamas taip – iš PVM, apskai?iuoto preki? ar paslaug? kainai taikant toms prek?ms arba paslaugoms nustatyt? PVM tarif?, atimama ?vairioms s?naud? sudedamosioms dalims tiesiogiai priskirtino PVM suma.

<...>“

4 Direktyvos 2006/112 IX antraštin?je dalyje „Neapmokestinimas PVM“ yra 3 skyrius „Kita PVM neapmokestinama veikla“. Šiame direktyvos skyriuje esan?iame 136 straipsnyje nustatyta:

„Sandoriai, kuri? valstyb?s nar?s neapmokestina PVM:

a) preki?, naudot? tik veikloje, neapmokestinamoje pagal 132, 135, 371, 375, 376 ir 377 straipsnius, 378 straipsnio 2 dal?, 379 straipsnio 2 dal? ir 380–390 straipsnius, tiekimas, jei tiekiant šias prekes nebuvo taikoma PVM atskaita;

b) preki?, kurias ?sigyjant ar naudojant nebuvo taikoma PVM atskaita pagal 176 straipsn?, tiekimas.“

5 Direktyvos 2006/112 X antraštin?je dalyje „Atskaita“ yra 3 skyrius „Teis?s ? atskait? apribojimai“. Šiame direktyvos skyriuje esan?iame 176 straipsnyje numatyta:

„Taryba, spr?sdama vieningai ir remdamasi Komisijos pasi?lymu, nustato išlaidas, už kurias PVM neatskaitomas. PVM jokiais aplinkyb?mis neatskaitomas už išlaidas, kurios n?ra vien tik veiklos išlaidos, pavyzdžiui, išlaidos, patirtos ?sigyjant prabangos prekes, pramogaujant ar pasilinksminant.

Kol ?sigalios pirmoje pastraipoje nurodytos nuostatos, valstyb?s nar?s gali toliau taikyti visus atskaitos apribojimus, kurie buvo numatyti j? nacionaliniuose ?statymuose 1979 m. sausio 1 d. arba, jei valstyb?s nar?s ?stojo ? Bendrij? po šios datos, j? ?stojimo dien?.“

6 Direktyvos 2006/112 XII antraštin?je dalyje „Specialios schemos“ yra 4 skyrius „Naudotoms prek?ms, meno k?riniams, kolekcionavimo objektams ir antikvariniams daiktams skirtos specialios proced?ros“, kuriame yra 311–343 straipsniai.

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

„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 siekdamas perparduoti perka ar siekdamas savo verslo tikslą 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 komisinę 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 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 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, atėjus pelno maržai tenkant PVM.

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

*Lenkijos teisė*

11 Pagrindinės bylos faktinės aplinkybės 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, vykdantys 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 vykdantis 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 % suskaitoje fakturoje nurodytos mokesčio sumos arba mokesčio sumos, mokėtinės už Bendrijos viduje įsigytas prekes, arba mokesčio sumos, mokėtinės 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. Šių 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 dalies 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) apmokestinamąjį asmenį, nurodytą 15 straipsnyje, jeigu prekių tiekimas nebuvo apmokestintas remiantis 43 straipsnio 1 dalies 2 punktu arba 113 straipsniu;
  - 3) apmokestinamąjį asmenį, jeigu minėtų prekių tiekimas buvo apmokestintas pagal 4 ir 5 dalis;
  - 4) PVM apmokestinamąjį asmenį, jeigu šių prekių tiekimas nebuvo apmokestintas remiantis 43 straipsnio 1 dalies 2 punktu arba 113 straipsnio nuostatose apibrėžta tvarka;
  - 5) PVM apmokestinamąjį asmenį, jeigu šių prekių tiekimas buvo apmokestintas PVM sulygomis, atitinkančiomis 4 ir 5 dalių nuostatas, o prekes įsigijantis asmuo turi dokumentus, vienareikšmiškai patvirtinančius prekių įsigijimą minėtomis sulygomis.“
- 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 apmokestinamąjį asmenį, kurie įsigydami minėtas transporto priemones turėjo įstatymo 86 straipsnio 3 dalyje numatytą teisę atskaityti pirkimo PVM, neapmokestinamas su sulyga, 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 tokio subjekto, 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 naudojasi šio įstatymo 120 straipsnyje numatyta pelno maržos apmokestinimo schema.

19 Kartais pasitaiko ir taip, kad *Bawaria Motors* perka naudotus lengvuosius automobilius iš tokio subjekto, kurie, juos įsigydami, atskaito pirkimo PVM pagal PVM įstatymo 86 straipsnio 3 dalyje nustatytus apribojimus. Tokiais atvejais automobilį tiekiantis tokio subjekto 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, nurodytą atvejį 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 ?sigyja naudot? prek? iš apmokestinamojo asmens, netur?jusio teis?s atskaityti šios prek?s pirkimo PVM ir atitinkamai ?traukusio š? mokest? ? pardavimo kain?.

22 D?l šio išaiškinimo *Bawaria Motors* pateik? skund? *Wojewódzki S?d Administracyjny w Warszawie* ir tvirtino, kad *Minister Finansów* pozicija pagr?sta PVM ?statymo 120 straipsnio aiškinimu pažodžiui, o tai nesuderinama su pagrindiniais PVM principais, t. y. mokes?io neutralumo, faktinio tik konkretaus prekybos etapo apmokestinimo ir konkurencijos s?lyg? išsaugojimo principais.

23 2009 m. lapkri?io 10 d. sprendimu *Wojewódzki S?d Administracyjny w Warszawie* panaikino gin?jam? išaiškinim?. Jis pripažino, kad PVM ?sakymo 13 straipsnio 1 dalies 5 punktu, kuriame ?tvirtintas S?jungos teis?je nenumatytas neapmokestinimo atvejis, ?kio subjektas, tiekiantis naudot? automobil? apmokestinamajam prekybininkui, neatleidžiamas nuo pareigos apmokestinti š? tiekim?, jei ?sigydamas š? automobil? negal?jo atskaityti viso pirkimo PVM. Anot šio teismo, šioje PVM ?sakymo nuostatoje ?tvirtintas neapmokestinimas taikomas tik tai mok?tino PVM daliai, kuri? sumok?jo šis ?kio subjektas, laikydamasis PVM ?statymo 86 straipsnio 3 dalyje nustatyt? apribojim?, t. y. netaikomas sumai, atitinkan?iai 60 % s?skaitoje fakt?roje nurodyto mokes?io sumos, arba 6 000 PLN, kuri? šis subjektas atskait? ?sigydamas automobil?. Tod?l, šio teismo nuomone, *Bawaria Motors* gali taikyti pelno maržos apmokestinimo schem?, ta?iau tik tiek, kiek jai automobil? tiekiantis asmuo negal?jo atskaityti anks?iau, t. y. šiuo atveju 40 % s?skaitoje fakt?roje nurodyto mokes?io sumos arba šio mokes?io daliai, viršijan?iai 6 000 PLN.

24 D?l šio sprendimo *Bawaria Motors* pateik? kasacin? skund? *Naczelny S?d Administracyjny* ir iš esm?s tvirtino, kad d?l to, jog neturi galimyb?s perparduodama naudotas prekes, ?sigytas neapmokestinant PVM pagal PVM ?sakymo 13 straipsnio 1 dalies 5 punkt?, visiškai apmokestinti pagal maržos apmokestinimo schem?, pažeidžiamos vis? pirma PVM ?statymo 120 straipsnio 4 ir 10 dalys bei min?ta PVM ?sakymo nuostata.

25 *Minister Finansów* taip pat pateik? kasacin? skund?, kuriame laik?si pirmin?s pozicijos, kad nagrin?jamos bylos aplinkyb?mis apmokestinamajam prekybininkui net iš dalies negali b?ti taikoma pelno maržos apmokestinimo schema.

26 Tokiomis aplinkyb?mis *Naczelny S?d Administracyjny* nusprend? sustabdyti bylos nagrin?jim? ir pateikti Teisingumo Teismui š? prejudicin? klausim?:

„Ar Direktyvos 2006/112 <...> 313 straipsnio 1 dalies ir 314 straipsnio nuostatos, skaitomos kartu su šios direktyvos 136 ir 315 straipsniais, turi b?ti aiškinamos kaip leidžian?ios taikyti special? „maržos“ apmokestinimo schem? naudotas prekes tiekiantiems apmokestinamiesiems prekybininkams ir tuo atveju, kai jie perparduoda nupirktus lengvuosius automobilius ir kitas motorines transporto priemones, kurie, remiantis Lenkijos nacionalin?s teis?s normomis, nustatytomis [PVM] ?sakymo 13 straipsnio 1 dalies 5 punkte, neapmokestinti prek? ir paslaug? mokes?iu už lengv?j? automobil? ir kit? motorini? transporto priemoni? tiekim?, atliekam? apmokestinam?j? asmen?, kurie ?sigydami min?tas transporto priemones tur?jo teis? tik iš dalies atskaityti pirkimo PVM pagal [PVM] ?statymo 86 straipsnio 3 dal?, jeigu pagal PVM ?statymo 43 straipsnio 2 dalies ir Direktyvos 2006/112 311 straipsnio 1 dalies 1 punkto nuostatas min?ti automobiliai ir transporto priemon?s yra naudotos prek?s?“

## **D?l prejudicinio klausimo**

27 Prejudiciniu klausimu prašym? priimti prejudicin? sprendim? pateik?s teismas iš esm?s 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 nesigijo neapmokestintas PVM iš kito apmokestinamojo asmens, kuris susigydamas 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 aprašytos 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 punktą).

29 Todėl Direktyvos 2006/112 314 straipsnų, 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 nei prie vieno iš minėto 314 straipsnio a, c ir d punktuose išvardytų atvejų. Pagal bylos medžiagą pagrindinėje byloje nagrinėjamas transporto priemonės *Bawaria Motors* tiekimas PVM apmokestinami asmenys ir šiam tiekimui nebuvo taikomas smulkaus verslo ypatumų 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 jis 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 susigyjant ar naudojant nebuvo taikoma PVM atskaita pagal šios direktyvos 176 straipsnį, tiekimas. 176 straipsnio antroje pastraipoje tvirtinta *status quo* išlyga, pagal kurią, kol šalios 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, į įstojimo dieną.

34 Šio 136 straipsnio b punktas reikia aiškinti siaurai. Jame tvirtintas neapmokestinimas yra išimtis bendrojo principo, pagal kurį PVM renkamas už kiekvieną apmokestinamojo asmens už atlygą 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 susigyjant pagal nacionalinės teisės aktus netaikoma atskaita, tiekimą (šiuo klausimu žr. minėto Sprendimo *Jyske Finans* 24 punktą).

36 Tok? aiškinim? galima pagr?sti Direktyvos 2006/112 176 straipsnio tekstu, kurio pirmoje pastraipoje minimos išlaidos, „už kurias PVM neatskaitomas“, o antroje pastraipoje minimas „atskaitos netaikymas“ pagal anks?iau priimtus nacionalin?s teis?s aktus; nuoroda ? š? straipsn? pateikiama šios direktyvos 136 straipsnio b punkte.

37 Be to, toks aiškinimas atitinka Direktyvos 2006/112 314 straipsnio bendr? strukt?r?. Kaip pažym?jo Lenkijos vyriausyb? ir Komisija bei generalinis advokatas išvados 30 punkte, pelno maržos apmokestinimo schemos taikymo atvejai, prie kuri? priskiriami šios direktyvos 314 straipsnio b punkte išvardyti neapmokestinimo atvejai, turi bendr? savyb? – naudot? automobil? apmokestinamajam prekybininkui tiekiantis asmuo netur?jo teis?s atskaityti automobilio pirkimo PVM, taigi jam tenka visa PVM našta.

38 Ta?iau pagrindin?je byloje PVM ?statymo 86 straipsnio 3 dalyje ?tvirtintas ne „PVM atskaitos netaikymas“, kaip jis suprantamas pagal Direktyvos 2006/112 136 straipsnio b punkt?, o mokes?io dalies, kuri? galima atskaityti, apribojimas. Apmokestinamasis asmuo, ?sigij?s prek?, kuri? paskui tiekia apmokestinamajam prekybininkui, nepraranda teis?s atskaityti pirkimo PVM, jis gali j? atskaityti laikydamasis šioje nacionalin?s teis?s nuostatoje numatyt? apribojim?, t. y. šiuo atveju 60 % sumok?to pirkimo PVM arba 6 000 PLN.

39 Taigi nebereikia vertinti, ar PVM ?statymo 86 straipsnio 3 daliai taikoma Direktyvos 2006/112 176 straipsnio antroje pastraipoje numatyta *status quo* išlyga, o PVM ?sakymo 13 straipsnio 1 dalies 5 punkte ?tvirtintas lengv?j? automobil? tiekimo apmokestinamajam prekybininkui, atliekamo apmokestinam?j? asmen?, pasinaudojusi? teise atskaityti pirkimo PVM dal? pagal min?t? PVM ?statymo 86 straipsnio 3 dal?, neapmokestinimas PVM bet kuriuo atveju neatitinka šios direktyvos 136 straipsnio b punkte aiškiai apibr?žtos situacijos. Iš to matyti, kad apmokestinamojo prekybininko v?liau atliekamam ši? transporto priemoni? tiekimui negalima taikyti pelno maržos apmokestinimo schemos.

40 *Bawaria Motors* tvirtina, kad toks aiškinimas, kuriam pritaria *Minister Finansów*, lemia, kad ji patiria dvigub? apmokestinim? iš dalies. Ji teigia, kad, remiantis tokiu aiškinimu, ji privalo pagal ?prast? PVM schem? taikyti š? mokest? visai aptariam? naudot? transporto priemoni? kainai, nes nors šias transporto priemones jai prieš tai tiek? kitas apmokestinamasis asmuo ir šis tiekimas nebuvo apmokestintas PVM pagal PVM ?sakymo 13 straipsnio 1 dalies 5 punkt?, ji negali atskaityti PVM dalies, kurios tas kitas apmokestinamasis asmuo negal?jo atskaityti kaip pirkimo PVM laikydamasis PVM ?statymo 86 straipsnio 3 dalyje nustatyt? apribojim? ir kuri d?l to buvo ?traukta ? šio tiekimo kain?.

41 Ta?iau, atsižvelgiant ? tai, kas išd?styta 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 leist? išvengti situacijos, kai apmokestinamasis prekybininkas, kaip antai *Bawaria Motors*, kuris negali remtis aplinkybe, kad kitam apmokestinamajam asmeniui ?sigyjant prekes, kurias šis paskui tiek? jai kaip naudotas prekes, netaikyt? PVM atskaita, kaip tai suprantama pagal ši? nuostat?, ir susiduria su dvigubu apmokestinimu iš dalies (šiuo klausimu žr. min?to Sprendimo *Jyske Finans* 24 punkt?). Ši situacija neturi ?takos nustatant pelno maržos apmokestinimo schemos, numatytos min?tos direktyvos 314 straipsnyje, taikymo s?lygas.

42 Kaip rašytin?se pastabose ir per pos?d? teig? Komisija, išspr?sti toki? situacij? yra Lenkijos ?statym? leid?jo kompetencija. Ta?iau išeitis neturi b?ti Direktyvos 2006/112 aiškinimas, kuris b?t? nesuderinamas su jos tekstu ir bendra strukt?ra.

43 Taip pat pažym?tina, kad, priešingai, nei teigia *Bawaria Motors*, tai, kad apmokestinamajam prekybininkui atsisakoma taikyti pelno maržos apmokestinimo schem? tokiu atveju kaip



nagrinėjamas, 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 šios prekės tiekimo apmokestinamajam prekybininkui kainą sudaro visos pirkimo PVM, sumokėtas kito apmokestinamojo asmens, nes įsigydamas tas prekes jis negalėjo net iš dalies atskaityti šio mokesčio. Tačiau pagrindinėje byloje nagrinėjamu atveju tai nėra kainą sudaranti 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 numatytą apribojimą.

45 Kaip teigia Lenkijos vyriausybė, leidimas taikyti pelno maržos apmokestinimo schemą tokioje situacijoje, kaip antai nagrinėjama pagrindinėje byloje, lemtų tai, kad PVM būtų neproporcingas naudotojų prekių, perparduodamų apmokestinamojo prekybininko, kainai, nors didelė dalis pirkimo PVM kitas apmokestinamasis asmuo galėjo atskaityti ankstesniame prekybos etape. Šitaip būtų pažeidžiamas PVM bendrumo principas, tvirtintas 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 schemos, kai jis tiekia motorines transporto priemones, pagal minėtų 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 pateikusio 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 schemos, 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.

\* Proceso kalba: lenkų.