

TIESAS SPRIEDUMS (treš? pal?ta)

2012. gada 19. j?lij? (*)

Direkt?va 2006/112/EK – PVN – 136. pants – Atbr?vojumi – 313.–315. pants – ?pašs pe??as da?as aplikšanas ar nodokli rež?ms – Lietotu transportl?dzek?u pieg?de, ko veic tirgot?js, kas ir nodok?a maks?t?js – Transportl?dzek?i, kuri iepriekš pieg?d?ti tirgot?jam, kas ir nodok?a maks?t?js, un par kuriem atbr?vojumu no PVN ir sa??mis cits nodok?a maks?t?js, kurš sa??mis ar? da??ju priekšnodok?a atskait?jumu

Lieta C-160/11

par l?gumu sniegt prejudici?lu nol?mumu atbilstoši LESD 267. pantam, ko *Naczelny S?d Administracyjny* (Polija) iesniedza ar l?mumu, kas pie?emts 2011. gada 25. febru?r? un kas Ties? re?istr?ts 2011. gada 1. apr?l?, tiesved?b?

Bawaria Motors sp. z o.o.

pret

Minister Finansów.

TIESA (treš? pal?ta)

š?d? sast?v?: pal?tas priekšs?d?t?js K. L?nartss [*K. Lenaerts*] (referents), tiesneši R. Silva de Lapuerta [*R. Silva de Lapuerta*], Dž. Arestis [*G. Arestis*], T. fon Danvics [*T. von Danwitz*] un D. Šv?bi [*D. Šváby*],

?ener?ladvok?ts J. Mazaks [*J. Mazák*],

sekret?re A. Impellic?ri [*A. Impellizzeri*], administratore,

?emot v?r? rakstveida procesu un 2012. gada 16. febru?ra tiesas s?di,

?emot v?r? apsv?rumus, ko sniedza:

- *Bawaria Motors sp. z o.o.* v?rd? – *D. Baczewska-Goli?ska*, advokat, un *M. Zaj?c*, nodok?u konsultants,
- *Minister Finansów* v?rd? – *T. Tratkiewicz* un *J. Kaute*, p?rst?vji,
- Polijas vald?bas v?rd? – *M. Szpunar*, k? ar? *A. Gawlowska* un *A. Krai?ska*, p?rst?vji,
- Eiropas Komisijas v?rd? – *L. Lozano Palacios* un *K. Herrmann*, p?rst?ves,

noklaus?jusies ?ener?ladvok?ta secin?jumus 2012. gada 24. maija tiesas s?d?,

pasludina šo spriedumu.

Spriedums

1 L?gums sniegt prejudici?lu nol?mumu ir par to, k? interpret?t Padomes 2006. gada 28.

novembra Direktīvas 2006/112/EK par kopējo pievienotās vērtības nodokļa sistēmu (OV L 347, 1. lpp.) 313. panta 1. punktu un 314. pantu, lasot tos kopā ar šīs direktīvas 136. un 315. pantu.

2 Šis līgums ir iesniegts tiesvedībā starp *Bawaria Motors sp. z o.o.* (turpmāk tekstā – “*Bawaria Motors*”) un *Minister Finansów* (finanšu ministrs) par to, vai peļņas daļas režīmu var piemērot atsevišķām šīs sabiedrības darbībām, kas ietver lietotu transportlīdzekļu tīrīšanu.

Atbilstošās tiesību normas

Savienības tiesības

3 Saskaņā ar Direktīvas 2006/112 1. panta 2. punktu:

“Kopējās [pievienotās vērtības nodokļa (turpmāk tekstā – “PVN”)] sistēmas princips ir piemērot precēm un pakalpojumiem vispārēju nodokli par patēriņu, kas būtu tieši proporcionāls preču un pakalpojumu cenai neatkarīgi no to darījumu skaita, kas veikti ražošanas un izplatīšanas procesā pirms stadijas, kurā uzliek nodokli.

Par katru darījumu PVN, ko aprēķina no preču vai pakalpojumu cenām pēc attiecīgajām precēm vai pakalpojumiem piemērojamas likmes, uzliek pēc tam, kad atskaitīti dažādi izmaksu sastāvdaļi tieši piemērotais PVN.

[..]”

4 Direktīvas 2006/112 IX sadaļā ar nosaukumu “Atbrīvojumi” ir ietverta 3. nodaļa ar virsrakstu “Atbrīvojumi citām darbībām”. Tās 136. pantā, kas ietilpst šajā nodaļā, ir paredzēts:

“Dalībvalstis atbrīvo no nodokļa šādus darījumus:

a) to preču piegādi, ko pilnībā izmanto darbībām, kurām atbrīvojums piešķirts atbilstīgi 132., 135., 371., 375., 376. un 377. pantam, 378. panta 2. punktam, 379. panta 2. punktam, kā arī 380. līdz 390. pantam, ja šīs preces nav radījušas atskaitīšanas tiesības;

b) preču piegādi, par kuru iegādi vai izmantošanu PVN nebija atskaitīms saskaņā ar 176. pantu.”

5 Direktīvas 2006/112 X sadaļā ar nosaukumu “Atskaitīšana” ir ietverta 3. nodaļa ar virsrakstu “Atskaitīšanas tiesību ierobežojumi”. Šajā nodaļā esošajā 176. pantā ir paredzēts:

“Padome pēc Komisijas priekšlikuma vienprātīgi lemj, uz kuriem izdevumiem neattiecas PVN atskaitīšana. Jebkurš gadījums PVN nekādā veidā nav atskaitīms par izdevumiem, kas nav cieši saistīti ar uzņēmējdarbību, piemēram, luksusa, izpriecu un izklaides izdevumiem.

Līdz brīdim, kad stājušies spēkā pirmajā daļā minētie noteikumi, dalībvalstis var saglabāt visus izņēmumus, kas paredzēti šo valstu tiesību aktos 1979. gada 1. janvārī, vai attiecībā uz dalībvalstīm, kuras pievienojās Kopienai pēc minētās dienas, aktos, kas bija spēkā to pievienošanās spēkā stāšanās dienā.”

6 Direktīvas 2006/112 XII sadaļā ar nosaukumu “Paši režīmi” ir iekļauta 4. nodaļa ar virsrakstu “Pašs režīms lietotām precēm, mēkslas darbiem, kolekciju priekšmetiem un senlietm”, kurā ietilpst 311.–343. pants.

7 Saska?? ar Direkt?vas 2006/112 311. panta 1. punkta 1. un 5. apakšpunktu:

“Šaj? noda??, neskarot citus Kopienas noteikumus, piem?ro š?das defin?cijas:

1) “lietotas preces” ir materi?ls kustams ?pašums, kas ir der?gs turpm?kai lietošanai vai nu bez p?rveidojumiem, vai p?c remonta, un kas nav m?kslas darbi, kolekciju priekšmeti vai senlietas, un nav ar? d?rgmet?li vai d?rgakme?, k? tos defin?jušas dal?bvalstis;

[..]

5) “tirgot?js, kas ir nodok?a maks?t?js” ir jebkurš nodok?a maks?t?js, kas, veicot saimniecisko darb?bu un ar nol?ku t?l?k p?rdot, p?rk vai izmanto savas saimniecisk?s darb?bas vajadz?b?m vai import? lietotas preces, m?kslas darbus, kolekciju priekšmetus vai senlietas, neatkar?gi no t?, vai šis nodok?a maks?t?js r?kojas sav?s vai k?das citas personas interes?s saska?? ar l?gumu, kas par pirkšanu vai p?rdošanu paredz maks?t komisijas maksu”.

8 Direkt?vas 2006/112 313. panta 1. punkt? ir noteikts:

“Attiec?b? uz lietotu pre?u, m?kslas darbu, kolekciju priekšmetu un senlietu pieg?d?m, ko [veic] tirgot?ji, kas ir nodok?a maks?t?ji, dal?bvalstis saska?? ar š?s apakšieda?as nosac?jumiem piem?ro ?pašu rež?mu, lai uzliktu nodokli pe??ai, ko guvis tirgot?js, kas ir nodok?a maks?t?js.”

9 Direkt?vas 2006/112 314. pant? ir noteikts:

“Pe??as da?as rež?ms attiecas uz t?d?m pre?u pieg?d?m, ko veic tirgot?js, kas tirgo lietotas preces, m?kslas darbus, kolekciju priekšmetus vai senlietas, ja š?s preces Kopienas robež?s tam pieg?d?jusi k?da no turpm?k nor?d?taj?m person?m:

a) persona, kas nav nodok?a maks?t?js;

b) cits nodok?a maks?t?js, cikt?l š? cita nodok?a maks?t?ja pre?u pieg?des ir atbr?votas no nodok?a saska?? ar 136. pantu;

c) cits nodok?a maks?t?js, cikt?l uz š? cita nodok?a maks?t?ja veikt?m pre?u pieg?d?m attiecas atbr?vojums maziem uz??mumiem, kas paredz?ts 282. l?dz 292. pant?, un cikt?l š?s pieg?des attiecas uz kapit?lieguld?jumu prec?m;

d) cits tirgot?js, kas ir nodok?a maks?t?js, cikt?l š? cita tirgot?ja pre?u pieg?d?m saska?? ar šo pe??as da?as rež?mu piem?rots PVN.”

10 Direkt?vas 2006/112 315. pant? ir paredz?ts:

“Summa, par ko, pieg?d?jot preces, maks?jams nodoklis, k? min?ts 314. pant?, ir pe??as da?a, ko ieguvis tirgot?js, kurš ir nodok?a maks?t?js, atskaitot PVN, kas attiecas uz pe??as da?u.

Š? tirgot?ja, kas ir nodok?a maks?t?js, pe??as da?a ir l?dzv?rt?ga starp?bai starp p?rdošanas cenu, ko tirgot?js, kas ir nodok?a maks?t?js, iekas?jis par prec?m, un iepirkuma cenu.”

Polijas ties?bas

11 2004. gada 11. marta Likuma par pievienot?s v?rt?bas nodokli (*Ustawa o podatku od towarów i us?ug*) (*Dz. U.* Nr. 54, 535. nodaļjums), redakcij?, k?da piem?rojama pamattiesved?b? izskat?majiem faktiem (turpm?k tekst? – “PVN likums”), 15. panta 1. punkt? ir paredz?ts:

“Nodoklis j?maks? juridisk?m person?m, organizatorisk?m vien?b?m, kur?m nav ties?bsp?jas, un fizisk?m person?m, kas patst?v?gi veic k?du 2. punkt? min?tu saimniecisku darb?bu neatkar?gi no š?das darb?bas m?r?a vai rezult?tiem.”

12 Saska?? ar PVN likuma 43. panta 1. punkta 2. apakšpunktu lietotu pre?u pieg?de ir atbr?vota no nodok?a, ar nosac?jumu, ka persona, kas to veic, attiec?b? uz š?m prec?m nav izmantojusi atskait?šanas ties?bas.

13 Lietotas preces š?s ties?bu normas izpratn? ir defin?tas min?t? 43. panta 2. punkt? k? “kustams materi?lais ?pašums, kuru t? pieg?d?t?js ir lietojis vismaz sešus m?nešus p?c tam, kad ieguvis uz to ?pašuma ties?bas”.

14 PVN likuma 86. panta 3. punkt? ir noteikts:

“Ieg?d?joties vieglos automobi?us vai citus meh?niskos transportl?dzek?us, kuru pie?aujam? kop?j? masa nep?rsniedz 3,5 tonnas, priekšnodoklis ir 60 % no r??in? nor?d?t?s nodok?a summas vai no nodok?a summas par pre?u ieg?di Eiropas Kopienas teritorij?, vai ar? no nodok?a summas par to pre?u pieg?di, kuru ieguv?js ir nodok?u maks?t?js, tom?r ne vair?k k? PLN 6000.”

15 PVN likuma 113. panta 1. punkt? ir noteikts:

“No nodok?a ir atbr?voti nodok?u maks?t?ji, kuriem ar nodokli apliekamu p?rdošanas [dar?jumu] v?rt?ba iepriekš?j? taks?cijas gad? kopsumm? nep?rsniedz PLN 50 000. Š? summa tiek apr??in?ta bez nodok?a.”

16 PVN likuma 120. pant?, kas attiecas uz pe??as da?as rež?mu, ir ietverti š?di nosac?jumi:

“1. [..]

4) š?s noda?as izpratn? “lietotas preces” ir cits materi?ls ?pašums, kas nav [m?kslas priekšmeti, kolekcijas priekšmeti un senlietas], kas pašreiz?j? st?vokl? vai p?c remonta ir der?gas turpm?kai lietošanai un nav ar? d?rgmet?li vai d?rgakme?i [..]

[..].

4. Ja ar nodokli apliekama persona veic dar?jumus, kas ietver lietotu pre?u, m?kslas darbu, kolekcijas priekšmetu vai senlietu pieg?di, ko š? ar nodokli apliekam? persona ieg?d?jusies agr?k konkr?t?s darb?bas veikšanai vai ievedusi, lai t?l?k p?rdotu, ar nodokli apliekamais apm?rs ir da?a, ko veido starp?ba starp visu summu, kas pre?u pirc?jam ir j?maks?, un summu, par k?du preces ir ieg?d?tas, no kuras atskait?ts nodok?a apm?rs.

[..]

10. 4. un 5. punkts attiecas uz lietotu pre?u, m?kslas darbu, kolekcijas priekšmetu vai senlietu pieg?di, kuras nodok?a maks?t?js ir ieg?d?jies no:

1) fiziskas personas, juridiskas personas vai organizatoriskas vien?bas, kurai nav ties?bsp?jas, kas nav nodok?a maks?t?ji saska?? ar 15. pantu vai nav PVN maks?t?ji;

2) 15. pant? min?tajiem nodok?a maks?t?jiem, ja šo pre?u pieg?de saska?? ar 43. panta 1. punkta 2. apakšpunktu vai 113. pantu bija atbr?vota no nodok?a;

3) nodok?a maks?t?jiem, ja šo pre?u pieg?de bija aplikta ar nodokli atbilstoši 4. un 5. punktam;

4) PVN maks?t?ja, ja šo pre?u pieg?de saska?? ar 43. panta 1. punkta 2. apakšpunktu vai 113. pantu bija atbr?vota no nodok?a;

5) PVN maks?t?ja, ja šo pre?u pieg?de ir tikusi aplikta ar PVN atbilstoši 4. un 5. punkta noteikumiem un ja pirc?ja r?c?b? esošie dokumenti viennoz?m?gi pier?da pre?u ieg?di atbilstoši šiem noteikumiem.”

17 Finanšu ministra 2008. gada 28. novembra Dekr?ta par atseviš?u Likuma par pievienot?s v?rt?bas nodokli noteikumu ?stenošanu (*rozporz?dzenie Ministra Finansów r.w sprawie wykonania niektórych przepisów ustawy o podatku od towarów i usług*, Dz. U. Nr. 212, 1336. nodaļ?jums; turpm?k tekst? – “Dekr?ts par PVN”) 13. panta 1. punkta 5. apakšpunkts ir noteikts:

“Pasažieru transportl?dzek?u un citu meh?nisko transportl?dzek?u pieg?de, kuru veic nodok?a maks?t?ji, kuriem to ieg?des br?d? bija ties?bas uz priekšnodok?a atskait?šanu saska?? ar Likuma par pievienot?s v?rt?bas nodokli 86. panta 3. punktu, tiek atbr?vota no nodok?a, ja šie pasažieru transportl?dzek?i un meh?niskie transportl?dzek?i ir lietotas preces Likuma par pievienot?s v?rt?bas nodokli 43. panta 2. punkta izpratn?.”

Pamattiesved?bas rašan?s fakti un prejudici?lais jaut?jums

18 *Bawaria Motors* ir PVN maks?t?ja atbilstoši PVN likuma 15. pantam. T? veic uz??m?jdarb?bu, kas ietver automobi?u izst?d?šanas telpas darb?bas nodrošin?šanu, saist?b? ar ko t? ieg?d?jas un t?l?k p?rdod gan jaunus, gan lietotus pasažieru transportl?dzek?us. Veicot savu darb?bu, t? iep?rk lietotus transportl?dzek?us no uz??m?jiem, kuri nav var?juši veikt PVN atskait?šanu, ieg?d?joties š?s preces, un kuri pieg?des laik? izraksta r??inus, kuros attiec?b? uz piem?rojamo PVN likmi ir ietverta nor?de “atbr?vots no nodok?a” un atsauce uz PVN likuma 43. panta 1. punkta 2. apakšpunktu. T?l?k p?rdodot šos lietotos pasažieru transportl?dzek?us, t? izmanto pe??as da?as rež?mu, kas ir izkl?st?ts PVN likuma 120. pant?.

19 *Bawaria Motors* darb?bas laik? rodas ar? t?das situ?cijas, kad t? ieg?d?jas lietotus pasažieru transportl?dzek?us no uz??m?jiem, kas, tos ieg?d?joties, PVN ir atskait?juši PVN likuma 86. panta 3. punkt? noteiktaj? apm?r?. Š?d? situ?cij? attiec?gie uz??m?ji izsniedz tam r??inu, kur? attiec?b? uz PVN likmi, kas ir j?maks? par pieg?di, ir ietverta nor?de “atbr?vots no nodok?a” un atsauce uz Dekr?ta par PVN 13. panta 1. punkta 5. apakšpunktu.

20 T? k? *Bawaria Motors* uzskat?ja, ka š? sprieduma iepriekš?j? punkt? min?tajos gad?jumos tai ir ties?bas piem?rot PVN likuma 120. pant? paredz?to pe??as da?as rež?mu, t? 2009. gada 9. febru?r? l?dza *Minister Finansów* sniegt attiec?go noteikumu interpret?ciju.

21 2009. gada 20. febru?r? *Minister Finansów* atbild?ja uz šo l?gumu. Vi?š konstat?ja, ka, ?emot v?r? PVN likuma 120. panta 10. punkta noteikumu, *Bawaria Motors* viedoklis nav pamatots. Vi?š nor?d?ja, ka ar Dekr?ta par PVN 13. pantu netiek paplašin?ti PVN likuma 43. pant? min?tie gad?jumi, kuri ir paredz?ti min?t? 120. panta 10. punkt?. Saska?? ar vi?a teikto šis likums atbilst Direkt?vas 2006/112 312.–325. pantam, kuros ir noteikts, ka pe??as da?as rež?mu var piem?rot tikai situ?cij?s, kad tirgot?js, kas ir nodok?a maks?t?js, ir ieg?d?jies lietotu preci no uz??m?ja, kuram nebija ties?bu atskait?t priekšnodokli, ieg?d?joties šo preci, un kurš ietv?ra nodokli sav? pieg?des cen? konkr?tajam tirgot?jam, kurš ir nodok?a maks?t?js.

22 *Bawaria Motors* par š?du interpret?ciju c?la pras?bu *Wojewódzki S?d Administracyjny w Warszawie* [Varšavas Administrat?vaj? apgabalties?], apgalvojot, ka š? *Minister Finansów* nost?ja ietver burtisku PVN likuma 120. panta interpret?ciju, kas nav sader?ga ar PVN pamatprincipiem, t.i., nodok?u neitralit?ti, efekt?vu nodok?u uzlikšanu tikai par konkr?tu apgroz?juma posmu, k? ar?

konkurences apstākļu saglabāšanu.

23 Ar 2009. gada 10. novembra nolikumu *Wojewódzki Sąd Administracyjny w Warszawie* atcēla apstrīdēto interpretāciju. Tā uzskatīja, ka Dekrēta par PVN 13. panta 1. punkta 5. apakšpunkts, ar kuru ievieša tādā atbrīvojumu no nodokļa, kas nebija paredzēts Savienības tiesībās, neatbrīvo uzņēmēju, kas piegādā tirgotājam, kas ir nodokļa maksātājs, lietotu transportlīdzekli, no piemērkama piemērot šai piegādei nodokli gadījumā, ja šis transportlīdzekļa iegādes brīdī viņam nebija tiesību pilnībā atskaitīt priekšnodokli. Saskaņā ar šīs tiesas viedokli šajā Dekrēta par PVN noteikumu paredzētais atbrīvojums attiecas tikai uz to PVN daļu, kas uzņēmējam vēl ir jāmaksā, ņemot vērā PVN likuma 86. panta 3. punkta paredzētos ierobežojumus, izņemot summu, kas attiecīgā gadījumā atbilst 60 % no rēķinātajam nodokļa summas vai PLN 6000, ko šis uzņēmējs ir atskaitījis, pārkot transportlīdzekli. Tāpēc saskaņā ar minētās tiesas uzskatu izriet, ka *Bawaria Motors* drīkst piemērot peļņas daļas režīmu, bet tikai tiktāl, ciktāl uzņēmējs, kas tai piegādāja transportlīdzekli, iepriekš nevarēja veikt atskaitīšanu, kas konkrētajā gadījumā atbilst 40 % no rēķinātajam nodokļa summas vai šis nodokļa daļai, kas pārsniedz PLN 6000.

24 *Bawaria Motors* iesniedza kasācijas sūdzību par iepriekš minēto spriedumu *Naczelny Sąd Administracyjny* [Augstākā administratīvā tiesa] – it īpaši norādot, ka tā uzskata, ka tas, ka viņa nevar pilnībā piemērot peļņas daļas režīmu lietotu preču, kuras tā iegādājusies tās piegādes ietvaros, kas saskaņā ar Dekrēta par PVN 13. panta 1. punkta 5. apakšpunktu ir atbrīvotas no nodokļa, tādēļ pārdošānai, ir pretrunā PVN likuma 120. panta 4. un 10. punktam, kā arī iepriekš minētajam Dekrēta par PVN noteikumam.

25 *Minister Finansów* arī iesniedza kasācijas sūdzību, apstiprinot savu sākotnējo nostāju, saskaņā ar kuru šajā gadījumā aplūkojamajos apstākļos tirgotājs, kas ir nodokļa maksātājs, nav tiesīgs pat daļēji izmantot peļņas daļas režīmu.

26 Šīdos apstākļos *Naczelny Sąd Administracyjny* nolēma apturēt tiesvedību un uzdot Tiesai šādu prejudiciālu jautājumu:

“Vai Direktīvas 2006/112[.] 313. panta 1. punkta un 314. panta noteikumi, skatot tos kopā ar tās 136. un 315. pantu, ir jāinterpretē tādējādi, ka saskaņā ar tiem lietotu preču piegādes gadījumā īpašais “peļņas daļas” režīms tirgotājiem, kas ir nodokļa maksātāji, var tikt piemērots arī tad, ja tie pārdod tādēļ iegādātos pasažieru transportlīdzekļus un citus mehāniskos transportlīdzekļus, kuriem saskaņā ar Polijas valsts tiesību normām, kas ir paredzētas [Dekrēta par PVN] 13. panta 1. punkta 5. apakšpunktā, tika piemērots atbrīvojums no nodokļa par pasažieru transportlīdzekļu un citu mehānisko transportlīdzekļu piegādi, ko veica nodokļa maksātāji, kuriem par šo transportlīdzekļu iegādi saskaņā ar [PVN likuma] 86. panta 3. punktu bija tiesības tikai uz daļēju priekšnodokļa atskaitīšanu, ja šie pasažieru transportlīdzekļi un mehāniskie transportlīdzekļi ir lietotas preces PVN likuma 43. panta 2. punkta un Direktīvas 2006/112 311. panta 1. punkta 1. apakšpunkta izpratnē?”

Par prejudiciālo jautājumu

27 Ar savu jautājumu iesniedzējtiesa būtībā jautā, vai Direktīvas 2006/112 313. panta 1. punkta un 314. panta noteikumi, skatot tos kopā ar tās 136. un 315. pantu, ir jāinterpretē tādējādi, ka tirgotājiem, kas ir nodokļa maksātāji, var tikt piemērots peļņas daļas režīms, ja tie piegādā transportlīdzekļus, kas tiek uzskatīti par lietotām precēm minētās direktīvas 311. panta 1. punkta 1. apakšpunkta izpratnē, ko viņš ir iepriekš iegādājies ar atbrīvojumu no PVN no cita nodokļa maksātāja, kurš ir izmantojis tikai daļēju priekšnodokļa atskaitīšanas tiesības saistībā ar šo transportlīdzekļu iegādi.

28 Saist?b? ar min?to ir j?atg?dina, ka nodok?u re??ms, ko piem?ro pe??ai, kuru tirgot?js, kas ir nodok?a maks?t?js, guvis, pieg?d?jot pamattiesved?b? apl?kot?s lietot?s preces, ir ?pašs PVN re??ms, ar ko tiek izdar?ta atk?pe no visp?r?j? Direkt?v? 2006/112 paredz?t? re??ma (skat. 2005. gada 8. decembra spriedumu liet? C-280/04 *Jyske Finans*, Kr?jums, I-10683. lpp., 35. punkts, un 2011. gada 3. marta spriedumu liet? C-203/10 *Auto Nikolovi*, Kr?jums, I-1083. lpp., 46. punkts).

29 Direkt?vas 2006/112 314. pants, kur? ir paredz?ta š? ?paš? re??ma piem?rošanas situ?cija, ir j?interpret? šauri. No t? izriet, ka š?s situ?cijas ietver piln?gu uzskait?jumu, k? to uzsv?rusi ar? ?ener?ladvok?te savu secin?jumu 29. punkt?.

30 No Tiesai iesniegtajiem lietas materi?liem izriet, ka fakti pamattiesved?b? neatbilst nevienai no 314. panta a), c) un d) punkt? paredz?taj?m situ?cij?m. T?d?j?di, saska?? ar šajos materi?los ietvertaj?m nor?d?m, pamattiesved?b? izskat?t?s lietotu transportl?dzek?u pieg?des *Bawaria Motors* veica personas, kur?m paš?m bija j?maks? PVN, un vi?as nesa??ma ne Direkt?vas 2006/112 282.?292. pant? paredz?to atbr?vojumu no nodok?a mazajiem uz??mumiem, ne ar? t?m tika piem?rots pe??as da?as re??ms.

31 T? k? min?t?s pieg?des bija atbr?votas no PVN atbilstoši Dekr?ta par PVN 13. panta 1. punkta 5. apakšpunktam, šajos apst?k?os ir j?p?rbauda, vai t?s atbilstu situ?cijai, kas ?paši paredz?ta Direkt?vas 2006/112 314. panta b) punkt?, proti, situ?cijai, kad cita nodok?a maks?t?ja veikta pieg?de tirgot?jam, kas ir nodok?a maks?t?js, ir atbr?vota no nodok?a saska?? ar š?s direkt?vas 136. pantu.

32 Pirmk?rt, ir j?noraida iesp?ja pamattiesved?b? izskat?maj? liet? piem?rot min?t?s direkt?vas 136. panta a) punktu. K? to savu secin?jumu 37. punkt? ir nor?d?jusi ar? ?ener?ladvok?te, no lietas materi?liem izriet, ka pamattiesved?b? apl?kot?s *Bawaria Motors* veikt?s transportl?dzek?u pieg?des nek?d? veid? nav saist?tas ar k?du no darb?b?m, kas ir atbr?votas no nodok?a saska?? ar š? panta a) punkt? paredz?tajiem noteikumiem.

33 Otrk?rt, attiec?b? uz Direkt?vas 2006/112 136. panta b) punkta piem?rošanu šaj? liet? ir j?nor?da, ka šaj? noteikum? ir paredz?ta t?du pre?u pieg?des atbr?vošana no nodok?a, par kuru ieg?di vai izmantošanu PVN nebija atskait?ms saska?? ar min?t?s direkt?vas 176. pantu. Š? 176. panta otraj? da?? ir ietverta "d?kst?ves" (*standstill*) klauzula, ar kuru l?dz br?dim, kad st?jušies sp?k? š? panta pirmaj? da?? min?tie Padomes noteikumi, ar ko paredz?ts, uz kuriem izdevumiem neattiecas PVN atskait?šana, dal?bvalstis var saglab?t visus iz??mumus, kas ir paredz?ti šo valstu ties?bu aktos 1979. gada 1. janv?r?, vai attiec?b? uz dal?bvalst?m, kuras pievienoj?s Kopienai p?c min?t?s dienas, k? Polijas Republika, aktos, kas bija sp?k? to pievienošan?s dien?.

34 Šis 136. panta b) punkts ir j?interpret? šauri. Taj? noteiktais atbr?vojums ir atk?pe no visp?r?j? principa, saska?? ar kuru PVN iekas? par katru pre?u pieg?di, ko par atl?dz?bu veicis nodok?a maks?t?js (šaj? zi?? skat. iepriekš min?to spriedumu liet? *Jyske Finans*, 21. punkts). Turkl?t šis atbr?vojums, ?emot v?r? atsauci uz 136. pantu, kas ir ietverta min?t?s direkt?vas 314. panta b) punkt?, ietilpst pe??as nodok?a atk?pes re??ma piem?rošanas jom?.

35 T?d?j?di Direkt?vas 2006/112 136. panta b) punkt? paredz?tais atbr?vojums var attiekties tikai uz t?du pre?u pieg?d?m, par kuru ieg?di [personai] nebija ties?bu uz atskait?jumu, k? tas paredz?ts valsts ties?bu aktos (šaj? zi?? skat. iepriekš min?to spriedumu liet? *Jyske Finans*, 24. punkts).

36 Šo apgalvojumu pamato Direkt?vas 2006/112 176. panta noteikumi, kura pirmaj? da?? ir min?ti izdevumi, "uz kuriem neattiecas PVN atskait?šana", un otraj? da?? ir min?ti "iz??mumi", kas bijuši paredz?ti iepriekš sp?k? esošajos valsts ties?bu aktos; [176.] pants, uz kuru ir atsauce š?s

direkt?vas 136. panta b) punkt?.

37 Turkl?t tas atbilst Direkt?vas 2006/112 314. panta visp?r?jai strukt?rai. K? to ir uzsv?rusi Polijas vald?ba un Komisija, k? ar? ?ener?ladvok?te savu secin?jumu 30. punkt?, situ?cij?m, kad j?piem?ro pe??as da?as re??ms, kuru skait? ir min?t?s direkt?vas 136. panta b) punkt? paredz?tais atbr?vojums, ir kop?gs tas, ka personai, kura pieg?d? attiec?go preci tirgot?jam, kas ir nodok?a maks?t?js, nav bijušas ties?bas atskait?t priekšnodokli, ieg?d?joties konkr?to preci, un t?d?j?di vi?? maks?jis visu šo nodokli.

38 Un tom?r pamattiesved?b? izskat?maj? liet? PVN likuma 86. panta 3. punkt? ir noteikts, ka nepast?v “iz??mums attiec?b? uz ties?b?m tikt atbr?votam no PVN” Direkt?vas 2006/112 136. panta b) punkta izpratn?, bet gan atskait?m? nodok?a apm?ra ierobe??ojums. Nepast?vot situ?cijai, kad nodok?a maks?t?jam ir piln?b? liegta iesp?ja atskait?t priekšnodokli, ieg?d?joties preces, ko v?l?k tas pieg?d? tirgot?jam, kas ir nodok?a maks?t?js, tam ir ties?bas to atskait?t t?da apm?r?, k?ds paredz?ts valsts ties?bu aktos, proti, 60 % no priekšnodok?a vai PLN 6000.

39 T?d?j?di un t? k? nav vajadz?bas izv?rt?t, vai uz PVN likuma 86. panta 3. punktu attiecas Direkt?vas 2006/112 176. panta otraj? da?? paredz?t? “d?kst?ves” klauzula vai ne, Dekr?ta par PVN 13. panta 1. punkta 5. apakšpunkt? paredz?tais atbr?vojums no PVN t?du meh?nisko transportl?dzek?u pieg?d?m tirgot?jam, kas ir nodok?a maks?t?js, ko veic nodok?a maks?t?ji, kam bija ties?bas uz da??ju priekšnodok?a atskait?šanu saska?? ar min?to PVN likuma 86. panta 3. punktu, nek?d? veid? neatbilst situ?cijai, kas prec?zi noteikta min?t?s direkt?vas 136. panta b) punkt?. No min?t? izriet, ka tirgot?ja, kurš ir nodok?a maks?t?js, v?l?k ?stenotai konkr?to transportl?dzek?u pieg?dei nevar piem?rot pe??as da?as re??mu.

40 *Bawaria Motors* ir nor?d?jusi, ka š?das *Minister Finansów* veiktas interpret?cijas sekas tai ir da??ja nodok?u dubulta uzlikšana. T? paskaidro, ka saska?? ar šo interpret?ciju tai atbilstoši parastajam PVN re??mam PVN ir j?piem?ro visai attiec?g? lietot? transportl?dzek?a atkalp?rdošanas cenai, lai gan, t? k? šo transportl?dzekli tai iepriekš pieg?d?ja cits nodok?a maks?t?js un uz to attiec?s atbr?vojums no PVN atbilstoši Dekr?ta par PVN 13. panta 1. punkta 5. apakšpunktam, nav iesp?jams atskait?t to PVN da?u, ko šis cits nodok?a maks?t?js atbilstoši PVN likuma 86. panta 3. punkt? noteiktajam ierobe??ojumam nav var?jis atskait?t k? priekšnodokli un kurš t?p?c ir iek?auts š?s pieg?des cen?.

41 Tom?r, ?emot v?r? š? sprieduma 34. un 35. punkt? ietvertos apsv?rumus, Direkt?vas 2006/112 136. panta b) punktu nevar interpret?t nek? cit?d?k, k? nor?d?ts min?t? sprieduma 39. punkt?, kas ?autu tirgot?jam, kas ir nodok?a maks?t?js, kurš k? *Bawaria Motors* nevar balst?ties uz to, ka par s?kotn?jo pre?u ieg?di, ko veicis cits nodok?a maks?t?js, kuras tam v?l?k pieg?d?tas k? lietotas preces, nevar?ja veikt PVN atskait?jumu saska?? ar min?to pantu, izvair?ties no da??jas nodok?a dubult?s uzlikšanas (šaj? zi?? skat. iepriekš min?to spriedumu liet? *Jyske Finans*, 24. punkts). Š? situ?cija neietekm? min?t?s direkt?vas 314. pant? paredz?t? pe??as da?as re??ma piem?rošanas nosac?jumu noteikšanu.

42 K? to nor?d?jusi Komisija gan savos rakstiskajos apsv?rumos, gan tiesas s?des laik?, Polijas likumdev?jam ir j?izbeidz š?das situ?cijas past?všana. Tom?r š?s situ?cijas likvid?šana nevar notikt, izmantojot t?du Direkt?vas 2006/112 interpret?ciju, kas ir pretrun? t?s noteikumiem, k? ar? t?s visp?r?jai sist?mai.

43 Turkl?t ir j?uzsver, ka, pret?ji *Bawaria Motors* nost?jai, pretrun? nodok?u neitralit?tes principam nav tas, ka tiek noraid?ts l?gums piem?rot pe??as da?as re??mu tirgot?jam, kas ir nodok?a maks?t?js, pamattiesved?b? izskat?taj? situ?cij?, lai gan šis re??ms ir piem?rojams saska?? ar Direkt?vas 2006/112 136. panta b) punkta un 314. panta b) punkta noteikumiem, skatot tos kop?, situ?cij?, kad tirgot?js, kas ir nodok?a maks?t?js, ir iepriekš ieg?d?jies attiec?g?s

preces bez PVN no cita nodokļa maksājuma, kurš nevarēja atskaitīt priekšnodokli.

44 Kā tiesas spriedumā uzsvēra *Minister Finansów*, otrajā minētajā situācijā preču piegādes cena tirgotājam, kas ir nodokļa maksātājs, ietver visu priekšnodokli, ko ir samaksājis šis otrs nodokļa maksātājs, kuram, iegādājoties šīs preces, nebija tiesību kaut dažādi to atskaitīt. Toties pamattiesvedībā izskatītajā situācijā cena ietver tikai daļu no priekšnodokļa, proti, to, kuru, ņemot vērā PVN likuma 86. panta 3. punktu paredzēto ierobežojumu, nodokļa maksātājs, kurš piegādājis konkrētas preces tirgotājam, kurš ir nodokļa maksātājs, nav varējis atskaitīt, tās iegādājoties.

45 Kā norādīja Polijas valdība, ja tiktu atauta peļņas daļas režīma piemērošana pamattiesvedībā izskatītajā situācijā, tas radītu situāciju, ka PVN nebūtu proporcionāls to lietoto preču cenai, ko tirgotājs, kurš ir nodokļa maksātājs, pārdod tādēļ, lai gan lielu daļu no samaksātā priekšnodokļa varēja atskaitīt cits nodokļa maksātājs agrākā tirdzniecības posmā. Šāds risinājums būtu pretrunā vispārējās PVN piemērošanas principam, kas ietverts Direktīvas 2006/112 1. panta 2. punktā.

46 ņemot vērā iepriekš izklāstītos apsvērumus, uz uzdoto jautājumu ir jāatbild, ka Direktīvas 2006/112 313. panta 1. punkts un 314. pants, lasot tos kopā ar šīs direktīvas 136. un 315. pantu, ir jāinterpretē tādējādi, ka tirgotājam, kas ir nodokļa maksātājs, nevar piemērot peļņas daļas režīmu, ja viņš piegādā mehāniskos transportlīdzekļus, kas minētās direktīvas 311. panta 1. punkta 1. apakšpunkta izpratnē ir lietotas preces, ko tas iepriekš bez PVN ir iegādājies no cita nodokļa maksātāja, kuram ir bijušas tiesības uz dažādu minētā priekšnodokļa, kas samaksāts, iegādājoties šos transportlīdzekļus, atskaitīšanu.

Par tiesāšanas izdevumiem

47 Attiecībā uz pamatlīstas dalībniekiem šis tiesvedība ir stadija procesā, kuru izskata iesniedzējtiesa, un tā lemj par tiesāšanas izdevumiem. Izdevumi, kas radušies, iesniedzot apsvērumus Tiesai, un kas nav minēti līstas dalībnieku izdevumi, nav atlīdzināmi.

Ar šādu pamatojumu Tiesa (trešā palāta) nospriež:

Padomes 2006. gada 28. novembra Direktīvas 2006/112/EK par kopājo pievienotās vērtības nodokļa sistēmu 313. panta 1. punkts un 314. pants, lasot tos kopā ar šīs direktīvas 136. un 315. pantu, ir jāinterpretē tādējādi, ka tirgotājam, kas ir nodokļa maksātājs, nevar piemērot peļņas daļas režīmu, ja viņš piegādā mehāniskos transportlīdzekļus, kas minētās direktīvas 311. panta 1. punkta 1. apakšpunkta izpratnē ir lietotas preces, ko tas iepriekš bez pievienotās vērtības nodokļa ir iegādājies no cita nodokļa maksātāja, kuram ir bijušas tiesības uz dažādu minētā priekšnodokļa, kas samaksāts, iegādājoties šos transportlīdzekļus, atskaitīšanu.

[Paraksti]

* Tiesvedības valoda – poļu.