

Pagaidu versija

TIESAS SPRIEDUMS (astotā palāta)

2023. gada 17. maijā (*)

Līgums sniegt prejudiciālu nolēmumu – Pievienotās vērtības nodoklis (PVN) – Direktīva 2006/112/EK – Peļņas daļas režīms – 311. pants – Jādziens “lietotas preces” – Nolietoti transportlīdzekļi, kuri pārdoti rezerves daļām

Lietā C-365/22

par līgumu sniegt prejudiciālu nolēmumu atbilstoši LESD 267. pantam, ko *Cour de cassation* (Kasācijas tiesa, Beļģija) iesniegusi ar 2022. gada 16. maija lēmumu un kas Tiesā reģistrēts 2022. gada 7. jūnijā, tiesvedībā

IT

pret

État belge,

TIESA (astotā palāta)

šādā sastāvā: palātas priekšsēdētājs M. Safjans [*M. Safjan*] (referents), tiesneši N. Jāskinens [*N. Jääskinen*] un M. Gavalecs [*M. Gavalec*],

ģenerālvokāte: L. Medina,

sekretārs: A. Kalots Eskobars [*A. Calot Escobar*],

ģemot vērā rakstveida procesu,

ģemot vērā apsvērumus, ko snieguši:

- Beļģijas valdības vārdā – *P. Cottin, J.-C. Halleux* un *C. Pochet*, pārstāvji,
- Eiropas Komisijas vārdā – *F. Clotuche-Duvieusart* un *J. Jokubauskaitis*, pārstāves,

ģemot vērā pāc ģenerālvokātes uzklausīšanas pieņemto lēmumu izskatīt lietu bez ģenerālvokāta secinājumiem,

pasludina šo spriedumu.

Spriedums

1 Līgums sniegt prejudiciālu nolēmumu ir par to, kā interpretēt Padomes Direktīvas 2006/112/EK (2006. gada 28. novembris) par kopājo pievienotās vērtības nodokļa sistēmu (OV 2006, L 347, 1. lpp.; turpmāk tekstā – “PVN direktīva”) 311. panta 1. punkta 1. apakšpunktu.

2 Šis līgums ir iesniegts tiesvedībā starp IT un *État belge* (Beļģijas valsts) par Beļģijas nodokļu administrācijas atteikumu piemērot peļņas daļas režīmu attiecībā uz atsevišķu IT

veikto transportlīdzekļu pārdošānu.

Atbilstošās tiesību normas

Savienības tiesības

3 PVN direktīvas 311. panta 1. punkts ir noteikts:

“Šajā nodaļā, neskarot citus Kopienas noteikumus, piemēro šādas definīcijas:

1) “lietotas preces” ir materiāls kustams pašums, kas ir derīgs turpmākai lietošanai vai nu bez pārveidojumiem, vai pēc remonta un kas nav mēkslas darbi, kolekciju priekšmeti vai senlietas un nav arī dārgmetāli vai dārgakmeņi, kuru tos definējušas dalībvalstis;

[..]

5) “tirgotājs, kas ir nodokļa maksātājs” ir jebkurš nodokļa maksātājs, kas, veicot saimniecisko darbību un ar nolūku tādā kā pārdot, pārkt vai izmanto savas saimnieciskās darbības vajadzībām vai importēt lietotas preces, mēkslas darbus, kolekciju priekšmetus vai senlietas, neatkarīgi no tā, vai šis nodokļa maksātājs rīkojas savas vai kādas citas personas intereses saskaņā ar līgumu, kas par pirkšanu vai pārdošānu paredz maksāt komisijas maksu;

[..].”

4 Kā noteikts PVN direktīvas 313. panta 1. punkts:

“Attiecībā uz lietotu preču, mēkslas darbu, kolekciju priekšmetu un senlietu piegādēm, ko [veic] tirgotāji, kas ir nodokļa maksātāji, dalībvalstis saskaņā ar šīs apakšiedaļas nosacījumiem piemēro pašu režīmu, lai uzliktu nodokli peļņai, ko guvis tirgotājs, kas ir nodokļa maksātājs.”

5 PVN direktīvas 314. pants ir formulēts šādi:

“Peļņas daļas režīms attiecas uz tādām preču piegādēm, ko veic tirgotājs, kas tirgo lietotas preces, mēkslas darbus, kolekciju priekšmetus vai senlietas, ja šīs preces Kopienas robežās tam piegādējusi kāda no turpmāk norādītajām personām:

a) persona, kas nav nodokļa maksātāja;

b) cits nodokļa maksātājs, ciktāl šī cita nodokļa maksātāja preču piegādes ir atbrīvotas no nodokļa saskaņā ar 136. pantu;

c) cits nodokļa maksātājs, ciktāl uz šī cita nodokļa maksātāja veiktām preču piegādēm attiecas atbrīvojums maziem uzņēmumiem, kas paredzēts 282. līdz 292. pantā, un ciktāl šīs piegādes attiecas uz kapitālieguldījumu precēm;

d) cits tirgotājs, kas ir nodokļa maksātājs, ciktāl šī cita tirgotāja preču piegāde saskaņā ar šo peļņas daļas režīmu piemērots [pievienotās vērtības nodoklis (PVN)].”

6 PVN direktīvas 315. pants ir paredzēts:

“Summa, par ko, piegādējot preces, maksājams nodoklis, kuru minēts 314. pants, ir peļņas daļa, ko ieguvis tirgotājs, kurš ir nodokļa maksātājs, atskaitot PVN, kas attiecas uz peļņas daļu.

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.”

Be??ijas ties?bas

7 Ar *code de la taxe sur la valeur ajoutée* (Pievienot?s v?rt?bas nodok?a kodekss) 58. panta 4. punktu un *arrêté royal n°53, du 23 décembre 1994, relatif au régime particulier d'imposition de la marge bénéficiaire applicable aux biens d'occasion, objets d'art, de collection ou d'antiquité* (1994. gada 23. decembra Kara?a dekr?ts Nr. 53 par ?pašu pe??as da?as rež?mu lietot?m prec?m, m?kslas darbiem, kolekciju priekšmetiem un senliet?m) 1. pantu Be??ijas ties?b?s ir transpon?ts PVN direkt?vas 311. un 313. pants.

Pamatlieta un prejudici?lais jaut?jums

8 Kopš 2013. gada 1. oktobra IT ir re?istr?ts k? PVN maks?t?js saist?b? ar lietotu transportl?dzek?u un to vraku p?rdošanu. Š?s darb?bas ietvaros vi?š no apdrošin?šanas uz??mumiem ieg?d?j?s norakst?tus transportl?dzek?us, proti, t?dus, kuru v?rt?ba ir piln?b? zudusi, un p?c tam p?rdeva tos t?l?k treš?m person?m k? vrakus vai “deta??m”.

9 2015. gad? tika veikta IT p?rbaude, kuras rezult?t? tika veikta korekcija saist?b? ar PVN atskait?šanas noteikumu un pe??as da?as rež?ma p?rk?pumiem. Pamatojoties uz valsts ties?bu norm?m, ar kur?m ir transpon?ts PVN direkt?vas 311. un 313. pants, nodok?u administr?cija nol?ma no pe??as da?as rež?ma izsl?gt r??inus, kuros ir min?ti v?rdi “transportl?dzek?i, kuri p?rdoti deta??m”, vai r??inus attiec?b? uz vrakiem.

10 IT par šo l?mumu c?la pras?bu ties?, tostarp, atsaukdamies uz Tiesas 2017. gada 18. janv?ra spriedumu *Sjelle Autogenbrug* (C?471/15, EU:C:2017:20), apgalvojot, ka transportl?dzek?i, kuri p?rdoti “deta??m”, ir “lietotas preces” PVN direkt?vas 311. panta 1. punkta 1. apakšpunkta izpratn?.

11 *Cour d'appel de Liège* (Lj?žas apel?cijas tiesa, Be??ija) ar 2019. gada 1. marta spriedumu noraid?ja IT iebildumus. T? nor?d?ja, ka 2017. gada 18. janv?ra spriedums *Sjelle Autogenbrug* (C?471/15, EU:C:2017:20) attiecas nevis, k? šaj? gad?jum?, uz transportl?dzek?iem, kuri p?rdoti t?l?k “deta??m”, t?s nenodalot vien?b?s, bet gan uz š? nodok?u maks?t?ja – t?l?kp?rdev?ja – no nolietotiem transportl?dzek?iem paša iz?emtaj?m deta??m, kuras bez p?rveidojumiem šis nodok?a maks?t?js p?rdeva t?l?k. P?c tam š? tiesa uzskat?ja, ka ir j?p?rbauda, vai pamatliet? apl?kotie transportl?dzek?i ir saglab?juši to funkcionalit?ti, k?da tiem piem?t, kad tie ir jauni, t?d?j?di, lai tos var?tu atk?rtoti izmantot bez p?rveidojumiem vai p?c remonta, un vai t?d?j?di tos var kvalific?t k? “lietotas preces” PVN direkt?vas 311. panta 1. punkta 1. apakšpunkta izpratn?.

12 Min?t? tiesa uzskat?ja, pirmk?rt, ka t? tas ac?mredzami nav to transportl?dzek?u gad?jum?, kurus IT p?rdeva “deta??m”, jo nor?de “deta??m” objekt?vi liecina, ka šos transportl?dzek?us bez p?rveidojumiem princip? vairs nevar atk?rtoti izmantot, un ka ir j??em v?r? objekt?vie apst?k?i, k?dos notikuši t?l?kp?rdošanas dar?jumi. Otrk?rt, t? nor?d?ja, ka transportl?dzek?us, kuri ir norakst?ti par vrakiem, ar? nevar kvalific?t k? “lietotas preces”, jo tos nevar no jauna izmantot k? t?dus, kuriem ir t?s pašas ?paš?bas, k?das tiem piem?t, kad tie ir jauni, jo vien?gais to izmantošanas veids var b?t atseviš?u deta?u un to veidojošo materi?lu valoriz?cija.

13 IT par apel?cijas instances spriedumu iesniedza kas?cijas s?dz?bu iesniedz?jties? – *Cour de cassation* (Kas?cijas tiesa, Be??ija) un š? tiesa v?las noskaidrot, vai apel?cijas tiesas izmantot? PVN direkt?vas 311. panta 1. punkta 1. apakšpunkta interpret?cija ir pareiza.

14 Šķodos apstākļos *Cour de cassation* (Kasācijas tiesa) nolēma apturēt tiesvedību un uzdot Tiesai šādu prejudiciālu jautājumu:

“Vai [PVN direktīvas] 311. panta 1. punkta 1. apakšpunkts ir jāinterpretē tādējādi, ka noliegti mehāniskie transportlīdzekļi, kurus noliegtu transportlīdzekļu un transportlīdzekļu vraku pārdošanas uzņēmums ir iegādājies no personām, kas minētas direktīvas 314. pantā, un kurus ir paredzēts pārdot “detalēm”, šīs detaļas no tiem nedemontējot, ir “lietotas preces” šīs tiesību normas izpratnē?”

Par prejudiciālo jautājumu

15 Ar prejudiciālo jautājumu iesniedzējtiesa būtībā vaicā, vai PVN direktīvas 311. panta 1. punkta 1. apakšpunkts ir jāinterpretē tādējādi, ka galīgi noliegti mehāniskie transportlīdzekļi, kurus uzņēmums iegādājies no PVN direktīvas 314. pantā minētajām personām un kurus paredzēts pārdot “detalēm”, bet detaļas nav demontētas, ir lietotas preces pirmās no šīm tiesību normām izpratnē.

16 Vispirms jāprecizē – gan no faktu izklāsta, gan no uzdotā jautājuma izriet, ka IT iegādātie transportlīdzekļi ir norakstīti transportlīdzekļi, proti, to vārtība ir pilnībā zudusi, un ka tādēļ tie ir galīgi noliegti. Šķodos apstākļos un kā izriet arī no līguma sniegtā prejudiciālu nolēmumu, šos transportlīdzekļus var pārdot tikai kā vrakus vai to detaļu turpmākai izmantošanai (“tālāk pārdošana detaļām”), nevis lai tos atkārtoti izmantotu bez pārveidojumiem vai pārciklāšanas remonta; jāprecizē, ka iesniedzējtiesas uzdotais jautājums attiecas tikai uz tālāk pārdošanu detaļām.

17 Ēmot vārā šo ievada apsvērumu, jāatgādina, ka saskaņā ar PVN direktīvas 311. panta 1. apakšpunktu “lietotas preces” ir “materiāls kustams objekts, kas ir derīgs turpmākai lietošanai vai nu bez pārveidojumiem, vai pārciklāšanas remonta”.

18 Šajā ziņā Tiesa ir uzskatījusi, ka šis jēdziens ietver materiālu kustamu lietu, kas ir derīga turpmākai lietošanai vai nu bez pārveidojumiem, vai pārciklāšanas remonta un kas ir iegādāta no citās preces, kurā tā bija iekļauta kā sastāvdaļa, un ka “lietotas preces” kvalifikācijai ir vajadzīgs tikai tas, lai lietotā prece būtu saglabājusi funkcijas, kādas tai bija, kad tā bija jauna, un lai tādējādi to varētu atkārtoti izmantot bez pārveidojumiem vai pārciklāšanas remonta (skat. it īpaši spriedumu, 2017. gada 18. janvāris, *Sjelle Autogenbrug*, C-471/15, EU:C:2017:20, 31. un 32. punkts).

19 Turklāt Tiesa ir arī norādījusi, ka peļņas daļas režīma piemērošana ne vienmēr nozīmē, ka iegādātā prece ir identiska pārdošanai precei. It īpaši Tiesa ir apstiprinājusi, ka šis režīms piemērojams tādām detaļām tālāk pārdošanai, kuras pats nodokļa maksātājs ir demontējis no noliegtā transportlīdzekļa, ko tas iegādājies, ciktāl mehānisko transportlīdzekļu veido tādām detaļām kopums, kuras ir savienotas un kuras var demontēt un pārdot tālāk vai nu bez pārveidojumiem, vai pārciklāšanas remonta (skat. it īpaši spriedumu, 2017. gada 18. janvāris, *Sjelle Autogenbrug*, C-471/15, EU:C:2017:20, 36. un 37. punkts).

20 Ir taisnība, ka atšķirībā no lietas, kurā tika pasludināts iepriekš minētais spriedums, pamatlietā ir raksturīgs tas, ka nodokļa maksātājs – tālāk pārdevējs – nav demontējis detaļas no pilnībā noliegtā transportlīdzekļa, kuru tas ir iegādājies, lai pats šīs detaļas pārdotu tālāk, bet transportlīdzekli bez pārveidojumiem ir pārdevis “detalēm”, proti, lai vēlāk šis transportlīdzekļa detaļas tiktu izmantotas kā rezerves daļas.

21 Tomēr, kā rakstveida apsvērumos būs norādā Eiropas Komisija, šā atšķirība nevar likt uzskatīt, ka Tiesas argumentācija 2017. gada 18. janvāra spriedumā *Sjelle Autogenbrug* (C-471/15, EU:C:2017:20) nevarētu attiecināt uz tādā situāciju kā pamatlietā aplūkots.

22 Proti, ir svarīgi ņemt vērā šā sprieduma 16. punktā minēto faktu, ka tādā nodokļa maksājuma – tātālā pārdevēja – kā IT iegādātie transportlīdzekļi ir galīgi nolietoti, tādēļ tos nevar pārdoāt, lai izmantotu bez pārveidojumiem vai pārveidojuma. Tā kā pašu transportlīdzekļu kā materiālu kustību lietu hipotētiski nevar turpmāk izmantot bez pārveidojumiem vai pārveidojuma PVN direktīvas 311. panta 1. punkta 1. apakšpunkta izpratnē, tad, lai noteiktu, vai šo transportlīdzekļu var uzskatīt par lietotu precī un tādējādi uz to var attiekties peļņas daļas režīms, ir jāņem vērā tikai tie šā transportlīdzekļa elementi, kurus šādi var turpmāk izmantot, ja nodokļa maksātājs – tātālā pārdevējs – tos pārdo citām personām.

23 Interpretācija, kas ļauj galīgi nolietotam transportlīdzeklī kā lietotai precei piemērot peļņas daļas režīmu tādēļ, ka dažas to veidojošās daļas var izmantot atkārtoti, atbilst šā režīma mērķim, un tas, kā izriet no PVN direktīvas 51. apsvēruma, ir novērst nodokļu dubultu uzlikšanu, kas var izrietēt no apstākļa, ka, pirmkārt, šādu pārdošanas cenā jau ir ņemts vērā PVN, ko persona, uz kuru attiecas šā direktīvas 314. pants, iegādājoties transportlīdzekli, ir samaksājusi kā priekšnodokli, un, otrkārt, ne šā persona, ne nodokļa maksātājs – tātālā pārdevējs – nevar atskaitīt šo summu (šajā nozīmā skat. spriedumu, 2017. gada 18. janvāris, *Sjelle Autogenbrug*, C-471/15, EU:C:2017:20, 39. un 40. punkts, kā arī tajos minētā judikatūra).

24 Šajā gadījumā, lai pārbaudītu, vai uz IT tātālā pārdojamiem transportlīdzekļiem var attiekties peļņas daļas režīms, iesniedzējtiesai ir jāpārliedz, ka saskaņā ar šā sprieduma 18. punktā atgādāto judikatūru šajos transportlīdzekļos vēl bija ietvertas daļas, kurām joprojām bija tā pati funkcionalitāte, kādā tām piemēta, kad tās ir jaunas, tādēļ tās varētu izmantot turpmāk bez pārveidojumiem vai pārveidojuma.

25 Turklāt iesniedzējtiesai būs jāpārbauda, vai minētie transportlīdzekļi faktiski nav pārdojami, lai tos vienkārši iznācinātu vai pārveidotu par citu priekšmetu. Proti, transportlīdzeklis, kura daļas saglabā to pašu funkcionalitāti, kādā tām piemēta, kad tās ir jaunas, un kuras pircējs nedemontēs, lai izmantotu tās bez pārveidojumiem vai pārveidojuma, vairs neatrodas tajā pašā ekonomiskajā apritē un tādēļ uz to neattieksies peļņas daļas režīms (šajā nozīmā skat. spriedumu, 2018. gada 11. jūlijs, E LATS, C-154/17, EU:C:2018:560, 34. punkts).

26 Veicot šo pārbaudi, iesniedzējtiesai būs jāņem vērā visi objektīvie apstākļi, kādos noticis tātālā pārdošanas darījums. Proti, kā izriet no Tiesas judikatūras, PVN direktīvā ietvertajiem jēdzieniem ir objektīvs raksturs un tie tiek piemēroti neatkarīgi no attiecīgā darījuma mērķiem un rezultātiem (spriedums, 2018. gada 11. jūlijs, E LATS, C-154/17, EU:C:2018:560, 35. punkts un tajā minētā judikatūra).

27 Lai gan nodokļa maksājuma, kas piedalās darījumā, nodoma ņemšana vērā ir – neskarot izņēmuma gadījumus – pretēja kopējās PVN sistēmas mērķiem, iesniedzējtiesa savukārt varēs ņemt vērā tādus objektīvus elementus kā transportlīdzekļu izskats un stāvoklis, līguma priekšmets, vērtība, par kādu šie transportlīdzekļi tika pārdojami, rādīnu izrakstīšanas metode vai arī personas, kas iegādājās minētos transportlīdzekļus, saimnieciskās darbības veids (šajā nozīmā skat. spriedumu, 2018. gada 11. jūlijs, E LATS, C-154/17, EU:C:2018:560, 36. un 37. punkts, kā arī tajos minētā judikatūra).

28 ņemot vērā iepriekš minētos apsvērumus, uz uzdoto jautājumu ir jāatbild, ka PVN direktīvas 311. panta 1. punkta 1. apakšpunkts ir jāinterpretē tādējādi, ka galīgi nolietoti mehāniskie transportlīdzekļi, kurus uzņēmums iegādājies no šā direktīvas 314. panta minētajām personām

un kurus paredz?ts p?rdot "deta??m", bet deta?as nav demont?tas, ir lietotas preces min?t?s direkt?vas 311. panta 1. punkta 1. apakšpunkta izpratn?, ja, pirmk?rt, tajos joproj?m ir deta?as, kuras saglab? t?du pašu funkcionalit?ti, k?da t?m piem?t, kad t?s ir jaunas, t?p?c t?s var izmantot bez p?rveidojumiem vai p?c remonta, un otrk?rt, ir pier?d?ts, ka šie transportl?dzek?i joproj?m atrodas taj? paš? ekonomiskaj? aprit?, k?d? tie bija, jo to deta?as tiek izmantotas turpm?k.

Par ties?šan?s izdevumiem

29 Attiec?b? uz pamatlietas pus?m š? tiesved?ba izriet no tiesved?bas, kas notiek iesniedz?jties?, t?p?c t? lemj par ties?šan?s izdevumiem. Izdevumi, kas radušies, iesniedzot apsv?rumus Tiesai, un kas nav min?to pušu izdevumi, nav atl?dzin?mi.

Ar š?du pamatojumu Tiesa (astot? pal?ta) nospriež:

Padomes Direkt?vas 2006/112/EK (2006. gada 28. novembris) par kop?jo pievienot?s v?rt?bas nodok?a sist?mu 311. panta 1. punkta 1. apakšpunkts

ir j?interpret? t?d?j?di, ka

gal?gi noliegti meh?niskie transportl?dzek?i, kurus uz??mums ieg?d?jies no š?s direkt?vas 314. pant? min?taj?m person?m un kurus paredz?ts p?rdot "deta??m", bet deta?as nav demont?tas, ir lietotas preces min?t?s direkt?vas 311. panta 1. punkta 1. apakšpunkta izpratn?, ja, pirmk?rt, tajos joproj?m ir deta?as, kuras saglab? t?du pašu funkcionalit?ti, k?da t?m piem?t, kad t?s ir jaunas, t?p?c t?s var izmantot bez p?rveidojumiem vai p?c remonta, un otrk?rt, ir pier?d?ts, ka šie transportl?dzek?i joproj?m atrodas taj? paš? ekonomiskaj? aprit?, k?d? tie bija, jo to deta?as tiek izmantotas turpm?k.

[Paraksti]

* Tiesved?bas valoda – fran?u.