

GENERALINIO ADVOKATO

JÁN MAZÁK IŠVADA,

pateikta 2012 m. gegužės 24 d.(1)

Byla C-160/11

Bawaria Motors sp. z o.o.

prieš

Minister Finansów

(*Naczelny Sąd Administracyjny* (Lenkija) pateiktas prašymas priimti prejudicinį sprendimą)

„Direktyva 2006/112/EB – PVM – Apmokestinamiesiems prekybininkams taikoma speciali tvarka – Naudotų automobilių pardavimas galutiniam vartotojui – Pelnų maržos schemos taikymas, jeigu prekybininkas neapmokestinamas automobilis? įsigijo iš asmens, kuris pasinaudojo teise atskaityti pirkimo PVM dalį“

1. Šiuo prašymu priimti prejudicinį sprendimą Teisingumo Teismo prašoma išaiškinti, ar speciali „pelnų maržos schema“, tvarka, pagal kurią perparduodant naudotus lengvuosius automobilius pridėtinės vertės mokesčiu (toliau – PVM) apmokestinama tik apmokestinamojo prekybininko marža(2) ir kuri reglamentuojama Tarybos direktyvos 2006/112/EB(3) 311 ir paskesniuose straipsniuose, taikytina tuo atveju, jeigu apmokestinamasis prekybininkas įsigijo šiuos automobilius iš apmokestinamojo asmens, kurie pirkdami šiuos automobilius pasinaudojo teise atskaityti šios prekės pirkimo PVM dalį.

I – Teisės aktai

2. Toliau atlikdamas vertinimą išdėstysiu aktualias ES teisės aktų nuostatas. Kalbant apie nacionalinės teisės aktus, pagrindinei bylai taikytinos redakcijos Lenkijos PVM įstatymo(4) 43 straipsnio 1 dalies 2 punkte numatyta, kad „naudotų prekių tiekimas PVM neapmokestinamas su sąlyga, kad šios prekės atžvilgiu prekes tiekiantis asmuo neturėjo teisės sumažinti mokėtino mokesčio sumą pirkimo PVM suma“.

3. Iki 2010 m. gruodžio 31 d. PVM įstatymo 86 straipsnio 3 dalyje buvo numatyta: „lengvoji automobilis ir kitų variklinių transporto priemonių, kurių leistina bendroji masė neviršija 3,5 tonų, įsigijimo atveju pirkimo PVM suma sudaro 60 % (iki 2005 m. rugpjūčio 22 d. – 50 %, galiojant šiek tiek kitokioms formulėse numatytoms sąlygoms) s?skaitoje 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 (iki 2005 m. rugpjūčio 22 d. – 5 000 PLN, galiojant šiek tiek kitokioms formulėse numatytoms sąlygoms)“.

4. PVM įstatymo 120 straipsnyje numatyta, kad:

„1. <...>

4) taikant šio skyriaus nuostatas naudotomis prekėmis laikomi kilnojamieji daiktai, kurie gali būti toliau naudojami, neatsižvelgiant į tai, ar prieš naudojant tuos daiktus reikia papildomai remontuoti, išskyrus nurodytus 1–3 punktuose (*minėti punktai yra susiję su meno kūrinių, kolekcionavimo objektais ir antikvariniais daiktais ir šioje byloje nėra taikytini*), taip pat tauriuosius metalus arba brangakmenius <...>.

<...>

4. Jei apmokestinamojo asmens vykdoma veikla yra 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, atskaitus PVM.

<...>

10. 4 ir 5 dalies nuostatos yra 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 punkto arba 113 straipsnio nuostatose apibrėžta tvarka;

5) [PVM] apmokestinamąjį asmenį, jeigu šių prekių tiekimas buvo apmokestintas [PVM] sąlygomis, atitinkančiomis 4 ir 5 dalies nuostatas, o prekes įsigyjantis asmuo turi dokumentus, vienareikšmiškai patvirtinančius prekių įsigijimą minėtomis sąlygomis.“

5. PVM įstatymo įgyvendinimo įsakymo(5) 13 straipsnio 1 dalies 5 punkte buvo numatyta, kad „lengvųjų automobilių ir kitų variklinių transporto priemonių tiekimas, vykdomas apmokestinamąjį asmenį, kurie įsigydamiesi minėtas transporto priemones turėjo įstatymo 86 straipsnio 3 dalyje numatytą teisę atskaityti pirkimo PVM, neapmokestinamas, jeigu šie automobiliai ar transporto priemonės pagal PVM įstatymo 43 straipsnio 2 dalį yra naudotos prekės“.

II – Faktinės aplinkybės ir pateiktas prejudicinis klausimas

6. *Bawaria Motors Spółka z o.o.* (toliau – *Bawaria*) pagal PVM įstatymo 15 straipsnį yra veikiantis apmokestinamasis asmuo ir vykdo ekonominę veiklą per automobilių saloną, pirkdama ir vėliau parduodama naujus ir naudotus lengvuosius automobilius. Vykdydama veiklą, *Bawaria* naudotus automobilius perka ir iš tokių subjektų, kurie jai išrašo PVM sąskaitas fakturas, kuriose

nurodoma žyma „neapmokestinama“ PVM ir pateikiama nuoroda ? PVM ?statymo 43 straipsnio 1 dalies 2 punkt? (naudot? prek? pardavimas). *Bawaria* perparduoda šiuos naudotus lengvuosius automobilius naudodamasi PVM ?statymo 120 straipsnyje nustatyta pelno maržos schema.

7. *Bawaria* vykdan? veikt? kartais pasitaiko ir taip, kad ji perka naudotus lengvuosius automobilius iš ?kio subjekt?, kurie, juos ?sigydam?, pagal ?statyme nustatytus apribojimus(6) atskait? pirkimo PVM. Tokiu atveju min?ti ?kio subjektai išrašo *Bawaria* PVM s?skait? fakt?r? su žyma „neapmokestinama“ ir kaip šio tiekimo neapmokestinimo PVM pagrind? pateikia nuorod? ? PVM ?statymo ?gyvendinimo ?sakymo 13 straipsnio 1 dalies 5 punkt?. Manydama, kad tokiu atveju turi teis? taikyti pelno maržos schem?, 2009 m. vasario 9 d. *Bawaria* kreip?si ? Lenkijos finans? ministr? su prašymu raštu išaiškinti atitinkamas nuostatas.

8. 2009 m. vasario 20 d. individualiame išaiškinime finans? ministras *Bawaria* pozicij? pripažino neteisinga. Savo sprendim? jis iš esm?s motyvavo tuo, kad pelno maržos schema taikytina 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? ? savo pardavimo kain?.

9. Min?t? išaiškinim? *Bawaria* apskund? *Wojewódzki S?d Administracyjny w Warszawie* (Varšuvos vaivadijos administracinis teismas), nurodydama PVM ?statymo 120 straipsnio 4 ir 10 dali? pažeidimus, padarytus d?l klaidingo aiškinimo, nes jame atmesta galimyb? taikyti pelno maržos apmokestinimo PVM schem? tiekiant naudotas prekes, kurios buvo ?sigytos neapmokestinant PVM pagal PVM ?statymo ?gyvendinimo ?sakymo 13 straipsnio 1 dalies 5 punkt?.

10. 2009 m. lapkri?io 10 d. sprendimu *Wojewódzki S?d Administracyjny* panaikino gin?ijam? išaiškinim?. Jis konstatavo, kad esmin? bylos problema yra susijusi su PVM ?statymo ?gyvendinimo ?sakymo 13 straipsnio 1 dalies 5 punkto nuostata, kurioje ?tvirtintas ES teis?je nenumatytas neapmokestinimo atvejis ir kuria iškreipta aiški ir logiška pelno maržos apmokestinimo PVM schema ne tik ES teis?s atžvilgiu, bet ir pagal nacionalin?s teis?s akt?, susijusi? tik su maržos apmokestinimu, nuostatas. Atsižvelgdamas ? poreik? išsaugoti prek? ir paslaug? apmokestinimo sistemos darn? ir laikydamasis ES teis?s viršenyb?s principo *Wojewódzki S?d Administracyjny* nusprend?, kad pagal PVM ?statymo ?gyvendinimo ?sakymo 13 straipsnio 1 dalies 5 punkt? apmokestinamasis asmuo n?ra atleidžiamas nuo pareigos apmokestinti PVM naudoto automobilio tiekim?, jeigu j? ?sigydamas jis netur?jo teis?s atskaityti viso pirkimo PVM: neapmokestinimas taikomas tik tai mok?tino mokes?io daliai, kuri? *de facto* sumok?jo šis apmokestinamasis asmuo, laikydamasis PVM ?statymo 86 straipsnio 3 dalyje nustatyt? apribojim?. Tod?l neapmokestinimas netaikomas 6 000 PLN (arba 60 % s?skaitoje fakt?roje nurodyto mokes?io sumos), nes ši? sum? apmokestinamasis asmuo faktiškai susigr?žino ?sigydamas automobil?. Tai leidžia daryti išvad?, kad *Bawaria* gali taikyti pelno maržos apmokestinimo schem?, ta?iau tik tiek, kiek prekes tiekiantis asmuo negal?jo atskaityti anks?iau.

11. Ta?iau *Bawaria* min?t? sprendim? apskund? kasacine tvarka prašym? priimti prejudicin? sprendim? pateikusiam teismui (*Naczelny S?d Administracyjny*, Vyriausiasis administracinis teismas), iš esm?s nurodydama materialin?s teis?s pažeidimus, padarytus d?l klaidingo materialin?s teis?s nuostat? aiškinimo ir netinkamo taikymo, t. y. PVM ?statymo 120 straipsnio 4 ir 10 dali?, skaitom? kartu su PVM ?statymo ?gyvendinimo ?sakymo 13 straipsnio 1 dalies 5 punktu ir PVM ?statymo 91 straipsnio 4–6 dalimis, pažeidim?, nepripažinus galimyb?s tiekiamas naudotas prekes, ?sigytas neapmokestinant PVM pagal PVM ?statymo ?gyvendinimo ?sakymo 13 straipsnio 1 dalies 5 punkt?, visiškai apmokestinti pagal maržos apmokestinimo schem?.

12. Iš ties? finans? ministras irgi pateik? kasacin? skund?; jis teigia, kad skundžiamas sprendimas priimtas pažeidžiant teis?, t. y. PVM ?statymo 43 straipsnio 1 dalies 2 punkt? ir PVM

įstatymo įgyvendinimo įsakymo 13 straipsnio 1 dalies 5 punktą. Jo teigimu, skundžiamas sprendimas grindžiamas prielaida, kad jeigu yra tiekiamas lengvasis automobilis, įsigytas iš tokio subjekto, kuris į įsigydamas atskaito pirkimo PVM, pagal bendrąsias taisykles nėra teisinio pagrindo apmokestinti automobilio tiekimo. Finansų ministras taip pat laikosi 2009 m. vasario 20 d. individualiame išaiškinime išdėstytos pozicijos: jeigu lengvasis automobilis įsigyjamas iš tokio subjekto, kuris į įsigydamas atskaito pirkimo PVM dalį, o į parduodamas tiekimo neapmokestino pagal PVM įstatymo įgyvendinimo įsakymo 13 straipsnio 1 dalies 5 punktą, bendrovė, tiekdamą šį automobilį, neturės teisės nustatyti apmokestinamosios vertės taikydama maržos metodą, nes nebus vykdytos PVM įstatymo 120 straipsnio 10 dalyje nustatytos sąlygos ir tokiu atveju sandorą būtina apmokestinti pagal bendrąsias taisykles.

13. Prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismo nuomone, neabejotina, kad priimdamas PVM įstatymo įgyvendinimo įsakymo 13 straipsnio 1 dalies 5 punktą Lenkijos teisės aktą leidžias nustatę atleidimo nuo mokesčio atvejį, kuris ES teisėje nenumatytas. Prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas mano, kad atitinkamos nuostatos pagrįstai kelia abejonę dėl to, ar tiekėjui atskaitius dalį PVM, jo kontrahentas apmokestinamasis prekybininkas gali pasinaudoti specialia „maržos“ schema, nes viena iš šios schemos taikymo sąlygų yra ta, kad ši prekė atžvilgiu mokėtino mokesčio sumos neturėtų būti mažinama sumažinti į pirkimo PVM suma.

14. Pabrėždamas, kad naudoto prekių apmokestinimo tvarkos tikslas yra neleisti dvigubo apmokestinimo ir apmokestinamųjų asmenų konkurencijos iškraipymo, prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas pažymi, kad apmokestinamojo prekybininko požiūriu nėra skirtumo, pirma, ar prekė tiekia PVM apmokestinamasis asmuo, ar neapmokestinamasis asmuo, jeigu asmuo apskritai neturėtų galimybės atskaityti pirkimo PVM, ir, antra, ar prekė tiekia PVM apmokestinamasis asmuo, turintis tokią galimybę iš dalies, nes pagal nacionalinės mokesčių teisės nuostatas visi šie asmenys, parduodami naudotus lengvuosius automobilius, neturi apskaituoti PVM.

15. Prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas priduria, kad, priėmus PVM įstatymo įgyvendinimo įsakymo 13 straipsnio 1 dalies 5 punktą, Lenkijos teisės aktą leidžias iš tikrųjų panaikino daugiapakopę PVM taikymą. Po šio pakeitimo komercinė veiklą vykdančias apmokestinamasis prekybininkas neteko teisės sumažinti mokėtiną mokestį atskaitydamas pirkimo PVM, nes jo tiekėjas yra atleistas nuo šio mokesčio, ir teisės taikyti specialią maržos apmokestinimo schemą, nes jo tiekėjas, įsigydamas lengvąjį automobilį, iš dalies atskaito pirkimo PVM. Be to, galiausiai tai lemia dvigubą apmokestinimą, jeigu tiekėjas neatskaito mokesčio (viršijus 5 000 PLN 50 % ribą arba 6 000 PLN 60 % ribą).

16. Šiomis aplinkybėmis prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas nusprendžia sustabdyti bylos nagrinėjimą ir pateikti Teisingumo Teismui tokį prejudicinį klausimą:

„Ar [PVM direktyvos] 313 straipsnio 1 dalies ir 314 straipsnio nuostatos, skaitomos kartu su šios direktyvos 136 ir 315 straipsniais, turi būti aiškinamos kaip leidžiančios taikyti specialią maržos apmokestinimo schemą naudotas prekes tiekiantiems apmokestinamiesiems prekybininkams ir tuo atveju, kai jie perparduoda nupirktus lengvuosius automobilius ir kitas variklines transporto priemonės, kurie, remiantis Lenkijos nacionalinės teisės normomis, nustatytomis [PVM įstatymo įgyvendinimo įsakymo] 13 straipsnio 1 dalies 5 punkte, neapmokestinti mokesčiu už lengvąjį automobilį ir kitą variklinį transporto priemonių tiekimą, atliekamą apmokestinamųjų asmenų, kurie įsigydami minėtąs transporto priemones turėjo teisę tik iš dalies atskaityti pirkimo PVM pagal [PVM įstatymo] 86 straipsnio 3 dalį, jeigu pagal PVM įstatymo 43 straipsnio 2 dalies ir [PVM direktyvos] 311 straipsnio 1 dalies 1 punkto nuostatas minėti automobiliai ir transporto priemonės yra naudotos prekės?“

III – Vertinimas

17. Rašytines ir žodines pastabas pateikė *Bawaria*, Lenkijos vyriausybė ir Komisija.

18. *Bawaria* teigia, kad apmokestinamasis prekybininkas gali taikyti pelno maržos schemą perparduodamas naudotus automobilius, kuriems pirkimo metu buvo taikomas Lenkijos PVM įstatyme numatytas atleidimas nuo PVM, jeigu prekes parduoda apmokestinamieji asmenys, turįjį teisę tik iš dalies atskaityti šią prekių pirkimo PVM.

19. *Bawaria* teigia, kad šioje byloje PVM direktyvos 314 straipsnio taikymo sąlygos yra įvykdytos: ji tiekia naudotas prekes, šią prekių pirkimas iš kito apmokestinamojo asmens nebuvo apmokestintas PVM ir tas kitas apmokestinamasis asmuo, atsižvelgiant į PVM įstatymo 86 straipsnio 3 dalį, neturėjo teisės visiškai atskaityti šią prekių pirkimo PVM.

20. *Bawaria* nuomone, aiškinant PVM direktyvos 311–315 straipsnius, būtina atsižvelgti į šios direktyvos tikslus, t. y. dvigubo apmokestinimo ir konkurencijos iškreipimo prevenciją, PVM visuotinumą ir mokesčių neutralumą.

21. Tačiau, pirma, vertinant kartu su pareiga taikyti prastą PVM schemą, kadangi dėl PVM įstatymo įgyvendinimo įsakymo 13 straipsnio 1 dalies 5 punkte numatyto atleidimo nuo mokesčio *Bawaria* netenka teisės atskaityti mokesčio dalies, kurios negalėjo atskaityti jos pačios tiekėjas ir kuri, be to, jos tiekėjas traukė į savo pardavimo kainą, atsiranda dvigubas apmokestinimas.

22. Antra, *Bawaria* teigia, kad dėl to, jog tas pats sandoris (konkretaus naudoto automobilio perpardavimas) yra vertinamas skirtingai, atsižvelgiant į tai, ar tiekėjas apskritai neturėjo jokios teisės į atskaitą, ar jis turėjo teisę į atskaitą iš dalies, pažeidžiamas mokesčių neutralumo principas, nes ir pirmuoju, ir antruoju atveju dėl minėtam tiekėjui taikomo atleidimo nuo mokesčio *Bawaria*, kaip apmokestinamasis prekybininkas, neteko bet kokios teisės į atskaitą.

23. Trečia, dėl atsisakymo taikyti *Bawaria* pelno maržos schemą nagrinjamomis aplinkybomis smarkiai iškreipoma konkurencija asmenų, kuriems ši schema yra taikoma, atžvilgiu, o naudotos prekės pridėtiną vertę nuo jos pirkimo ir perpardavimo visais atvejais yra tapati. Laisvosios rinkos ekonomikos sąlygomis *Bawaria* negalėtų galutiniam vartotojui per pardavimo kainą perkelti padidėjusį PVM, kuris susidarytų taikant prastą PVM sistemą, todėl ji būtų priversta pritaikyti savo kainą prie rinkos kainos (t. y. apmokestinamųjų prekybininkų, kuriems taikoma pelno maržos schema, taikomos kainos), be to, pardavinėti nuostolingai, kai jos konkurentai prekiaus pelningai, ir kartu mokėti valstybei gerokai didesnį, nei moka jos konkurentai, PVM sumą.

24. Kita vertus, Lenkijos vyriausybė ir Komisija iš esmės mano, kad pelno maržos schema nėra

taikytina prašym? priimti prejudicin? sprendim? pateikusio teismo nagrin?jamoje byloje.

Vertinimas

25. Prašym? priimti prejudicin? sprendim? pateik?s teismas iš esm?s klausia, ar apmokestinamasis prekybininkas (*Bawaria*), perkantis naudotus lengvuosius automobilius iš apmokestinam?j? asmen?, kurie savo ruožtu juos ?sigydamis pasinaudojo teise iš dalies atskaityti pirkimo PVM, perparduodamas šiuos automobilius galutiniam vartotojui turi teis? taikyti speciali? pelno maržos schem?.

26. Iš pradži? vert?t? apsvarstyti aktualias nuostatas.

27. Pelno maržos schema reglamentuojama PVM direktyvos XII antraštin?je dalyje („Specialios schemos“), konkre?iai kalbant, šioje antraštin?je dalyje esan?io 4 skyriaus („Naudotoms prek?ms, meno k?riniams, kolekcionavimo objektams ir antikvariniams daiktams skirtos specialios proced?ros“) 2 skirsnio („Apmokestinamiesiems prekybininkams taikomos specialios proced?ros“) 1 poskirsnyje („Maržos apmokestinimo schema“), t. y. direktyvos 312–325 straipsniuose.

28. Vis? pirma pagal PVM direktyvos 314 straipsn? pelno maržos schema susijusi tik su tiekiamomis naudotomis prek?mis, kurias apmokestinamieji prekybininkai (kaip antai *Bawaria*) ?sigyja iš kurio nors iš toliau išvardyt? asmen?: a) neapmokestinamojo asmens; b) kito apmokestinamojo asmens, jeigu to kito apmokestinamojo asmens atliekamas preki? tiekimas yra neapmokestinamas PVM pagal 136 straipsn?; c) kito apmokestinamojo asmens, jeigu to kito apmokestinamojo asmens atliekamam preki? tiekimui taikomas 282–292 straipsniuose smulkaus verslo ?mon?ms numatytas atleidimas nuo mokes?io ir yra tiekiamas ilgalaikis turtas; ir d) kito apmokestinamojo prekybininko, jeigu tas kitas apmokestinamasis prekybininkas taik? PVM preki? tiekimui pagal maržos schem?.

29. Reik?t? pažym?ti, kad PVM direktyvos 314 straipsnyje pateikiamas, mano nuomone, išsamus apmokestinam?j? asmen?, tiekian?i? prekes, kurioms apmokestinamasis prekybininkas kitame pardavimo etape gali taikyti pelno maržos schem?, s?rašas.

30. Aišku, jog 314 straipsnyje išvardyti atvejai turi bendr? savyb? – naudot? automobil? apmokestinamajam prekybininkui tiekian?iam asmeniui tenka visa PVM našta. Kitaip tariant, šis asmuo netur?jo teis?s atskaityti automobilio pirkimo PVM.

31. Tod?l, kaip paaišk?s toliau ir priešingai tam, k?, atrodyt?, teigia *Bawaria*, akivaizdu, kad nagrin?jamos bylos atvejis n?ra numatytas PVM direktyvos 314 straipsnyje, be to, negalima manyti, kad ši nuostata apima š? atvej?.

32. Iš tikr?j?, pirma, iš nutarties d?l prašymo priimti prejudicin? sprendim? aišku, kad nagrin?jama byla nepatenka ? PVM direktyvos 314 straipsnio a punkto taikymo srit?. Naudot? prek? *Bawaria* tiekiantis asmuo pats yra apmokestinamasis asmuo.

33. Antra, iš nutarties d?l prašymo priimti prejudicin? sprendim? taip pat matyti, kad nagrin?jamai bylai netaikomas 314 straipsnio c punktas, nes naudot? preki? tiekimas *Bawaria* nepateko ? 282–292 straipsniuose smulkaus verslo ?mon?ms numatyt? išimt? ir jis nebuvo susij?s su ilgalaikiu turtu. Šis tiekimas buvo atleistas nuo PVM pagal konkre?i? Lenkijos teis?s nuostat? – PVM ?statymo ?gyvendinimo ?sakymo 13 straipsnio 1 dalies 5 punkt?.

34. Be to, trečia, nagrinėjimai bylai netaikomas ir PVM direktyvos 314 straipsnio d punktas. Naudotą prekę *Bawaria* tiekiantys apmokestinamieji asmenys išrašo PVM sąskaitas fakturas su žyma „neapmokestinama“ ir netiekia šią prekę pagal pelno maržos schemą.
35. Galiausiai darytina išvada, kad vienintelis likęs 314 straipsnio punktas, kurį reiktų apsvastyti, yra b punktas. Jis susijęs su prekių tiekimu, kurį atlieka apmokestinamieji asmenys, atleisti nuo mokesčio pagal PVM direktyvos 136 straipsnį.
36. Skaitant 136 straipsnį matyti, kad pagal šią nuostatą nuo mokesčio atleidžiami dviejų rūšių sandoriai.
37. 136 straipsnio a punkte numatyta, kad valstybės narės PVM neapmokestina: tiekiamą prekę, naudotą tik veikloje, neapmokestinamoje pagal 132 straipsnį (su visuomenės interesais susijęs sandoris), 135 straipsnį (kiti neapmokestinami sandoriai, pvz., finansinių paslaugų sandoriai), 371 straipsnį (pvz., teisė teikti sporto renginius arba viešojo pašto tarnybų teikiamos telekomunikacijų paslaugos ar tiekiamos prekės), 375, 376 arba 377 straipsnius, 378 straipsnio 2 dalį, 379 straipsnio 2 dalį arba 380–390 straipsnius (tam tikroms valstybėms narėms suteikiamos išimties), jeigu dėl šių prekių neatsirado teisė atskaityti PVM. Tačiau pakanka pasakyti, kad nė viena iš šių atleidimo nuo PVM kategorijų netaikoma nagrinėjami bylai.
38. 136 straipsnio b punkte numatyta, kad valstybės narės PVM neapmokestina prekę, kurias įsigyjant ar naudojant nebuvo taikoma PVM atskaita pagal 176 straipsnį, tiekimo. PVM direktyvos 176 straipsnyje nustatyta *status quo* išlyga. Pagal šią išlygą, jeigu Taryba dar nėra priėmusi vienos iš toje nuostatoje nurodytų priemonių, valstybės narės gali toliau taikyti visus teisės aktus, susijusius su PVM atskaitos apribojimais, numatytais jė nacionaliniuose įstatymuose 1979 m. sausio 1 d., arba jeigu valstybės narės įstojo į Europos Sąjungą po šios datos, jė įstojimo dienos. Lenkijai įstojo į Europos Sąjungą 2004 m. gegužės 1 d. Šiuo atžvilgiu galima pridurti, kad Teisingumo Teismas jau yra patvirtinęs tokį PVM direktyvos 176 straipsnio aiškinimą(7).
39. Akivaizdu, kad Lenkijos teisės aktų leidėjas PVM įstatymo 86 straipsnio 3 dalyje nustatytas teisės atskaityti PVM apribojimas kartu yra dalinis teisės į atskaitą atėmimas: ji apribota 60 % sąskaitoje fakturoje nurodyto mokesčio sumos ir ne daugiau kaip 6 000 PLN.
40. Iš esmės iki 2004 m. gegužės 1 d. pagal 1993 m. PVM ir akcizų įstatymo(8) 25 straipsnio 1 dalies 2 punktą, jeigu apmokestinamasis asmuo įsigijo naudotus automobilius, kurių maksimalus leistinas svoris yra 500 kg, teisė atskaityti pirkimo PVM nebuvo taikoma, t. y. galiojo visiškas draudimas. Tačiau nuo 2004 m. gegužės 1 d. 2004 m. PVM įstatymo 86 straipsnio 3 dalyje numatyta galimybė atskaityti dalį PVM, t. y. iš pradžių 50 %, paskui, pagal 2005 m. rugpjūčio 22 d. redakciją, 60 %, tačiau ne daugiau kaip 6 000 PLN. Norėčiau pažymėti, kad tai savaime yra logiška, nes aptariamoms prekėms yra „dvejopos paskirties“: lengvieji automobiliai, skirti naudoti ne tik verslo, bet ir privatiems poreikiams(9).
41. Kaip teisingai pažymėjo Komisija, atsižvelgiant į Teisingumo Teismo praktiką(10), PVM įstatymo 86 straipsnio 3 dalyje lengvąjį automobilį pirkimo atveju teisės į atskaitą apribojimo priemonės, nustatytos Lenkijos teisės aktuose iki 2004 m. gegužės 1 d., nebuvo išplėtos. Todėl *status quo* išlygos taikymo sąlygos yra vykdytos ir Lenkijos teisės aktai gali būti toliau taikomi po 2004 m. gegužės 1 d.

42. Verta pažymėti, kad PVM direktyvos 136 straipsnis neapima atvejų, kai apmokestinamasis asmuo pasinaudojo teise „iš dalies“ atskaityti pirkimo PVM(11). Kaip matyti iš šios išvados 38 punkto, PVM direktyvos 136 straipsniu valstybės narės leidžiama neapmokestinti prekių, kurias įsigyjant nebuvo taikoma atskaita pagal PVM direktyvos 176 straipsnį, tiekimo.

43. Kadangi 136 straipsnis yra tarp nuostatų, kuriomis nukrypstama nuo bendros PVM sistemos, manau, akivaizdu, kad šis straipsnis, visų pirma jo frazė „prekių, kurias įsigyjant <...> nebuvo taikoma PVM atskaita“(12), reikia aiškinti siaurai.

44. Šis požiūris patvirtintas teismų praktikoje. Teisingumo Teismas Sprendime *Jyske Finans*(13), susijusiam su naudoto automobilių pardavimo antriniame rinkoje apmokestinimo klausimu, jau turėjo progą pabrėžti, kad „Šeštosios direktyvos(14) 13 straipsnyje nurodyto atleidimo nuo mokesčio atvejams apibūdinti vartojamos sąvokos [visų pirma 13 straipsnio B skirsnio c punktas (dabar – PVM direktyvos 136 straipsnis)] turi būti aiškinamos siaurai, nes tai yra išimtis iš bendro principo, pagal kurį, vadovaujantis minėtos direktyvos 2 straipsniu, PVM renkamas už kiekvieną apmokestinamojo asmens, veikiančio kaip toks, už atlygą atliekamą prekių tiekimą ar paslaugų teikimą“(15).

45. Be to, Teisingumo Teismas Sprendime *Jyske Finans*(16) yra konstatavęs: „tiesa, tiekiant naudotas prekes <...> prekybininko gautos maržos apmokestinimo tvarka yra speciali PVM tvarka, kuri laikoma išimtimi iš bendros Šeštosios direktyvos tvarkos, kuri, kaip ir kitos šios direktyvos 24, 25 ir 26 straipsniuose numatytos specialios tvarkos, turi būti taikoma tik tiek, kiek tai reikalinga jos tikslui pasiekti“. Iš tikrųjų manau, kad tiek, kiek minėta pelno maržos apmokestinimo tvarka yra bendros tvarkos išimtis, manytina, kad ši tvarka turėtų būti taikoma tik tais atvejais, kai tai yra aiškiai numatyta pagal PVM direktyvoje nustatytą PVM sistemą (žr. jos 131 ir paskesnius straipsnius).

46. Be to, tame pačiame sprendime(17) Teisingumo Teismas pabrėžė, kad „Šeštosios direktyvos 13 straipsnio B skirsnio c punkto nuostatą numatytas atleidimas nuo mokesčio gali apimti tik prekių, kurioms įsigyti pagal nacionalinės teisės aktus taikomas atskaitos apribojimas, tiekimą“.

47. Atsakant į *Bawaria* argumentus šioje byloje pakanka pažymėti, jog tame pačiame Sprendime *Jyske Finans*(18) punkte Teisingumo Teismas pabrėžė, kad „šiuo atžvilgiu [Šeštosios direktyvos 13 straipsnio B skirsnio c punkto] formuluotės negalima aiškinti taip, jog apmokestinamasis asmuo, kuris negalėtų remtis šiuo apribojimu, galėtų išvengti dvigubo apmokestinimo“.

48. Darytina išvada, kad PVM direktyvos 136 straipsnio, kuriame šios direktyvos 314 straipsnio b punkte daroma nuoroda, negalima aiškinti kaip apimančio prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikuso teismo nagrinėjamos bylos aplinkybes, kai atitinkamas apmokestinamasis asmuo vis dėlto turėjo teisę, nors ir „iš dalies“, atskaityti pirkimo PVM. 136 straipsnis susijęs tik su tų prekių, kurias įsigyjant pagal nacionalinės teisės aktus nesuteikiama jokia teisė į atskaitą, tiekimu.

49. Todėl manau, kad nors nagrinėjamoje byloje PVM įstatymo 86 straipsnio 3 dalyje nustatytam teisės į atskaitą apribojimui ir taikoma *status quo* išlyga, numatyta PVM direktyvos 176 straipsnyje(19), kuris yra nurodytas šios direktyvos 136 straipsnio b punkte, vis dėlto, griežtai tariant, šis apribojimas nereiškia teisės į atskaitą nesuteikimo, kaip to yra reikalaujama, nes joje numatyta teisė atskaityti PVM dalį.

50. Pelno maržos schema, kurią sudaro PVM taikymas tik apmokestinamojo prekybininko nustatytos naudotos prekės pardavimo kainos ir pirkimo kainos skirtumui, yra speciali schema,

suteikianti galimybę neleisti antrą kartą apmokestininti naudotą prekę, kai jos vėl patenka į prekybos grandinę, t. y. ji padeda išvengti dvigubo apmokestinimo, neatsižvelgiant į mokestį, kuris tebėra įtrauktas į jo kainą(20).

51. Kai šios naudotos prekės iš naujo patenka į prekybos grandinę, apmokestinamą PVM, speciali pelno maržos schema taikoma tik tais atvejais, kai jas iš naujo tiekia neapmokestinamasis asmuo (galutinis vartotojas) arba kai jas iš naujo tiekia apmokestinamasis asmuo, tik jeigu tai daroma tuo metu, kai šis naujas tiekimas visiškai atleistas nuo PVM.

52. Darytina išvada, kad jeigu apmokestinamasis prekybininkas pasinaudojo teise atskaityti pirkimo PVM, nors ši teisė yra tik atskaityti mokesčio dalį, pelno maržos schema neturėtų būti taikoma.

53. Šiuo atžvilgiu būtų galima pažymėti, kad pelno maržos schemos tikslas, žinoma, yra išvengti naudotą prekę dvigubo apmokestinimo atvejų, kai jos iš naujo įtraukiamos į prekybos grandinę, neatsižvelgus į mokestį, kuris tebėra įtrauktas į jo kainą. Tačiau pakanka pažymėti, kad nagrinėjamoje byloje Lenkijos Respublika privalo imtis priemonių, reikalingų tokių apmokestinamųjų prekybininkų, kaip antai *Bawaria*, dvigubam apmokestinimui išvengti aplinkybėmis, kurios susiklosto dėl toliau nurodytų aplinkybių derinio: i) įprastos PVM schemos taikymo; ir ii) to, kad *Bawaria* draudžiama atskaityti mokestį, įtrauktą į naudoto automobilio kainą, kai jis nupirktas iš tiekėjo, pasinaudojusio atleidimu nuo mokesčio, kuris numatytas PVM įstatymo įgyvendinimo įsakymo 13 straipsnio 1 dalies 5 punkte(21) ir kuris, manytina, nevisiškai atitinka PVM direktyvą.

54. Iš tikrųjų tokio atleidimo nuo mokesčio neįmanoma pagrįsti nė viena nuostata PVM direktyvoje, kurios 131 ir paskesniuose straipsniuose pateikiamas išsamus PVM neapmokestinamos veiklos rėšis sąrašas.

55. Apskritai manau (kaip ir Komisija), kad būtina numatyti sistemą, kuri būtų tinkama įmonių, naudojančių automobilius apmokestinamosios veiklos tikslams, tačiau darančių tai ne nuolat, veiklai. Tačiau norėčiau pasakyti, kad valstybės narės nėra įgaliotos priimti PVM direktyvoje nenumatytą sprendimą, kad palengvintų įmonių sunkumus, su kuriais jos susiduria kasdienėje veikloje.

56. Taip pat manau, kad pelno maržos schemos taikymas nagrinėjamoje byloje bet kuriuo atveju prieštarautų PVM direktyvos pagrindų sudarantiems principams, todėl būtų nepagrįstas.

57. Dvigubo apmokestinimo išvengimo svarba yra priežastis, dėl kurios atitinkamos nuostatos turi bendrą ypatybę – turi būti sumokėta visa PVM suma. Akivaizdu, kad to sąlyga yra jokios tiekėjo teisės į atskaitę nebuvimas tokiu atveju kaip nagrinėjamasis, o tai reiškia, kad vis dėlto turi būti apskaičiuotas visas PVM.

58. Jeigu pelno maržos schema būtų taikoma tokiu kaip *Bawaria* atveju, tai dėl to susidarytų apmokestinimo trūkumas dalies, kuriai pritaikyta atskaita, atžvilgiu. Tai prieštarautų PVM visuotinumui principui, nes nebūtų apmokestinama visa apmokestinamojo prekybininko apyvarta, o naudotas prekes jam tiekėjas galėtų pasinaudoti teise atskaityti mokestį iš dalies. Galima pridurti, kad kartu tai prieštarautų konkurencijos išsaugojimo principui.

59. PVM visuotinumui principas įtvirtintas PVM direktyvos 1 straipsnyje. Šioje nuostatoje, be kita ko, numatyta, kad „už kiekvieną sandorį PVM apskaičiuojamas taip – iš PVM, apskaičiuoto prekių ar paslaugų kainai taikant toms prekėms arba paslaugoms nustatytą PVM tarifą, atimama įvairioms sąnaudų sudedamosioms dalims tiesiogiai priskirtino PVM suma“. Apmokestinimo PVM visuotinumą yra akivaizdus asmens lygmeniu (kiekvienas sandoris apmokestinamas

neatsižvelgiant ? j? vykdanč? asmen?, jeigu šis sandoris sudaromas vykdanč ekonomini? veikl?, kaip tai suprantama pagal PVM direktyv?) ir dalykiniu lygmeniu (iš esm?s apmokestinamas kiekvienas prekį tiekimas).

60. Todėl nagrinėjamas atvejis rodo, b?tent kodėl nukrypim? nuo PVM visuotinum? taisykl?s reikia laikyti visiškai ir išskirtinai išimtiniu ir kad kiekviena tokia nukrypti leidžianti nuostata turi b?ti grindžiama PVM direktyvos nuostatomis.

61. Tačiau *Bawaria* siekia remtis PVM direktyvos 187–189 straipsniuose numatyta „tikslinimo“ schema, kurios, jos teigimu, neturi vengti tiek?jas, nors ir galintis atskaityti pirkimo PVM dalį, bet parduodantis naudot? prekį apmokestinamajam prekybininkui be PVM, ir kuri tokiu atveju yra skirta pad?ti išvengti mokestini? pajam? sumažėjimo gr?sm?s.

62. Šiam argumentui negali b?ti pritarta.

63. Kaip Komisija pažym?jo per posėd?, dėl šio poži?rio b?t? pakartotinai apmokestinami automobili? pirkėjai, kai PVM nebuvo atskaitytas, be to, dėl neapmokestinamo naudojimo. Kaip teisingai pažym?jo Lenkijos vyriausyb?, dėl poži?rio, kurio laikosi *Bawaria*, tik sumaž?t? pirkimo PVM ir, svarbiausia, išlikt? aplinkyb?, kad kai kuri? dvigubo apmokestinimo atvej? vis tiek neb?t? išvengta. Mano nuomone, akivaizdu, kad pelno maržos schema n?ra tinkama priemon? ištaisyti aplinkyb?, jog tam tikros Lenkijos teis?s nuostatos (PVM ?statymo ?gyvendinimo ?sakymo 13 straipsnio 1 dalies 5 punktas) nevysiškai atitinka PVM direktyv?(22). Iš ties?, manau, aišku, kad *Bawaria* atveju tur?t? b?ti taikomos ?prastos nuostatos.

64. Be to, aišku, kad jeigu b?t? panaikintas pagal PVM ?statymo ?gyvendinimo ?sakymo 13 straipsnio 1 dalies 5 punkt? taikomas neapmokestinimas, nagrinėjamoje s?skaitoje fakt?roje b?t? nurodytas pirkimo PVM ir toks apmokestinamasis prekybininkas (perpardav?jas), kaip antai *Bawaria*, gal?t? atskaityti PVM; taip, atrodo, b?t? pašalinta pagrindin?je byloje kilusi problema.

65. Nors atrodyt?, kad *Bawaria* atveju kalbama apie dvigubo apmokestinimo atvej?, kuris paprastai b?t? nesuderinamas su PVM pagrind? sudarančiais principais, nepaneigiama, kad nagrinėjamas atvejis susij?s su konkrečia preke – naudotais automobiliais, kurie buvo naudojami ne tik verslui, bet ir privačiais tikslais. Akivaizdu, kad tiek, kiek automobilis buvo naudojamas privačiai, PVM negali b?ti atskaitytas.

66. Atsižvelgdamas ? visus pateiktus svarstymus manau, kad tinkamai aiškinant PVM direktyv? darytina aiški išvada, kad jeigu apmokestinamajam prekybininkui naudotus automobilius tiekia apmokestinamasis asmuo, kuris, ?sigydamas šiuos automobilius, pagal PVM ?statymo 86 straipsnio 3 dalį pasinaudojo teise atskaityti mokes?io dalį, PVM direktyvos 314 straipsnio b punkte nustatyta s?lyga n?ra ?vykdyta. Todėl apmokestinamasis prekybininkas neturi teis?s taikyti specialios pelno maržos schemos.

IV – Išvada

67. Atsižvelgdamas ? tai, kas išd?styta, si?lau Teisingumo Teismui taip atsakyti ?
Naczeln S?d Administracyjny pateikt? klausim?:

2006 m. lapkričio 28 d. Tarybos direktyvos 2006/112/EB dėl pridėtin?s vert?s mokes?io bendros sistemos 313 straipsnio 1 dalį ir 314 straipsn?, skaitomus kartu su šios direktyvos 136 ir 315 straipsniais, reikia aiškinti kaip draudžiančius taikyti speciali? maržos schem? apmokestinamiesiems prekybininkams, perparduodantiems naudotus lengvuosius automobilius ir kitas variklines transporto priemones, ?sigytas iš apmokestinam?j? asmen?, kurie, juos ?sigydam, pagal Lenkijos PVM ?statymo 86 straipsnio 3 dalį pasinaudojo teise atskaityti dalį j? pirkimo

PVM.

1 – Originalo kalba: angl?.

2 – T. y. pardavimo ir pirkimo kainos skirtumas.

3 – 2006 m. lapkri?io 28 d. direktyva d?l prid?tin?s vert?s mokes?io bendros sistemos (OL L 347, p. 1) (toliau – PVM direktyva).

4 – 2004 m. kovo 11 d. Preki? ir paslaug? mokes?io ?statymas (*Ustawa o podatku od towarów i us?ug*) (*Dziennik Ustaw*, Nr. 54, 535 punktas su pakeitimais; toliau – PVM ?statymas).

5 – 2008 m. lapkri?io 28 d. finans? ministro ?sakymas d?l Preki? ir paslaug? mokes?io ?statymo kai kuri? nuostat? ?gyvendinimo (*Dziennik Ustaw*, Nr. 212, 1336 punktas).

6 – Šie apribojimai nustatyti PVM ?statymo 86 straipsnio 3 dalyje (50 arba 60 %, ta?iau ne daugiau kaip 5 000 arba 6 000 PLN).

7 – Žr., pvz., 2005 m. gruodžio 8 d. Sprendim? *Jyske Finans* (C-280/04, Rink. p. I-10683, 23 punktas); 2008 m. gruodžio 11 d. Sprendim? *Danfoss ir AstraZeneca* (C-371/07, Rink. p. I-9549, 28 ir 29 punktai); 2010 m. balandžio 15 d. Sprendim? *X Holding* (C-538/08 ir C-33/09, Rink. p. I-3129, 38 punktas) ir 2010 m. rugs?jo 30 d. Sprendim? *Oasis East* (C-395/09, Rink. p. I-8811, 19 ir 20 punktai). 2008 m. gruodžio 22 d. Sprendime *Magoora* (C-414/07, Rink. p. I-10921), taip pat susijusiam su Lenkija, Teisingumo Teismas iš esm?s konstatavo, kad *status quo* išlyga nesiekiamą leisti naujai valstybei narei pakeisti savo vidaus teis?s aktus taip, kad jie tapt? nesuderinami su PVM direktyvos tikslu. Bet kuriuo atveju PVM direktyva draudžiama valstybei narei min?t? dien? ?sigaliojusius teis?s aktus v?liau pakeisti taip, jog, palyginti su iki šios datos buvusia situacija, šie apribojimai b?t? išpl?sti.

8 – 1993 m. sausio 8 d. ?statymas d?l preki? ir paslaug? mokes?io ir akciz? (*Dziennik Ustaw*, Nr. 11, 50 punktas).

9 – Iš ties? per pos?d? Komisija pažym?jo, kad *Bawaria* pad?tis nagrin?jamoje byloje yra „tipiška Lenkijos naudot? automobili? perpardav?j? pad?tis“.

10 – Žr., pvz., 7 išnašoje nurodyt? Sprendim? *Magoora* ir 2010 m. birželio 9 d. *Naczelny S?d Administracyjny* sprendim?, I FSK 960/09.

11 – Iš ties? prašym? priimti prejudicin? sprendim? pateik?s teismas tai pripažino nutartyje d?l prašymo priimti prejudicin? sprendim?, teisingai nurod?s, kad ES teis?je iš esm?s preki? ar paslaug? ?gij?jui neleidžiama iš dalies atskaityti PVM net ilgalaikio turto atžvilgiu. Tai reiškia ir tai, kad n?ra ES taisykli? d?l galimyb?s atleisti tokias prekes ar paslaugas nuo PVM ar d?l apmokestinam?j? prekybinink? taikomos specialios pelno maržos schemos.

12 – Kursyvu išskirta mano.

13– Nurodytas 7 išnašoje, 21 punktas.

14 – 1977 m. geguž?s 17 d. Šeštoji Tarybos direktyva 77/388/EEB d?l valstybi? nari? apyvartos mokes?i? ?statym? derinimo – Bendra prid?tin?s vert?s mokes?io sistema: vienodas vertinimo pagrindas (OL L 145, p. 1; 2004 m. specialusis leidimas lietuvi? k., 9 sk., 1 t., p. 23), iš dalies pakeista 1994 m. vasario 14 d. Tarybos direktyva 94/5/EB (OL L 60, 1994, p. 16; 2004 m. specialusis leidimas lietuvi? k., 9 sk., 1 t., p. 255) (toliau – Šeštoji direktyva).

15 – Žr., be kita ko, 2003 m. lapkričio 20 d. Sprendimų *Taksatorringen* (C-8/01, Rink. p. I-13711, 36 punktas); 2005 m. kovo 3 d. Sprendimų *Fonden Marselisborg Lystbådehavn* (C-428/02, Rink. p. I-1527, 29 punktas) ir 2010 m. kovo 16 d. Sprendimų *Macdonald Resorts Limited* (C-270/09, Rink. p. I-13179, 45 punktas ir jame nurodyta teismo praktika). Taip pat žr. 2010 m. spalio 28 d. Sprendimų *Axa UK* (C-175/09, Rink. p. I-10701, 25 punktas ir jame nurodyta teismo praktika).

16 – Nurodytas 7 išnašoje; žr. 35 punktą, susijusį su Šeštosios direktyvos 26 ir 25 straipsniuose numatytos tvarkos taikymu; taip pat žr. 1998 m. spalio 22 d. Sprendimų *Madgett ir Baldwin* (C-308/96 ir C-94/97, Rink. p. I-6229, 34 punktas) ir 2004 m. liepos 15 d. Sprendimų *Harbs* (C-321/02, Rink. p. I-7101, 27 punktas).

17 – 7 išnašoje nurodyto Sprendimo *Jyske Finans* 24 punktas.

18 – Ten pat.

19 – Šiuo klausimu žr. 7 išnašoje nurodytą Sprendimų *Magoora*; 7 išnašoje nurodyto Sprendimo *X Holding* 59–61 punktus ir 7 išnašoje nurodyto Sprendimo *Oasis East* 19 ir 20 punktus.

20 – Plg. 1992 m. liepos 9 d. Sprendimų *K'Line Air Service Europe* (C-131/91, Rink. p. I-4513, 19 punktas).

21 – Net prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas savo nutartyje dėl prašymo priimti prejudicinį sprendimą pateiktoje analizėje iš karto pripažįsta, jog „nekyla abejonių, kad Lenkijos teisės aktų leidėjas PVM įstatymo įgyvendinimo įsakymo 13 straipsnio 1 dalies 5 punktu nustatęs neapmokestinimo atvejį, kuris (ES) teisėje nėra numatytas“.

22 – Taip pat žr. šios išvados 54 punktą.