

Pagaidu versija

ENERĢLADVOKĀTA VA BOTA [YVES BOT]

SECINĀJUMI,

sniegti 2016. gada 22. septembrī (1)

Lieta C-471/15

Sjelle Autogenbrug I/S

pret

Skatteministeriet

(*Vestre Landsret* (Rietumu apgabaltiesa, Dānija) lūgums sniegt prejudiciālu nolikumu)

Lūgums sniegt prejudiciālu nolikumu – Direktīva 2006/112/EK – Kopēja pievienotās vērtības nodokļa sistēma – Tirgotājam, kas ir nodokļa maksātājs, piemērojamais pašais režīms – Peļņas daļas režīms – Mehānisko transportlīdzekļu rezerves daļu tirdzniecība – Jēdziens “lietotas preces”

1. Šajā lietā Tiesai tiek jautāts, vai mehānisko transportlīdzekļu rezerves daļas var tikt kvalificētas kā “lietotas preces” Direktīvas 2006/112/EK (2) 311. panta 1. punkta 1. apakšpunkta izpratnē.
2. Šim lūgumam ir būtiska nozīme prasītājam pamatlietā, ciktāl saskaņā ar šo direktīvu lietotājam precēm tiek piemērots pašs peļņas daļas režīms, kurā ir paredzēts, ka šajā režīmā piemērojamā nodokļa bāze, proti, tirgotāja, kas ir nodokļa maksātājs, kopējā peļņas daļa ir vienāda ar starpību starp tirgotāja, kas ir nodokļa maksātājs, prasīto preces pārdošanas cenu un tās iepirkuma cenu.
3. Šajos secinājumos izskaidrošu iemeslus, kuru dēļ uzskatu, ka minētās direktīvas 311. panta 1. punkta 1. apakšpunkts ir jāinterpretē tādējādi, ka jēdziens “lietotas preces” ietver auto rezerves daļas, kas pēc to demontāžas no nolietota transportlīdzekļa, kuru transportlīdzekļu pārstrādes uzņēmums ir iegādājies no privātpersonas, tiek pārdotas tālāk kā rezerves daļas, tādējādi ļaujot tirgotājam, kas ir nodokļa maksātājs, piemērot peļņas daļas režīmu.

I – Atbilstošās tiesību normas

A – *Savienības tiesības*

4. Direktīvas 2006/112 1. panta 2. punkts ir formulēts šādi:

“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.

[..]

5. Šīs direktīvas 73. pantā ir paredzēts:

“Preču piegādei [..] summa, kurai uzliek nodokli, ir visa summa, kas veido atlīdzību, kuru piegādātājs vai pakalpojumu sniedzējs par šiem darījumiem ir saņēmis vai saņems no pircēja, pakalpojumu saņēmēja vai trešās personas, tostarp subsīdijas, kas tieši saistītas ar šo darījumu cenām.”

6. Minētās direktīvas XII sadaļa “paši režīmi” ietver 4. nodaļu “pašs režīms lietotām precēm, mēkslas darbiem, kolekciju priekšmetiem un senlietām”, kurā ir 311.–343. pants.

7. Saskaņā ar Direktīvas 2006/112 311. panta 1. punkta 1. un 5. apakšpunktu:

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

1) “lietotas preces” ir materiāls kustams pašums, kas ir derīgs turpmākai lietošanai vai nu bez pārvērtējumiem, 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 tūlīt 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 savs vai kādas citas personas intereses saskaņā ar līgumu, kas par pirkšanu vai pārdošanu paredz maksāt komisijas maksu.”

8. Šīs direktīvas 312. pantā ir noteikts:

“Šajā apakšiedaļā piemēro šādas definīcijas:

1) “pārdošanas cena” ir viss, kas pieder pie atlīdzības, ko tirgotājs, kas ir nodokļa maksātājs, ir saņēmis vai saņems no pircēja vai trešās personas, tostarp ar darījumu tieši saistītās subsīdijas, nodokļi, nodevas un maksājumi, kā arī papildu izdevumi, piemēram, komisijas maksa, iesaiņošanas, transportēšanas un apdrošināšanas maksa, ko tirgotājs, kas ir nodokļa maksātājs, iekasē no pircēja, izņemot 79. pantā paredzētās summas;

2) “iepirkuma cena” ir viss, kas pieder pie 1. punktā definētās atlīdzības, kuru piegādātājs ir ieguvis vai iegūs no tirgotāja, kas ir nodokļa maksātājs.”

9. Šīs direktīvas 313. panta 1. punktā ir noteikts:

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

10. Direktīvas 2006/112 314. pantā ir noteikts šādi:

“Peļņas daļas režīms attiecas uz tādām preču piegādēm, ko veic tirgotājs, kas [ir nodokļa maksātājs un 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;

[..].”

11. Šīs direktīvas 315. pantā ir noteikts:

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

Šis tirgotāja, kas ir nodokļa maksātājs, peļņas daļa ir līdzvērtīga starpībai starp pārdošanas cenu, ko tirgotājs, kas ir nodokļa maksātājs, iekasājis par precēm, un iepirkuma cenu.”

12. Minētās direktīvas 318. pants ir formulēts šādi:

“1. Lai vienkāršotu nodokļa iekasēšanas procedūru, un pēc konsultācijām ar PVN komiteju dalībvalstis var paredzēt, ka konkrētiem darījumiem vai konkrētu kategoriju tirgotājiem, kas ir nodokļa maksātāji, piegādējot preces, uz ko attiecas peļņas daļas režīms, summu, kurai uzliek nodokli, nosaka katram taksācijas periodam, kura laikā tirgotājam, kas ir nodokļa maksātājs, ir jāiesniedz 250. pantā minētā PVN deklarācija.

Šis punkta pirmajā daļā paredzētajā gadījumā preču piegādēm, kurām piemēro to pašu PVN likmi, summa, kurai uzliek nodokli, ir tirgotāja, kas ir nodokļa maksātājs, kopējā peļņas daļa bez PVN, kas attiecas uz šo peļņas daļu.

2. Kopējā peļņas daļa ir vienāda ar turpmāk norādīto divu summu starpību:

a) tirgotāja, kas ir nodokļa maksātājs, piegādēto preču kopējā vērtība, uz kuru attiecas peļņas daļas režīms, taksācijas periods, uz kuru attiecas deklarācija, tas ir, pārdošanas cenu kopsumma;

b) tirgotāja, kas ir nodokļa maksātājs, iepirkto preču kopējā vērtība, kas minēta 314. pantā, taksācijas periods, uz kuru attiecas deklarācija, tas ir, iepirkuma cenu kopsumma.

3. Dalībvalstis veic vajadzīgos pasākumus, lai nodrošinātu, ka 1. punktā minētie tirgotāji, kas ir nodokļa maksātāji, nepamatoti negēst priekšrocības un ka tiem nav nodarīts nepamatots kaitējums.”

B – *Dānijas tiesības*

13. Dānijas tiesību sistēmā Direktīva 2006/112 ir transponēta ar 2013. gada 23. janvāra *momsloven* (2013. gada Likums par PVN, turpmāk tekstā – “Likums par PVN”). Šis likuma 17. nodaļas “Paši noteikumi par lietotām precēm, mēkslas darbiem, kolekciju priekšmetiem vai senlietām” 69. panta 1. punkta 1. apakšpunktā ir paredzēts, ka uzņēmumi, kas tostarp tirdzniecībā pārdošanas nolūkā iegādājas lietotas preces, mēkslas darbus, kolekciju priekšmetus un

senlietas, tādēļ kārdošanas brīdā var maksāt nodokli par attiecīgajam lietotajam precēm saskaņā ar šīs noteikumu tiesību normām. Priekšnosacījums šo normu piemērošanai lietotām precēm ir tāds, ka šo preču, kuras piegādā persona, kas nav nodokļa maksātāja, izcelsmes valsts ir Dānija vai cita dalībvalsts.

14. 2013. gada Likuma par PVN 69. panta 3. punkts ir norādīts, ka par lietotām precēm ir uzskatāms materiāls kustams pašums, kas ir derīgs turpmākai lietošanai bez pārvēidojumiem vai pārciklā un kas nav mērķslas darbi, kolekciju priekšmeti vai senlietas, kā arī dārgmetāli vai dārgakmeņi. Turklāt saskaņā ar šo tiesību normu transportlīdzeklis, kas piegādāts no dalībvalsts vai nogādāts dalībvalstī, kas nav Dānijas Karaliste, ir uzskatāms par lietotu precī, ja uz to nav attiecināma šī likuma 11. panta 6. punkta minētā definīcija.

15. *Vestre Landsret* (Rietumu apgabaltiesa, Dānija) precīz, ka 1994. gada 18. maija *momsloven* (Likums par PVN) sagatavošanas darbos ir norādīts, ka ierosināto normu mērķis ir novērst PVN maksāšanu pilnā apmērā par vienu un to pašu precī divas vai vairākas reizes. Tas tā ir, piemēram, gadījumā, ja tirgotāji pārka no privātpersonām lietotas preces ar mērķi tās pārdo tādēļ. Turklāt saskaņā ar šajos sagatavošanas darbos norādīto jādziens "lietotas preces" apzīmē materiālu kustamu pašumu, kas var tikt izmantots bez pārvēidojumiem vai pārciklā. No tā izriet, ka materiālam kustamam pašumam ir jāsaglabā tā identitāte (3).

16. 2006. gada 10. februāra orientājošajā atzinumā par PVN, kas ir piemērojams norakstītajiem transportlīdzekļiem, nodokļu administrācija ir norādījusi, ka PVN normas attiecībā uz lietotām precēm nav piemērojamas transportlīdzekļu pārstrādātāja (transportlīdzekļu pārstrādē) demontāto detaļu tādēļ kārdošanai, jo transportlīdzeklis zaudē savu būtību, tēkot pārvēidots par rezerves daļām.

II – Pamatlietas fakti un prejudiciālie jautājumi

17. *Sjelle Autogenbrug I/S* ir transportlīdzekļu pārstrādes uzņēmums, kas galvenokārt pārdo lietotas transportlīdzekļu detaļas, kuras ir demontētas no nolietotiem transportlīdzekļiem.

18. Pakārtoti *Sjelle Autogenbrug* veic arī nolietotu transportlīdzekļu radītā piesārņojuma novēršanu un atkritumu pārstrādi, par šo pakalpojumu tā izraksta rēķinus par standarta cenu. Visbeidzot, maza daļa no uzņēmuma vispārējā apgrozījuma tiek gūta no to metāla atkritumu (metāllīķi) pārdošanas, kas paliek pēc transportlīdzekļa detaļu demontāžas.

19. *Sjelle Autogenbrug* no privātpersonām vai apdrošināšanas sabiedrībām, kas nedeklarē PVN par veiktajiem pārdevumiem, iegādājas nolietotus transportlīdzekļus, kas ir vai nu veci, vai arī pilnībā bojāti.

20. Pašlaik *Sjelle Autogenbrug* deklarē PVN saskaņā ar vispārīgiem noteikumiem. 2010. gada 15. jūlijā tā lūdz nodokļu administrācijai lietotām precēm piemērojamo peļņas daļas režīmu piemērot tās īstenotajai nolietotu transportlīdzekļu detaļu tādēļ kārdošanas darbībai.

21. 2010. gada 6. augustā nodokļu administrācija nosūtīja *Sjelle Autogenbrug* nodokļu nolikumu, saskaņā ar kuru uzņēmumam neesot tiesību izmantot šo režīmu, jo uz attiecīgajam transportlīdzekļu detaļām neesot attiecināms jādziens "lietotas preces" piemērojamo tiesību aktu izpratnē.

22. Ar 2011. gada 12. decembra rīkojumu *Landsskatteretten* (Valsts Nodokļu tiesa, Dānija) apstiprināja nodokļu administrācijas lēmumu. *Sjelle Autogenbrug* par šo rīkojumu iesniedza apelācijas sūdzību iesniedzējtiesā.

23. *Vestre Landsret* (Rietumu apgabaltiesa, Dānija), šauboties par to, kā interpretēt Direktīvas 2006/112 311. panta 1. punkta 1. apakšpunktu, nolūma apturēt tiesvedību un uzdot Tiesai šādu prejudiciālu jautājumu:

“Vai tādās apstākļos kā pamatlietā no nolietotiem transportlīdzekļiem ņemtas auto rezerves daļas, kuras par PVN maksātāju reģistrēts transportlīdzekļu pārstrādes uzņēmums demontāžā no transportlīdzekļa ar mērķi tās pārdot tālāk kā auto rezerves daļas, var tikt uzskatītas par “lietotām precēm”, kā tas ir minēts Direktīvas 2006/112 311. panta 1. punkta 1. apakšpunktā?”

III – Mans vērtējums

24. Sākumā ir jāatgādina, ka pašreizējais vispārējais PVN režīms ar atskaitījumu sistēmas palīdzību nodrošina pilnīgu PVN neitralitāti saimnieciskās darbības subjektiem, kas uzēmas pienākumu veikt saistībā ar savu saimniecisko darbību iekasēt PVN pārskaitīšanu. Tādējādi saimnieciskās darbības subjekts, kas ir PVN maksātājs, par katru saimniecisko darbību no PVN summas, kas iekasēta par preču pārdošanu, var atskaitīt PVN summu, ko tas samaksājis kā priekšnodokli par savai komercdarbībai paredzētu pirkumu. Šā atskaitīšanas sistēma ļauj nodrošināt, ka PVN ir PVN par precī, nevis par saimnieciskās darbības subjektu apgrozījumu un ka tas ir jāmaksā tikai galapatērētājam.

25. Tā kā privātpersonas neveic saimniecisko darbību, tās nav PVN maksātājas. Tāpēc, kad tās pārdo lietotu precī citai privātpersonai vai nodokļa maksātājam, darījums nav apliekams ar PVN.

26. Tātad grūtības rodas tad, ja pircējs ir tirgotājs, kas ir nodokļa maksātājs. Proti, tā kā prece atkal tiek laista tirdzniecībā, tirgotājam, kas ir nodokļa maksātājs, ir jāmaksā PVN gadījumā, ja tas precī pārdo tālāk. Tomēr, tā kā PVN netika maksāts brīdī, kad lietota prece tika nopirkta no privātpersonas, kas nav nodokļa maksātāja, to nevar atskaitīt no valstij maksājamās summas, ko veido tikai iekasētais PVN par šīs preces tālākpārdošanu. No tā izriet PVN neitralitātes izjaukšana un nodokļu dubulta uzlikšana minētajai precei.

27. Peļņas daļas režīms, kas izveidots ar Direktīvu 94/5/EK (4) un iekauts Direktīvas 2006/112 311.–343. pantā, tika noteikts, lai mazinātu šīs grūtības. Pirmkārt, tā mērķis ir saskaņot režīmus, kas ir piemērojami jaunām ar PVN nodokli apliekamām precēm, kuras vēlāk tiek pārdotas tālāk kā lietotas preces, un, otrkārt, novērst nodokļu dubultu uzlikšanu, kā arī konkurences izkropojumus attiecībā uz nodokļa maksātājiem lietotu preču jomā (5).

28. Tātad, lai izmantotu šo režīmu, tirgotājam, kas ir nodokļa maksātājs, ir jāpiedāvā pārdošanai preces, kurām ir piemērojams jādziens “lietotas preces” Direktīvas 2006/112 311. panta 1. punkta 1. apakšpunkta izpratnē.

29. Taču šajā lietā iesniedzējtiesa būtībā tieši vēlas noskaidrot, vai šā tiesību norma ir jāinterpretē tādējādi, ka jādziens “lietotas preces” ietver transportlīdzekļa detaļas, kas pēc demontāžas no nolietota transportlīdzekļa, kuru transportlīdzekļu pārstrādes uzņēmums iegādājies no privātpersonas, tiek pārdotas tālāk kā rezerves daļas, tādējādi ļaujot tirgotājam, kas ir nodokļa maksātājs, piemērot peļņas daļas režīmu.

30. Dānijas valdība uzskata, ka šajā tiesību normā lietotā vārdkopa “bez pārveidojumiem” norāda, ka, lai prece tiktu kvalificēta kā “lietota prece”, tai ir jāsaglabā sava identitāte, kas tā neesot rezerves daļu gadījumā, ciktī *Sjelle Autogenbrug* sākumā iegādājās veselu transportlīdzekli. Turklāt šā valdība apgalvo, ka, lai arī šīs rezerves daļas varētu tikt kvalificētas kā “lietotas preces”, peļņas daļas režīmu neesot iespējams piemērot, jo minēto rezerves daļu

iepirkuma cenu nav iespējams noteikt precīzi.

31. Es nepiekrītu šim viedoklim šādu apsvērumu dēļ.

32. Atgādinu, ka saskaņā ar Direktīvas 2006/112 311. panta 1. punkta 1. apakšpunktu lietotas preces ir "materiāls kustams objekts, kas ir derīgs turpmākai lietošanai vai nu bez pārveidojumiem, vai pēc remonta un kas nav mērķslas darbi, kolekciju priekšmeti vai senlietas, un nav arī dārgmetāli vai dārgakmeņi, kē tos definējušas dalībvalstis".

33. Nekas nenorāda, ka šajā definīcijā vai arī šajā direktīvā Savienības likumdevējs būtu vēlējis no šā jēdziena izslēgt preces, kuru sēkotnējā izcelsme ir viens vesels kopums, bet kuras no tās var nošķirt, kā, piemēram, rezerves daļas no nolietotiem transportlīdzekļiem.

34. Frāzes "derīgs turpmākai lietošanai" izmantošana minētajā definīcijā pierāda, ka, lai prece varētu tikt kvalificēta kā "lietota prece" Direktīvas 2006/112 311. panta 1. punkta 1. apakšpunkta izpratnē, to ir jāspēj izmantot atkārtoti, skaidri izslēdzot jaunas preces. Šā jaunā lietošana var būt iespējama bez nepieciešamības remontēt preci vai arī pēc šīs preces remonta. Tāda nozīme, manuprāt, ir jāpiešķir frāzei "bez pārveidojumiem vai pēc remonta".

35. Ēmot vērā Savienības likumdevēja sniegto definīciju, būtisks elements "lietotas preces" kvalifikācijā, manuprāt, ir tas, ka lietotai precei ir jāsaglabā tās pašas iezīmes, kādas tai piemita, kad tā bija jauna. Turklāt norādu, ka Eiropas Parlamenta un Padomes 2000. gada 18. septembra Direktīvas 2000/53/EK par nolietotiem transportlīdzekļiem (6) 2. panta 6. punktā Savienības likumdevējs jēdzienu "otrreizēja izmantošana" ir definījis kā "darbības, kuru iznākumā nolietotu transportlīdzekļu daļas tiek izmantotas tam mērķim, kam tās bijušas sēkotnēji paredzētas". Mehānisko transportlīdzekļu daļas pilnībā atbilst šai prasībai, ciktāl pat pēc to demontēšanas no šā transportlīdzekļa tās saglabā savas sēkotnējās iezīmes, jo citā transportlīdzeklī tās atkārtoti tiks izmantotas tiem pašiem mērķiem. Tāpēc tam, ka šīs daļas ir tikušas demontētas no transportlīdzekļa, nav nozīmes.

36. Turklāt ir jāpatur prātā, ka Savienības likumdevējs ir skaidri iedrošinājis nolietotu mehānisko transportlīdzekļu rezerves daļu atkārtotu izmantošanu. Pēdējais minētais Direktīvas 2000/53 preambulas 5. apsvērumā pat norāda, ka pastāv pamatprincips, saskaņā ar kuru atkritumi būtu otrreizēji jāizmanto un jāreģenerē, un ka priekšroka būtu jādod otrreizējai izmantošanai un pārstrādei. Šis mērķis nevarētu tikt sasniegts, ja tādā tirgotāji, kas ir nodokļa maksātāji un kas iegādājas mehāniskos transportlīdzekļus, lai demontētu daļas un pēc tam pārdotu tās kā rezerves daļas, kā *Sjelle Autogenbrug* nevarētu gūt labumu no peļņas daļas režīma.

37. Visbeidzot, ja nolietotu mehānisko transportlīdzekļu daļas, kas tiek pārdotas kā rezerves daļas, nevarētu tikt kvalificētas kā "lietotas preces" Direktīvas 2006/112 izpratnē, ciktāl tās nevar tikt kvalificētas arī kā "jaunas preces", rastos juridiskais vakuums attiecībā uz šā mērķa mērķrojošo nodokļu režīmu.

38. Tādējādi auto daļas, kas pēc izņemšanas no nolietota transportlīdzekļa, kuru no privātpersonām ir iegādājis transportlīdzekļu pārstrādes uzņēmums, tiek pārdotas tālāk kā rezerves daļas, ir jākvalificē kā "lietotas preces".

39. Tāpēc ir jāpārbauda, vai šā veida precēm, kas ir rezerves daļas, var tikt piemērots peļņas daļas režīms. Proti, lai arī jāatgādina, ka attiecas tikai uz jēdzienu "lietotas preces", tas tomēr ir formulēts tādā pamatlīnijas kontekstā, kurā rodas jāatgādina, vai *Sjelle Autogenbrug* var gūt labumu no peļņas daļas režīma, Ēmot vērā attiecīgo prešu īpatnības. Saskaņā ar pastāvīgo judikatūru valsts tiesu un Tiesas sadarbības procedūrā, kas ir izveidota ar LESD 267. pantu, tai ir jāsniedz valsts tiesai noderīga atbilde, kas tai ļautu izspriest tajā izskatāmo lietu (7). Tāpēc, lai

sniegtu lietderīgu atbildi iesniedzītītiesai, ir jāpārbauda, vai attiecīgo lietoto preču patērbu dēļ *Sjelle Autogenbrug* nevar piemērot peļņas daļas režīmu, kā to apgalvo Dānijas valdība.

40. Direktīvas 2006/112 315. pantā ir norādīts, ka šī režīma nodokļa bāze, proti, tirgotāja, kas ir nodokļa maksātājs, peļņas daļa, ir vienāda ar starpību starp tirgotāja, kas ir nodokļa maksātājs, prasīto preces pārdošanas cenu un tās iepirkuma cenu. Šajā lietā aplūkotajās situācijās grūtības sagādā iepirkuma cenas noteikšana. Proti, rezerves daļas ir nopirkta nevis kā rezerves daļas, bet kā daļa no kopuma, proti, transportlīdzekļa, par kuru tirgotājs, kas ir nodokļa maksātājs, ir samaksājis kopējo cenu.

41. Dānijas un Grieķijas valdības apgalvo, ka, tā kā norakstīšanas laikā veiktais darbs (demontāža, bet arī pieslēguma novēršana, atkritumu apstrāde u.c.) ir sarežģītas, rezerves daļu iepirkuma cenu nav iespējams noteikt. Dānijas valdība it īpaši uzskata, ka šajos apstākļos atļauja piemērot īpašo peļņas daļas režīmu izraisītu šī režīma āunprātīgas izmantošanas vai apiešanas risku, ciktāl uzņēmumam rastos iespēja sarunāt iepirkuma cenu, lai saņemtu pēc iespējas mazāku peļņas daļu un tādējādi gātu priekšrocību attiecībā uz PVN.

42. Manuprāt, no brīža, kad prece tiek kvalificēta kā "lietota prece" Direktīvas 2006/112 311. panta 1. punkta 1. apakšpunkta izpratnē, dalībvalstij, kuras teritorijā darbojas nodokļa maksātājs, kas pārdo tādā šķēdī, ir jāpiemēro peļņas daļas režīms neatkarīgi no tā, kāda ir attiecīgā lietotā prece.

43. Atgādinu, ka saskaņā ar šīs direktīvas 313. panta 1. punktu "attiecībā uz lietotu preču [...] piegādātā, ko [veic] tirgotāji, kas ir nodokļa maksātāji, dalībvalstis [...] piemēro īpašu režīmu, lai uzliktu nodokli peļņai, ko guvis tirgotājs, kas ir nodokļa maksātājs" (8). Stenības izteiksmes lietošana šajā punktā, manuprāt, attiecīgajai dalībvalstij neatstāj rīcības brīvību saistībā ar šī īpašā režīma piemērošanu.

44. Peļņas daļas režīms ļauj pilnībā ievērot nodokļu neitralitātes principu. Šajā ziņā Tiesa ir norādījusi, ka šis princips ir kopējās PVN sistēmas pamatprincips, kas ieviests ar Savienības tiesību m šajā jomā (9). Tā arī ir nospriedusi, ka no Tiesas judikatūras izriet, ka minētajam kopējai PVN sistēmai raksturīgajam principam pretrunā ir tas, ka nodokļa maksātāja profesionālās darbības aplūkšana ar nodokli izraisa nodokļu dubultu uzlikšanu (10).

45. Turklāt Tiesa ir nospriedusi, ka nodokļu neitralitātes princips ir jāinterpretē tādējādi, ka atšķirīgā attieksmē PVN jomā attiecībā uz divu identisku vai līdzīgu pakalpojumu sniegšanu, no patērētāja viedokļa raugoties, kas apmierina tās pašas vajadzības, ir pietiekama, lai pierādītu šī principa pārkāpumu (11). Tā arī ir norādījusi, ka minētajam principam pretrunā ir PVN jomā piemērojama atšķirīgā attieksme pret tādā līdzīgu pakalpojumu sniegšanu, kas tādā savā starpā konkurē (12). Tiesa ir piebildusi, ka nodokļu neitralitātes princips ietver tādā konkurences izkropojumu novēršanu, kuru pamatā ir atšķirīgā attieksmē PVN jomā. Tādējādi izkropojums ir pierādīts, ja tiek konstatēts, ka pakalpojumu sniegšana ir konkurences stāvoklī un pret to ir pieņemta nevienlīdzīga attieksme, no PVN viedokļa raugoties (13).

46. Tādā peļņas daļas režīma mērķis attiecībā uz PVN neitralitātes principu ir novērst nodokļu dubultu uzlikšanu, kā arī konkurences izkropojumus starp nodokļa maksātājiem, it īpaši lietotu preču jomā. Šī režīma dubulto mērķi Tiesa ir atgādinājusi sava 2011. gada 3. marta sprieduma *Auto Nikolovi* (C-203/10, EU:C:2011:118) 47. un 48. punktā.

47. Proti, uzliekot nodokli nevis atkaroti pārdošanas preces cenai, bet tikai peļņas daļai, režīms tiek novērst, pirmkārt, tas, ka šai atkaroti pārdotajai precei tiek piemērota nodokļu dubulta uzlikšana, un, otrkārt, tas, ka tirgotājam, kas ir nodokļa maksātājs, ir pienākums samaksāt dalībvalstij PVN summu, no kuras tas nevar atskaitīt priekšnodokli, un tas izraisot konkurences

izkropošanu.

48. Taču no mehāniskā transportlīdzekļa demontētā detaļām, pat ja šākotnāji tās ir viena veseluma sastāvdaļa, tiek uzlikts priekšnodoklis tad, kad šo transportlīdzekli iegādājas privātpersona. Tātad daļa no šo detaļu pārdošanas cenas ir iekāuta nolietota transportlīdzekļa – par kuru privātpersona pārdevējs jau ir samaksājis PVN summu, no kuras atskaitījumu nebija varējuši veikt nedz pārdevājs minētais, nedz tirgotājs, kas ir nodokļa maksātājs, – iepirkuma cenā. Tāpēc ir jākonstatē, ka mērķis novērst nodokļu dubultu uzlikšanu nebūtu sasniegts, ja tādām lietotām precēm kā no mehāniskiem transportlīdzekļiem demontētās detaļas nevarētu piemērot peļļas daļas režīmu. Tādējādi tieši tiktu pārņemti PVN neitralitātes princips (14).

49. Attiecībā uz mērķi novērst konkurences starp nodokļa maksātājiem izkropojumus ir jānorāda, ka Direktīvas 2006/112 preambulas 7. apsvērumā ir paredzēts, ka, pat ja pilnībā nav saskaņotas likmes un atbrīvojumi, kopējās PVN sistēmas mērķim būtu jābūt konkurences izlīdzināšanai, jo katras dalībvalsts teritorijā līdzīgām precēm un pakalpojumiem piemēro vienādu nodokli neatkarīgi no ražošanas un izplatšanas vietas garuma.

50. Taču atteikums piemērot peļļas daļas režīmu tādai darbībai kā pamatlīdzekļu tieši izraisītu konkurences izkropošanu no lietotu demontētu daļu pārdošanas tirgū starp tiem tirgotājiem, kas ir nodokļa maksātāji un pārdo rezerves daļas pēc to demontēšanas no nolietotiem transportlīdzekļiem, kā *Sjelle Autogenbrug* un tirgotājiem, kas ir nodokļa maksātāji un ir iegādājušies rezerves daļas pašas par sevi.

51. Proti, pirmajiem minētajiem, kas nevarētu izmantot pašo režīmu, būtu pienākums samaksāt dalībvalstij PVN par rezerves daļu pārdošanas kopējo cenu un tie nevarētu veikt atskaitījumu. To pārdošanas cenas noteikti būtu augstākas nekā otrajiem minētajiem tirgotājiem, kas ir nodokļa maksātāji un gūst labumu no peļļas daļas režīma, tādējādi tas izraisītu konkurētspējas zaudēšanu no lietotajām precēm demontēto rezerves daļu tirgū, ja tie zaudētu daļu no sava apgrozījuma. Šīs konkurences izkropošanas dēļ pastāvētu atšķirīga attieksme PVN jomā pret diviem līdzīgiem pakalpojumiem, no patērētāja viedokļa raugoties, kas apmierina vienas un tās pašas patērētāja vajadzības.

52. Attiecībā uz konkrētu peļļas daļas režīma piemērošanu tādām lietotām precēm kā no mehāniskiem transportlīdzekļiem demontētas detaļas uzskatu, ka valsts tiesai saskaņā ar piemērojamo valsts tiesisko regulējumu ir jānosaka veids, kā šis režīms ir piemērojams aplūkotajā situācijā. Daudzas dalībvalstis ir radušas risinājumus, kas ļauj novērst grūtības saistībā ar demontēto daļu iepirkuma cenas noteikšanu.

53. It īpaši Francijā un Luksemburgā attiecībā uz mākslas darbu piegādi ir paredzēts, ka, ja nav iespējams precīzi noteikt iepirkuma cenu, kādu pārdevējam ir samaksājis tirgotājs, kas ir nodokļa maksātājs, vai ja šī cena nav liela, nodokļa bāze var būt pārdošanas cenas daļa, kas ir 30 % no šīs cenas (15).

54. Lai arī šis risinājums attiecas uz mākslas darbiem, tomēr, manuprāt, to var piemērot lietotām precēm, kuru iepirkuma cenu arī ir grūti noteikt.

55. Šaj? zi?? nor?du, ka *Bulletin officiel des finances publiques-Impôts* (Francija) (16) 310. punkt? ir paredz?ts, ka “neviendab?gu pre?u kopuma (piem?ram, neizmantota r?pn?ca vai p?rstr?dei paredz?tais materi?ls) pirc?jiem ir pien?kums veikt š?irošanu, p?c kuras veikšanas tie prec?zi nosaka atk?rtoti p?rdoto pre?u raksturu, jo dažas no š?m prec?m var tikt atg?tas un tikt atk?rtoti izmantotas ražošanas ??d?, citas ir lietotas preces, kas var tikt atk?rtoti izmantotas. Attiec?b? uz š?m p?d?j?m min?taj?m, ja nav prec?zi zin?ma to iepirkuma cenu, ir at?auts nodok?a b?zi noteikt k? puscenu no p?rdošanas cenas” (17).

56. Turkl?t ir j?pal?ko ar? visp?r?jas metodes piem?rošana k? cits risin?jums, lai noteiktu pe??as normu. Proti, Direkt?vas 2006/112 318. pant?, kas ticis transpon?ts ar 2013. gada Likuma par PVN 70. panta 5. punktu, ir nor?d?ts, ka dal?bvalstis var paredz?t, ka nodok?a b?ze tiek noteikta nevis katrai pre?u pieg?dei atseviš?i, bet visp?r?ji par k?du laikposmu. Šaj? gad?jum? nodok?a b?ze atsaucies period? ir vien?da ar starp?bu starp tirgot?ja, kas ir nodok?a maks?t?js, pieg?d?to pre?u kop?jo v?rt?bu, uz kuru attiecas pe??as da?as rež?ms, taks?cijas period?, uz kuru attiecas deklar?cija, tas ir, p?rdošanas cenu kopsummu, un tirgot?ja, kas ir nodok?a maks?t?js, iepirkto pre?u kop?jo v?rt?bu, kas ir min?ta Direkt?vas 2006/112 314. pant?, taks?cijas period?, uz kuru attiecas deklar?cija, tas ir, iepirkuma cenu kopsummu.

57. Š?iet, k? to apgalvo *Sjelle Autogenbrug*, ka saska?? ar D?nijas praksi š? visp?r?j? metode var tikt piem?rota tad, kad tirgot?js, kas ir nodok?a maks?t?js, p?rp?rk preces, kas ietilpst mantojuma mas?, ja r??in? vai r??inu kopum? ir nor?d?ta cena nevis par katru atseviš?u preci, bet par visu mantojuma masu, nenor?dot katras atseviš?as preces cenu.

58. T?p?c visp?r?j? metode, manupr?t, var tikt attiecin?ta uz pamatliet? apl?koto situ?ciju. T?d?j?di pe??as norma b?tu j?apr??ina par noteiktu laikposmu. T? b?tu vien?da ar starp?bu starp šaj? laikposm? p?rdoto rezerves da?u p?rdošanas cenu un šo rezerves da?u iepirkuma cenu. Lai apr??in?tu šo p?d?jo min?to summu, var?tu tikt paredz?ts, ka no nolietoto meh?nisko transportl?dzek?u iepirkuma cenas tiek atskait?ta summa par pies?r?ojuma nov?ršanu un atkritumu apstr?di, pakalpojumiem, par kuriem *Sjelle Autogenbrug* izraksta r??inu par standarta cenu, un met?ll?ž?u p?rdošanas vai jebkura cita pakalpojuma cena. T?d?j?di, kad no transportl?dzek?u iepirkuma cenas ir atskait?tas visas š?s summas, paliktu summa, kas atbilst no katra transportl?dzek?a demont?to deta?u kopuma iepirkuma cenai šaj? attiec?gaj? laikposm?.

59. Katr? zi??, k? esmu nor?d?jis, valsts tiesai ir j?nosaka veids, k? apl?kotaj? situ?cij? ir piem?rojams pe??as da?as rež?ms.

60. ?emot v?r? iepriekš min?tos apsv?rumus, uzskatu, ka Direkt?vas 2006/112 311. panta 1. punkta 1. apakšpunkts ir j?interpret? t?d?j?di, ka j?dziens “lietotas preces” ietver auto rezerves da?as, kas p?c to demont?šanas no nolietota transportl?dzek?a, kuru transportl?dzek?u p?rstr?des uz??mums ir ieg?d?jies no priv?tpersonas, tiek p?rdotas t?l?k k? rezerves da?as, t?d?j?di ?aujot tirgot?jam, kas ir nodok?a maks?t?js, piem?rot pe??as da?as rež?mu.

IV – Secin?jumi

61. ?emot v?r? iepriekš min?tos apsv?rumus, ierosinu Tiesai *Vestre Landsret* (Rietumu apgabaltiesa, D?nija) atbild?t š?di:

Padomes 2006. gada 28. novembra Direkt?vas 2006/112/EK 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 j?dziens “lietotas preces” ietver auto rezerves da?as, kas p?c to demont?šanas no nolietota transportl?dzek?a, kuru transportl?dzek?u p?rstr?des uz??mums ir ieg?d?jies no priv?tpersonas, tiek p?rdotas t?l?k k? rezerves da?as, t?d?j?di ?aujot tirgot?jam, kas ir nodok?a maks?t?js, piem?rot pe??as da?as

rež?mu.

1 Ori?in?lvaloda – fran?u.

2 Padomes 2006. gada 28. novembra Direkt?va par kop?jo pievienot?s v?rt?bas nodok?a sist?mu (OV 2006, L 347, 1. lpp.).

3 Skat. l?guma sniegt prejudici?lu nol?muma 2.1. punktu, 11. lpp.

4 Padomes 1994. gada 14. febru?ra Direkt?va, kas papildina kop?jo pievienot?s v?rt?bas nodok?a sist?mu un groza Direkt?vu 77/388/EEK – ?pašs rež?ms, ko piem?ro lietot?m mant?m, m?kslas darbiem, kolekciju priekšmetiem un senliet?m (OV 1994, L 60, 16. lpp.).

5 Skat. Direkt?vas 2006/112 preambulas 51. apsv?rumu, k? ar? spriedumu, 2011. gada 3. marts, *Auto Nikolovi* (C?203/10, EU:C:2012:118, 47. punkts un taj? min?t? judikat?ra).

6 OV 2000, L 269, 34. lpp.

7 Skat. spriedumu, 2016. gada 28. apr?lis, *Oniors Bio* (C?233/15, EU:C:2016:305, 30. punkts un taj? min?t? judikat?ra).

8 Mans izc?lums.

9 Skat. spriedumu, 2015. gada 23. apr?lis, *GST – Sarviz Germania* (C?111/14, EU:C:2015:267, 34. punkts un taj? min?t? judikat?ra).

10 Skat. spriedumu, 2015. gada 2. j?lijs, *NLB Leasing* (C?209/14, EU:C:2015:440, 40. punkts un taj? min?t? judikat?ra).

11 Skat. spriedumu, 2011. gada 10. novembris, *The Rank Group* (C?259/10 un C?260/10, EU:C:2011:719, 36. punkts).

12 Skat. spriedumu, 2012. gada 19. j?lijs, *A* (C?33/11, EU:C:2012:482, 32. punkts un taj? min?t? judikat?ra). It ?paši skat. spriedumu, 2012. gada 15. novembris, *Zimmermann* (C?174/11, EU:C:2012:716, 48. punkts).

13 Skat. spriedumu, 2012. gada 19. j?lijs, *A* (C?33/11, EU:C:2012:482, 33. punkts un taj? min?t? judikat?ra).

14 Šaj? zi?? skat. spriedumus, 2009. gada 23. apr?lis, *Puffer* (C?460/07, EU:C:2009:254, 45., k? ar? 46. punkts un tajos min?t? judikat?ra) un 2012. gada 22. marts, *Klub* (C?153/11, EU:C:2012:163, 42. punkts).

15 Attiec?gi skat. Visp?r?g? nodok?u kodeksa [*code général des impôts*] (Francija) III da?as 297.A pantu un Likuma par pievienot?s v?rt?bas nodokli [*loi concernant la taxe sur la valeur ajoutée*] (Luksemburga) 56. ter-1. panta 4. punktu.

16 BOI?TVA?SECT?90?20?20150506.

17 Mans izc?lums.