

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

“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, kā tos definējušas dalībvalstis;

[..]

5) “tirgotājs, kas ir nodokļa maksātājs” ir jebkurš nodokļa maksātājs, kas, veicot saimniecisko darbību un ar nolūku tīlā pārdo, pārka 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 pārdošanu paredz maksāt komisijas maksu”.

8 Direktīvas 2006/112 313. panta 1. punkts 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 peņņai, ko guvis tirgotājs, kas ir nodokļa maksātājs.”

9 Direktīvas 2006/112 314. pants ir noteikts:

“Peņņas dašas 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 maksātājs;

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 piegādēm saskaņā ar šo peņņas dašas režīmu piemērots PVN.”

10 Direktīvas 2006/112 315. pants ir paredzēts:

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

Šī tirgotāja, kas ir nodokļa maksātājs, peņņas daša ir līdzvērtīga starpābai starp pārdošanas cenu, ko tirgotājs, kas ir nodokļa maksātājs, iekasājis par precēm, un iepirkuma cenu.”

Polijas tiesības

11 2004. gada 11. marta Likuma par pievienotās vērtības nodokli (*Ustawa o podatku od towarów i usług*) (Dz. U. Nr. 54, 535. nodaļjums), redakcijā, kāda piemērojama pamattiesvedībā izskatāmajiem faktiem (turpmāk tekstā – “PVN likums”), 15. panta 1. punkts ir paredzēts:

“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?aujama 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 us?ug, Dz. U. Nr. 212, 1336. nodal?jums; turpm?k tekst? – “Dekr?ts par PVN”) 13. panta 1. punkta 5. apakšpunkt? 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. Viš? konstat?ja, ka, ?emot v?r? PVN likuma 120. panta 10. punkta noteikumu, *Bawaria Motors* viedoklis nav pamatots. Viš? 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 uzskatāma, ka Dekrēta par PVN 13. panta 1. punkta 5. apakšpunkts, ar kuru ievieša tādā atbrīvojumu no nodokļa, kas nebija paredzēts Savienības tiesību sistēmā, neatbrīvo uzņēmēju, kas piegādā tirgotājam, kas ir nodokļa maksātājs, lietotu transportlīdzekli, no piemērojama nodokļa šai piegādei nodokli gadījumā, ja šis transportlīdzekļa iegādes brīdī viņam nebija tiesību pilnība atskaitīt priekšnodokli. Saskaņā ar šīs tiesības viedokli šajā Dekrēta par PVN noteikumu paredzētais atbrīvojums attiecas tikai uz to PVN daļu, kas uzņēmējam vāļ ir jāmaksā, ņemot vērā PVN likuma 86. panta 3. punkta paredzētos ierobežojumus, izņemot summu, kas attiecīgā gadījumā atbilst 60 % no rēķinātajam norādītās nodokļa summas vai PLN 6000, ko šis uzņēmējs ir atskaitījis, pārskot transportlīdzekli. Tāpat saskaņā ar minētās tiesības uzskatu izriet, ka *Bawaria Motors* drīkst piemērot peļņas daļas režīmu, bet tikai tiktāl, cik tas uzņēmējs, kas tai piegādāja transportlīdzekli, iepriekš nevarēja veikt atskaitīšanu, kas konkrētajā gadījumā atbilst 40 % no rēķinātajam norādītās 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 tiesība] – 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 noteikumiem.

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 prejudiciālo 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 pašais “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 iesniedzātāja 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 iegādājis ar atbrīvojumu no PVN no cita nodokļa maksātāja, kurš ir izmantojis tikai daļēju priekšnodokļa atskaitīšanas tiesības saistībā ar šo transportlīdzekļu iegādi.

28 Saistībā ar minēto ir jāatgādina, ka nodokļu režīms, ko piemēro peļņai, kuru tirgotājs, kas ir nodokļa maksātājs, guvis, piegādājot pamattiesvedībā aplūkotās lietotās preces, ir nepašs PVN režīms, ar ko tiek izdarīta atkāpe no vispārīgā Direktīvas 2006/112 paredzētā režīma (skat. 2005. gada 8. decembra spriedumu lietā C-280/04 *Jyske Finans*, Krājums, I-10683. lpp., 35. punkts, un 2011. gada 3. marta spriedumu lietā C-203/10 *Auto Nikolovi*, Krājums, I-1083. lpp., 46. punkts).

29 Direktīvas 2006/112 314. pants, kurā ir paredzēta šā nepašs režīma piemērošanas situācija, ir jāinterpretē šauri. No tā izriet, ka šīs situācijas ietver pilnīgu uzskaitījumu, kā to uzsvērusi arī ģenerālvokāte savu secinājumu 29. punktā.

30 No Tiesai iesniegtajiem lietās materiāliem izriet, ka fakti pamattiesvedībā neatbilst nevienai no 314. panta a), c) un d) punkta paredzētajām situācijām. Tādējādi, saskaņā ar šajos materiālos ietvertajām norādēm, pamattiesvedībā izskatītās lietotu transportlīdzekļu piegādes *Bawaria Motors* veica personas, kurām pašām bija jāmaksā PVN, un vienas nesaņēma ne Direktīvas 2006/112 282.–292. panta paredzēto atbrīvojumu no nodokļa mazajiem uzņēmumiem, ne arī tām tika piemērots peļņas daļas režīms.

31 Tā kā minētās piegādes bija atbrīvotas no PVN atbilstoši Dekrētā par PVN 13. panta 1. punkta 5. apakšpunktam, šajos apstākļos ir jāpārbauda, vai tās atbilstu situācijai, kas nepaši paredzēta Direktīvas 2006/112 314. panta b) punktā, proti, situācijai, kad cita nodokļa maksātāja veikta piegāde tirgotājam, kas ir nodokļa maksātājs, ir atbrīvota no nodokļa saskaņā ar šīs direktīvas 136. pantu.

32 Pirmkārt, ir jānoraida iespēja pamattiesvedībā izskatāmajai lietai piemērot minētās direktīvas 136. panta a) punktu. Kā to savu secinājumu 37. punktā ir norādījis arī ģenerālvokāte, no lietās materiāliem izriet, ka pamattiesvedībā aplūkotās *Bawaria Motors* veiktās transportlīdzekļu piegādes nekādā veidā nav saistītas ar kādu no darbībām, kas ir atbrīvotas no nodokļa saskaņā ar šo panta a) punkta paredzētajiem noteikumiem.

33 Otrkārt, attiecībā uz Direktīvas 2006/112 136. panta b) punkta piemērošanu šajā lietā ir jānorāda, ka šajā noteikumā ir paredzēta tādu preču piegādes atbrīvošana no nodokļa, par kuru iegādi vai izmantošanu PVN nebija atskaitīms saskaņā ar minētās direktīvas 176. pantu. Šo 176. panta otrajā daļā ir ietverta "dēkstāves" (*standstill*) klauzula, ar kuru lūdz brīdīt, kad stājušies spēkā šis panta pirmajā daļā minētie Padomes noteikumi, ar ko paredzēts, uz kuriem izdevumiem neattiecas PVN atskaitīšana, dalībvalstīs var saglabāt visus izņēmumus, kas ir paredzēti šo valstu tiesību aktos 1979. gada 1. janvārī, vai attiecībā uz dalībvalstīm, kuras pievienojās Kopienai pēc minētās dienas, kā Polijas Republika, aktos, kas bija spēkā to pievienošanas dienā.

34 Šis 136. panta b) punkts ir jāinterpretē šauri. Tajā noteiktais atbrīvojums ir atkāpe no vispārīgā principa, saskaņā ar kuru PVN iekas par katru preču piegādi, ko par atlīdzību veicis nodokļa maksātājs (šajā ziņā skat. iepriekš minēto spriedumu lietā *Jyske Finans*, 21. punkts). Turklāt šis atbrīvojums, ģemot vērā atsauci uz 136. pantu, kas ir ietverta minētās direktīvas 314. panta b) punktā, ietilpst peļņas daļas režīma piemērošanas jomā.

35 Tādējādi Direktīvas 2006/112 136. panta b) punkta paredzētais atbrīvojums var attiekties tikai uz tādu preču piegādi, par kuru iegādi [personai] nebija tiesību uz atskaitījumu, kā tas paredzēts valsts tiesību aktos (šajā ziņā skat. iepriekš minēto spriedumu lietā *Jyske Finans*, 24. punkts).

36 Šo apgalvojumu pamato Direktīvas 2006/112 176. panta noteikumi, kura pirmajā daļā ir minēti izdevumi, "uz kuriem neattiecas PVN atskaitīšana", un otrajā daļā ir minēti "izņēmumi", kas bijuši paredzēti iepriekš spēkā esošajos valsts tiesību aktos; [176.] pants, uz kuru ir atsauce šīs

direktīvas 136. panta b) punktā.

37 Turklāt tas atbilst Direktīvas 2006/112 314. panta vispārīgai struktūrai. Kā to ir uzsvērusi Polijas valdība un Komisija, kā arī ģenerālvokāle savu secinājumu 30. punktā, situācijām, kad jāpiemēro peļņas daļas režīms, kuru skaitē ir minēts direktīvas 136. panta b) punktā paredzētais atbrīvojums, ir kopīgs tas, ka personai, kura piegādā attiecīgo precīti tirgotājam, kas ir nodokļa maksātājs, nav bijušas tiesības atskaitēt priekšnodokli, iegādājoties konkrēto precīti, un tādējādi višķ maksātājs visu šo nodokli.

38 Un tomēr pamattiesvedībā izskatāmā lietā PVN likuma 86. panta 3. punktā ir noteikts, ka nepastāv "izņēmums attiecībā uz tiesībām tikt atbrīvotam no PVN" Direktīvas 2006/112 136. panta b) punkta izpratnē, bet gan atskaitāmā nodokļa apmēra ierobežojums. Nepastāvot situācijai, kad nodokļa maksātājam ir pilnībā liegta iespēja atskaitēt priekšnodokli, iegādājoties preces, ko vēlāk tas piegādā tirgotājam, kas ir nodokļa maksātājs, tam ir tiesības to atskaitīt tādā apmērā, kāds paredzēts valsts tiesību aktos, proti, 60 % no priekšnodokļa vai PLN 6000.

39 Tādējādi un tā kā nav vajadzības izvērtēt, vai uz PVN likuma 86. panta 3. punktu attiecas Direktīvas 2006/112 176. panta otrajā daļā paredzētā "dēkstāves" klauzula vai ne, Dekrēta par PVN 13. panta 1. punkta 5. apakšpunktā paredzētais atbrīvojums no PVN tūdu mehānisko transportlīdzekļu piegādātājam, kas ir nodokļa maksātājs, ko veic nodokļa maksātāji, kam bija tiesības uz daļēju priekšnodokļa atskaitēšanu saskaņā ar minēto PVN likuma 86. panta 3. punktu, nekādā veidā neatbilst situācijai, kas precīzi noteikta minēts direktīvas 136. panta b) punktā. No minētā izriet, ka tirgotājam, kurš ir nodokļa maksātājs, vēlāk īstenotai konkrēto transportlīdzekļu piegādei nevar piemērot peļņas daļas režīmu.

40 *Bawaria Motors* ir norādījusi, ka šādas *Minister Finansów* veiktas interpretācijas sekas tai ir daļēja nodokļu dubulta uzlikšana. Tā paskaidro, ka saskaņā ar šo interpretāciju tai atbilstoši parastajam PVN režīmam PVN ir jāpiemēro visai attiecīgā lietotā transportlīdzekļa atkalpārdošanas cenai, lai gan, tā kā šo transportlīdzekli tai iepriekš piegādāja cits nodokļa maksātājs un uz to attiecīgais atbrīvojums no PVN atbilstoši Dekrēta par PVN 13. panta 1. punkta 5. apakšpunktam, nav iespējams atskaitīt to PVN daļu, ko šis cits nodokļa maksātājs atbilstoši PVN likuma 86. panta 3. punktā noteiktajam ierobežojumam nav varējis atskaitīt kā priekšnodokli un kurš tāpēc ir iekāuts šīs piegādes cenā.

41 Tomēr, ņemot vērā šo sprieduma 34. un 35. punktā ietvertos apsvērumus, Direktīvas 2006/112 136. panta b) punktu nevar interpretēt nekā citādi, kā norādīts minētā sprieduma 39. punktā, kas ļāvu tirgotājam, kas ir nodokļa maksātājs, kurš kā *Bawaria Motors* nevar balstīties uz to, ka par sēkotnājo preču iegādi, ko veicis cits nodokļa maksātājs, kuras tam vēlāk piegādātas kā lietotas preces, nevarēja veikt PVN atskaitījumu saskaņā ar minēto pantu, izvairīties no daļējas nodokļa dubults uzlikšanas (šajā ziņā skat. iepriekš minēto spriedumu lietā *Jyske Finans*, 24. punkts). Šo situācija neietekmē minēts direktīvas 314. pantā paredzētā peļņas daļas režīma piemērošanas nosacījumu noteikšanu.

42 Kā to norādījusi Komisija gan savos rakstiskajos apsvērumos, gan tiesas sēdes laikā, Polijas likumdevējam ir jāizbeidz šādas situācijas pastāvēšana. Tomēr šīs situācijas likvidēšana nevar notikt, izmantojot tūdu Direktīvas 2006/112 interpretāciju, kas ir pretrunā tās noteikumiem, kā arī tās vispārīgai sistēmai.

43 Turklāt ir jāuzsver, ka, pretēji *Bawaria Motors* nostājai, pretrunā nodokļu neitralitātes principam nav tas, ka tiek noraidīts līgums piemērot peļņas daļas režīmu tirgotājam, kas ir nodokļa maksātājs, pamattiesvedībā izskatāmā situācijā, lai gan šis režīms ir piemērojams saskaņā ar Direktīvas 2006/112 136. panta b) punkta un 314. panta b) punkta noteikumiem, skatot tos kopā, situācijā, kad tirgotājs, kas ir nodokļa maksātājs, ir iepriekš iegādājies attiecīgās

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 daļēji to atskaitīt. Toties pamattiesvedējs izskatījis situācijā cenu 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 norādījis Polijas valdība, ja tiktu atļauta peļņas daļas režīma piemērošana pamattiesvedējs izskatījis situāciju, tas radītu situāciju, ka PVN nebūtu proporcionāls to lietoto preču cenai, ko tirgotājs, kurš ir nodokļa maksātājs, pārdod tīrā, 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 višs piegādā mehāniskos transportlīdzekļus, kas minēts 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 daļēju minētā priekšnodokļa, kas samaksāts, iegādājoties šos transportlīdzekļus, atskaitīšanu.

Par tiesāšanas izdevumiem

47 Attiecībā uz pamatlīetas daļbniekiem šis tiesvedība ir stadija procesā, kuru izskata iesniedzējtiesa, un tādēļ lemj par tiesāšanas izdevumiem. Izdevumi, kas radušies, iesniedzot apsvērumus Tiesai, un kas nav minēti līetas daļbnieku 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 višs piegādā mehāniskos transportlīdzekļus, kas minēts 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 daļēju minētā priekšnodokļa, kas samaksāts, iegādājoties šos transportlīdzekļus, atskaitīšanu.

[Paraksti]

* Tiesvedības valoda – poļu.