

Laikina versija

TEISINGUMO TEISMO (aštuntoji kolegija) SPRENDIMAS

2023 m. gegužės 17 d.(*)

„Prašymas priimti prejudicinį sprendimą – Pridėtinės vertės mokestis (PVM) – Direktyva 2006/112/EB – Maržos apmokestinimo schema – 311 straipsnis – Sąvoka „naudotos prekės“ – Naudoti dalims parduodamos eksploatuoti netinkamos transporto priemonės“

Byloje C-365/22

dėl *Cour de cassation* (Kasacinis teismas, Belgija) 2022 m. gegužės 16 d. sprendimu, kurį Teisingumo Teismas gavo 2022 m. birželio 7 d., pagal SESV 267 straipsnį pateikto prašymo priimti prejudicinį sprendimą byloje

IT

prieš

État belge

TEISINGUMO TEISMAS (aštuntoji kolegija),

kurį sudaro kolegijos pirmininkas M. Safjan (pranešėjas), teisėjai N. Jääskinen ir M. Gavalec, generalinis advokatas L. Medina,

kancleris A. Calot Escobar,

atsižvelgęs į rašytinį proceso dalį,

išnagrinęs pastabas, pateiktas:

- Belgijos vyriausybės, atstovaujamos P. Cottin, J.-C. Halleux ir C. Pochet,
- Europos Komisijos, atstovaujamos F. Clotuche-Duvieusart ir J. Jokubauskaitės,

atsižvelgęs į sprendimą, priimtą susipažinus su generalinio advokato nuomone, nagrinėti bylą be išvados,

priima šį

Sprendimą

1 Prašymas priimti prejudicinį sprendimą pateiktas dėl 2006 m. lapkričio 28 d. Tarybos direktyvos 2006/112/EB dėl pridėtinės vertės mokesčio bendros sistemos (OL L 347, 2006, p. 1, toliau – PVM direktyva) 311 straipsnio 1 dalies 1 punkto išaiškinimo.

2 Šis prašymas buvo pateiktas nagrinėjant IT ir *État belge* (Belgijos valstybės) ginčą dėl Belgijos mokesčių administratoriaus atsisakymo taikyti pelno maržos apmokestinimo schemą tam tikriems IT transporto priemonių pardavimo sandoriams.

Teisinis pagrindas

Sąjungos teisė

3 PVM direktyvos 311 straipsnio 1 dalyje nurodyta:

„Taikant šį skyrį ir nepažeidžiant kitų Bendrijos nuostatų, vartojamos šios sąvokos:

1) „naudotos prekės“ – kilnojamas materialusis turtas, kuris yra tinkamas toliau naudoti tokios būklės, kokios jis yra, arba tampa tinkamu naudoti po remonto darbų, išskyrus meno kūrinius, kolekcionavimo objektus ar antikvarinius daiktus, taip pat tauriuosius metalus ar brangakmenius, kaip apibrėžia valstybės narės;

<...>

5) „apmokestinamasis prekybininkas“ – bet kuris apmokestinamasis asmuo, kuris vykdydamas savo ekonominę veiklą ir perpardavimo tikslu perka ar savo verslo tikslais naudoja, ar importuoja naudotas prekes, meno kūrinius, kolekcionavimo objektus ar antikvarinius daiktus, nepaisant to, ar tas apmokestinamasis asmuo veikia savo, ar kito asmens vardu pagal sutartį, kuria numatoma už pirkimą ar pardavimą mokėti komisinį atlyginimą.

<...>“

4 Šios direktyvos 313 straipsnio 1 dalyje nustatyta:

„Naudotas prekes, meno kūrinius, kolekcionavimo objektus ar antikvarinius daiktus tiekiantiems apmokestinamiesiems prekybininkams valstybės narės pagal šio poskirsnio nuostatas taiko specialią schemą, skirtą apmokestinamojo prekybininko pelno maržai apmokestinti.“

5 PVM direktyvos 314 straipsnis suformuluotas taip:

„Maržos apmokestinimo schema taikoma naudotų prekių, meno kūrinių, kolekcionavimo objektų ar antikvarinių daiktų tiekimui, kurį atlieka apmokestinamasis prekybininkas, kai tas prekes jam Bendrijos viduje tiekia vienas iš šių asmenų:

a) neapmokestinamasis asmuo;

b) kitas apmokestinamasis asmuo, jei to kito apmokestinamojo asmens atliekamas prekių tiekimas neapmokestinamas pagal 136 straipsnį;

c) kitas apmokestinamasis asmuo, jei to kito apmokestinamojo asmens atliekamam prekių tiekimui taikomas 282–292 straipsniuose numatytas smulkaus verslo įmonių atleidimas nuo PVM ir yra tiekiamas ilgalaikis turtas;

d) kitas apmokestinamasis prekybininkas, jei to kito apmokestinamojo prekybininko atliekamas prekių tiekimas apmokestinamas PVM pagal šią maržos apmokestinimo schemą.“

6 PVM direktyvos 315 straipsnyje numatyta:

„314 straipsnyje nurodyto prekių tiekimo apmokestinamoji vertė yra apmokestinamojo prekybininko

pelno marža, at?mus pelno maržai tenkant? PVM.

„Apmokestinamojo prekybininko pelno marža yra lygi apmokestinamojo prekybininko nustatytos prek? pardavimo kainos ir pirkimo kainos skirtumui.“

Belgijos teis?

7 *Code de la taxe sur la valeur ajoutée* (PVM kodeksas) 58 straipsnio 4 dalimi ir *arrêté royal n o 53 du 23 décembre 1994 relatif au régime particulier d'imposition de la marge bénéficiaire applicable aux biens d'occasion, objets d'art, de collection ou d'antiquité* (1994 m. gruodžio 23 d. Karaliaus dekretas Nr. 53 d?l specialios maržos apmokestinimo schemos, taikomos naudotoms prek?ms, meno k?riniams, kolekcionavimo objektams ir antikvariniams daiktams) 1 straipsniu ? Belgijos teis? perkelti PVM direktyvos 311 ir 313 straipsniai.

Pagrindin? byla ir prejudicinis klausimas

8 Nuo 2013 m. spalio 1 d. IT yra ?registruota kaip PVM mok?toja, kiek tai susij? su naudot? transporto priemoni? ir j? laužo pardavimu. Vykdydama ši? veikl? ji, be kita ko, iš draudimo bendrovi? ?sigyja eksploatuoti netinkamas, t. y. visiškai prarastas, transporto priemonės ir parduoda jas tretiesiems asmenims kaip transporto priemoni? lauž? arba „naudoti dalims“.

9 2015 m. buvo atliktas IT patikrinimas, po kurio buvo parengta tikslinimo ataskaita d?l PVM atskaitos taisykl? ir maržos apmokestinimo schemos pažeidim?. Remdamasis nacionalin?mis nuostatomis, kuriomis ? nacionalin? teis? perkeliama PVM direktyvos 311 ir 313 straipsniai, mokes?i? administratorius nusprend? ? maržos apmokestinimo schem? ne?traukti s?skait? fakt?r?, kuriose nurodyta „naudoti dalims parduodamos transporto priemon?s“, arba s?skait? fakt?r?, susijusi? su toki? transporto priemoni? laužu.

10 IT apskund? š? sprendim? teismui, remdamasi 2017 m. sausio 18 d. Teisingumo Teismo sprendimu *Sjelle Autogenbrug* (C?471/15, EU:C:2017:20), be kita ko, teigdama, kad „naudoti dalims“ parduotos transporto priemon?s yra „naudotos prek?s“, kaip tai suprantama pagal PVM direktyvos 311 straipsnio 1 dalies 1 punkt?.

11 2019 m. kovo 1 d. sprendimu *cour d'appel de Liège* (Lježo apeliacinis teismas, Belgija) atmet? IT reikalavimus. Jis nurod?, kad 2017 m. sausio 18 d. Sprendimas *Sjelle Autogenbrug* (C?471/15, EU:C:2017:20) buvo susij?s ne su perparduodamomis transporto priemon?mis „naudoti dalims“ be jokio j? patikslinimo, kaip nagrin?jamoje byloje, bet su paties apmokestinamojo prekybininko išardytomis eksploatuoti netinkam? transporto priemoni? dalimis, kurias tokios b?kl?s, kokios jis yra, šis apmokestinamasis asmuo perpardav?. Šis teismas nusprend?, kad reikia patikrinti, ar pagrindin?je byloje nagrin?jamos transporto priemon?s išlaik? tas funkcijas, kurias jos tur?jo b?damos naujos, kad jas b?t? galima v?l naudoti tokios b?kl?s, kokios jos yra, arba tapusias tinkamas naudoti po remonto darb?, ir ar d?l to jas galima laikyti „naudotomis prek?mis“, kaip tai suprantama pagal PVM direktyvos 311 straipsnio 1 dalies 1 punkt?.

12 Min?tas teismas nusprend?, kad taip akivaizdžiai nebuvo IT transporto priemoni?, parduot? „naudoti dalims“, atveju, nes formuluot? „naudoti dalims“ objektyviai rodo, kad ši? transporto priemoni? iš esm?s nebebuvo galima pakartotinai naudoti tokios b?kl?s, kokios jis yra, ir kad reikia atsižvelgti ? objektyvias aplinkybes, kuriomis buvo vykdomi perpardavimo sandoriai. Jis taip pat teig?, kad, kiek tai susij? su sugadintomis transporto priemon?mis, jos taip pat negali b?ti kvalifikuojamos kaip „naudotos prek?s“ – jos negali b?ti v?l naudojamos, nes išlaik? tas funkcijas, kurias jos tur?jo b?damos naujos; j? panaudojimas gali apsiriboti tik kai kuri? j? dali? ir medžiag? pakartotiniu panaudojimu.

13 IT pateikė kasacinį skundą dėl apeliacinio teismo sprendimo *Cour de cassation* (Kasacinis teismas, Belgija); prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikusiam teismui kyla klausimas, ar apeliacinės instancijos teismo pateiktas PVM direktyvos 311 straipsnio 1 dalies 1 punkto išaiškinimas yra teisingas.

14 Šiomis aplinkybėmis *Cour de cassation* (Kasacinis teismas) nusprendė sustabdyti bylos nagrinėjimą ir pateikti Teisingumo Teismui šį prejudicinį klausimą:

„Ar [PVM direktyvos] 311 straipsnio 1 dalies 1 punktą reikia aiškinti taip, kad eksploatuoti netinkamos transporto priemonės, kurias naudotomis transporto priemonėmis ir automobilių laužu prekiaujanti įmonė įsigyja iš šios direktyvos 314 straipsnyje nurodytą asmenį ir kurios skirtos parduoti „naudoti dalims“ neišardytos, yra naudotos prekės, kaip tai suprantama pagal šią nuostatą?“

Dėl prejudicinio klausimo

15 Savo klausimu prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas iš esmės siekia išsiaiškinti, ar PVM direktyvos 311 straipsnio 1 dalies 1 punktas turi būti aiškinamas taip, kad galutinai eksploatuoti netinkamos motorinės transporto priemonės, kurias įmonė įsigijo iš PVM direktyvos 314 straipsnyje nurodytą asmenį ir kurios skirtos parduoti „naudoti dalims“ neišardytos, yra naudotos prekės, kaip tai suprantama pagal pirmąjį iš šių nuostatų.

16 Pirmiausia reikia pažymėti, kad tiek iš faktinių aplinkybių aprašymo, tiek iš pateikto klausimo matyti, kad IT įsigytos transporto priemonės yra transporto priemonės, kurios buvo sugadintos, t. y. visiškai prarastos, ir kad dėl to jos galutinai netinkamos eksploatuoti. Tokiomis aplinkybėmis, kaip matyti ir iš sprendimo dėl prašymo priimti prejudicinį sprendimą, šios transporto priemonės gali būti perparduodamos tik kaip transporto priemonių laužas arba tolesniam jų sudedamųjų dalių naudojimui (toliau – perpardavimas naudoti dalims), o ne pakartotiniam naudojimui tokios būklės, kokios jos yra, arba tapusios tinkamos naudoti po remonto darbų, ir būtina patikslinti, kad prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikusių teismo pateiktas klausimas susijęs tik su perpardavimo naudoti dalims atveju.

17 Atsižvelgiant į šią pirminę pastabą, reikia priminti, kad pagal PVM direktyvos 311 straipsnio 1 dalies 1 punktą „naudotos prekės“ – tai „kilnojamasis materialusis turtas, kuris yra tinkamas toliau naudoti tokios būklės, kokios jis yra, arba tampa tinkamas naudoti po remonto darbų“.

18 Šiuo aspektu Teisingumo Teismas tvirtino, kad ši sąvoka apima kilnojamąjį materialųjį turtą, kuris yra tinkamas toliau naudoti tokios būklės, kokios yra, arba tampa tinkamas naudoti po remonto darbų ir kuris yra gautas iš kito turto, kurį jis buvo dėtas kaip sudedamoji dalis, ir kad siekiant kvalifikuoti kaip „naudotą prekę“ reikia, kad naudota prekė būtų išsaugojusi savo funkcijas, kurias ji turėjo būdama nauja, ir kad dėl to ji galėtų būti toliau naudojama tokios būklės, kokios ji yra, arba tapusi tinkama naudoti po remonto darbų (šiuo klausimu žr., be kita ko, 2017 m. sausio 18 d. Sprendimas *Sjelle Autogenbrug*, C-471/15, EU:C:2017:20, 31 ir 32 punktus).

19 Be to, Teisingumo Teismas taip pat pažymėjo, kad maržos apmokestinimo schemas taikymas nebūtinai reiškia, kad įsigytas ir parduotas turtas turi sutapti. Teisingumo Teismas patvirtino, kad ši schema taikoma atsarginei daliai, kurias pats apmokestinamasis asmuo išmė iš jo įsigytos eksploatuoti netinkamos transporto priemonės, perpardavimui, nes motorinė transporto priemonė susideda iš surinktą dalių, kurios buvo surinktos ir kurios gali būti atskirtos ir perparduotos tokios būklės, kokios jos yra, arba po remonto darbų (žr., be kita ko, 2017 m. sausio 18 d. Sprendimo *Sjelle Autogenbrug*, C-471/15, EU:C:2017:20, 36 ir 37 punktus).

20 Tiesa, skirtingai nei byloje, kurioje buvo priimtas minėtas sprendimas, pagrindinėje byloje nagrinėjamai bylai būdinga tai, kad apmokestinamasis prekybininkas neatskyrė sąsigytos eksploatuoti netinkamos transporto priemonės dalį, kad jas pats perparduotų, o perpardavę pačią transporto priemonę „naudoti dalimis“, t. y. siekiant vėliau panaudoti šios transporto priemonės dalis kaip atsargines dalis.

21 Vis dėlto, kaip Europos Komisija iš esmės nurodo savo rašytinėse pastabose, šis skirtumas neleidžia manyti, kad 2017 m. sausio 18 d. Sprendime *Sjelle Autogenbrug* (C-471/15, EU:C:2017:20) Teisingumo Teismo pateikti argumentai negali būti taikomi tokiai situacijai, kokia nagrinėjama pagrindinėje byloje.

22 Iš tikrųjų svarbu atsižvelgti į šio sprendimo 16 punkte nurodytą aplinkybę, kad apmokestinamojo prekybininko, kaip antai IT, sąsigytos transporto priemonės yra galutinai netinkamos eksploatuoti ir todėl negali būti perparduodamos tam, kad būtų pakartotinai naudojamos tokios būklės, kokios jos yra, arba tapusios tinkamos naudoti po remonto darbų. Kadangi pati transporto priemonė, kaip kilnojamasis materialusis turtas, negali būti toliau naudojama tokios būklės, kokios ji yra, arba tapusi tinkama naudoti po remonto darbų, kaip tai suprantama pagal PVM direktyvos 311 straipsnio 1 dalies 1 punktą, siekiant nustatyti, ar ši transporto priemonė gali būti laikoma naudota preke ir todėl jai gali būti taikoma maržos apmokestinimo schema, reikia atsižvelgti tik į šios transporto priemonės dalis, kurias, apmokestinamajam prekybininkui perparduodant į kitoms asmenims, gali būti toliau naudojamos.

23 Aiškinimas, pagal kurį galutinai eksploatuoti netinkamai transporto priemonei, kaip naudotai priemonei, gali būti taikoma maržos apmokestinimo schema, nes kai kurios jos sudedamosios dalys gali būti toliau naudojamos, atitinka šios schemas tikslą, kuriuo, kaip matyti iš PVM direktyvos 51 konstatuojamosios dalies, siekiama išvengti, be kita ko, dvigubo apmokestinimo, kuris gali atsirasti dėl to, kad, viena vertus, nustatant šią sudedamąją dalį pardavimo kainą jau atsižvelgta į pirkimo PVM, sumokėtą perkant transporto priemonę asmeniui, kuriam taikomas šios direktyvos 314 straipsnis, ir, kita vertus, nei šis asmuo, nei apmokestinamasis prekybininkas negali atskaityti šios sumos (šiuo klausimu žr. 2017 m. sausio 18 d. Sprendimo *Sjelle Autogenbrug*, C-471/15, EU:C:2017:20, 39 ir 40 punktai ir juose nurodyta jurisprudencija).

24 Šiuo atveju siekdamas patikrinti, ar IT perparduotoms transporto priemonėms gali būti taikoma maržos apmokestinimo schema, prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas turi įsitikinti, kad pagal šio sprendimo 18 punkte primintą jurisprudenciją šios transporto priemonės vis dar turi sudedamąją dalį, kurios išsaugojo funkcijas, kurias jos turėjo būdamos naujos, kad jas būtų galima pakartotinai naudoti tokios būklės, kokios jos yra, arba tapusios tinkamas naudoti po remonto darbų.

25 Be to, prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas turės patikrinti, ar minėtos transporto priemonės iš tikrųjų nebuvo parduotos tam, kad būtų paprasčiausiai sunaikintos ar perdirbtos kitu tikslu. Iš tiesų transporto priemonė, kurios sudedamąją dalį, išlaikiusi funkcijas, kurias jos turėjo būdamos naujos, pirkėjas nepasiima, kad jas pakartotinai naudotų tokios būklės, kokios jos yra, arba tapusios tinkamomis naudoti po remonto darbų, nelieta ekonominiame cikle, todėl jai negali būti taikoma maržos apmokestinimo schema (šiuo klausimu žr. 2018 m. liepos 11 d. Sprendimo *E LATS*, C-154/17, EU:C:2018:560, 34 punktą).

26 Atlikdamas šį patikrinimą prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateiktas teismas turėtų atsižvelgti į visas objektyvias perpardavimo sandorio sudarymo aplinkybes. Iš tiesų, kaip matyti iš Teisingumo Teismo jurisprudencijos, PVM direktyvoje įtvirtintos sąvokos yra objektyvios ir taikomos neatsižvelgiant į atitinkamą sandorį tikslus ir rezultatus (2018 m. liepos 11 d. Sprendimo *E LATS*, C-154/17, EU:C:2018:560, 35 punktą ir jame nurodyta jurisprudencija).

27 Nors atsižvelgimas į sandoryje dalyvaujančio apmokestinamojo asmens ketinimus, išskyrus išimtiniais atvejais, prieštarauja bendros PVM sistemos tikslams, nacionalinis teismas, kita vertus, gali atsižvelgti į objektyvius veiksnius, pavyzdžiui, transporto priemonių pateikimą ir būklę, sutarties dalyką, vertę, už kurią šios transporto priemonės buvo parduotos, sąskaitų faktūrų išrašymo būdą arba šias transporto priemones įsigijusio asmens ekonominę veiklą (šiuo klausimu žr. 2018 m. liepos 11 d. Sprendimo *E LATS*, C-154/17, EU:C:2018:560, 36 punktą).

28 Atsižvelgiant į tai, kas išdėstyta, į pateiktą klausimą reikia atsakyti, kad PVM direktyvos 311 straipsnio 1 dalies 1 punktas turi būti aiškinamas taip: galutinai eksploatuoti netinkamos motorinės transporto priemonės, kurias įmonė įsigijo iš šios direktyvos 314 straipsnyje nurodytą asmenį ir kurios skirtos parduoti „naudoti dalimis“ neišardytos, yra naudotos prekės, kaip jos suprantamos pagal minėtos direktyvos 311 straipsnio 1 dalies 1 punktą, kai, pirma, jose dar yra dalių, kurios išsaugojo funkcijas, kurias jos turėjo būdamos naujos, kad jas būtų galima pakartotinai naudoti tokios būklės, kokios jos yra, arba tapusias tinkamas naudoti po remonto darbų, ir, antra, yra nustatyta, kad šios transporto priemonės išliko ekonominiame cikle, į kurį jos pateko dėl tokio pakartotinio dalių panaudojimo.

Dėl bylinėjimosi išlaidų

29 Kadangi šis procesas pagrindinės bylos šalims yra vienas iš etapų prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikusio teismo nagrinėjamoje byloje, bylinėjimosi išlaidų klausimą turi spręsti šis teismas. Išlaidos, susijusios su pastabų pateikimu Teisingumo Teismui, išskyrus tas, kurias patyrė minėtos šalys, nėra atlygintinos.

Remdamasis šiais motyvais, Teisingumo Teismas (aštuntoji kolegija) nusprendžia:

2006 m. lapkričio 28 d. Tarybos direktyvos 2006/112/EB dėl pridėtinės vertės mokesčio bendros sistemos 311 straipsnio 1 dalies 1 punktas

turi būti aiškinamas taip:

galutinai eksploatuoti netinkamos motorinės transporto priemonės, kurias įmonė įsigijo iš šios direktyvos 314 straipsnyje nurodytą asmenį ir kurios skirtos parduoti „naudoti dalimis“ neišardytos, yra naudotos prekės, kaip jos suprantamos pagal minėtos direktyvos 311 straipsnio 1 dalies 1 punktą, kai, pirma, jose dar yra dalių, kurios išsaugojo funkcijas, kurias jos turėjo būdamos naujos, kad jas būtų galima pakartotinai naudoti tokios būklės, kokios jos yra, arba tapusias tinkamas naudoti po remonto darbų, ir, antra, yra nustatyta, kad šios transporto priemonės išliko ekonominiame cikle, į kurį jos pateko dėl tokio pakartotinio dalių panaudojimo.

Parašai.

* Proceso kalba: prancūzų.