TEISINGUMO TEISMO (trečioji kolegija) SPRENDIMAS

2005 m. gruodžio 8 d. *

Byloje C-280/04

dėl *Vestre Landsret* (Danija) 2004 m. birželio 25 d. Sprendimu, kurį Teisingumo Teismas gavo 2004 m. birželio 29 d., pagal EB 234 straipsnį pateikto prašymo priimti prejudicinį sprendimą byloje

Jyske Finans A/S

prieš

Skatteministeriet,

dalyvaujant

Nordania Finans A/S,

BG Factoring A/S,

* Proceso kalba: danų.

TEISINGUMO TEISMAS (trečioji kolegija),

kurį sudaro kolegijos pirmininkas A. Rosas, teisėjai J. Malenovský (pranešėjas), J.-P. Puissochet, S. von Bahr ir U. Lõhmus,

generalinis advokatas L. A. Geelhoed,
posėdžio sekretorius H. von Holstein, kanclerio pavaduotojas,

atsižvelgęs į rašytinę proceso dalį ir įvykus 2005 m. liepos 7 d. posėdžiui,

išnagrinėjęs pastabas, pateiktas:

— *Jyske Finans A/S*, atstovaujamos advokato E. Malberg,

— *Nordania Finans A/S* ir *BG Factoring A/S*, atstovaujamų advokatų H. Severin Hansen ir T. K. Kristijansson Plesner,

— Danijos vyriausybės, atstovaujamos J. Molde, padedamo advokato P. Biering,

— Graikijos vyriausybės, atstovaujamos I. Pouli ir V. Kyriazopoulos,

— Lenkijos vyriausybės, atstovaujamos J. Pietras,

— Europos Bendrijų Komisijos, atstovaujamos L. Ström van Lier ir T. Fich,

susipažinęs su 2005 m. rugsėjo 22 d. posėdyje pateikta generalinio advokato išvada,

priima šį

Sprendimą

1 Prašymas priimti prejudicinį sprendimą susijęs su 1977 m. gegužės 17 d. Šeštosios Tarybos direktyvos

77/388/EEB dėl valstybių narių apyvartos mokesčių įstatymų derinimo – Bendra pridėtinės vertės mokesčio sistema: vienodas vertinimo pagrindas (OL L 145, p. 1), iš dalies pakeistos 1994 m. vasario 14 d. Tarybos direktyva 94/5/EB (OL L 60, p. 16, toliau – Šeštoji direktyva), 13 straipsnio B skirsnio c punkto ir 26a straipsnio A skirsnio e punkto aiškinimu.

2 Šis prašymas buvo pateiktas nagrinėjant ginčą tarp bendrovės *Jyske Finans A/S* (toliau – Jyske Finans) ir *Skatteministeriet* (Danijos akcizų ir mokesčių ministerija) dėl iš šios bendrovės už jos įsigytų naudotų transporto priemonių perpardavimo sandorius pareikalauto sumokėti pridėtinės vertės mokesčio (toliau – PVM).

Teisinis pagrindas

Bendrijos teisės aktai

3 Pagal Šeštosios direktyvos 2 straipsnio 1 dalį pridėtinės vertės mokesčiu apmokestinamas prekių tiekimas, kai už atlygį prekes tiekia apmokestinamasis asmuo, veikdamas kaip toks.

4 Pagal šios direktyvos 11 straipsnio A skirsnio 1 dalies a punktą apmokestinamoji vertė prekių tiekimo atveju – viskas, kas sudaro atlygį, kuris yra ar turi būti tiekėjo gautas iš pirkėjo, kliento ar trečiosios šalies.

5 Tos pačios direktyvos 13 straipsnio B skirsnis numato:

„Nepažeisdamos kitų Bendrijos nuostatų, valstybės narės atleidžia nuo mokesčio toliau nurodytą veiklą taikydamos sąlygas, kurias jos turi nustatyti siekdamos užtikrinti, kad atleidimas nuo mokesčio būtų teisingas ir sąžiningas ir kad būtų užkirstas kelias galimam sukčiavimui, mokesčių vengimui ar piktnaudžiavimui:

<...>

c) <...> prekių, kurias įsigijus ar pagaminus, pridėtinės vertės mokestis nėra atskaitomas pagal 17 straipsnio 6 dalį, tiekimą;

<...>" (Pataisytas vertimas)

6 Pagal Šeštosios direktyvos 17 straipsnio 6 dalį:

„Vėliausiai po ketverių metų nuo šios direktyvos įsigaliojimo Taryba Komisijos siūlymu vienbalsiai nusprendžia, su kokiomis išlaidomis susijęs pridėtinės vertės mokestis negali būti atskaitomas. <...>

Kol aukščiau minėtos taisyklės įsigalios, valstybės narės gali taikyti visus atskaitos apribojimus, esančius jų nacionaliniuose įstatymuose, galiojančiuose šios direktyvos įsigaliojimo metu."

7 Direktyvos 94/5 1 straipsnio 3 dalimi įterptas Šeštosios direktyvos 26a straipsnis nustato specialią tvarką, taikytiną naudotoms prekėms, meno kūriniams, kolekcionavimo objektams ir antikvariniams daiktams. Pagal šį 26a straipsnį apmokestinamojo prekybininko atlikto šių prekių tiekimo atveju apmokestinama tik marža, lygi prekių pardavimo kainos, kurią gauna apmokestinamasis prekybininkas, ir pirkimo kainos skirtumui.

8 Kaip matyti iš Direktyvos 94/5 trečiosios ir penktosios konstatuojamųjų dalių, šia specialia tvarka siekiama išvengti dvigubo apmokestinimo ir konkurencijos iškraipymo tarp apmokestinamųjų asmenų.

9 Pagal Šeštosios direktyvos 26a straipsnio A skirsnio e punktą apmokestinamasis prekybininkas – „apmokestinamasis asmuo, kuris, vykdydamas savo ekonominę veiklą, savo verslo tikslams perka, įsigyja ar importuoja perpardavimui skirtas naudotas prekes".

Nacionalinės teisės aktai

10 PVM įstatymo (*momslov*), iš dalies pakeisto 1994 m. gegužės 18 d. Įstatymu Nr. 375 ir 1994 m. gruodžio 21 d. keičiančiu Įstatymu Nr. 1114 (toliau – PVM įstatymas) 8 straipsnio 1 dalis nustato:

„Tiekimas už atlygį apima bendrovės turto pardavimą tuo atveju, kai ūkio subjektas, įsigydamas arba gamindamas turto dalį, turi teisę iš dalies ar visiškai atskaityti PVM."

11 Pagal PVM įstatymo 13 straipsnio 2 dalį:

„Prekių, kurios naudojamos tik pagal šio straipsnio 1 dalį atleistoje nuo PVM veikloje, arba prekių, kurių įsigijimui ar gamybai netaikoma teisė į atskaitą pagal 9 skyrių, tiekimas atleidžiamas nuo PVM."

12 Minėto įstatymo 9 skyriaus 42 straipsnio 1 dalies 7 punktas nurodo, kad įmonės negali atskaityti mokesčio už pirkimus, susijusio su „lengvųjų automobilių, skirtų transportuoti ne daugiau kaip 9 asmenis, įsigijimu ir naudojimu, tačiau turi būti nepažeidžiamos 4, 6 ir 7 dalių nuostatos".

13 Pagal to paties straipsnio 42 straipsnio 6 dalį:

„Įmonės, kurios prekiauja motorinėmis transporto priemonėmis arba jas nuomoja, ar turi vairavimo mokyklas, nepaisant į 1 dalies 7 punkto, gali atskaityti mokestį už pirkimus <...>, skirtus šiai veiklai."

14 To paties įstatymo 17 skyrius perkelia direktyvos 94/5 nuostatas, susijusias su būtent naudotų prekių srityje taikytina specialia tvarka.

15 Šiame 17 skyriuje 69 straipsnio 1 dalis nustato:

„Įmonės, kurios perpardavimo tikslais perka būtent naudotas prekes, meno kūrinius, kolekcionavimo objektus ir antikvarinius daiktus, perparduodamos gali sumokėti mokestį už atitinkamas prekes pagal šiame skyriuje numatytas taisykles".

Pagrindinis ginčas ir prejudiciniai klausimai

16 *Jyske Finans* užsiima lengvųjų automobilių išperkamosios nuomos veikla. Vykdydama šią veiklą, ji įsigyja naujas arba naudotas transporto priemones. Pastarąsias įsigydama ji negalėjo atskaityti į kainą įskaičiuoto PVM, nes pagal nacionalinės teisės aktus pardavėjai negalėdavo deklaruoti į transporto priemonės kainą įtraukto PVM.

17 Nuo 1999 m. sausio 1 d. iki 2001 m. gegužės 31 d., pasibaigus išperkamajai nuomai, *Jyske Finans* perpardavė 145 transporto priemones, kurias ji buvo įsigijusi jau naudotas. 2001 m. gegužės mėn. Danijos mokesčių administratorius pareikalavo sumokėti 2 236 413 DKK (t. y. maždaug 299 500 eurų) dydžio PVM, kuris, jo nuomone, mokėtinas už šiuos pardavimus.

18 *Jyske Finans* šį PVM įsiskolinimą užginčijo *Vestre Landsret*, tvirtindama, kad jį sumokėjus būtų dvigubai apmokestinama PVM, nes ji negalėjo pasinaudoti teise atskaityti PVM, kuris buvo įskaitytas į naudotų transporto priemonių pirkimo kainą ir nebuvo deklaruotas. Ji teigė, kad mokesčių administratoriaus sprendimas nėra teisiškai pagrįstas PVM įstatymu ir prieštarauja Šeštajai direktyvai. Bendrovės *Nordania Finans A/S* ir *BG Factoring A/S* įstojo į šią bylą *Jyske Finans* pusėje.

19 *Vestre Landsret* nusprendė, kad pagrindinė byla susijusi su šiais klausimais: pirma, ar reikalavimas sumokėti mokestį prieštarauja 13 straipsnio B skirsnio c punktui ir, antra, ar *Jyske Finans* turėjo teisę remtis tos pačios direktyvos 26a straipsnyje naudotų prekių pardavimo atžvilgiu numatyta specialia maržos apmokestinimo tvarka. Jo nuomone, pagrindinės bylos baigtis priklauso nuo minėtos direktyvos šių dviejų nuostatų išaiškinimo. Šiomis aplinkybėmis *Vestre Landsret* nusprendė sustabdyti bylos nagrinėjimą ir Teisingumo Teismui pateikti šiuos klausimus:

„1) Ar Šeštosios direktyvos <...> 77/388/EEB 13 straipsnio B skirsnio c punktas, siejamas su 2 straipsnio 1 punktu ir 11 straipsnio A skirsnio 1 punkto a papunkčiu, turi būti aiškinamas taip: šios nuostatos draudžia valstybei narei palikti pagal PVM įstatymą nusistovėjusią teisinę padėtį, pagal kurią apmokestinamasis asmuo, kuris į savo verslui skirtą turtą didele dalimi integravo ilgalaikį turtą, priešingai nei naudotų transporto priemonių perpardavinėtojai ir

kiti ūkio subjektai, kurie parduoda naudotas transporto priemones, turi mokėti PVM už šio ilgalaikio turto pardavimą net tuo atveju, kai šis turtas buvo įsigytas iš apmokestinamųjų asmenų, nedeklaravusių su šio turto kaina susijusio mokesčio, dėl ko šio turto įsigijimo metu nebuvo galimybės atskaityti PVM?

2) Ar Šeštosios direktyvos <...> 26a straipsnio <...> A skirsnyje e punktas reiškia, kad apmokestinamasis prekybininkas apima tik asmenis, kurių pagrindinę veiklą sudaro naudotų transporto priemonių pirkimas ir pardavimas, kai nagrinėjamos naudotos prekės yra įsigytos turint vienintelį ar pagrindinį <...> įsigijimo tikslą tikslu gauti pelną jas perparduodant; ar ši sąvoka taip pat apima asmenis, kurie paprastai šias prekes parduoda pasibaigus išperkamosios nuomos laikotarpiui, ir tokia veikla, esant anksčiau minėtoms aplinkybėms, yra tik papildoma bendroje ekonominėje išperkamosios nuomos veikloje?".

Dėl prejudicinių klausimų

Dėl pirmojo klausimo

20 Pirmuoju klausimu prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas iš esmės klausia, ar Šeštosios direktyvos 13 straipsnio B skirsnio c punkto nuostatos turi būti aiškinamos taip: atleidimas nuo PVM, kurį jos numato prekių, kurių įsigijimui taikomas atskaitos apribojimas pagal šios direktyvos 17 straipsnio 6 dalį, tiekimui, draudžia nacionalinės teisės aktus, pagal kuriuos PVM apmokestinami sandoriai, kuriuos vykdant apmokestinamasis asmuo perparduoda savo verslui panaudotas prekes, įsigytas iš negalėjusių PVM deklaruoti apmokestinamųjų asmenų, dėl ko nebuvo galima jo atskaityti.

21 Būtina priminti, kad Šeštosios direktyvos 13 straipsnyje nurodyto atleidimo nuo mokesčio atvejų apibūdinimui naudojamos sąvokos turi būti aiškinamos siaurai, kadangi tai yra išimtys bendro principo, pagal kurį, vadovaujantis minėtos direktyvos 2 straipsniu, PVM renkamas už kiekvieną apmokestinamojo asmens už atlygį atliekamą prekių tiekimą ar paslaugų teikimą (žr., *inter alia*, 2003 m. lapkričio 20 d. Sprendimo *Taksatorringen*, C-8/01, Rink. p. I-13711, 36 punktą, 2005 m. kovo 3 d. Sprendimo *Fonden Marselisborg Lystbådehavn*, C-428/02, Rink. p. I-1527, 29 punktą).

22 Taip pat primintina, kad pagal Šeštosios direktyvos 17 straipsnio 6 dalį, kol Taryba priims šiame straipsnyje numatytas nuostatas, valstybės narės gali toliau taikyti savo teisės aktus dėl atskaitos apribojimo, galiojančius šios direktyvos įsigaliojimo metu (žr. 2001 m. birželio 14 d. Sprendimo *Komisija prieš Prancūziją*, C-345/99, Rink. p. I-4493, 19 punktą).

23 Kadangi Taryba nepriėmė nė vieno pagal Šeštosios direktyvos 17 straipsnio 6 dalies pirmąją pastraipą Komisijos jai pateikto pasiūlymo, valstybės narės gali toliau taikyti savo teisės aktus dėl PVM atskaitos apribojimo, kol Bendrijos teisės aktų leidėjas nustatys Bendrijos atskaitos apribojimo tvarką ir taip palaipsniui suderins nacionalinės teisės aktus PVM srityje (minėto sprendimo *Komisija prieš Prancūziją* 20 punktas). Taigi iki šiol nėra jokios Bendrijos teisės nuostatos, išvardijančios išlaidas, kurioms netaikoma pridėtinės vertės mokesčio atskaita.

24 Todėl Šeštosios direktyvos 13 straipsnio B skirsnio c punkto nuostatų numatytas atleidimas nuo mokesčio gali apimti tik prekių, kurių įsigijimui pagal nacionalinės teisės aktus taikomas atskaitos apribojimas, tiekimą. Šiuo atžvilgiu šio straipsnio formuluotės negalima aiškinti taip, jog apmokestinamasis asmuo, kuris negalėtų remtis šiuo apribojimu, galėtų išvengti dvigubo apmokestinimo.

25 Nors pagrindinėje byloje nurodyti nacionalinės teisės aktai numato, kad motorinių transporto priemonių nuomos veikla užsiimančios įmonės gali atskaityti mokestį už šiai veiklai skirtus pirkimus, iš jų matyti, kad transporto priemonės įsigijimo, kurį atlieka tokio pobūdžio įmonė, neapima Šeštosios direktyvos 13 straipsnio B skirsnio c punkte numatytas atskaitos apribojimas pagal šios direktyvos 17 straipsnio 6 dalį. Šios transporto priemonės perpardavimas negali būti laikomas tiekimu, kuriam taikomas minėto 13 straipsnio B skirsnio c punkte numatytas atleidimas nuo mokesčio. Tai, kad tokiam įsigijimui nebuvo galima taikyti atskaitos dėl to, kad, kaip ir pagrindinėje byloje, buvo įsigyta iš pardavėjų, kurie pagal nacionalinės teisės aktus patys negalėjo atskaityti mokesčio už savo transporto priemonių pirkimus, ir dėl to nedeklaravo PVM už pirkimus, neturi įtakos šio įsigijimo kvalifikavimui taikant tą patį 13 straipsnį.

26 Šiomis aplinkybėmis į pirmąjį klausimą reikia atsakyti, kad Šeštosios direktyvos 13 straipsnio B skirsnio c punkto nuostatos turi būti aiškinamos taip: jos nedraudžia nacionalinės teisės aktų, pagal kuriuos PVM apmokestinami sandoriai, kuriuos vykdant apmokestinamasis asmuo perparduoda savo verslui panaudotas prekes, kurių įsigijimui nebuvo taikomas atskaitos apribojimas pagal minėtos direktyvos 17 straipsnio 6 dalį, net jei jos buvo įsigytos iš negalėjusių PVM deklaruoti apmokestinamųjų asmenų, dėl ko nebuvo galima jo atskaityti.

Dėl antrojo klausimo

27 Antruoju klausimu prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas iš esmės klausia, ar apmokestinamasis asmuo, kuris vykdydamas įprastinę veiklą perparduoda transporto priemones, kurias įsigijo jau naudotas, siekdamas jas panaudoti išperkamosios nuomos veikloje, gali būti laikomas „apmokestinamuoju prekybininku" Šeštosios direktyvos 26a straipsnio prasme.

28 Šis direktyvos 94/5 straipsnis įtvirtina apmokestinamojo prekybininko pelno maržos, gautos tiekiant naudotas prekes, meno kūrinius, kolekcionavimo objektus ar antikvarinius daiktus specialią apmokestinimo tvarką.

29 Primintina, kad pagal Šeštosios direktyvos 26a straipsnio A skirsnio e punkto nuostatas apmokestinamais prekybininkas – apmokestinamasis asmuo, kuris, vykdydamas savo ekonominę veiklą, savo verslo tikslams perka, įsigyja ar importuoja perpardavimui skirtas naudotas prekes, meno kūrinius, kolekcionavimo objektus ir antikvarinius daiktus.

30 Iš daugelio Šeštosios direktyvos versijų, įskaitant versiją anglų kalba, galima pagalvoti, kad frazė „perpardavimui skirtas" susijusi tik su iškart prieš ją esančiu veiksmažodžiu „importuoja". Todėl galima manyti, kad įsigijimo sandorių, kurie vieninteliai nagrinėjami pagrindinėje byloje, atveju Šeštosios direktyvos tekstas nereikalauja, kad tam, jog suinteresuotas asmuo patektų į apmokestinamojo prekybininko apibrėžimo sritį, jis, įsigydamas naudotą prekę, turėtų tikslą perparduoti. Tokiomis aplinkybėmis šis apibrėžimas apimtų išperkamosios nuomos įmonę, kuri, kaip ir *Jyske Finans*, vykdydama savo ekonominę veiklą, perka naudotas prekes.

31 Šiuo atžvilgiu primintina, kad pagal nusistovėjusią teismo praktiką Bendrijos nuostatos turi būti aiškinamos ir taikomos vienodai, atsižvelgiant į visomis Bendrijos kalbomis parengtas versijas (šiuo klausimu žr., *inter alia*, 1967 m. gruodžio 5 d. Sprendimą *Van der Vecht*, 19/67, Rink. p. 445, 456; 1997 m. liepos 17 d. Sprendimo *Ferriere Nord prieš Komisiją*, C-219/95 P, Rink. p. I-4411, 15 punktą, 2004 m. balandžio 29 d. Sprendimo *Björnekulla Fruktindustrier*, C-371/02, Rink. p. I-5791, 16 punktą). Esant nesutapimų tarp Bendrijos nuostatų įvairių kalbinių versijų, nagrinėjama nuostata turi būti aiškinama pagal teisės akto, kurio dalis ji yra, bendrą struktūrą ir tikslą (2000 m. kovo 9 d. Sprendimo *EKW ir Wein & Co*, C-437/97, Rink. p. I-1157, 42 punktas ir 2004 m. balandžio 1 d. Sprendimo *Borgmann*, C-1/02, Rink. p. I-3219, 25 punktas).

32 Iš direktyvos 94/5 antrosios, trečiosios ir penktosios konstatuojamųjų dalių matyti, kad Bendrijos teisės aktų leidėjas siekė suderinti labai skirtingas tuo metu valstybėse narėse naudotų prekių, meno kūrinių, kolekcionavimo objektų ir antikvarinių daiktų apmokestinimo srityje taikomas tvarkas, kad būtų išvengta dvigubo apmokestinimo ir konkurencijos iškraipymo valstybių narių viduje ir tarp jų. Tokiomis aplinkybėmis aiškinimas, pagal kurį frazė „perpardavimui skirtas" susijusi tik su importo veikla, prieštarautų bendram Bendrijos teisės aktų leidėjo nustatytam tikslui įtvirtinti vienodą tvarką naudotų prekių, meno kūrinių, kolekcionavimo objektų ir antikvarinių daiktų srityje. Todėl ši frazė turi būti laikoma susijusia su įsigijimo arba panaudojimo veikla verslo tikslais.

33 Todėl svarbu atsakyti į klausimą, ar Šeštoji direktyva, darydama nuorodą į apmokestinamąjį prekybininką, kuris perka „perpardavimui skirtas" naudotas prekes, apima tik apmokestinamąjį asmenį, kuris po įsigijimo užsiima iš esmės tik techninio pobūdžio transporto priemonių paruošimo veikla, siekdamas jas tiesiogiai ir nedelsiant perparduoti, ar ji apima taip pat ir apmokestinamąjį asmenį, kuris užsiima transporto priemonių nuoma prieš juos perparduodamas. Tokia nuomos veikla pagal savo paskirtį realiai yra nepriklausoma nuo perpardavimo veiklos, kuri gali būti pradėta vykdyti tik po ilgo laikotarpio arba išvis nepradėta, atsižvelgiant į transporto priemonių nuomai būdingus nenumatytus įvykius, pavyzdžiui, nudėvėjimą arba sugadinimą. Kitais žodžiais tariant, svarbu sužinoti, ar apmokestinamojo prekybininko apibrėžimas apima situaciją, kai naudotos prekės įsigijimo metu perpardavimas atitinkamam apmokestinamajam asmeniui yra ne pagrindinis, o antrinis tikslas, papildantis nuomos tikslą.

34 Primintina, kad siekiant nustatyti Bendrijos teisės nuostatos taikymo sritį, reikia atsižvelgti kartu į jos formuluotę, kontekstą ir tikslus (1992 m. spalio 15 d. Sprendimo *Tenuta il Bosco*, C-162/91, Rink. p. I-5279, 11 punktas ir nurodyto sprendimo *Harbs* 27 punktas).

35 Tiesa, speciali tiekiant naudotas prekes, meno kūrinius, kolekcionavimo objektus ar antikvarinius daiktus prekybininko gautos maržos apmokestinimo tvarka yra speciali PVM tvarka, esanti išimtimi 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 (atitinkamai dėl 26 ir 25 straipsniuose numatytų tvarkų žr. 1998 m. spalio 22 d. Sprendimo *Madgett ir Baldwin*, C-308/96 ir C-94/97, Rink. p. I-6229, 34 punktą ir minėto sprendimo *Harbs* 27 punktą).

36 Tačiau taip pat aišku, kad Šeštosios direktyvos 26a straipsnio nuostatose vartojamų sąvokų aiškinimas turi atitikti šiuo straipsniu įtvirtintos tvarkos siekiamus tikslus ir bendrai PVM sistemai būdingo fiskalinio neutralumo principo reikalavimus.

37 Šiuo atžvilgiu pažymėtina, kad direktyvos 94/5 trečioji ir penktoji konstatuojamosios dalys išreiškia Bendrijos teisės aktų leidėjo siekį išvengti dvigubo apmokestinimo ir konkurencijos iškraipymo (žr. 2004 m. balandžio 1 d. Sprendimo *Stenholmen*, C-320/02, Rink. p. I-3509, 25 punktą).

38 Taigi išperkamosios nuomos įmonės atlikto transporto priemonės, kurią ji įsigijo naudotą ir kurią įsigydama ji negalėjo atskaityti į pirkimo kainą įtraukto PVM, tiekimo apmokestinimas visos kainos atžvilgiu sukelia dvigubo apmokestinimo pavojų.

39 Be to, fiskalinio neutralumo principas, kuriuo grindžiama Šeštąja PVM direktyva įtvirtinta bendra PVM sistema, draudžia PVM rinkimo srityje nevienodai traktuoti tokius pat sandorius vykdančius ūkio subjektus (žr. 2004 m. rugsėjo 16 d. Sprendimo *Cimber Air*, C-382/02, Rink. p. I-8379, 23 ir 24 punktus).

40 Naudotų transporto priemonių pardavimo rinkoje išperkamosios nuomos įmonių atlikto tiekimo apmokestinimas nuo visos pardavimo kainos sukeltų konkurencijos iškraipymą, kuris pastarosioms nepalankus, tačiau palankus būtent naudotomis transporto priemonėmis prekiaujančioms įmonėms, kurioms taikoma pelno maržos apmokestinimo tvarka. Iš tikrųjų, kad būtų patenkintas teisėtas pirkėjų lūkestis mokėti tą pačią kainą už lygiavertės kokybės transporto priemones, neatsižvelgiant į tai, ar jas parduoda naudotomis transporto priemonėmis prekiaujanti įmonė ar išperkamosios nuomos įmonė, pastaroji negalės šioje kainoje teisingai nurodyti jos mokėtino PVM sumos, todėl tokiu dydžiu sumažės jos marža.

41 Taigi Šeštosios direktyvos 26a straipsnyje numatytos tvarkos taikymas šiomis sąlygomis veikiančioms išperkamosios nuomos įmonėms leidžia pasiekti būtent Bendrijos teisės aktų leidėjo tikslą, kurį jis nustatė priimdamas šią tvarką, t. y. išvengti dvigubo apmokestinimo ir konkurencijos iškraipymo naudotų prekių srityje.

42 Tokiomis aplinkybėmis, atsižvelgiant į direktyvos 26a straipsnio tikslus, šis straipsnis turi būti aiškinamas taip: jis į apmokestinamųjų prekybininkų kategoriją įtraukia transporto priemonių, kurios buvo įsigytos panaudotos, išperkamosios nuomos įmonę, jeigu perpardavimas yra įprasta šios įmonės veikla ir įsigyjant buvo siekiama perparduoti, net jeigu jos perpardavimo veikla yra antrinė, palyginti su nuomos veikla.

43 Pažymėtina, kad per viešą teismo posėdį Komisija pažymėjo, kad valstybės narės atmetė joms dėl „Septintosios direktyvos" projekto pateiktą pasiūlymą priimti bendrą naudotų prekių tiekimo apmokestinimo tvarką, pagal kurią, taip pat siekiant išvengti dvigubo apmokestinimo, būtų iš naujo įtvirtintas PVM už panaudotą prekę prieš galutinį jos perpardavimą, kad taip būtų galima šį PVM atskaityti ir pagrįsti apmokestinimą bendros kainos atžvilgiu. Taip pat netgi darant prielaidą, kad

de lege ferenda tokia ar kitokia sistema būtų leidusi užtikrinti PVM rinkimą už šį tiekimą, tai neprieštarautų Teisingumo Teismo teiktinam Šeštosios direktyvos 26a straipsnio, kuris yra vienintelė šiuo metu šiam atvejui taikytina norma, aiškinimui.

44 Atsižvelgiant į tai, kas išdėstyta, į antrąjį klausimą reikia atsakyti, kad Šeštosios direktyvos 26a straipsnio A skirsnio e punktas turi būti aiškinamas taip: įmonė, kuri vykdydama įprastą veiklą perparduoda transporto priemones, kurias įsigijo jau naudotas siekdama jas panaudoti savo išperkamosios nuomos veikloje, ir kuriai įsigyjant naudotą prekę perpardavimas yra ne pagrindinis, o antrinis tikslas, papildantis nuomos tikslą, gali būti laikoma „apmokestinamuoju prekybininku" šios nuostatos prasme.

Dėl bylinėjimosi išlaidų

45 Kadangi šis procesas pagrindinės bylos šalims yra vienas iš etapų nacionalinio teismo nagrinėjamoje byloje, išlaidų klausimą turi spręsti prašymą dėl prejudicinio sprendimo pateikęs teismas. Išlaidos, susijusios su pastabų pateikimu Teisingumo Teismui, išskyrus tas, kurias patyrė minėtos šalys, nėra atlygintinos.

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

1. 1977 m. gegužės 17 d. Šeštosios Tarybos direktyvos 77/388/EEB dėl valstybių narių apyvartos mokesčių įstatymų derinimo – Bendra pridėtinės

vertės mokesčio sistema: vienodas vertinimo pagrindas, iš dalies pakeistos 1994 m. vasario 14 d. Tarybos direktyva 77/388/EB, 13 straipsnio B skirsnio c punkto nuostatos turi būti aiškinamos taip: jos nedraudžia nacionalinės teisės aktų, pagal kuriuos pridėtinės vertės mokesčiu apmokestinami sandoriai, kuriuos vykdant apmokestinamasis asmuo perparduoda savo verslui panaudotas prekes, kurių įsigijimui nebuvo taikomas atskaitos apribojimas pagal minėtos iš dalies pakeistos direktyvos 77/388 17 straipsnio 6 dalį, net jei jos buvo įsigytos iš negalėjusių pridėtinės vertės mokesčio deklaruoti apmokestinamųjų asmenų, dėl ko nebuvo galima jo atskaityti.

2. **Šeštosios direktyvos 77/388, iš dalies pakeistos direktyva 94/5, 26a straipsnio A skirsnio e punktas turi būti aiškinamas taip: įmonė, kuri vykdydama įprastą veiklą perparduoda transporto priemones, kurias įsigijo jau naudotas siekdama jas panaudoti savo išperkamosios nuomos veikloje, ir kuriai įsigyjant naudotą prekę perpardavimas yra ne pagrindinis, o antrinis tikslas, papildantis nuomos tikslą, gali būti laikoma „apmokestinamuoju prekybininku" šios nuostatos prasme.**

Parašai.