

62017CJ0264

TEISINGUMO TEISMO (ketvirtoji kolegija) SPRENDIMAS

2018 m. lapkričio 29 d. ( \*1 )

„Prašymas priimti prejudicinį sprendimą – Apmokestinimas – Pridėtinų vertės mokestis (PVM) – Direktyva 2006/112/EB – 314 straipsnis – 316 straipsnis – 322 straipsnis – Specialios schemos, taikomos meno kūriniams – Maržos apmokestinimo schema – Apmokestinamieji prekybininkai – Meno kūrinių tiekimas, kurį atlieka autorius ar jo teisių perėjėjai – Sandoriai Bendrijos viduje – Nacionaliniai mokesčių institucijų atsisakymas suteikti apmokestinamajam asmeniui teisę pasirinkti taikyti maržos apmokestinimo schemą – Taikymo sąlygos – Teisė į pirkimo mokesčio atskaitą – Meno kūriniai, kolekcionavimo objektai ir antikvariniai daiktai“

Byloje C-264/17

D?I Finanzgericht Münster (Miunsterio finansų teismas, Vokietija) 2017 m. gegužės 11 d. sprendimu, kurį Teisingumo Teismas gavo 2017 m. gegužės 17 d., pagal SESV 267 straipsnį pateikto prašymo priimti prejudicinį sprendimą byloje

Harry Mensing

prieš

Finanzamt Hamm

TEISINGUMO TEISMAS (ketvirtoji kolegija)

kurį sudaro septintosios kolegijos pirmininkas T. von Danwitz, einantis ketvirtosios kolegijos pirmininko pareigas, teisėjai K. Jürimäe, C. Lycourgos, E. Juhász ir C. Vajda (pranešėjas),

generalinis advokatas M. Szpunar,

posėdžio sekretorė R. Šere?, administratorė,

atsižvelgęs į rašytinį proceso dalį ir įvykus 2018 m. birželio 14 d. posėdžiui,

išnagrinėjęs pastabas, pateiktas:

–

H. Mensing, atstovaujamo Rechtsanwalt O.-G. Lippross ir apskaitos eksperto H. Portheine,

–

Vokietijos vyriausybės, atstovaujamos T. Henze ir R. Kanitz,

–

Europos Komisijos, atstovaujamos L. Lozano Palacios, F. Clotuche-Duvieusart, M. Wasmeier ir R. Lyal,

susipažin? su 2018 m. rugs?jo 13 d. pos?dyje pateikta generalinio advokato išvada,

priima š?

Sprendim?

1

Prašymas priimti prejudicin? sprendim? pateiktas d?l 2006 m. lapkri?io 28 d. Tarybos direktyvos 2006/112/EB d?l prid?tin?s vert?s mokes?io bendros sistemos (OL L 347, 2006, p. 1, toliau – PVM direktyva) 316 straipsnio 1 dalies b punkto ir 322 straipsnio b punkto išaiškinimo.

2

Šis prašymas pateiktas nagrin?jant meno k?rini? pardav?jo H. Mensing ir Finanzamt Hamm (Hamo mokes?i? inspekcija, Vokietija) gin?? d?l šios atsisakymo leisti taikyti maržos apmokestinimo schem? meno k?rini?, kuriuos ieškovas pagrindin?je byloje ?sigijo kitose valstyb?se nar?se, tiekimui.

Teisinis pagrindas

S?jungos teis?

3

PVM direktyvos 4, 7 ir 51 konstatuojamosiose dalyse nurodyta:

„(4)

Daroma prielaida, kad pasiekus tiksl? sukurti vidaus rink? valstyb?se nar?se bus taikomi tokie apyvartos mokes?ius reglamentuojantys teis?s aktai, kurie neiškraipo konkurencijos s?lyg? ir netrukdo laisvai jud?ti prek?ms ir paslaugoms. D?l to reikalingas toks apyvartos mokes?ius reglamentuojan?i? teis?s akt? suderinimas naudojant prid?tin?s vert?s mokes?io (PVM) sistem?, kuris panaikins, kiek tai ?manoma, veiksnius, kurie gali iškreipti konkurencijos s?lygas nacionaliniu arba Bendrijos lygiu.

<...>

(7)

Net jeigu mokes?io tarifai ir neapmokestinimo atvejai nebus visiškai suderinti, taikant bendr? PVM sistem? tur?t? b?ti sudarytos neutralios konkurencijos s?lygos, kuriomis kiekvienos valstyb?s nar?s teritorijoje panašioms prek?ms ir paslaugoms taikomi vienodi mokes?iai nepriklausomai nuo gamybos ir paskirstymo grandin?s ilgio.

<...>

(51)

Tikslinga patvirtinti Bendrijos apmokestinimo tvark?, taikytin? naudotoms prek?ms, meno k?riniams, antikvariniams daiktams ir kolekcionavimo objektams, siekiant išvengti dvigubo apmokestinimo ir konkurencijos tarp apmokestinam?j? asmen? iškreipymo.“

4

Šios direktyvos 1 straipsnio 2 dalyje nustatyta:

„Pagal bendros PVM sistemos principą prekės ir paslaugos apmokestinamos bendru vartojimo mokestiu, kuris yra proporcingas prekės bei paslaugos kainai, nors daugelis sandorių vykdomi gamybos ir paskirstymo metu iki to etapo, kai skaičiuojamas mokestis.

Už kiekvieną sandorį PVM apskaičiuojamas taip – iš PVM, apskaičiuoto prekės ar paslaugos kainai taikant toms prekėms arba paslaugoms nustatytą PVM tarifą, atimama įvairioms sąnaudoms sudedamosioms dalims tiesiogiai priskirtino PVM suma.

Bendra PVM sistema taikoma visuose etapuose, įskaitant ir mažmeninę prekybą.“

5

Minutos direktyvos 311 straipsnio 1 dalyje nustatyta:

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

<...>

2)

„meno kūriniai“ – IX priedo A dalyje išvardyti daiktai;

<...>

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;

<...>“

6

Tos pačios direktyvos 314 straipsnyje numatyta:

„Maržos apmokestinimo schema taikoma naudotai prekei, meno kūriniui, kolekcionavimo objektui ar antikvariniam daiktui 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 prekų tiekimas neapmokestinamas pagal 136 straipsnį;

c)

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

d)

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

7

PVM direktyvos 315 straipsnyje nustatyta:

„314 straipsnyje nurodyto prekų tiekimo apmokestinamoji vertė yra apmokestinamojo prekybininko pelno marža, atžmus pelno maržai tenkantį PVM.

Apmokestinamojo prekybininko pelno marža yra lygi apmokestinamojo prekybininko nustatytos prekų pardavimo kainos ir pirkimo kainos skirtumui.“

8

Šios direktyvos 316 straipsnyje numatyta:

„1. Valstybės narės apmokestinamiesiems prekybininkams suteikia teisę pasirinktinai taikyti maržos apmokestinimo schemą šioms sandoriams:

a)

meno kūrinių, kolekcionavimo objektų ir antikvarinių daiktų, kuriuos apmokestinamasis prekybininkas pats importavo, tiekimui;

b)

meno kūrinių, kuriuos apmokestinamajam prekybininkui tiekia jų autoriai arba jų teisėjai, tiekimui;

c)

meno kūrinių, kuriuos apmokestinamajam prekybininkui tiekia apmokestinamasis asmuo, kuris nėra apmokestinamasis prekybininkas, tiekimui, kai šiam tiekimui taikomas lengvatinis tarifas pagal 103 straipsnį.

2. Valstybės narės nustato išsamias taisykles, kaip naudotis 1 dalyje nurodyta galimybe, kuri bet kuriuo atveju taikoma ne trumpiau kaip dveju kalendorinius metus.“

9

Minėtose direktyvos 317 straipsnyje nustatyta:

„Jei apmokestinamasis prekybininkas naudojasi 316 straipsnyje nurodyta galimybe, apmokestinamoji vertė nustatoma pagal 315 straipsnį.“

Apmokestinamojo prekybininko importuotų meno kūrinių, kolekcionavimo objektų arba antikvarinių daiktų tiekimo atveju pirkimo kaina, kuri naudojama apskaičiuojant pelno maržą, turi būti lygi importo apmokestinamajai vertei, nustatoma pagal 85–89 straipsnius, pridėjus mokėtiną arba sumokėtą importo PVM.“

10

Tos pačios direktyvos 322 straipsnyje nustatyta:

„Jei prekes apmokestinamasis prekybininkas naudoja savo sandoriams, kuriems taikoma maržos apmokestinimo schema, jis neturi teisės iš PVM, kurį jis privalo sumokėti, atskaityti:

a)

mokėtiną ar sumokėtą PVM už meno kūrinius, kolekcionavimo objektus ir antikvarinius daiktus, kuriuos jis pats importavo;

b)

mokėtiną ar sumokėtą PVM už meno kūrinius, kuriuos jam tiekia arba turi tiekti jo autorius arba jo teisių perėjėjas;

c)

mokėtiną ar sumokėtą PVM už meno kūrinius, kuriuos jam tiekia arba turi tiekti apmokestinamasis asmuo, kuris nėra apmokestinamasis prekybininkas.“

Vokietijos teisė

11

Umsatzsteuergesetz (Apyvartos mokestis įstatymas; toliau – UStG) 25a straipsnyje nustatyta:

„1. Kilnojamojo materialiojo turto tiekimui, kaip tai apibrėžta 1 straipsnio 1 dalies 1 punkte, apmokestinimas taikomas pagal toliau išdėstytas nuostatas (maržos apmokestinimo schema), jeigu tenkinamos šios sąlygos:

1)

verslininkas yra prekybininkas. Prekybininkas yra asmuo, kuris komerciniais tikslais prekiauja kilnojamojo materialiojo turto arba parduoda tokį turtą viešajame aukcione savo vardu;

2)

prekės buvo patiektos prekybininkui Bendrijos viduje. Atsižvelgiant į šį tiekimą:

a)

apvyartos mokestis nebuvo mokėtinas arba nebuvo sumokėtas pagal 19 straipsnio 1 dalį; arba

b)

buvo pritaikyta maržos apmokestinimo schema.

<...>

2. Prekybininkas ne vėliau kaip pateikdamas pirmą kalendorinį metų išankstinę deklaraciją finansų tarnybai gali pareikšti, kad nuo to kalendorinio metų pradžios maržos apmokestinimo schema taiko ir šiam turtui:

<...>

2)

meno kūriniams, kai jam atliktas tiekimas buvo apmokestinamasis ir atliktas ne prekybininko.

Pareiškimas prekybininko saisto ne trumpiau kaip dvejus kalendorinius metus.

3. Apyvarta apskaičiuojama pagal sumą, kuria pardavimo kaina viršija pirkimo kainą <...>

<...>

7. Taikomos šios specialiosios nuostatos:

1)

maržos apmokestinimo schema netaikoma:

a)

prekybininko Bendrijos viduje įsigytų prekių tiekimui, jei likusioje Bendrijos dalyje prekių tiekimas prekybininkui buvo neapmokestintas kaip tiekimas Bendrijos viduje;

<...>“

Pagrindinė byla ir prejudiciniai klausimai

12

H. Mensing yra meno kūrinių pardavėjas, įsisteigęs Vokietijoje, jis valdo galerijas keliuose Vokietijos miestuose. 2014 m. jam buvo patiekti kitose valstybėse narėse įsisteigusių menininkų meno kūriniai. Šie tiekimai menininkų įsisteigimo valstybėje narėje buvo deklaruoti kaip neapmokestinami tiekimai Bendrijos viduje. H. Mensing sumokėjo PVM už įsigijimą Bendrijos viduje.

13

H. Mensing prašė Hamo mokesčių inspekcijos šioms tiekimams taikyti maržos apmokestinimo schema. Hamo mokesčių inspekcija atmetė jo prašymą ir pripažino jį asmeniu, turinčiu prievolę sumokėti papildomą 19763,31 euro PVM sumą.

14

H. Mensing nepasinaudojo teise ? pirkimo mokes?io atskait?, nors, prašym? priimti prejudicin? sprendim? pateik?usio teismo teigimu, proced?riniu poži?riu jis dar tur?jo toki? galimyb?.

15

Po to, kai buvo atmestas skundas d?l pranešimo apie mokes?io dyd?, H. Mensing pareišk? ieškin? Finanzgericht Münster (Miunsterio finans? teismas, Vokietija). Jis teigia, kad nagrin?jamos nacionalin?s teis?s nuostatos neatitinka S?jungos teis?s, ir prašo tiesiogiai taikyti PVM direktyvos 316 straipsnio 1 dalies b punkt?.

16

Prašym? priimti prejudicin? sprendim? pateik?s teismas abejoja d?l UStG 25a straipsnio 7 dalies 1 punkto a papunk?io atitikties PVM direktyvos 316 straipsnio 1 dalies b punktui. Jis teigia, kad pagal Vokietijos teis? maržos apmokestinimo schema netaikoma turto, kur? prekybininkas ?sigijo S?jungos viduje, tiekimui, kai šio turto tiekimas prekybininkui kitose valstyb?se nar?se buvo neapmokestintas kaip tiekimas Bendrijos viduje. Vis d?lto toks ne?traukimas ? šios schemos taikymo srit? nekyla iš PVM direktyvos 316 straipsnio 1 dalies b punkto ir gali iškraipyti konkurencij?.

17

Prašym? priimti prejudicin? sprendim? pateik?s teismas teigia manantis, kad teis? pasirinkti maržos apmokestinimo schemos taikym?, numatyt? PVM direktyvos 316 straipsnio 1 dalies b punkte, taikoma tik prek? tiekimui, kur? vykdo vienas iš asmen?, nurodyt? šios direktyvos 314 straipsnyje. Vis d?lto neapmokestinamiesiems tiekimams Bendrijos viduje ši nuostata netaikoma. Tod?l ši teis? netaikoma meno k?rini?, kuriuos prekybininkas ?sigijo vykdydamas neapmokestinam? ?sigijim? Bendrijos viduje, tiekimui.

18

Kai asmuo, kurio situacija tokia, kaip H. Mensing, vis d?lto gali pasinaudoti maržos apmokestinimo schema, numatyta PVM direktyvos 316 straipsnio 1 dalies b punkte, prašym? priimti prejudicin? sprendim? pateikusiam teismui taip pat kyla klausimas, ar toks asmuo tuo pa?iu metu gali pasinaudoti šia schema ir teise ? pirkimo mokes?io atskait?. Šis teismas mano, kad galimyb? taikyti maržos apmokestinimo schem? ir tuo pa?iu metu galimyb? pasinaudoti teise ? pirkimo mokes?io atskait? prieštarauja PVM direktyvoje nustatytai sistemai.

19

Tokiomis aplinkyb?mis Finanzgericht Münster (Miunsterio finans? teismas) nusprend? sustabdyti bylos nagrin?jim? ir pateikti Teisingumo Teismui šiuos prejudicinius klausimus:

„1.

Ar [PVM] direktyvos 316 straipsnio 1 dalies b punktas turi b?ti aiškinamas taip, kad apmokestinamieji prekybininkai maržos apmokestinimo schem? gali taikyti ir meno k?rini?, kuriuos apmokestinamajam prekybininkui Bendrijos viduje tiek? j? autoriai arba j? teisi? per?m?jai, kurie n?ra [PVM] direktyvos 314 straipsnyje nurodyti asmenys, tiekimui?

2.

Jeigu ? pirm?j? klausim? b?t? atsakyta teigiamai: ar pagal [PVM] direktyvos 322 straipsnio b

punkt? reikalaujama prekybininkui nesuteikti teis?s atskaityti pirkimo mokest? u? meno k?rini? ?sigijim? Bendrijos viduje, net jei nacionalin?je teis?je n?ra atitinkamos nuostatos?“

D?l prejudicini? klausim?

D?l pirmojo klausimo

20

Pirmuoju klausimu prašym? priimti prejudicin? sprendim? pateik?s teismas iš esm?s siekia sužinoti, ar PVM direktyvos 316 straipsnio 1 dalies b punkt? reikia aiškinti taip, kad apmokestinamasis prekybininkas gali pasirinkti taikyti pelno mar?os apmokestinimo schem? meno k?rini?, kurie jam buvo patiekti, tiekimui j? autoriui arba jo teisi? per?m?jams vykdant neapmokestinam? tiekim? Bendrijos viduje, nors jie nepriklauso asmenims, išvardytiems šios direktyvos 314 straipsnyje.

21

Pirmiausia reikia pažym?ti, o tai turi patikrinti prašym? priimti prejudicin? sprendim? pateik?s teismas, kad gin?as pagrindin?je byloje susij?s su meno k?rini? tiekimu, numatytu PVM direktyvos 311 straipsnio 1 dalies 2 punkte, apmokestinamajam prekybininkui, kaip apibr?žta šios direktyvos 311 straipsnio 1 dalies 5 punkte.

22

Taip pat primintina, kad tiekiant meno k?rinius apmokestinamojo prekybininko gautos mar?os apmokestinimo schema yra speciali nuo PVM direktyvos bendros apmokestinimo schemas nukrypstanti PVM schema. Tod?l šios direktyvos 314 ir 316 straipsnius, kuriuose nurodyti šios specialios schemas taikymo atvejai, reikia aiškinti siaurai (šiuo klausimu žr. 2017 m. gegu?ž?s 18 d. Sprendimo Litdana, C?624/15, EU:C:2017:389, 23 punkt? ir nurodyt? jurisprudencij?).

23

Vis d?lto ši siauro aiškinimo taisykl? nereiškia, kad terminai, vartojami šiai schemai apibr?žti, turi b?ti aiškinami taip, kad schema netekt? savo poveikio. Iš ties? ši? termin? aiškinimas turi atitikti šios schemas tikslus ir turi b?ti laikomasi mokes?io neutralumo reikalavim? (pagal analogij? žr. 2013 m. kovo 21 d. Sprendimo PFC Clinic, C?91/12, EU:C:2013:198, 23 punkt? ir nurodyt? jurisprudencij?).

24

Be to, pagal suformuot? jurisprudencij? aiškinant S?jungos teis?s nuostat? reikia atsižvelgti ne tik ? jos formuluot?, bet ir ? kontekst? ir teis?s akto, kuriame ji ?tvirtinta, tikslus (2017 m. rugs?jo 21 d. Sprendimo Aviva, C?605/15, EU:C:2017:718, 24 punkt? ir jame nurodyta jurisprudencija).

25



Pirma, dėl PVM direktyvos 316 straipsnio teksto pažymėtina, kad jame numatyta, kad valstybės narės apmokestinamiesiems prekybininkams suteikia teisę pasirinktinai taikyti maržos apmokestinimo schemų sandoriams, kurių baigtinis sąrašas pateiktas šiame straipsnyje. Iš šio straipsnio teksto nematyti, kad ši teisę pasirinkti priklauso nuo šios direktyvos 314 straipsnio a–d punktuose numatytų sąlygų laikymosi ar kad valstybės narės, kurios turi nustatyti šios teisės įgyvendinimo tvarką, turi diskreciją, susijusią su sąlygomis, kurias jos gali taikyti apmokestinamojo prekybininko teisei pasirinkti taikyti šią schemą.

26

Taigi PVM direktyvos 316 straipsnio 1 dalies b punkto formuluotei būtų prieštaraujama, jei valstybė narė apmokestinamojo prekybininko teisei taikyti maržos apmokestinimo schemų tiekimui, kuris eina po meno kriterijai, kuriems taikoma ši nuostata, tiekimo Bendrijos viduje, kaip tai suprantama pagal šią nuostatą, nustatytą sąlygą, kad meno kriterijai turi būti tiekiamas vieno iš asmenų, išvardytų šios direktyvos 314 straipsnio a–d punktuose.

27

Antra, šis aiškinimas patvirtina PVM direktyvos 316 straipsnio 1 dalies konteksto analizę.

28

Pirmiausia iš šios analizės matyti, kad PVM direktyvos 316 straipsnio 1 dalies taikymo sritis yra nepriklausoma ir papildo šios direktyvos 314 straipsnio taikymo sritį. Iš tiesų 314 straipsnyje numatyta pareigą taikyti maržos apmokestinimo schemą tam tikriems apmokestinamojo prekybininko atliktiems tiekimams, o 316 straipsnio 1 dalyje numatyta tik teisę tam tikromis sąlygomis pasirinktinai taikyti šią schemą. Ši teisę pasirinkti netektų prasmės, jeigu jos taikymas priklausytų nuo to pačios sąlygų, kaip numatytos 314 straipsnyje dėl privalomo maržos apmokestinimo schemos taikymo. Taigi, šios direktyvos 314 straipsnio taikymo sritis apsiriboja prekių tiekimu Sąjungoje, bet toks ribojimas netaikomas tos direktyvos 316 straipsnio 1 daliai.

29

Antra, bendra PVM direktyvos 322 straipsnio b punkto ir jos 316 straipsnio 1 dalies analizė patvirtina, kad šis straipsnis yra nepriklausomas, palyginti su šios direktyvos 314 straipsniu, ir jį papildo. Iš tiesų 322 straipsnio b punktu iš esmės panaikinama apmokestinamojo prekybininko teisė atskaityti iš mokesčio, kurį jis turi prievolę sumokėti, sumos mokėtiną ar sumokėtą PVM už meno kriterijai, patiektą pagal PVM direktyvos 316 straipsnio 1 dalies b punktą.

30

Toks panaikinimas, kuris suponuoja teisės atskaitę egzistavimą, todėl ir apmokestinamojo pirkimo sandorio egzistavimą, netaikomas PVM direktyvos 314 straipsnyje, kuriame nustatyta, kad meno kriterijai tiekimui apmokestinamajam prekybininkui PVM netaikomas arba jis juo neapmokestinamas, numatytiems atvejams.

31

Trečia, primintina, kad PVM direktyvos 316 straipsnio konteksto analizė taip pat leidžia atmesti Vokietijos vyriausybės argumentą, pagal kurį maržos apmokestinimo schema neturi būti taikoma meno kriterijai tiekimui kitose valstybėse narėse susiteigusiam ūkio subjektams dėl to, kad apmokestinimo momentas, būtent susigijimas Bendrijos viduje, neminimas šios direktyvos 316 straipsnio 1 dalies b punkte. Iš tiesų, kaip nurodė generalinis advokatas savo išvados 65 punkte,

maržos apmokestinimo schema reguliuoja prekių apmokestinimą ne tame etape, kai apmokestinamasis prekybininkas jas įsigyja, bet kai jas parduoda, ir tai patvirtina faktas, kad apmokestinamoji vertė pagal šios direktyvos 315 ir 317 straipsnius apskaičiuojama atsižvelgiant į prekės pardavimo kainą, kurios prašo apmokestinamasis prekybininkas.

32

Trečia, kalbant, viena vertus, apie bendrus PVM direktyvos tikslus, iš direktyvos 4 ir 7 konstatuojamąjį dalį matyti, kad šia direktyva siekiama nustatyti PVM sistemą, kuri neiškraipo konkurencijos sąlygų ir netrukdo laisvai judėti prekėms ir paslaugoms. Be to, iš suformuotos jurisprudencijos matyti, kad mokesčių neutralumo principas yra direktyvoje tvirtintos bendros PVM sistemos dalis ir jis draudžia, be kita ko, tokius pačius sandorius vykdančius tokio subjekto vertinti skirtingai PVM surinkimo srityje (šiuo klausimu žr. 2014 m. kovo 13 d. Sprendimo ATP Pension Service, C-464/12, EU:C:2014:139, 42 ir 44 punktus ir nurodytą jurisprudenciją).

33

Vokietijos vyriausybės pateiktas aiškinimas, pagal kurį PVM direktyvos 316 straipsnis netaikomas tiekimams, vykdytiems prieš sandorą Bendrijos viduje, gali pažeisti principus, kuriais pagrįsta PVM sistema. Iš tiesų šis aiškinimas sukurtas, be kita ko, diskriminaciją tarp apmokestinimo schemos, taikomos, viena vertus, nupirktą meno kūrinių tiekimui šios valstybės narės viduje, ir, kita vertus, nupirktą meno kūrinių neapmokestinamam tiekimui Bendrijos viduje. Kaip Vokietijos vyriausybė pripažino per posėdį, draudimas, kaip numatytas UStG 25a straipsnio 7 dalies 1 punkto a papunktyje, reiškia diskriminaciją, pagrįstą apmokestinamajam prekybininkui patiektą meno kūrinių nacionaline ar Bendrijos kilmę, tiek, kiek apmokestinamasis prekybininkas negali pagal šią nacionalinę nuostatą pasirinkti taikyti maržos apmokestinimo schemą meno kūrinių tiekimui, kai vykdomas pirkimo tiekimas Bendrijos viduje, bet vis dėlto gali šią schemą taikyti meno kūrinių, kuris nupirktas buvo pristatytas Vokietijos teritorijoje, tiekimui.

34

Iš šios nacionalinės nuostatos kylanti diskriminacija, be to, kad gali kliudyti laisvai judėti šiems kūriniams ir iškraipyti Sąjungos apmokestinamąjį prekybininkų konkurenciją, gali pažeisti mokesčių neutralumo principą tiek, kiek apmokestinamieji prekybininkai, vykdančys tuos pačius sandorius, visų pirma meno kūrinių įsigijimą ir perpardavimą, bus vertinami skirtingai, kiek tai susiję su galimybe pasirinkti taikyti maržos apmokestinimo schemą šiems kūriniams, atsižvelgiant į tai, ar nupirkti jie tiekiami valstybės narės teritorijoje, ar vykdomas jų neapmokestinamas tiekimas Bendrijos viduje.

35

Kita vertus, konkrečiau kalbant apie maržos apmokestinimo schemos tikslus, primintina, kad pagal PVM direktyvos 51 konstatuojamąjį dalį šia schema siekiama naudoti prekių, meno kūrinių, antikvarinių daiktų ir kolekcionavimo objektų srityje išvengti dvigubo apmokestinimo ir konkurencijos tarp apmokestinamųjų asmenų iškraipymo.

36

Šiuo klausimu konstatuotina, kad šioje srityje gali būti sunku nustatyti, ar atitinkama prekė buvo anksčiau apmokestinta PVM, nes, atsižvelgiant į meno kūrinių, kolekcionavimo objektų ir antikvarinių daiktų pobūdį, prekė gali būti sena arba ji gali būti kelių anksčiau vykusių mainų tarp neapmokestinamųjų asmenų objektas. Būtent atsižvelgiant į šiuos sunkumus, susijusius su PVM, kuris konkrečiu atveju galėjo būti taikomas tokioms prekėms, nustatymu, PVM direktyvoje

numatyta teis? pasirinkti taikyti maržos apmokestinimo schem? ir apskai?iuoti mok?tin? PVM, kaip pažym?ta šio sprendimo 31 punkte, iš esm?s remiantis ši? preki? pardavimo kaina.

37

Toki? sunkum? neegzistuoja, kai PVM direktyvos 316 straipsnio 1 dalies b punkte numatyt? meno k?rin? tiekia vienas iš asmen?, išvardyt? šios direktyvos 314 straipsnio a–d punktuose, nes tokiam tiekimui PVM netaikomas arba jis neapmokestinamas, kaip matyti iš šio sprendimo 30 punkto. Tokiu atveju šio sprendimo 35 punkte numatytas tikslas nepateisina ?traukimo ? PVM direktyv? maržos apmokestinimo schemas, taikomos preki?, numatyt? šios direktyvos 316 straipsnyje, tiekimui.

38

Taigi iš PVM direktyvos 316 straipsnio 1 dalies b punkto, taip pat iš jo konteksto ir tiksl?, siekiam? tiek šia nuostata, tiek reglamentavimu, kurio dalis jis yra, matyti, kad valstyb? nar? neturi reikalauti, kad apmokestinamasis prekybininkas atitikt? PVM direktyvos 314 straipsnio a–d punktuose nustatytas s?lygas tam, kad gal?t? pasirinkti taikyti maržos apmokestinimo schem?.

39

Atsižvelgiant ? min?tus svarstymus, ? pirm?j? klausim? reikia atsakyti, kad PVM direktyvos 316 straipsnio 1 dalies b punktas aiškintinas taip, kad apmokestinamasis prekybininkas gali pasirinkti taikyti maržos apmokestinimo schem? meno k?rini?, kurie jam buvo patiekti jau nupirkti, tiekimui j? autoriui arba jo teisi? per?m?jams vykdant neapmokestinam? tiekim? Bendrijos viduje, nors jie nepriklauso asmenims, išvardytiems šios direktyvos 314 straipsnyje.

D?l antrojo klausimo

40

Antruoju klausimu prašym? priimti prejudicin? sprendim? pateik?s teismas iš esm?s siekia sužinoti, ar apmokestinamasis prekybininkas gali pasirinkti taikyti maržos apmokestinimo schem?, numatyt? PVM direktyvos 316 straipsnio 1 dalies b punkte, meno k?rini?, kurie jam buvo tiekiami jau nupirkti vykdant neapmokestinam? tiekim? Bendrijos viduje, ir pretenduoti ? teis? atskaityti pirkimo PVM tais atvejais, kai tokia teis? netaikoma pagal šios direktyvos 322 straipsnio b punkt?, jei ši nuostata nebuvo perkelta ? nacionalin? teis?.

D?l priimtimumo

41

Pirmiausia reikia išnagrin?ti Vokietijos vyriausyb?s argumentus, pagal kuriuos antrasis klausimas yra nepriimtinas. Šios vyriausyb?s teigimu, tas klausimas susij?s su hipotetine problema ir n?ra esminis pagrindin?s bylos sprendimui, nes, kalbant apie aptariamus tiekimus, H. Mensing nepasinaudojo teise ? pirkimo PVM atskait?.

42

Šiuo klausimu primintina, kad, vykstant SESV 267 straipsnyje numatytam Teisingumo Teismo ir nacionalini? teism? bendradarbiavimui, tik byl? nagrin?jantis nacionalinis teismas, atsakingas už sprendimo pri?mim?, atsižvelgdamas ? konkre?ios bylos aplinkybes turi ?vertinti, ar reikia pateikti prašym? priimti prejudicin? sprendim?, kad gal?t? priimti savo sprendim?, ir Teisingumo Teismui pateikiam? klausim? svarb?. Tod?l, kai pateikti klausimai yra susij? su S?jungos teis?s

išaiškinimu, Teisingumo Teismas iš esmės privalo priimti sprendimą. Atsisakyti priimti sprendimą dėl nacionalinio teismo pateikto prejudicinio klausimo galima tik tuomet, kai akivaizdu, kad prašomas Sąjungos teisės išaiškinimas visiškai nesusijęs su pagrindinės bylos aplinkybėmis arba dalyku, kai problema hipotetinė arba kai Teisingumo Teismui nežinomos faktinės aplinkybės ar teisiniai pagrindai, kad jis galėtų naudingai atsakyti į jam pateiktus klausimus (2016 m. kovo 17 d. Sprendimo *Aspiro*, C-40/15, EU:C:2016:172, 17 punktą ir nurodyta jurisprudencija).

43

Nors neiginijama, kad H. Mensing dar nepasinaudojo teise į pirkimo PVM atskaitą, vis dėlto iš prašymo priimti prejudicinį sprendimą matyti, kaip apibendrinta šio sprendimo 14 punkte atsižvelgiant į nacionalinį procesinį teisę, jis dar gali pasinaudoti tokia teise pagrindinėje byloje.

44

Šiomis aplinkybėmis antrasis klausimas nėra akivaizdžiai nesusijęs su ginčo aplinkybėmis ar dalyku, todėl turi būti pripažintas priimtiniu.

Dėl esmės

45

Pagrindinis PVM sistemos principas yra tas, kad teisė į PVM už prekių ar paslaugų įsigijimą atskaitą suponuoja, kad į įsigijimo išlaidos yra apmokestinamųjų pardavimo sandorių, suteikiančių teisę į atskaitą, sudedamosios dalys (2013 m. lapkričio 28 d. Sprendimo *MDDP*, C-319/12, EU:C:2013:778, 41 punktą).

46

Kaip teigė generalinis advokatas savo išvados 71 ir 72 punktuose, leidimas apmokestinamajam prekybininkui atskaityti pirkimo PVM tokiu atveju, kaip numatytas PVM direktyvos 322 straipsnio b punkte, kai jis pasirinko taikyti maržos apmokestinimo schemą pagal šios direktyvos 316 straipsnio 1 dalies b punktą, pažeistų šį principą. Iš tiesų, kai taikoma nukrypti leidžianti maržos apmokestinimo schema, apmokestinamoji vertė pagal PVM direktyvos 315 ir 317 straipsnius yra apmokestinamojo prekybininko pelno marža, atžymus pelno maržai tenkant PVM. Šiomis aplinkybėmis PVM, sumokėtas su pirkimo kaina, neįtraukiamas į pirkimo mokestį ir nesuteikia teisės į atskaitą.

47

Taigi PVM direktyvos 322 straipsnio b punkte nustatyta, kad apmokestinamasis prekybininkas neturi teisės iš PVM, kurį jis privalo sumokėti, atskaityti mokėtiną ar sumokėtą PVM už meno kūrinius, kuriuos jam tiekia arba turi tiekti į autorius arba jo teisių perėjėjai, jei prekes apmokestinamasis prekybininkas naudoja savo sandoriams, kuriems taikoma maržos apmokestinimo schema.

48

Kitaip tariant, jis negali tokio tiekimo atžvilgiu tuo pačiu metu pasirinkti taikyti maržos apmokestinimo schemą, numatytą šios direktyvos 316 straipsnio 1 dalies b punkte, ir pretenduoti į pirkimo PVM atskaitą.

49

Šiuo atveju primintina, kad H. Mensing tiesiogiai naudojasi teise pasirinkti, numatyta PVM direktyvos 316 straipsnio 1 dalies b punkte, kuri pagrindinai byloje nagrinėjamoje nacionalinės teisės nuostatose nenumatyta tiekimams Bendrijos viduje. Iš to matyti, kad H. Mensing gali pasinaudoti maržos apmokestinimo schema pagal šį straipsnį tik vykdamas šioje direktyvoje numatytas sąlygas, t. y. jeigu jis dėl šių tiekimų nesinaudoja teise į pirkimo PVM atskaitą.

50

Šiomis aplinkybomis antrąjį klausimą reikia atsakyti taip: apmokestinamasis prekybininkas negali pasirinkti taikyti maržos apmokestinimo schemas, numatytos PVM direktyvos 316 straipsnio 1 dalies b punkte, meno kėriniai, kurie jam buvo tiekiami jau nupirkti vykdamas neapmokestinamą tiekimą Bendrijos viduje, ir pretenduoti į teisę atskaityti pirkimo PVM tais atvejais, kai tokia teisė netaikoma pagal šios direktyvos 322 straipsnio b punktą, jei ši nuostata nebuvo perkelta į nacionalinę teisę.

Dėl bylinėjimosi išlaidų

51

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 (ketvirtoji kolegija) nusprendžia:

1.

2006 m. lapkričio 28 d. Tarybos direktyvos 2006/112/EB dėl pridėtinės vertės mokesčio bendros sistemos 316 straipsnio 1 dalies b punktas reikia aiškinti taip, kad apmokestinamasis prekybininkas gali pasirinkti taikyti maržos apmokestinimo schemą meno kėriniai, kurie jam buvo patiekti nusipirkus, tiekimui į autoriui arba jo teisių perėjimams vykdamas neapmokestinamą tiekimą Bendrijos viduje, nors jie nepriklauso asmenims, išvardytiems šios direktyvos 314 straipsnyje.

2.

Apmokestinamasis prekybininkas negali pasirinkti taikyti maržos apmokestinimo schemą, numatytą Direktyvos 2006/112 316 straipsnio 1 dalies b punkte, meno kėriniai, kurie jam buvo tiekiami nusipirkus vykdamas neapmokestinamą tiekimą Bendrijos viduje, ir pretenduoti į teisę atskaityti pirkimo pridėtinės vertės mokestį tais atvejais, kai tokia teisė netaikoma pagal šios direktyvos 322 straipsnio b punktą, jei ši nuostata nebuvo perkelta į nacionalinę teisę.

Parašai.

(\*1) Proceso kalba: vokiečių.