

## Downloaded via the EU tax law app / web

62017CJ0264

TIESAS SPRIEDUMS (ceturtā palāta)

2018. gada 29. novembrī (\*1)

Līgums sniegt prejudiciālu nolikumu – Nodokļi – Pievienotās vērtības nodoklis (PVN) – Direktīva 2006/112/EK – 314. pants – 316. pants – 322. pants – Paši režīmi, kas piemērojami mēkšlas darbiem – Peļņas daļas režīms – Tirgotājs, kas ir nodokļa maksātājs – Mēkšlas darbu piegāde, ko veic to autors vai autora tiesību mantinieki – Kopienas iekšējie darījumi – Valsts nodokļu iestāžu atteikums atzīt nodokļa maksātāja izvēles tiesības piemērot peļņas daļas režīmu – Piemērošanas nosacījumi – Tiesības uz PVN priekšnodokļa atskaitēšanu – Mēkšlas darbi, kolekciju priekšmeti un senlietas

Lieta C-264/17

par līgumu sniegt prejudiciālu nolikumu atbilstoši LESD 267. pantam, ko Finanzgericht Münster (Minsteres Finanšu tiesa, Vācijas) iesniedza ar līgumu, kas pieņemts 2017. gada 11. maijā un kas Tiesā reģistrēts 2017. gada 17. maijā, tiesvedībā

Harry Mensing

pret

Finanzamt Hamm.

TIESA (ceturtā palāta)

šādā sastāvā: septiņus palātas priekšsēdētājus T. fon Danvics [T. von Danwitz], kas pilda ceturtās palātas priekšsēdētāja pienākumus, tiesneši K. Jirimē [K. Jürimäe], K. Likurgs [C. Lycourgos], E. Juhāss [E. Juhász] un K. Vajda [C. Vajda] (referenti),

ģenerālvokāts: M. Špunars [M. Szpunar],

sekretāre: R. Šereša [R. Šereš], administratore,

ģemot vērā rakstveida procesā un 2018. gada 14. jūnijā tiesas sēdī,

ģemot vērā apsvērumus, ko sniedza:

–

H. Mensing vārdā – O. G. Lippross, Rechtsanwalt, un H. Portheine, grāmatvedības eksperts,

–

Vācijas valdības vārdā – T. Henze un R. Kanitz, pārstāvji,

–

Eiropas Komisijas vārdā – L. Lozano Palacios un F. Clotuche-Duvieusart, kā arī M. Wasmeier un R. Lyal, pārstāvji,

noklausījusies ģenerālvokāļa secinājumus 2018. gada 13. septembra tiesas sēdē,

pasludina šo spriedumu.

Spriedums

1

Līgums sniegt prejudiciālu nolikumu ir par to, kā interpretēt Padomes Direktīvas 2006/112/EK (2006. gada 28. novembris) par kopīgo pievienotās vērtības nodokļa sistēmu (OV 2006, L 347, 1. lpp.; turpmāk tekstā – “PVN direktīva”) 316. panta 1. punkta b) apakšpunktu un 322. panta b) punktu.

2

Šis līgums tika iesniegts tiesvedībā starp Harry Mensing, mēkslas darbu tirgotāju, un Finanzamt Hamm (Hammas nodokļu iestāde, Vācija) saistībā ar pārdotās minētās atteikumu atļaut piemērot peļņas daļas režīmu mēkslas darbu, ko prasītājs pamatlietā ir iegādājies citās dalībvalstīs, piegādei.

Atbilstošās tiesību normas

Savienības tiesības

3

PVN direktīvas 4., 7. un 51. apsvērumi ir noteikti:

“(4)

Lai sasniegtu mērķi – izveidot iekšējo tirgu – iepriekš jāpieņem priekšnoteikums, ka apgrozījuma nodokļa tiesību aktu piemērošana dalībvalstīs nerada konkurences apstākļu izkropojumus un nekavē preču un pakalpojumu brīvu apriti. Tādēļ vajadzīgs tās saskaņot tiesību aktus par apgrozījuma nodokļiem, izmantojot pievienotās vērtības nodokļa (PVN) sistēmu, lai pārciestas likvidētu faktorus, kas varētu radīt konkurences apstākļu izkropojumus kā valstu, tā Kopienas mērogā.

[..]

(7)

Pat ja kopīgā PVN sistēmā pilnīgi nesaskaņo likmes un atbrīvojumus, tās mērķim vajadzētu būt konkurences izlīdzināšanai, jo katras dalībvalsts teritorijā līdzīgām precēm un pakalpojumiem piemēro vienādu nodokli, neatkarīgi no ražošanas un izplatīšanas vietas garuma.

[..]

(51)

Ir lietderīgi pieņemt Kopienas nodokļa sistēmu, kas piemērojama lietotām precēm, mēkslas darbiem, senlietām un kolekciju priekšmetiem, lai izvairītos no nodokļu dubults uzlikšanas un konkurences izkropojumiem attiecībā uz nodokļa maksātājiem.”

4

Saskaņā ar šīs direktīvas 1. panta 2. punktu:

“Kopējās PVN sistēmas princips ir piemērot precēm un pakalpojumiem vispārēju nodokli par patēriņu, kas būtu tieši proporcionāls preču un pakalpojumu cenai neatkarīgi no to darījumu skaita, kas veikti ražošanas un izplatīšanas procesā pirms stadijas, kur uzlied nodokli.

Par katru darījumu PVN, ko aprēķina no preču vai pakalpojumu cenām pēc attiecīgajām precēm vai pakalpojumiem piemērojamas likmes, uzlied pēc tam, kad atskaitīts dažādam izmaksu sastāvdaļām tieši piemērotais PVN.

Kopējo PVN sistēmu piemēro līdz mazumtirdzniecības stadijai, to ieskaitot.”

5

Minētās direktīvas 311. panta 1. punkts ir noteikts:

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

[..]

2)

“mākslas darbi” ir IX pielikuma A daļā uzskaitītie priekšmeti;

[..]

5)

“tirgotājs, kas ir nodokļa maksātājs” ir jebkurš nodokļa maksātājs, kas, veicot saimniecisko darbību un ar nolūku tīlā pārdot, pārkt vai izmanto savas saimnieciskās darbības vajadzībām vai importēt lietotas preces, mākslas darbus, kolekciju priekšmetus vai senlietas, neatkarīgi no tā, vai šis nodokļa maksātājs rēķojas savas vai kādas citas personas intereses saskaņā ar līgumu, kas par pirkšanu vai pārdošanu paredz maksāt komisijas maksu;

[..].”

6

Šīs pašas direktīvas 314. pants ir noteikts:

“Peņas daļas režīms attiecas uz tādām preču piegādēm, ko veic tirgotājs, kas tirgo lietotas preces, mākslas darbus, kolekciju priekšmetus vai senlietas, ja šīs preces Kopienas robežās tam piegādājusi kāda no turpmāk norādītajām personām:

a)

persona, kas nav nodokļa maksātāja;

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 peļņas daļas režīmu piemērots PVN.”

7

Atbilstoši PVN direktīvas 315. pantam:

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

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

8

Šīs direktīvas 316. pants ir paredzēts:

“1. Dalībvalstīs tirgotājiem, kas ir nodokļa maksātāji, piešķir izvēles tiesības piemērot peļņas daļas režīmu šādiem darījumiem:

a)

mākslas darbu, kolekciju priekšmetu vai senlietu piegādēm, kuras importējis pats tirgotājs, kas ir nodokļa maksātājs;

b)

mākslas darbu piegādēm, ko tirgotājam, kas ir nodokļa maksātājs, piegādējuši darbu autori vai autoru tiesību mantinieki;

c)

mākslas darbu piegādēm, ko piegādājis nodokļa maksātājs, kas nav tirgotājs, kurš ir nodokļa maksātājs, ja uz šīm piegādēm ir attiecināta samazināta likme saskaņā ar 103. pantu.

2. Dalībvalstīs paredz sīki izstrādātus noteikumus, lai īstenotu 1. punkta paredzētās izvēles tiesības, kuri jebkurā gadījumā attiecas uz laikposmu, kas ir vismaz divi kalendārie gadi.”

9

Minētās direktīvas 317. pants ir paredzēts:

“Ja tirgotājs, kas ir nodokļa maksātājs, izmanto izvēles tiesības saskaņā ar 316. pantu, summu,

kurai uzliek nodokli, nosaka saska?? ar 315. pantu.

Attiec??b? uz paša tirgot??ja, kas ir nodok?a maks?t?js, import?to m?kslas darbu, kolekciju priekšmetu un senlietu pieg?d?m iepirkuma cena, ko ?em v?r?, apr??inot pe??as da?u, ir vienl?dz?ga ar summu, kurai uzliek nodokli import?jot un kuru nosaka saska?? ar 85. l?dz 89. pantu, pieskaitot PVN, kas maks?jams vai samaks?ts, preces import?jot.”

10

Š?s pašas direkt?vas 322. pant? ir noteikts:

“Cikt?l preces izmanto tirgot??ja, kas ir nodok?a maks?t?js, veiktaj?m pieg?d?m, uz kur?m attiecas pe??as da?as rež?ms, tirgot?js, kas ir nodok?a maks?t?js, no PVN, par kura nomaksu vi?š ir atbild?gs, nedr?kst atskait?t:

a)

PVN, kas maks?jams vai samaks?ts par m?kslas darbiem, kolekciju priekšmetiem vai senliet?m, ko vi?š pats ir import?jis;

b)

PVN, kas maks?jams vai samaks?ts par m?kslas darbiem, ko vi?am pieg?d?juši vai pieg?d?s to autori vai autoru ties?bu mantinieki;

c)

PVN, kas maks?jams vai samaks?ts par m?kslas darbiem, ko vi?am pieg?d?jis vai pieg?d?s nodok?a maks?t?js, kurš nav tirgot?js, kas ir nodok?a maks?t?js.”

V?cijas ties?bas

11

Umsatzsteuergesetz (Likums par apgroz?juma nodokli, turpm?k tekst? – “UStG”) 25.bis pant? ir paredz?ts:

“(1) Par pieg?d?m 1. panta 1. punkta 1. apakšpunkta izpratn? uzliek nodokli saska?? ar turpm?k izkl?st?tajiem noteikumiem (pe??as da?as rež?ms), ja ir izpild?ti š?di nosac?jumi:

1.

Uz??m?js ir tirgot?js, kas ir nodok?a maks?t?js. Par tirgot?ju, kas ir nodok?a maks?t?js, tiek uzskat?ta persona, kas nodarbojas ar kustamo lietu komerci?lu tirdzniec?bu vai p?rdod š?das preces sav? v?rd? publisk?s izsol?s.

2.

Preces ir pieg?d?tas tirgot?jam, kas ir nodok?a maks?t?js, Kopienas robež?s. Par šo pre?u pieg?di

a)

nav bijis j?maks? apgroz?juma nodoklis vai saska?? ar 19. panta 1. punktu tas nav iekas?ts, vai

b)

tiek piemērots peļņas daļas režīms.

[..]

(2) Tirgotājs nevēlās kļūst pirmās deklarācijas par kalendro gadu iesniegšanas laikā var paziņot finanšu pārvaldei, ka, sākot no šī kalendro gada, viņš piemēros peļņas daļas režīmu ar šādu precīzu:

[..]

2.

Mākslas darbiem, ja par tam veikto piegādi bija uzlikts nodoklis un to neveica tirgotājs.

Šis paziņojums tirgotājam ir saistošs vismaz uz diviem kalendrojumiem gadiem.

(3) Apgrozījuma apmērs nosakāms, pamatojoties uz summu, par kuru pārdošanas cena pārsniedz preces iegādes cenu [..]

[..]

(7) Ir piemērojami šādi noteikumi:

1.

Peļņas daļas režīms nav piemērojams

a)

precīzu, ko tirgotājs, kas ir nodokļa maksātājs, ir iegādājies Kopienas iekšienā, ja citur Kopienā preces piegādei tirgotājam, kas ir nodokļa maksātājs, ticis piemērots atbrīvojums no nodokļa saistībā ar piegādi Kopienas iekšienā;

[..].”

Pamatlieta un prejudiciālie jautājumi

12

H. Mensing ir mākslas darbu tirgotājs Vācijā, kurš vada galerijas vairākos Vācijā pilsētās. 2014. gadā viņam tika piegādāti citu dalībvalstu mākslinieku mākslas darbi. Šīs piegādes mākslinieku reģistrācijas dalībvalstī tika deklarētas kā no nodokļa atbrīvotas piegādes Kopienas iekšienā. H. Mensing par tiem maksāja PVN kā par iegādi Kopienas iekšienā.

13

H. Mensing lūdz Hammas nodokļu iestādi šim piegādējam piemērot peļņas daļas režīmu. Tā kā Hammas nodokļu iestāde atteicās apstiprināt viņa lūgumu, viņš tika atzīts par atbildīgu par papildu PVN summu 19763,31 EUR apmērā.

14

H. Mensing neizmantoja tiesības atskaitēt iepriekš samaksāto nodokli, lai gan, pēc

iesniedz?jtiesas dom?m, no procesu?l? viedok?a š? iesp?ja vi?am joproj?m esot pieejama.

15

P?c tam, kad tika noraid?ta vi?a s?dz?ba par pazi?ojumu par nodokli, H. Mensing c?la pras?bu Finanzgericht Münster (Minsteres Finanšu tiesa, V?cija). Vi?š apgalvo, ka apskat?mais valsts tiesiskais regul?jums nav sader?gs ar Savien?bas ties?b?m un prasa PVN direkt?vas 316. panta 1. punkta b) apakšpunkta tiešu piem?rošanu.

16

Iesniedz?jtiesa šaub?s par to, vai UStG 25.bis panta 7. punkta 1. apakšpunkta a) da?a ir sader?ga ar PVN direkt?vas 316. panta 1. punkta b) apakšpunktu. T? nor?da, ka saska?? ar V?cijas ties?b?m pe??as da?as rež?ms neattiecas uz t?du pre?u pieg?d?m, kuras tirgot?js ir ieg?d?jies Savien?b?, jo šo pre?u pieg?de tirgot?jam ir atbr?vota no nodok?a gad?jumos, ja t? tiek veikta Kopienas iekšien?, proti, cit?s Savien?bas dal?bvalst?s. Tom?r š?da izsl?gšana no min?t? rež?ma piem?rošanas jomas neizrietot no PVN direkt?vas 316. panta 1. punkta b) apakšpunkta un varot rad?t konkurences izkrop?ojumu.

17

Iesniedz?jtiesa nor?da, ka, p?c t?s dom?m, ties?bas izv?l?ties piem?rot PVN direkt?vas 316. panta 1. punkta b) apakšpunkt? paredz?to pe??as da?as rež?mu attiecas tikai uz t?d?m pre?u pieg?d?m, ko ir veikusi k?da no min?t?s direkt?vas 314. pant? uzskait?taj?m person?m. Tom?r uz pieg?d?m Kopienas iekšien?, kuras ir atbr?votas no nodok?a, min?tais noteikums neattiecoties. T?p?c š?s ties?bas neattiecoties uz t?du m?kslas darbu pieg?d?m, kurus tirgot?js, kas ir nodok?a maks?t?js, ir ieg?d?jies Kopienas iekšien?, proti, no nodok?a atbr?votas ieg?des ietvaros.

18

T?pat iesniedz?jtiesa vaic? par gad?jumu, kad persona, kas ir H. Mensing situ?cij?, tom?r var?tu g?t labumu no PVN direkt?vas 316. panta 1. punkta b) apakšpunkt? paredz?t? pe??as da?as rež?ma piem?rošanas, prasot, vai š?da persona var atsaukties gan uz šo rež?mu, gan uz ties?b?m atskait?t priekšnodokli. Š? tiesa uzskata, ka iesp?ja piem?rot pe??as da?as rež?mu un vienlaic?gi izmantot ties?bas uz priekšnodok?a atskait?šanu ir pretrun? PVN direkt?v? noteiktajai sist?mai.

19

Š?dos apst?k?os Finanzgericht Münster (Minsteres Finanšu tiesa) nol?ma aptur?t tiesved?bu un uzdot Tiesai š?dus prejudici?lus jaut?jumus:

“1)

Vai [PVN] Direkt?vas 316. panta 1. punkta b) apakšpunkts ir j?interpret? t?d?j?di, ka tirgot?ji, kas ir nodok?a maks?t?ji, var piem?rot pe??as da?as rež?mu ar? t?du m?kslas darbu pieg?dei, ko tiem Kopienas iekšien? pieg?d?juši to autori vai autora ties?bu p?r??m?ji, kuri nav PVN direkt?vas 314. pant? min?t?s personas?

2)

Ja atbilde uz pirmo jautājumu ir apstiprinoša, vai [PVN] direktīvas 322. panta b) punkts ir prasīts neatļaut tirgotājam atskaitīt priekšnodokli par mēkšlas darbu iegūdi Kopienas iekšienā, pat ja nav valsts tiesību normas ar attiecīgu tiesisko regulējumu?”

Par prejudiciālajiem jautājumiem

Par pirmo jautājumu

20

Ar pirmo jautājumu iesniedzītiesa b) vai PVN direktīvas 316. panta 1. punkta b) apakšpunkts ir jāinterpretē tādējādi, ka tirgotājs, kas ir nodokļa maksātājs, var izvēlēties piemērot peļņas daļas režīmu tādā mēkšlas darbu piegādei, kurus tam no nodokļa atbrīvotas piegādes Kopienas iekšienā ietvaros vispirms ir piegādājis autors vai viņa tiesību pārmāji, lai gan viņi neietilpst to personu kategorijā, kas uzskaitātas šīs direktīvas 314. pantā.

21

Vispirms ir jānorāda – un tas ir jāpārbauda iesniedzītīesai –, ka pamatlieta ir par PVN direktīvas 311. panta 1. punkta 2. apakšpunkta minēto mēkšlas darbu, kādi ir definēti šīs direktīvas 311. panta 1. punkta 5. apakšpunkts, piegādi tirgotājam, kas ir nodokļa maksātājs.

22

Tāpat ir jāatgādina, ka peļņas daļas režīms, ko tirgotājs, kas ir nodokļa maksātājs, piemēro mēkšlas darbu piegādei, ir pašs PVN režīms, kas veido atkāpi no vispārējā PVN direktīvas režīma. Tāpēc šīs direktīvas 314. un 316. pants, kurā ir paredzēti šīs pašs režīma piemērošanas gadījumi, ir jāinterpretē šauri (šajā nozīmē skat. spriedumu, 2017. gada 18. maijs, Litdana, C-624/15, EU:C:2017:389, 23. punkts un tajā minētā judikatūra).

23

Tomēr šīs šauras interpretācijas norma nenozīmē, ka minētā režīma definēšanai lietotie jēdzieni ir jāinterpretē tādējādi, ka tie zaudētu savu iedarbību. Šo jēdzienu interpretācijai ir jāatbilst minētā režīma mērķim un tajā ir jāievēro nodokļu neitralitātes principa prasības (pēc analoģijas skat. spriedumu, 2013. gada 21. marts, PFC Clinic, C-91/12, EU:C:2013:198, 23. punkts un tajā minētā judikatūra).

24

Turklāt saskaņā ar pastāvīgo judikatūru, interpretējot Savienības tiesību normu, ir jāņem vērā ne tikai tās teksts, bet arī tās konteksts un ar tiesisko regulējumu, kurā šīs norma ir ietverta, izvirzītie mērķi (spriedums, 2017. gada 21. septembris, Aviva, C-605/15, EU:C:2017:718, 24. punkts un tajā minētā judikatūra).

25

Pirmkārt, runājot par PVN direktīvas 316. panta formulējumu, tajā ir noteikts, ka dalībvalstīs tirgotājiem, kas ir nodokļa maksātāji, piešķir tiesības izvēlēties piemērot peļņas daļas režīmu tādā preču piegādēm, kas ir uzskaitātas šajā pantā. Tomēr no minētā panta formulējuma neizriet, ka šīs izvēles tiesības ir atkarīgas no tā, vai ir ievēroti šīs direktīvas 314. panta a)–d) punkta paredzētie nosacījumi, vai ka dalībvalstīm, kurām ir jānosaka šīs tiesības īstenošanas kārtība, ir rīcības brīvība attiecībā uz nosacījumiem, kādus tās var piemērot tirgotāja, kas ir nodokļa



maksātājs, tiesbūm izvēlētās šīs režīma piemērošanu.

26

Tādējādi tas, ka dalībvalsts atļauj tirgotājam, kas ir nodokļa maksātājs, izmantot tiesības piemērot peļņas daļas režīmu mēkšlas darbu piegādei, kas tiek īstenota pēc piegādes Kopienas iekšienē šīs noteikuma izpratnē, tikai tad, ja mēkšlas darbu piegāde kļūda no minētās direktīvas 314. panta a)–d) punktā uzskaitītājam personām, būtu pretrunā pašam PVN direktīvas 316. panta 1. punkta b) apakšpunkta formulējumam.

27

Otrkārt, šādu interpretāciju apstiprina konteksta, kurā ietilpst PVN direktīvas 316. panta 1. punkts, analīze.

28

Pirmkārt, no šīs analīzes izriet, ka PVN direktīvas 316. panta 1. punktam ir autonoma piemērošanas joma, kas papildina šīs direktīvas 314. panta piemērošanas jomu. Faktiski šajā 314. pantā ir paredzēts pienākums piemērot peļņas daļas režīmu noteiktām piegādēm, kuras ir veicis tirgotājs, kas ir nodokļa maksātājs, savukārt 316. panta 1. punktā ir paredzētas tikai tiesības noteiktos apstākļos izvēlēties minētās režīma piemērošanu. Tomēr šīs izvēles tiesības būtu bezjēdzīgas, ja to izmantošanai tiktu piemēroti tie paši nosacījumi, kas noteikti 314. pantā peļņas daļas režīma obligātai piemērošanai. Tādējādi, lai arī šīs direktīvas 314. panta piemērošanas joma aprobežojas ar preču piegādi Savienības ietvaros, šāds ierobežojums turpretī neattiecas uz šīs pašas direktīvas 316. panta 1. punktu.

29

Otrkārt, PVN direktīvas 322. panta b) punkta un šīs direktīvas 316. panta 1. punkta apvienotā analīze apstiprina šīs pārdāvīgo panta autonomo un papildinošo raksturu attiecībā uz minētās direktīvas 314. pantu. Šajā 322. panta b) punktā būtībā ir izslēgtas tirgotāja, kas ir nodokļa maksātājs, tiesības atskaitīt no viena samaksātā nodokļa PVN, kas ir maksājams vai samaksāts par mēkšlas darbu, kurš ir piegādēts saskaņā ar PVN direktīvas 316. panta 1. punkta b) apakšpunktu.

30

Tomēr šāda izslēgšana, ar kuru tiek pieņemts, ka pastāv atskaitīšanas tiesības un tādēļ ar darījums, attiecībā uz kuru atskaitīms priekšnodoklis, nevar tikt piemērota PVN direktīvas 314. pantā noteiktajos gadījumos, kuros tiek pieņemts, ka mēkšlas darba piegāde tirgotājam, kas ir nodokļa maksātājs, netiek aplikta ar PVN vai no tā ir atbrīvota.

31

Trešk?rt, ir j?nor?da, ka konteksta, kur? ietilpst PVN direkt?vas 316. pants, anal?ze ?auj noraid?t ar? V?cijas vald?bas argumentu, saska?? ar kuru pe??as da?as re??ms nevar tikt piem?rots t?du m?kslas darbu pieg?dei, kas ieg?d?ti no cit?s dal?bvalst?s re?istr?tiem saimniecisk?s darb?bas veic?jiem, jo fakts, uz kura pamata ir j?maks? nodoklis, proti, ieg?de Kopienas iek?ien?, nav min?ts š?s direkt?vas 316. panta 1. punkta b) apak?punkta. K? ?ener?ladvok?ts ir nor?d?jis secin?jumu 65. punkt?, pe??as da?as re??ms regul? pre?u aplikšanu ar nodokli nevis taj? posm?, kad tirgot?js, kas ir nodok?a maks?t?js, t?s ir ieg?d?jis, bet gan to p?rdošanas posm?, un to apstiprina fakts, ka nodok?a b?zi apr??ina saska?? ar š?s direkt?vas 315. un 317. pantu, atsaucoties uz pre?u p?rdošanas cenu, k?du pras?jis tirgot?js, kas ir nodok?a maks?t?js.

32

Trešk?rt, run?jot par, pirmk?rt, PVN direkt?v? izvirez?tajiem visp?r?gajiem m?r?iem, no š?s direkt?vas 4. un 7. apsv?ruma izriet, ka t?s m?r?is ir ieviest PVN sist?mu, kas neizkrop?o konkurences apst?k?us un nekav? pre?u un pakalpojumu br?vu apriti. Turkl?t no past?v?g?s judikat?ras izriet, ka nodok?u neitralit?tes princips ir rakstur?gs ar šo direkt?vu ieviestajai kop?jai PVN sist?mai un ka šis princips tostarp nepie?auj, ka pret saimniecisk?s darb?bas veic?jiem, kas veic vien?dus dar?jumus, PVN iekas?šanas jom? tiek piem?rota atš?ir?ga attieksme (šaj? noz?m? skat. spriedumu, 2014. gada 13. marts, ATP PensionService, C?464/12, EU:C:2014:139, 42. un 44. punkts, k? ar? tajos min?t? judikat?ra).

33

Tom?r ar interpret?ciju, k?du atbalsta V?cijas vald?ba, saska?? ar kuru PVN direkt?vas 316. pants nav piem?rojams pieg?d?m, kas veiktas pirms dar?juma Kopienas iek?ien?, var?tu netikt iev?roti principi, uz kuriem ir balst?ta PVN sist?ma. Š?da interpret?cija tostarp rada diskrimin?ciju starp nodok?u re??mu, kas piem?rojams, pirmk?rt, t?du m?kslas darbu pieg?d?m, kas pirms tam veiktas š?s dal?bvalsts teritorij?, un, otrk?rt, m?kslas darbu pieg?d?m, kuras pirms tam veiktas Kopienas iek?ien? un ir atbr?votas no nodok?a. K? tiesas s?d? atzina V?cijas vald?ba, t?ds aizliegums, k?ds ir paredz?ts UStG 25.bis panta 7. punkta 1. apak?punkta a) da??, rada diskrimin?ciju, kas ir balst?ta uz m?kslas darbu, kuri tiek pieg?d?ti tirgot?jam, kas ir nodok?a maks?t?js, valsts vai Kopienas izcelsmi, cikt?l tirgot?js, kas ir nodok?a maks?t?js, saska?? ar šo valsts ties?bu normu nevar izv?l?ties piem?rot pe??as da?as re??mu t?du m?kslas darbu pieg?dei, kas iepriekš ir tikuši pieg?d?ti Kopienas iek?ien?, bet, no otras puses, var izv?l?ties piem?rot min?to re??mu attiec?b? uz t?du m?kslas darbu pieg?di, kas iepriekš ir tikuši pieg?d?ti V?cijas teritorij?.

34

No min?t?s valsts ties?bu normas izrietoš? diskrimin?cija papildus riskam ierobežot min?to m?kslas darbu br?vu apriti un izkrop?ot konkurenci starp tirgot?jiem nodok?u maks?t?jiem Savien?b? var apdraud?t nodok?u neitralit?tes principu, cikt?l nodok?u maks?t?ji, kas veic t?dus pašus dar?jumus, it ?paši m?kslas darbu ieg?di un t?l?kp?rdošanu, tiks pak?auti atš?ir?gai attieksmei attiec?b? uz iesp?ju izv?l?ties piem?rot pe??as da?as re??mu min?taj?m prec?m atkar?b? no t?, vai š?s preces iepriekš tikušas pieg?d?tas dal?bvalsts teritorij? vai ar?, t?m esot atbr?vot?m no nodok?a, Kopienas iek?ien?.

35

No otras puses, run?jot, prec?z?k, par pe??as da?as re??ma m?r?iem, ir j?nor?da, ka saska?? ar PVN direkt?vas 51. apsv?rumu š? re??ma, kas ir piem?rojams lietot?m prec?m, m?kslas darbiem, senliet?m un kolekciju priekšmetiem, m?r?is ir izvair?ties no nodok?u dubult?s uzlikšanas un

konkurences izkropojumiem attiecībā uz nodokļa maksājumiem.

36

Šajā ziņā ir jākonstatē, ka šajā jomā varētu būt grūti noteikt, vai par konkrēto precī iepriekš bija jāmaksā PVN, jo, ņemot vērā mērķslas darbu, senlietu un kolekciju priekšmetu būtību, šā prece var būt veda vai iepriekš tā var būt bijusi vairāku tirdzniecības darījumu starp dažādu personām, kas nav nodokļa maksātājas, priekšmets. Tieši ņemot vērā šīs grūtības, nosakot PVN, kas iepriekš, iespējams, ir ticis piemērots šādam precēm, PVN direktīvā ir paredzētas tiesības izvēlēties piemērot peļņas daļas režīmu un aprēķināt maksājamo PVN, kā tas ir norādīts šā sprieduma 31. punktā, būtībā atsaucoties uz šo preču pārdošanas cenu.

37

Šādas grūtības nevar rasties, ja PVN direktīvas 316. panta 1. punkta b) apakšpunktā minēto mērķslas darbu piegādā kāda no 314. panta a)–d) punktā uzskaitītajām personām, jo šāda piegāde, kā tas izriet no šā sprieduma 30. punkta, nav apliekama ar PVN vai ir tikusi atbrīvota no nodokļa. Šāda gadījumā šā sprieduma 35. punktā minētais mērķis nebūtu pamatojies peļņas daļas režīma ieviešanu PVN direktīvā attiecībā uz šīs direktīvas 316. pantā minēto preču piegādi.

38

Līdz ar to no PVN direktīvas 316. panta 1. punkta b) apakšpunkta formulējuma, kā arī no konteksta un mērķiem, kādi ir gan šim noteikumam, gan tiesiskajam regulējumam, kurā tas ietilpst, izriet, ka dalībvalsts nedrīkst prasīt tirgotājam, kas ir nodokļa maksātājs, izpildīt PVN direktīvas 314. panta a)–d) punktā paredzētos nosacījumus, lai tas varētu izvēlēties piemērot peļņas daļas režīmu.

39

Ņemot vērā visus iepriekš izklāstītos apsvērumus, uz pirmo jautājumu ir jāatbild, ka PVN direktīvas 316. panta 1. punkta b) apakšpunkts ir jāinterpretē tādējādi, ka tirgotājs, kas ir nodokļa maksātājs, var izvēlēties piemērot peļņas daļas režīmu tādā mērķslas darbu piegādē, kurus tam no nodokļa atbrīvotas piegādes Kopienas iekšienē ietvaros vispirms ir piegādājis autors vai viņa tiesību pārņēmji, lai gan viņi neietilpst šīs direktīvas 314. pantā uzskaitītajās personu kategorijās.

Par otro jautājumu

40

Ar otro jautājumu iesniedzējtiesa būtībā vaicā, vai tirgotājs, kas ir nodokļa maksātājs, var vienlaikus gan izvēlēties piemērot peļņas daļas režīmu, kas ir paredzēts PVN direktīvas 316. panta 1. punkta b) apakšpunktā, tādā mērķslas darbu piegādē, kas tam iepriekš tikuši piegādāti no nodokļa atbrīvotas piegādes Kopienas iekšienē ietvaros, gan pieprasīt tiesības atskaitīt iepriekš samaksātu PVN situācijās, kad šādas tiesības ir izslēgtas, ievērojot šīs direktīvas 322. panta b) punktu, ja pārdājis minētais noteikums nav transponēts valsts tiesībās.

Par pieņemamību

41

Vispirms ir jāizvērtē Vācijas valdības arguments par to, ka otrais jautājums nav pieņemams.

Saskaņā ar šīs valdības teikto šis jautājums attiecoties uz hipotētisku problēmu, kas nav izšķiroša pamatlīdzes iznākumam, ciktī attiecas uz šīm piegādātām H. Mensing nav izmantojis tiesības uz PVN priekšnodokļa atskaitēšanu.

42

Šajā ziņā ir jāatgādina, ka LESD 267. pantā noteiktās sadarbības starp Tiesu un valstu tiesīmu procedūras ietvaros tikai valsts tiesa, kura izskata strīdu un kurai ir jāuzņemas atbildība par pieņemamo tiesas nolikumu, ir tā, kas, ņemot vērā lietas īpatnības, izvērtē gan to, cik lielā mērā prejudiciālais nolikums ir vajadzīgs, lai šī tiesa varētu taisīt spriedumu, gan to, cik atbilstīgi ir Tiesai uzdotie jautājumi. Tādēļ, ja uzdotie jautājumi attiecas uz Savienības tiesību interpretāciju, Tiesai principā ir jālemj. Tiesa var noraidīt kādas valsts tiesas uzdotu jautājumu tikai tajā gadījumā, ja šī Savienības tiesību interpretācija acīmredzami nav saistīta ar pamatlīdzes faktiem vai tās priekšmetu, ja problēma ir hipotētiska vai arī ja Tiesas rīcībā nav ziņu par faktiskajiem vai juridiskajiem apstākļiem, kas ir nepieciešami, lai sniegtu nolikumu par uzdotajiem jautājumiem (spriedums, 2016. gada 17. marts, *Aspiro*, C-40/15, EU:C:2016:172, 17. punkts un tajā minētā judikatūra).

43

Lai gan nav strīda par to, ka H. Mensing vēl nav izmantojis tiesības uz PVN priekšnodokļa atskaitēšanu, tomēr no iesniegtajās lūguma, kura kopsavilkums ir izklāstīts šī sprieduma 14. punktā, izriet, ka no valsts procesuālo tiesību viedokļa višķādas tiesības pamatlīdzes ietvaros vēl joprojām var izmantot.

44

Šādos apstākļos otro jautājumu nevar uzskatīt par acīmredzami neatbilstošu strīda realitātei vai priekšmetam un tas ir jāatzīst par pieņemamu.

Par lietas būtību

45

Saskaņā ar PVN sistēmas centrālo principu tiesības atskaitēt PVN, kas samaksāts par iepriekš iegādātām precēm vai pakalpojumiem, paredz, ka to iegādes izdevumi veido daļu no tirdzniecības cenas, par kuriem nekotnējām maksām PVN, kas dod tiesības veikt atskaitējumu (spriedums, 2013. gada 28. novembris, *MDDP*, C-319/12, EU:C:2013:778, 41. punkts).

46

Kā enerģētiskā ir norādīts secinājumu 71. un 72. punktā, ataujot tirgotājam, kas ir nodokļa maksātājs, atskaitēt PVN priekšnodokli PVN direktīvas 322. panta b) punktā minētajā gadījumā, ja tas nolemj piemērot peļņas daļas režīmu saskaņā ar šīs direktīvas 316. panta 1. punkta b) apakšpunktu, netiktu ieviests šis princips. Ja tiek piemērotas atkāpes no peļņas daļas režīma, tad saskaņā ar PVN direktīvas 315. un 317. pantu nodokļa bāze ir peļņas daļa, ko ieguvīs tirgotājs, kurš ir nodokļa maksātājs, atskaitot PVN, kas attiecas uz šo peļņas daļu. Šādos apstākļos PVN, kas tiek samaksāts pirkuma cenā, netiek iekāauts pārdošanas nodoklī un tādēļ tas nedod tiesības uz atskaitējumu.

47

Tādējādi PVN direktīvas 322. panta b) punktā ir noteikts, ka tirgotājs, kas ir nodokļa maksātājs, nevar atskaitēt no ar nodokli apliekamās summas PVN, kas maksājams vai samaksāts par

m?kslas darbiem, ko vi?am pieg?d?juši vai pieg?d?s to autori vai autoru ties?bu mantinieki, ja preces tiek izmantotas vi?a pieg?d?m, uz kur?m attiecas pe??as da?as rež?ms.

48

Citiem v?rdiem, vi?š nevar vienlaikus izv?l?ties piem?rot PVN direkt?vas 316. panta 1. punkta b) apakšpunkt? paredz?to pe??as da?as rež?mu un piepras?t ties?bas uz PVN priekšnodok?a atskait?šanu.

49

Šaj? gad?jum? ir j?nor?da, ka H. Mensing tieši atsaucas uz PVN direkt?vas 316. panta 1. punkta b) apakšpunkt? paredz?taj?m izv?les ties?b?m, kuras pamatliet? apskat?maj? valsts tiesiskaj? regul?jum? nav paredz?tas attiec?b? uz m?kslas darbu pieg?d?m Kopienas iekšien?. No min?t? izriet, ka H. Mensing var izmantot pe??as da?as rež?mu saska?? ar šo pantu tikai saska?? ar šaj? direkt?v? paredz?tajiem nosac?jumiem, proti, ja vi?š attiec?b? uz š?m paš?m pieg?d?m neizmanto ties?bas uz PVN priekšnodok?a atskait?šanu.

50

Š?dos apst?k?os uz otro jaut?jumu ir j?atbild, ka tirgot?js, kas ir nodok?a maks?t?js, nevar vienlaikus gan izv?l?ties piem?rot PVN direkt?vas 316. panta 1. punkta b) apakšpunkt? paredz?to pe??as da?as rež?mu t?du m?kslas darbu pieg?dei, kas tam iepriekš tikuši pieg?d?ti no nodok?a atbr?votas pieg?des Kopienas iekšien? ietvaros, gan piepras?t ties?bas atskait?t iepriekš samaks?tu PVN situ?cij?s, kad š?das ties?bas ir izsl?gtas, iev?rojot š?s direkt?vas 322. panta b) punktu, ja p?d?jais min?tais noteikums nav ticis transpon?ts valsts ties?b?s.

Par ties?šan?s izdevumiem

51

Attiec?b? uz pamatlietas pus?m š? tiesved?ba ir stadija proces?, kuru izskata iesniedz?jtiesa, un t? lemj par ties?šan?s izdevumiem. Izdevumi, kas radušies, iesniedzot apsv?rumus Tiesai, un kas nav min?to pušu izdevumi, nav atl?dzin?mi.

Ar š?du pamatojumu Tiesa (ceturt? pal?ta) nospriež:

1)

Padomes Direkt?vas 2006/112/EK (2006. gada 28. novembris) par kop?jo pievienot?s v?rt?bas nodok?a sist?mu 316. panta 1. punkta b) apakšpunkts ir j?interpret? t?d?j?di, ka tirgot?js, kas ir nodok?a maks?t?js, var izv?l?ties piem?rot pe??as da?as rež?mu t?du m?kslas darbu pieg?dei, kurus tam no nodok?a atbr?votas pieg?des Kopienas iekšien? ietvaros vispirms ir pieg?d?jis autors vai vi?a ties?bu p?r??m?ji, lai gan vi?i neietilpst š?s direkt?vas 314. pant? uzskait?taj?s personu kategorij?s.

2)

Tirgot?js, kas ir nodok?a maks?t?js, nevar vienlaikus gan izv?l?ties piem?rot Direkt?vas 2006/112 316. panta 1. punkta b) apakšpunkt? paredz?to pe??as da?as rež?mu t?du m?kslas darbu pieg?dei, kas tam iepriekš tikuši pieg?d?ti no nodok?a atbr?votas pieg?des Kopienas iekšien?

ietvaros, gan pieprasīt tiesības atskaitīt iepriekš samaksātu pievienotās vērtības nodokli situācijās, kad šādas tiesības ir izslēgtas, ievērojot šīs direktīvas 322. panta b) punktu, ja pārdzīvais minētais noteikums nav ticis transponēts valsts tiesībās.

[Paraksti]

( \*1 ) Tiesvedības valoda – vācu.