

62017CJ0264

UNIONIN TUOMIOISTUIMEN TUOMIO (neljäs jaosto)

29 päivänä marraskuuta 2018 (*1)

Ennakkoratkaisupyyntö – Verotus – Arvonlisävero – Direktiivi 2006/112/EY – 314 artikla – 316 artikla – 322 artikla – Taide-esineisiin sovellettavat erityisjärjestelmät – Voittomarginaalijärjestelmä – Verovelvolliset jälleenmyyjät – Tekijän tai tämän oikeudenomistajien suorittamat taide-esineiden luovutukset – Yhteisöliiketoimet – Tilanne, jossa kansalliset veroviranomaiset kieltäytyvät tunnustamasta verovelvolliselle oikeutta valita voittomarginaalijärjestelmän soveltaminen – Soveltamisedellytykset – Ostoihin sisältyvän veron vähennysoikeus – Taide-, keräily- tai antiikkiesineet

Asiassa C-264/17,

jossa on kyse SEUT 267 artiklaan perustuvasta ennakkoratkaisupyyntöstä, jonka Finanzgericht Münster (Münsterin verotuomioistuin, Saksa) on esittänyt 11.5.2017 tekemällään päätöksellä, joka on saapunut unionin tuomioistuimeen 17.5.2017, saadakseen ennakkoratkaisun asiassa

Harry Mensing

vastaan

Finanzamt Hamm,

UNIONIN TUOMIOISTUIN (neljäs jaosto),

toimien kokoonpanossa: seitsemännen jaoston puheenjohtaja T. von Danwitz, joka hoitaa neljännen jaoston puheenjohtajan tehtäviä, sekä tuomarit K. Jürimäe, C. Lycourgos, E. Juhász ja C. Vajda (esittelevä tuomari),

julkisasiamies: M. Szpunar,

kirjaaja: hallintovirkamies R. ?ere?,

ottaen huomioon kirjallisessa käsittelyssä ja 14.6.2018 pidetyssä istunnossa esitetyn,

ottaen huomioon huomautukset, jotka sille ovat esittäneet

–

Harry Mensing, edustajanaan O.-G. Lippross, Rechtsanwalt, ja H. Portheine, Wirtschaftsprüfer,

–

Saksan hallitus, asiamiehinään T. Henze ja R. Kanitz,

–

Euroopan komissio, asiamiehinään L. Lozano Palacios, F. Clotuche-Duvieusart, M. Wasmeier ja R. Lyal,

kuultuaan julkisasiamiehen 13.9.2018 pidetyssä istunnossa esittämän ratkaisuehdotuksen,
on antanut seuraavan
tuomion

1

Ennakkoratkaisupyyntö koskee yhteisestä arvonlisäverojärjestelmästä 28.11.2006 annetun neuvoston direktiivin 2006/112/EY (EUVL 2006, L 347, s. 1; jäljempänä arvonlisäverodirektiivi) 316 artiklan 1 kohdan b alakohdan ja 322 artiklan b alakohdan tulkintaa.

2

Tämä pyyntö on esitetty asiassa, jossa asianosaisina ovat taidekauppias Harry Mensing ja Finanzamt Hamm (Hammin verovirasto, Saksa) ja joka koskee Hammin veroviraston kieltäytymistä soveltamasta voittomarginaalijärjestelmää pääasian kantajan muista jäsenvaltioista hankkimien taide-esineiden luovutuksiin.

Asiaa koskevat oikeussäännöt

Unionin oikeus

3

Arvonlisäverodirektiivin johdanto-osan 4, 7 ja 51 perustelukappaleessa todetaan seuraavaa:

”(4)

Sisämarkkinoiden toteuttaminen edellyttää, että jäsenvaltioissa sovelletaan liikevaihtoverolainsäädäntöä, joka ei vääristä kilpailun edellytyksiä eikä vaikeuta tavaroiden ja palvelujen vapaata liikkuvuutta. Sen vuoksi olisi tarpeen yhdenmukaistaa jäsenvaltioiden liikevaihtoverolainsäädäntö arvonlisäverojärjestelmän avulla tavoitteena poistaa mahdollisimman paljon tekijöitä, jotka ovat omiaan vääristämään kilpailun edellytyksiä sekä kansallisella että yhteisön tasolla.

— —

(7)

Yhteisen arvonlisäverojärjestelmän tarkoituksena on, vaikkakaan verokantoja ja vapautuksia verosta ei täysin yhdenmukaisteta, saada aikaan kilpailun tasapuolisuus siten, että kunkin jäsenvaltion alueella samanlaisiin tavaroihin ja palveluihin kohdistuu samansuuruinen vero tuotanto- ja jakeluketjun pituudesta riippumatta.

— —

(51)

Olisi säädettävä käytettyihin tavaroihin sekä taide-, antiikki- ja keräilyesineisiin sovellettavasta yhteisön verotusjärjestelmästä kaksinkertaisen verotuksen ja verovelvollisten välisen kilpailun vääristymisen ehkäisemiseksi.”

Tämän direktiivin 1 artiklan 2 kohdassa säädetään seuraavaa:

”Yhteisen arvonlisäverojärjestelmän periaatteena on soveltaa tavaroihin ja palveluihin yleistä kulutukseen kohdistuvaa veroa, joka on täsmälleen suhteutettu tavaroiden ja palvelujen hintoihin, riippumatta tätä verotusvaihetta edeltävässä tuotannossa ja jakelussa suoritettujen liiketoimien lukumäärästä.

Jokaisesta liiketoimesta on suoritettava tavarun tai palvelun hinnan perusteella tähän tavaraan tai palveluun sovellettavan verokannan mukaan laskettu arvonlisävero (ALV), josta on vähennetty hinnan muodostavia eri kustannuksia välittömästi rasittavan arvonlisäveron määrä.

Yhteistä arvonlisäverojärjestelmää sovelletaan vähittäiskauppavaiheen päättymiseen saakka.”

Kyseisen direktiivin 311 artiklan 1 kohdassa säädetään seuraavaa:

”Rajoittamatta muiden yhteisön säännösten soveltamista tässä luvussa tarkoitetaan:

— —

2)

’taide-esineillä’ liitteessä IX olevassa A osassa mainittuja esineitä;

— —

5)

’verovelvollisella jälleenmyyjällä’ verovelvollista, joka liiketoimintansa puitteissa jälleenmyyntitarkoituksessa ostaa tai ottaa yrityksensä tarpeisiin taikka maahantuo käytettyjä tavaroita, taide-, keräily- tai antiikkiesineitä, riippumatta siitä, toimiiko tämä omissa nimissään taikka toisen lukuun osto- tai myyntiprovisiota koskevan sopimuksen perusteella;

— —”

Saman direktiivin 314 artiklassa säädetään seuraavaa:

”Voittomarginaalijärjestelmää sovelletaan verovelvollisen jälleenmyyjän suorittamiin käytettyjen tavaroiden sekä taide-, keräily- tai antiikkiesineiden luovutuksiin, kun ne on tälle yhteisössä luovuttanut joku seuraavista:

a)

henkilö, joka ei ole verovelvollinen;

b)

toinen verovelvollinen, jos tämän toisen verovelvollisen suorittama tavaran luovutus on vapautettu verosta 136 artiklan mukaisesti;

c)

toinen verovelvollinen, jos tämän toisen verovelvollisen suorittamaan luovutukseen sovelletaan 282–292 artiklassa säädettyä pienten yritysten verovapautusta ja jos kyseessä on tuotantotavara;

d)

toinen verovelvollinen jälleenmyyjä, jos tämän toisen verovelvollisen jälleenmyyjän suorittamasta luovutuksesta on suoritettu arvonlisäveroa tämän voittomarginaalijärjestelmän mukaisesti.”

7

Arvonlisäverodirektiivin 315 artiklassa säädetään seuraavaa:

”Edellä 314 artiklassa tarkoitetun tavaroiden luovutuksen veron perusteena on verovelvollisen jälleenmyyjän saama voittomarginaali vähennettynä voittomarginaaliin kuuluvalla arvonlisäveron määrällä.

Verovelvollisen jälleenmyyjän voittomarginaali vastaa verovelvollisen jälleenmyyjän perimän tavaran myyntihinnan ja ostohinnan välistä eroa.”

8

Direktiivin 316 artiklassa säädetään seuraavaa:

”1. Jäsenvaltiot myöntävät verovelvollisille jälleenmyyjille oikeuden valita voittomarginaalijärjestelmän soveltamisen luovutuksiin, jotka koskevat seuraavia tavaroita:

a)

taide-, keräily- tai antiikkiesineitä, jotka he itse ovat maahantuoneet;

b)

tekijän tai tämän oikeudenomistajien heille luovuttamia taide-esineitä;

c)

muun verovelvollisen heille luovuttamia taide-esineitä, kun tämän verovelvollisen suorittamaan luovutukseen on sovellettu 103 artiklan mukaista alennettua verokantaa.

2. Jäsenvaltiot päättävät vähintään kaksi kalenterivuotta voimassa olevan 1 kohdassa säädetyn oikeuden käyttämisen yksityiskohtaisista säännöistä.”

9

Direktiivin 317 artiklassa säädetään seuraavaa:

”Kun verovelvollinen jälleenmyyjä käyttää 316 artiklassa säädettyä oikeutta, veron peruste määritetään 315 artiklan mukaisesti.

Verovelvollisen jälleenmyyjän itse maahantuomien taide-, keräily- tai antiikkiesineiden luovutusten

voittomarginaalin laskemisessa huomioon otettava ostohinta on sama kuin 85–89 artiklan mukainen maahantuonnin veron peruste lisättynä maahantuonnista maksettavalla tai maksetulla arvonlisäverolla.”

10

Kyseisen direktiivin 322 artiklassa säädetään seuraavaa:

”Siltä osin kuin verovelvollinen jälleenmyyjä luovuttaa tavaroita voittomarginaalijärjestelmän alaisina, verovelvollinen jälleenmyyjä ei saa vähentää siitä arvonlisäverosta, jonka tämä on velvollinen maksamaan, seuraavia määriä:

a)

verovelvollisen jälleenmyyjän itse maahantuomista taide-, keräily- ja antiikkiesineistä maksettavaa tai maksettua arvonlisäveroa;

b)

tekijän tai tämän oikeudenomistajien verovelvolliselle jälleenmyyjälle luovuttamista, tai myöhemmin luovutettavista, taide-esineistä maksettavaa tai maksettua arvonlisäveroa;

c)

muun verovelvollisen kuin verovelvollisen jälleenmyyjän tälle luovuttamista, tai myöhemmin luovutettavista, taide-esineistä maksettavaa tai maksettua arvonlisäveroa.”

Saksan oikeus

11

Liikevaihtoverolain (Umsatzsteuergesetz, jäljempänä UStG) 25a §:ssä säädetään seuraavaa:

”(1) Irtainten esineiden 1 §:n 1 momentin 1 kohdassa tarkoitettujen luovutusten verottamisessa sovelletaan seuraavissa säännöksissä säädetyn mukaista järjestelmää (voittomarginaalijärjestelmä), kun seuraavat edellytykset täyttyvät:

1.

Elinkeinonharjoittaja on jälleenmyyjä. Jälleenmyyjäksi katsotaan se, joka käy ammattimaisesti kauppaa irtaimilla esineillä tai myy tällaisia esineitä omissa nimissään julkisissa huutokaupoissa.

2.

Tavarat on luovutettu jälleenmyyjälle yhteisön alueella. Tästä luovutuksesta

a)

ei ollut maksettava liikevaihtoveroa tai sitä ei ollut kannettu 19 §:n 1 momentin mukaan tai

b)

sen osalta sovellettiin voittomarginaalijärjestelmää.

--

(2) Jälleenmyyjä voi viimeistään kalenterivuoden ensimmäisen liikevaihtoveroilmoituksen jättämisen yhteydessä ilmoittaa verovirastolle, että se soveltaa voittomarginaalijärjestelmää kyseisen kalenterivuoden alusta alkaen myös seuraavien tavaroiden osalta:

--

2.

Taide-esineet, kun niiden luovutus jälleenmyyjälle oli verollinen eikä luovutuksen suorittajana ollut jälleenmyyjä.

Ilmoitus sitoo jälleenmyyjää vähintään kaksi kalenterivuotta.

(3) Liikevaihto määräytyy sen määrän mukaan, jolla myyntihinta ylittää tavarán ostohinnan;

--

(7) Sovellettavaksi tulevat seuraavat erityisjärjestelyt:

1.

Voittomarginaalijärjestelmää ei sovelleta

a)

jälleenmyyjän yhteisöhankintana hankkimán tavarán luovutukseen silloin, kun tavarán luovutukseen jälleenmyyjälle on sovellettu muualla yhteisön alueella yhteisöluovutusten verovapautusta,

--”

Pääasia ja ennakkoratkaisukysymykset

12

Mensing on Saksaan sijoittautunut taidekauppias, joka harjoittaa galleriatoimintaa useissa Saksan kaupungeissa. Muihin jäsenvaltioihin sijoittautuneet taiteilijat toimittivat hänelle vuoden 2014 kuluessa taide-esineitä. Nämä luovutukset ilmoitettiin niissä jäsenvaltioissa, joihin taiteilijat olivat sijoittautuneet, verosta vapautetuiksi yhteisöluovutuksiksi. Mensing maksoi niistä arvonlisäveroa tavaroiden yhteisöhankinnan perusteella.

13

Mensing vaati Hammin verovirastoa soveltamaan näihin luovutuksiin voittomarginaalijärjestelmää. Hammin verovirasto epäsi vaatimuksen ja korotti sen arvonlisäveron, jonka Mensing oli velvollinen maksamaan, määrää 19763,31 eurolla.

14

Mensing ei ole käyttänyt ostoihin sisältyvän arvonlisäveron vähennysoikeuttaan, vaikka ennakkoratkaisua pyytäneen tuomioistuimen mukaan se on menettelysäännösten perusteella vielä mahdollista.

15

Mensing teki verotuspäätöksestä oikaisuvaatimuksen, joka hylättiin, ja nosti sen jälkeen kanteen Finanzgericht Münsterissä (Münsterin verotuomioistuin, Saksa). Hän esittää, että kyseinen kansallinen lainsäädäntö ei ole yhteensopiva unionin oikeuden kanssa, ja vaatii, että asiassa on sovellettava välittömästi arvonlisäverodirektiivin 316 artiklan 1 kohdan b alakohtaa.

16

Ennakkoratkaisua pyytäneellä tuomioistuimella on epäilyjä siitä, onko UStG:n 25a §:n 7 momentin 1 kohdan a alakohhta yhteensopiva arvonlisäverodirektiivin 316 artiklan 1 kohdan b alakohdan kanssa. Se toteaa, että Saksan oikeuden mukaan voittomarginaalijärjestelmää ei sovelleta jälleenmyyjän Euroopan unionin sisällä hankkiman tavaran luovutuksiin, jos tavaran luovutus jälleenmyyjälle oli vapautettu yhteisöluovutuksena verosta muissa unionin jäsenvaltioissa. Tämä voittomarginaalijärjestelmän soveltamisalan ulkopuolelle jättäminen ei kuitenkaan seuraa arvonlisäverodirektiivin 316 artiklan 1 kohdan b alakohdasta ja voi johtaa kilpailun vääristymiseen.

17

Ennakkoratkaisua pyytäneen tuomioistuimen mukaan oikeutta valita arvonlisäverodirektiivin 316 artiklan 1 kohdan b alakohdassa säädetyn voittomarginaalijärjestelmän soveltaminen sovelletaan ainoastaan jonkun direktiivin 314 artiklassa lueteltuihin henkilöiden ryhmiin kuuluvan henkilön suorittamiin luovutuksiin. Verosta vapautetut yhteisöluovutukset eivät kuitenkaan kuulu tämän säännöksen piiriin. Tämän takia tämä oikeus ei tule sovellettavaksi sellaisten taide-esineiden luovutusten osalta, jotka verovelvollinen jälleenmyyjä on hankkinut verosta vapautetun tavaroiden yhteisöhankinnan yhteydessä.

18

Sen varalta, että Mensingin kaltaisessa tilanteessa oleva henkilö voisi silti päästä arvonlisäverodirektiivin 316 artiklan 1 kohdan b alakohdassa säädetyn voittomarginaalijärjestelmän piiriin, ennakkoratkaisua pyytänyt tuomioistuin kysyy vielä, voiko tämä henkilö saada tämän järjestelmän ohella myös oikeuden aikaisemmassa vaihdannan vaiheessa maksetun arvonlisäveron vähentämiseen. Ennakkoratkaisua pyytäneen tuomioistuimen käsityksen mukaan mahdollisuus soveltaa voittomarginaalijärjestelmää ja samanaikaisesti vähentää aikaisemmassa vaihdannan vaiheessa maksettu arvonlisävero on ristiriidassa arvonlisäverodirektiivillä käyttöön otetun järjestelmän kanssa.

19

Tässä tilanteessa Finanzgericht Münster on päättänyt lykätä asian käsittelyä ja esittää unionin tuomioistuimelle seuraavat ennakkoratkaisukysymykset:

”1)

Onko [arvonlisävero]direktiivin 316 artiklan 1 kohdan b alakohtaa tulkittava siten, että verovelvolliset jälleenmyyjät voivat soveltaa voittomarginaalijärjestelmää myös sellaisten taide-esineiden luovutukseen, jotka tekijä tai tämän oikeudenomistajat, jotka eivät ole [arvonlisävero]direktiivin 314 artiklassa tarkoitettuja henkilöitä, olivat luovuttaneet heille

yhteisöluovutuksina?

2)

Jos ensimmäiseen kysymykseen vastataan myöntävästi, vaaditaanko [arvonlisävero]direktiivin 322 artiklan b alakohdassa, että jälleenmyyjältä on evättävä arvonlisäveron vähennysoikeus taide-esineiden yhteisöhankintojen osalta myös silloin, kun ei ole olemassa kansallista säännöstä, jossa olisi tätä vastaava sääntely?”

Ennakkoratkaisukysymysten tarkastelu

Ensimmäinen kysymys

20

Ennakkoratkaisua pyytänyt tuomioistuin haluaa selvittää ensimmäisellä kysymyksellään, onko arvonlisäverodirektiivin 316 artiklan 1 kohdan b alakohtaa tulkittava siten, että verovelvollinen jälleenmyyjä voi valita voittomarginaalijärjestelmän soveltamisen sellaisten taide-esineiden luovutukseen, jotka tekijä tai tämän oikeudenomistajat olivat luovuttaneet sille aikaisemmassa vaihdannan vaiheessa arvonlisäverosta vapautetun yhteisöluovutuksen yhteydessä, vaikka nämä henkilöt eivät kuulu direktiivin 314 artiklassa lueteltuihin henkilöryhmiin.

21

Aluksi on todettava, että – jollei ennakkoratkaisua pyytäneen tuomioistuimen suorittamasta tarkistuksesta muuta ilmene – pääasiassa kyseessä oleva oikeusriita koskee arvonlisäverodirektiivin 311 artiklan 1 kohdan 2 alakohdassa tarkoitettujen taide-esineiden luovutuksia verovelvolliselle jälleenmyyjälle, sellaisena kuin se on määritelty tämän direktiivin 311 artiklan 1 kohdan 5 alakohdassa.

22

On myös palautettava mieleen, että järjestelmä verovelvollisen jälleenmyyjän saaman voittomarginaalin verottamiseksi taide-esineiden luovutusten yhteydessä on arvonlisäverotuksessa erityisjärjestelmä, joka poikkeaa arvonlisäverodirektiivin mukaisesta yleisestä järjestelmästä. Arvonlisäverodirektiivin 314 ja 316 artiklaa, joissa määritetään tilanteet, joihin kyseistä erityisjärjestelmää voidaan soveltaa, on täten tulkittava suppeasti (ks. vastaavasti tuomio 18.5.2017, Litdana, C-624/15, EU:C:2017:389, 23 kohta oikeuskäytäntöviittauksineen).

23

Tämä suppean tulkinnan sääntö ei kuitenkaan tarkoita sitä, että tämän järjestelmän määrittelemiseksi käytettyjä ilmaisuja pitäisi tulkita niin, että järjestelmä menettäisi tavoitellut vaikutuksensa. Näiden ilmaisujen tulkinnan tulee kuitenkin soveltua yhteen niiden tavoitteiden kanssa, joihin tällä järjestelmällä pyritään, ja siinä on noudatettava verotuksen neutraalisuuden periaatetta (ks. analogisesti tuomio 21.3.2013, PFC Clinic, C-91/12, EU:C:2013:198, 23 kohta oikeuskäytäntöviittauksineen).

24

Lisäksi vakiintuneen oikeuskäytännön mukaan unionin oikeuden säännöksen tulkittamisessa on otettava huomioon paitsi sen sanamuoto myös sen asiayhteys ja sillä lainsäädännöllä tavoitellut päämäärät, jonka osa säännös on (tuomio 21.9.2017, Aviva, C-605/15, EU:C:2017:718, 24 kohta oikeuskäytäntöviittauksineen).

25

Ensinnäkin arvonlisäverodirektiivin 316 artiklan sanamuodosta käy ilmi, että siinä säädetään, että jäsenvaltiot myöntävät verovelvollisille jälleenmyyjille oikeuden valita voittomarginaalijärjestelmän soveltaminen kyseisessä artiklassa tyhjentävästi lueteltuihin tavaroiden luovutuksiin. Artiklan sanamuodosta ei kuitenkaan ilmene, että tämä valintaoikeus riippuu kyseisen direktiivin 314 artiklan a–d alakohdassa säädettyjen edellytysten noudattamisesta tai että jäsenvaltioilla, joiden on päätettävä oikeuden käyttämisen yksityiskohtaisista säännöistä, olisi harkintavaltaa niiden edellytysten osalta, joita ne voivat asettaa verovelvollisen jälleenmyyjän oikeudelle valita tämän järjestelmän soveltaminen.

26

Se, että jäsenvaltio asettaa ehdoksi verovelvollisen jälleenmyyjän oikeudelle soveltaa voittomarginaalijärjestelmää luovutukseen, joka seuraa arvonlisäverodirektiivin 316 artiklan 1 kohdan b alakohdassa tarkoitettua taide-esineen yhteisöluovutusta, sen, että yhteisöluovutuksen yhteydessä taide-esineen luovuttaja on joku kyseisen direktiivin 314 artiklan a–d alakohdassa luetelluista henkilöistä, olisi arvonlisäverodirektiivin 316 artiklan 1 kohdan b alakohdan sanamuodon vastaista.

27

Toiseksi arvonlisäverodirektiivin 316 artiklan 1 kohdan asiayhteyden tarkastelu vahvistaa tämän tulkinnan oikeellisuuden.

28

Asiayhteyden tarkastelusta nimittäin seuraa, että arvonlisäverodirektiivin 316 artiklan 1 kohdalla on oma ja itsenäinen soveltamisala tämän direktiivin 314 artiklan soveltamisalaan nähden. Mainitussa 314 artiklassa säädetään nimittäin velvollisuudesta soveltaa voittomarginaalijärjestelmää verovelvollisen jälleenmyyjän suorittamiin tiettyihin luovutuksiin, kun taas 316 artiklan 1 kohdassa säädetään yksinkertaisesti oikeudesta valita tietyin edellytyksin kyseisen järjestelmän soveltaminen. Valintaoikeus menettäisi kuitenkin tarkoituksensa, jos sen harjoittamiselle asetettaisiin samat edellytykset kuin ne, joista arvonlisäverodirektiivin 314 artiklassa säädetään voittomarginaalijärjestelmän pakollisen soveltamisen osalta. Niinpä kyseisen direktiivin 314 artiklan soveltamisala on rajoitettu unionin sisällä suoritettaviin tavaroiden luovutuksiin, mutta tällainen rajoitus ei päde tämän direktiivin 316 artiklan 1 kohdan osalta.

29

Arvonlisäverodirektiivin 322 artiklan b alakohdan ja 316 artiklan 1 kohdan tarkastelu vahvistaa, että viimeksi mainittu säännös on direktiivin 314 artiklaan nähden oma ja itsenäinen säännöksensä. Mainitun 322 artiklan b alakohdassa nimittäin pääasiallisesti suljetaan pois verovelvollisen jälleenmyyjän oikeus vähentää siitä arvonlisäveron määrästä, jonka se on velvollinen maksamaan, arvonlisäverodirektiivin 316 artiklan 1 kohdan b alakohdan mukaisesti luovutetuista taide-esineistä maksettava tai maksettu arvonlisävero.

Tällaista poissuljentaa, joka edellyttää vähennysoikeuden olemassaoloa ja siten aikaisemmassa vaihdannan vaiheessa ollutta verollista liiketoimintaa, ei voida soveltaa arvonlisäverodirektiivin 314 artiklassa tarkoitetuissa tapauksissa, joissa edellytetään, että taide-esineen luovutuksesta verovelvolliselle jälleenmyyjälle ei ollut suoritettava arvonlisäveroa tai se oli vapautettu verosta.

Lisäksi on todettava, että arvonlisäverodirektiivin 316 artiklan asiayhteyden tarkastelun perusteella voidaan hylätä Saksan hallituksen väite, jonka mukaan voittomarginaalijärjestelmää ei voida soveltaa toisiin jäsenvaltioihin sijoittautuneilta talouden toimijoilta hankittujen taide-esineiden luovutuksiin, koska verotettavaa tapahtumaa, erityisesti yhteisöhankintaa, ei ole mainittu arvonlisäverodirektiivin 316 artiklan 1 kohdan b alakohdassa. Kuten julkisasiamies on todennut ratkaisuehdotuksensa 65 kohdassa, voittomarginaalijärjestelmässä ei säännellä tavaroiden verotusta sen vaiheen osalta, jossa verovelvollinen jälleenmyyjä hankkii ne, vaan niiden myyntivaiheen osalta, minkä vahvistaa se, että kyseisen direktiivin 315 ja 317 artiklan mukaan veron peruste lasketaan verovelvollisen jälleenmyyjän perimän tavaran myyntihinnan perusteella.

Kolmanneksi arvonlisäverodirektiivin yleisistä tavoitteista on todettava, että kyseisen direktiivin johdanto-osan neljännessä ja seitsemännessä perustelukappaleesta käy ilmi, että direktiivillä pyritään toteuttamaan arvonlisäverojärjestelmä, joka ei vääristä kilpailun edellytyksiä eikä vaikeuta tavaroiden ja palvelujen vapaata liikkuvuutta. Vakiintuneesta oikeuskäytännöstä käy lisäksi ilmi, että verotuksen neutraalisuuden periaate kuuluu erottamattomasti tällä direktiivillä käyttöön otettuun yhteiseen arvonlisäverojärjestelmään ja että tämä periaate on esteenä erityisesti sille, että samoja liiketoimia suorittavia taloudellisia toimijoita kohdeltaisiin eri tavoin arvonlisäverotuksessa (ks. vastaavasti tuomio 13.3.2014, ATP PensionService, C-464/12, EU:C:2014:139, 42 ja 44 kohta oikeuskäytäntöviittauksineen).

Saksan hallituksen kannattamassa tulkinnassa, jonka mukaan arvonlisäverodirektiivin 316 artiklaa ei voida soveltaa yhteisöliiketoimen jälkeisiin luovutuksiin, jätetään ottamatta huomioon arvonlisäverojärjestelmän perustana olevat periaatteet. Tämä tulkinta johtaisi nimittäin erityisesti syrjintään niiden verojärjestelmien välillä, joita sovelletaan yhtäältä sellaisten taide-esineiden luovutuksiin, jotka on luovutettu aikaisemmassa vaihdannan vaiheessa tämän jäsenvaltion sisällä, ja toisaalta sellaisten taide-esineiden luovutuksiin, jotka olivat aikaisemmassa vaihdannan vaiheessa verosta vapautetun yhteisöluovutuksen kohteena. Kuten Saksan hallitus on myöntänyt istunnossa, UStG:n 25a §:n 7 momentin 1 kohdan a alakohdassa olevan kaltainen kielto johtaa syrjintään sen perusteella, ovatko jälleenmyyjälle luovutetut taide-esineet alkuperältään kotimaisia vai ovatko ne peräisin muualta yhteisöstä, koska verovelvollinen jälleenmyyjä ei voi kansallisen säännöksen mukaan valita voittomarginaalijärjestelmän soveltamista sellaisen taide-esineen luovutukseen, joka on ollut aikaisemmassa vaihdannan vaiheessa yhteisöluovutuksen kohteena, mutta se voi sen sijaan soveltaa tätä järjestelmää sellaisen taide-esineen luovutukseen, joka on luovutettu aikaisemmassa vaihdannan vaiheessa Saksassa.

Kyseisestä kansallisesta säännöksestä seuraava syrjintä uhkaa vaarantaa taide-esineiden vapaata liikkuvuutta ja vääristää kilpailun edellytyksiä verovelvollisten jälleenmyyjien välillä

unionissa ja kyseenalaistaa verotuksen neutraalisuuden periaatteen, koska samoja liiketoimia eli erityisesti taide-esineiden hankintaa ja jälleenmyyntiä suorittaviin verovelvollisiin jälleenmyyjiin sovelletaan erilaista kohtelua sen suhteen, onko näiden esineiden osalta mahdollista valita voittomarginaalijärjestelmän soveltaminen, sen mukaan, onko esineet luovutettu aikaisemmassa vaihdannan vaiheessa kyseisen jäsenvaltion alueella vai ovatko ne olleet aikaisemmassa vaihdannan vaiheessa verosta vapautetun yhteisöluovutuksen kohteena.

35

Toisaalta voittomarginaalijärjestelmän tavoitteista on todettava, että arvonlisäverodirektiivin johdanto-osan 51 perustelukappaleen mukaan tämän järjestelmän tavoitteena on kaksinkertaisen verotuksen ehkäiseminen käytettyjen tavaroiden sekä taide-, antiikki- ja keräilyesineiden alalla ja verovelvollisten välisen kilpailun vääristymisen ehkäiseminen.

36

On todettava, että sen selvittäminen, onko tietystä tavarasta suoritettu aikaisemmin arvonlisäveroa, saattaa kuitenkin osoittautua tällä alalla vaikeaksi, koska taide-, antiikki- ja keräilyesineiden luonteen takia esine voi olla vanha tai se on voinut olla aikaisemmin useiden sellaisten eri henkilöiden, jotka eivät ole verovelvollisia, välisen kaupan kohteena. Juuri näiden sen selvittämisessä, onko tällaisista esineistä mahdollisesti suoritettu aikaisemmin arvonlisäveroa, ilmenevien vaikeuksien takia arvonlisäverodirektiivissä säädetään oikeudesta valita voittomarginaalijärjestelmän soveltaminen ja laskea maksettava arvonlisävero – kuten tämän tuomion 31 kohdassa on painotettu – pääasiallisesti näiden tavaroiden myyntihinnan perusteella.

37

Kyseisiä vaikeuksia ei kuitenkaan voi ilmentyä silloin, kun arvonlisäverodirektiivin 316 artiklan 1 kohdan b alakohdassa tarkoitetun esineen on luovuttanut joku tämän direktiivin 314 artiklan a–d alakohdassa luetelluista henkilöistä, koska tällaisesta luovutuksesta ei ollut suoritettava arvonlisäveroa tai se oli vapautettu siitä, kuten tämän tuomion 30 kohdasta ilmenee. Tällaisessa tapauksessa voittomarginaalijärjestelmän käyttöönotto arvonlisäverodirektiivin 316 artiklassa tarkoitettujen tavaroiden luovutusten osalta ei olisi tämän tuomion 35 kohdassa nimettyyn tavoitteeseen nähden perustelua.

38

Arvonlisäverodirektiivin 316 artiklan 1 kohdan b alakohdan sanamuodosta mutta myös sen asiayhteydestä ja kyseisen säännöksen sekä sillä lainsäädännöllä, jonka osa se on, tavoitelluista tavoitteista seuraa näin ollen, että jäsenvaltio ei voi vaatia, että verovelvollisen jälleenmyyjän on täytettävä arvonlisäverodirektiivin 314 artiklan a–d alakohdassa luetellut edellytykset voidakseen valita voittomarginaalijärjestelmän soveltamisen.

39

Kaikkien edellä olevien seikkojen perusteella ensimmäiseen kysymykseen on vastattava, että arvonlisäverodirektiivin 316 artiklan 1 kohdan b alakohtaa on tulkittava siten, että verovelvollinen jälleenmyyjä voi valita voittomarginaalijärjestelmän soveltamisen sellaisten taide-esineiden luovutukseen, jotka tekijä tai tämän oikeudenomistajat olivat luovuttaneet sille aikaisemmassa vaihdannan vaiheessa arvonlisäverosta vapautetun yhteisöluovutuksen yhteydessä, vaikka nämä henkilöt eivät kuulu direktiivin 314 artiklassa lueteltuihin henkilöryhmiin.

40

Ennakkoratkaisua pyytänyt tuomioistuin haluaa selvittää toisella kysymyksellään, voiko verovelvollinen jälleenmyyjä samanaikaisesti yhtäältä valita, että sellaisten taide-esineiden luovutukseen, jotka oli luovutettu sille aikaisemmassa vaihdannan vaiheessa suoritetun arvonlisäverosta vapautetun yhteisöluovutuksen yhteydessä, sovelletaan arvonlisäverodirektiivin 316 artiklan 1 kohdan b alakohdassa tarkoitettua voittomarginaalijärjestelmää, ja toisaalta vedota niissä tapauksissa, joissa arvonlisäveron vähennysoikeus on suljettu pois direktiivin 322 artiklan b alakohdan perusteella, oikeuteen saada vähentää aikaisemmassa vaihdannan vaiheessa maksettu arvonlisävero, jos viimeksi mainittua säännöstä ei ole saatettu osaksi kansallista oikeusjärjestystä.

Tutkittavaksi ottaminen

41

Aivan aluksi on tutkittava Saksan hallituksen väite, jonka mukaan toista kysymystä ei voida ottaa tutkittavaksi. Kyseisen hallituksen mukaan kysymys koskee hypoteettista ongelmaa, joka ei ole merkityksellinen pääasiassa annettavan ratkaisun kannalta, koska Mensing ei ole käyttänyt aikaisemmassa vaihdannan vaiheessa maksetun arvonlisäveron vähennysoikeutta kysymyksessä olevien luovutusten osalta.

42

Tästä on muistutettava, että SEUT 267 artiklan mukaisessa unionin tuomioistuimen ja kansallisten tuomioistuinten välisessä yhteistyössä yksinomaan kansallisen tuomioistuimen, jossa asia on vireillä ja joka vastaa annettavasta ratkaisusta, tehtävänä on kunkin asian erityispiirteiden perusteella harkita, onko ennakkoratkaisu tarpeen asian ratkaisemiseksi ja onko sen unionin tuomioistuimelle esittämällä kysymyksillä merkitystä asian kannalta. Jos esitetty kysymys koskee unionin oikeuden tulkintaa, unionin tuomioistuimen on näin ollen lähtökohtaisesti ratkaistava se. Unionin tuomioistuin voi jättää tutkimatta kansallisen tuomioistuimen esittämän pyynnön ainoastaan, jos on ilmeistä, että pyydetyllä unionin oikeuden tulkitsemisella ei ole mitään yhteyttä kansallisessa tuomioistuimessa käsiteltävän asian tosiseikkoihin tai kohteeseen, jos kyseinen ongelma on luonteeltaan hypoteettinen taikka jos unionin tuomioistuimella ei ole tiedossaan niitä tosiseikkoja ja oikeudellisia seikkoja, jotka ovat tarpeen, jotta se voisi antaa hyödyllisen vastauksen sille esitettyihin kysymyksiin (tuomio 17.3.2016, Aspiro, C-40/15, EU:C:2016:172, 17 kohta oikeuskäytäntöviittauksineen).

43

Vaikka on selvää, että Mensing ei ole vielä käyttänyt aikaisemmassa vaihdannan vaiheessa maksetun arvonlisäveron vähennysoikeutta, ennakkoratkaisupäätöksestä, sellaisena kuin se on otettu tiivistetysti tämän tuomion 14 kohtaan, käy ilmi, että kansallisten menettelysäännösten mukaan hänen on vielä mahdollista käyttää tätä oikeutta pääasian oikeusriidassa.

44

Tällaisessa tilanteessa toista kysymystä ei voida katsoa kysymykseksi, jolla ei ilmeisesti ole mitään yhteyttä kansallisessa tuomioistuimessa käsiteltävän asian tosiseikkoihin tai kohteeseen, ja se on otettava näin ollen tutkittavaksi.

45

Arvonlisäverojärjestelmän keskeisenä periaatteena on, että aikaisemmassa vaihdannan vaiheessa hankituista tavaroista tai palveluista maksetun arvonlisäveron vähennysoikeus edellyttää, että näiden tavaroiden tai palveluiden hankintakulut kuuluvat niihin osiin, joista myöhemmässä vaihdannan vaiheessa suoritettujen verollisten ja vähennykseen oikeuttavien liiketoimien hinta muodostuu (tuomio 28.11.2013, MDDP, C-319/12, EU:C:2013:778, 41 kohta).

46

Kuten julkisasiamies on todennut ratkaisuehdotuksensa 71 ja 72 kohdassa, tätä periaatetta ei noudatettaisi, jos verovelvollinen jälleenmyyjä voisi vähentää aikaisemmassa vaihdannan vaiheessa maksamansa arvonlisäveron arvonlisäverodirektiivin 322 artiklan b alakohdassa tarkoitetuissa tilanteissa silloin, kun se valitsee voittomarginaalijärjestelmän soveltamisen arvonlisäverodirektiivin 316 artiklan 1 kohdan b alakohdan nojalla. Silloin kun voittomarginaalin erityisjärjestelmää sovelletaan, veron perusteena on arvonlisäverodirektiivin 315 ja 317 artiklan mukaan verovelvollisen jälleenmyyjän saama voittomarginaali vähennettynä voittomarginaaliin kuuluvalla arvonlisäveron määrällä. Tällaisessa tilanteessa ostohinnassa maksettua arvonlisäveroa ei sisällytetä myynnin osalta kannettavaan veroon, eikä sen perusteella ole siten oikeutta tehdä vähennystä.

47

Tämän takia arvonlisäverodirektiivin 322 artiklan b alakohdassa säädetään, että verovelvollinen jälleenmyyjä ei saa vähentää siitä arvonlisäverosta, jonka tämä on velvollinen maksamaan, tekijän tai tämän oikeudenomistajien verovelvolliselle jälleenmyyjälle luovuttamista tai myöhemmin luovutettavista taide-esineistä maksettavaa tai maksettua arvonlisäveroa siltä osin kuin verovelvollinen jälleenmyyjä luovuttaa tavaroita voittomarginaalijärjestelmän alaisina.

48

Toisin sanoen verovelvollinen jälleenmyyjä ei voi valita tällaisen luovutuksen osalta samanaikaisesti direktiivin 316 artiklan 1 kohdan b alakohdassa säädettyä voittomarginaalijärjestelmän soveltamista ja vedota oikeuteen saada vähentää aikaisemmassa vaihdannan vaiheessa maksettu arvonlisävero.

49

Käsiteltävässä asiassa Mensing vetoaa välittömästi arvonlisäverodirektiivin 316 artiklan 1 kohdan b alakohdassa säädettyyn valintaoikeuteen, josta ei säädetä pääasiassa kyseessä olevassa kansallisessa lainsäädännössä taide-esineiden yhteisöluovutusten osalta. Tästä seuraa, että Mensing voi päästä osalliseksi tämän artiklan mukaisesta voittomarginaalijärjestelmästä ainoastaan tässä direktiivissä säädettyjen edellytysten mukaisesti eli silloin, kun hän ei käytä näiden luovutusten osalta aikaisemmassa vaihdannan vaiheessa maksetun arvonlisäveron vähennysoikeutta.

50

Tällaisessa tilanteessa toiseen kysymykseen on vastattava, että verovelvollinen jälleenmyyjä ei voi samanaikaisesti yhtäältä valita, että sellaisten taide-esineiden luovutukseen, jotka oli luovutettu sille aikaisemmassa vaihdannan vaiheessa suoritettua arvonlisäverosta vapautetun

yhteisöluovutuksen yhteydessä, sovelletaan arvonlisäverodirektiivin 316 artiklan 1 kohdan b alakohdassa tarkoitettua voittomarginaalijärjestelmää, ja toisaalta vedota niissä tapauksissa, joissa arvonlisäveron vähennysoikeus on suljettu pois direktiivin 322 artiklan b alakohdan perusteella, oikeuteen saada vähentää aikaisemmassa vaihdannan vaiheessa maksettu arvonlisävero, jos viimeksi mainittua säännöstä ei ole saatettu osaksi kansallista oikeusjärjestystä.

Oikeudenkäyntikulut

51

Pääasian asianosaisten osalta asian käsittely unionin tuomioistuimessa on välivaihe kansallisessa tuomioistuimessa vireillä olevan asian käsittelyssä, minkä vuoksi kansallisen tuomioistuimen asiana on päättää oikeudenkäyntikulujen korvaamisesta. Oikeudenkäyntikuluja, jotka ovat aiheutuneet muille kuin näille asianosaisille huomautusten esittämisestä unionin tuomioistuimelle, ei voida määrätä korvattaviksi.

Näillä perusteilla unionin tuomioistuin (neljäs jaosto) on ratkaissut asian seuraavasti:

1)

Yhteisestä arvonlisäverojärjestelmästä 28.11.2006 annetun neuvoston direktiivin 2006/112/EY 316 artiklan 1 kohdan b alakohtaa on tulkittava siten, että verovelvollinen jälleenmyyjä voi valita voittomarginaalijärjestelmän soveltamisen sellaisten taide-esineiden luovutukseen, jotka tekijä tai tämän oikeudenomistajat olivat luovuttaneet sille aikaisemmassa vaihdannan vaiheessa arvonlisäverosta vapautetun yhteisöluovutuksen yhteydessä, vaikka nämä henkilöt eivät kuulu direktiivin 314 artiklassa lueteltuihin henkilöryhmiin.

2)

Verovelvollinen jälleenmyyjä ei voi samanaikaisesti yhtäältä valita, että sellaisten taide-esineiden luovutukseen, jotka oli luovutettu sille aikaisemmassa vaihdannan vaiheessa suoritettuna arvonlisäverosta vapautetun yhteisöluovutuksen yhteydessä, sovelletaan direktiivin 2006/112 316 artiklan 1 kohdan b alakohdassa tarkoitettua voittomarginaalijärjestelmää, ja toisaalta vedota niissä tapauksissa, joissa arvonlisäveron vähennysoikeus on suljettu pois direktiivin 322 artiklan b alakohdan perusteella, oikeuteen saada vähentää aikaisemmassa vaihdannan vaiheessa maksettu arvonlisävero, jos viimeksi mainittua säännöstä ei ole saatettu osaksi kansallista oikeusjärjestystä.

Allekirjoitukset

(*1) Oikeudenkäyntikieli: saksa.