

62017CC0264

GENERALINIO ADVOKATO

MACIEJ SZPUNAR IŠVADA,

pateikta 2018 m. rugsėjo 13 d. (1)

Byla C-264/17

Harry Mensing

prieš

Finanzamt Hamm

(Finanzgericht Münster (Miunsterio finansų teismas, Vokietija) prašymas priimti prejudicinį sprendimą)

„Prašymas priimti prejudicinį sprendimą – Mokesčiai – Pridėtinės vertės mokestis – Direktyva 2006/112/EB – 314 ir 316 straipsniai – Specialios schemos – Apmokestinamieji prekybininkai – Maržos apmokestinimo schema – Meno kūrinių tiekimas, kai kūrinius tiekia autoriai arba jų teisių perėjėjai – Sandoriai Bendrijos viduje – Teisės atskaityti pirkimo mokestis“

Įvadas

1.

Kai pridėtinės vertės mokesčiu (toliau – PVM) apmokestinamo sandorio objektas yra prekės, kurių kaina jau apima ankstesniuose prekybos etapuose apskaičiuotą pirkimo PVM be galimybės atskaityti, kaip dažnai būdinga prekėms, kurios yra pakartotinai tiekiamos rinkai, pavyzdžiui, meno kūriniams, įprasta apmokestinimo schema neužtikrina pagrindinio šio mokesčio principo, tai yra jo neutralumo apmokestinamiesiems asmenims, įgyvendinimo. Dėl šios priežasties Sąjungos teisės aktų leidėjas įtvirtino specialią apmokestinimo schemą, leidžiančią apmokestinti tik apmokestinamojo asmens maržą, tai yra pridėtinę vertę, sukurtą tam tikrame prekybos etape. Vis dėlto, nors atitinkamos Europos Sąjungos teisės nuostatos, nagrinėjamos atskirai, atrodo gana aiškos, jų bendras taikymas ne visada padeda užtikrinti siekiamo tikslo įgyvendinimą. Tačiau ar tai yra pakankama priežastis, kad tam tikromis aplinkybėmis šios nuostatos nebūtų taikomos? Teisingumo Teismas turės atsakyti į šį klausimą šioje byloje.

Teisinis pagrindas

Sąjungos teisė

2.

2006 m. lapkričio 28 d. Tarybos direktyvos 2006/112/EB dėl pridėtinės vertės mokesčio bendros sistemos (2) 2 straipsnio 1 dalyje nustatyta:

„PVM objektas yra šie sandoriai:

a)

prekių tiekimas už atlygą valstybės narų teritorijoje, kai prekes tiekia apmokestinamasis asmuo, veikdamas kaip toks;

b)

prekių įsigijimas už atlygą Bendrijos viduje, kai jas valstybės narų teritorijoje įsigyja:

i)

apmokestinamasis asmuo, veikiantis kaip toks, arba neapmokestinamasis juridinis asmuo, kai pardavėjas yra apmokestinamasis asmuo, veikiantis kaip toks, kuris neturi teisės mažų įmonių atleidimo nuo mokesčio, kaip numatyta 282–292 straipsniuose, ir kuriam netaikomas 33 arba 36 straipsnis;

<...>

<...>

d)

prekių importas.“

3.

Šios direktyvos 14 straipsnio 1 dalyje prekių tiekimas apibrėžiamas kaip „teisės kaip savininkui disponuoti materialiuoju turtu perdavimas“.

4.

Prekių įsigijimo Bendrijos viduje apibrėžtis savo ruožtu tvirtinta šios direktyvos 20 straipsnio pirmoje pastraipoje:

„Prekių įsigijimas Bendrijos viduje“ – teisės disponuoti kilnojamuoju materialiuoju turtu kaip savininkui įsigijimas, kai prekes įsigyjaniam asmeniui ar kitai valstybės narei, iš kurios prekės yra išsiųstos ar išgabentos, siunčia ar gabena pardavėjas arba prekes įsigyjantis asmuo ar kitas asmuo pardavėjo ar prekes įsigyjančio asmens vardu.“

5.

Direktyvos 2006/112 138 straipsnio 1 dalyje nustatyta:

„Valstybės narų neapmokestina prekių tiekimo, kai tas prekes pardavėjas ar prekes įsigyjantis asmuo išsiunčia ar išgabena į paskirties vietą, esančią Bendrijoje, bet ne jos [jei] atitinkamoje teritorijoje, kitam apmokestinamajam asmeniui ar neapmokestinamajam juridiniam asmeniui, veikiančiam kaip toks, ar kitai valstybės narei [veikiančiam kaip toks kitoje valstybėje narei] nei ta, kurioje pradėtas prekių siuntimas ar gabenimas, arba kai tai atliekama pardavėjo ar prekes įsigyjančio asmens vardu.“

6.

Direktyvos 168 straipsnyje nustatyta:

„Jeigu prekes ir paslaugas apmokestinamasis asmuo naudoja savo apmokestinamiesiems sandoriams, apmokestinamasis asmuo turi turėti valstybėje narėje, kurioje jis vykdo šiuos sandorius, teisę iš PVM, kurį sumokėti jam tenka prievolę, atskaityti:

a)

mokėtiną ar sumokėtą PVM toje valstybėje narėje už prekių tiekimą ar paslaugų teikimą, kurį jam atliko ar turi atlikti kitas apmokestinamasis asmuo;

<...>

c)

mokėtiną PVM už prekių įsigijimą Bendrijos viduje pagal 2 straipsnio 1 dalies b punkto i papunktį;

<...>

e)

mokėtiną arba sumokėtą PVM už prekių importą į tą valstybę narę.“

7.

Vis dėlto direktyvos 169 straipsnio b punkte numatyta:

„Be 168 straipsnyje nurodytos atskaitos, apmokestinamasis asmuo turi teisę atskaityti tame straipsnyje nurodytą PVM, jei prekės ir paslaugos naudojamos šiais tikslais:

<...>

b)

vykdyti sandorius, kurie neapmokestinami pagal 138 <...> straipsnį <...>.“

8.

Direktyvos 2006/112 XII antraštinės dalies 4 skyriuje nustatytos specialios procedūros, skirtos naudotoms prekėms, meno kūriniams, kolekcionavimo objektams ir antikvariniams daiktams. Direktyvos 311 straipsnio 1 dalies 2 ir 5 punktuose nustatyta:

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

<...>

2)

„meno kūriniai“ – IX priedo A dalyje išvardinti 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;

<...>

9.

Šio Direktyvos 2006/112 skyriaus 2 skirsnio 1 poskirsnyje tvirtinta apmokestinamiesiems
prekybininkams taikoma maržos apmokestinimo schema. Direktyvos 312–317 straipsniuose ir 319
straipsnyje nustatyta:

„312 straipsnis

Taikant šį poskirsnį naudojamos šios sąvokos:

1) „pardavimo kaina“ – viskas, kas sudaro atlygą, kurį apmokestinamasis prekybininkas gauna
arba turi gauti iš prekes įsigyjantį asmens ar trečiosios šalies, įskaitant tiesiogiai su sandoriu
susijusias subsidijas, mokesčius, muitus, rinkliavas ir mokas bei atsitiktines išlaidas, pavyzdžiui,
apmokestinamojo prekybininko iš prekes įsigyjantį asmens imamus komisinius mokesčius,
pakavimo, gabenimo ir draudimo išlaidas, išskyrus 79 straipsnyje nurodytas sumas;

2) „pirkimo kaina“ – viskas, kas sudaro atlygą pagal 1 punktą, kurį iš apmokestinamojo
prekybininko gauna arba turi gauti jo tiekėjas.

313 straipsnis

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

<...>

314 straipsnis

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

a)

neapmokestinamasis asmuo;

b)

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

c)

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

d)

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

315 straipsnis

314 straipsnyje nurodyto prekų tiekimo apmokestinamoji vertė yra apmokestinamojo prekybininko pelno marža, atėjus pelno maržai tenkant PVM.

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

316 straipsnis

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

a)

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

b)

meno kūrinių, kuriuos apmokestinamajam prekybininkui tiekia jo autoriai arba jo teisė perėjusiai, tiekimui;

c)

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

<...>

317 straipsnis

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

Apmokestinamojo prekybininko importuoti 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.

319 straipsnis

Apmokestinamasis prekybininkas gali taikyti šią prastą PVM procedūrą tiekimui, kuriam taikoma maržos apmokestinimo schema.“

10.

Teisės šio pirkimo PVM atskaitą taikymo apmokestinamiesiems prekybininkams taisyklės tvirtintos Direktyvos 2006/112 320 ir 322 straipsniuose. Juose nustatyta:

„320 straipsnis

1. Kai apmokestinamasis prekybininkas taiko ?prastas PVM proced?ras meno k?rinio, kolekcionavimo objekto ar antikvarinio daikto, kur? pats ir importavo, tiekimui, jis turi teis? iš PVM, kur? privalo sumok?ti, atskaityti už import? mok?tin? arba sumok?t? PVM.

Kai apmokestinamasis prekybininkas taiko ?prastas PVM proced?ras meno k?rinio, kur? jam tiek? autorius arba jo teisi? per?m?jai arba apmokestinamasis asmuo, kuris n?ra apmokestinamasis prekiautojas, tiekimui, jis turi teis? iš PVM, kur? privalo sumok?ti, atskaityti už jam tiek? meno k?rin? priklausant? sumok?ti arba sumok?t? PVM.

<...>

322 straipsnis

Jei prekes apmokestinamasis prekybininkas naudoja savo sandoriams, kuriems taikoma maržos apmokestinimo schema, jis neturi teis?s iš PVM, kur? jis privalo sumok?ti, atskaityti:

a)

mok?tin? ar sumok?t? PVM už meno k?rinius, kolekcionavimo objektus ir antikvarinius daiktus, kuriuos jis pats importavo;

b)

mok?tin? ar sumok?t? PVM už meno k?rinius, kuriuos jam tiek? arba turi tiekti j? autorius arba jo teisi? per?m?jai;

c)

mok?tin? ar sumok?t? PVM už meno k?rinius, kuriuos jam tiek? arba turi tiekti apmokestinamasis asmuo, kuris n?ra apmokestinamasis prekybininkas.“

11.

Galiausiai direktyvos 342 straipsnyje numatyta:

„Valstyb?s nar?s gali imtis su teise ? atskait[?] susijusi? priemoni? siekdamos užtikrinti, kad apmokestinamieji prekybininkai, kuriems taikomos 2 skirsnyje nurodytos specialios proced?ros, ne?gyt? nepagr?sto pranašumo ar nepatirt? nepagr?stos žalos.“

Vokietijos teis?

12.

Apmokestinamiesiems prekybininkams taikoma maržos apmokestinimo schema ? Vokietijos teis? buvo perkelta Umsatzsteuergesetz (Apyvartos mokes?io ?statymas, toliau – UStG) 25a straipsniu. Šioje normoje, be kita ko, numatyta:

„1. Kilnojamojo materialiojo turto tiekimui, kaip tai apibr?žta 1 straipsnio 1 dalies 1 punkte, apmokestinimas taikomas pagal toliau išd?styta nuostatas (maržos apmokestinimo schema), jeigu tenkinamos šios s?lygos:

1)

komercinės veiklos subjektas yra prekybininkas. Prekybininkas yra asmuo, kuris komerciniais tikslais prekiauja kilnojamuoju materialiuoju turtu arba parduoda tokį turtą viešajame aukcione savo vardu.

2)

prekės buvo patiektos prekybininkui Bendrijos viduje. Tokio tiekimo atveju:

a)

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

b)

buvo pritaikyta maržos apmokestinimo schema.

<...>

2. Prekybininkas gali, ne vėliau kaip pateikdamas pirmąją deklaraciją konkrečiais kalendoriniais metais, mokesčių institucijai deklaruoti, kad nuo kalendorinio metų pradžios jis taiko maržos apmokestinimo schemą šioms prekėms:

<...>

2)

meno kėriniams, jeigu jo naudai atliktas tiekimas buvo apmokestinamas ir nebuvo vykdytas kito prekybininko.

<...>

3. Apyvarta nustatoma remiantis suma, kuria pardavimo kaina viršija prekęs pirkimo kainą; <...> 2 dalies pirmo sakinio 2 punkte nurodytais atvejais pirkimo kaina apima tiekėjo apskaičiuotą apyvartos mokestį.

<...>

5. <...> Nukrypstant nuo 15 straipsnio 1 dalies, 2 dalyje numatytais atvejais prekybininkas neturi teisės atskaityti importo apyvartos mokesčio, sųskaitoje faktųroje atskirai nurodyto mokesčio ar mokesčio, kuris yra mokėtinas pagal 13b straipsnio 5 dalį kaip apskaičiuotas pirkimo mokestis.

<...>

7. Taikomos šios specialiosios nuostatos:

1)

Maržos apmokestinimo schema netaikoma

a)

prekybininko Bendrijos viduje ?sigyt? preki? tiekimui, jei likusioje Bendrijos dalyje preki? tiekimas prekybininkui buvo atleistas nuo mokes?io kaip tiekimas Bendrijos viduje;

<...>“

Faktin?s aplinkyb?s ir proceso eiga

13.

Pagal Direktyvos 2006/112 311 straipsnio 1 dalies 5 punkt? ir UStG 25a straipsnio 1 dalies 1 punkt? Harry Mensing yra apmokestinamasis prekybininkas. Jis vykdo prekyb? meno k?riniais ?vairiuose Vokietijos miestuose. 2014 mokestiniais metais jis, be kita ko, ?sigijo kit? valstybi? nari? autori? meno k?rini?. Šie preki? tiekimai nebuvo apmokestinami PVM kilm?s valstyb?se nar?se, o H. Mensing sumok?jo mokest? už j? ?sigijim? Bendrijos viduje. Be to, jis nepasinaudojo teise ? šio mokes?io atskait?.

14.

2014 met? pradžioje H. Mensing pateik? Finanzamt Hamm (Hamo mokes?i? inspekcija, Vokietija) deklaracij? d?l maržos apmokestinimo schemos taikymo meno k?riniams, kuriuos jis ?sigijo iš autori?. Ta?iau mokes?i? inspekcija neleido jam pasinaudoti teise taikyti ši? schem? meno k?riniams, ?sigytiems iš kit? valstybi? nari? autori?, nurodydama UStG 25a straipsnio 7 dalies 1 punkto a papunkt?, ir padidino mok?tino PVM sum? 19763,31 euro.

15.

Netenkinus administracinio skundo, H. Mensing pateik? apeliacin? skund? d?l mokes?i? inspekcijos sprendimo Finanzgericht Münster (Miunsterio finans? teismas, Vokietija). Tas teismas suabejojo, ar UStG 25a straipsnio 7 dalies 1 punkto a papunktis atitinka S?jungos teis?, taip pat d?l Direktyvos 2006/112 314 ir 316 straipsni? santykio, tod?l nusprend? sustabdyti bylos nagrin?jim? ir pateikti Teisingumo Teismui šiuos prejudicinius klausimus:

„1.

Ar Direktyvos [2006/112] 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, tiekimo sandoriams?

2.

Jei ? pirm?j? klausim? b?t? atsakyta teigiamai: ar pagal Direktyvos 2006/112 322 straipsnio b punkt? reikalaujama prekybininkui nesuteikti teis?s atskaityti PVM už meno k?rini? ?sigijimo Bendrijos viduje sandor?, net jei nacionalin?je teis?je n?ra atitinkamos nuostatos?“

16.

Prašym? priimti prejudicin? sprendim? Teisingumo Teismas gavo 2017 m. geguž?s 17 d. Rašytines pastabas pateik? H. Mensing, Vokietijos vyriausyb? ir Europos Komisija. Šiems suinteresuotiesiems asmenims buvo atstovaujama 2018 m. birželio 14 d. teismo pos?dyje.

Analiz?

Dėl pirmojo prejudicinio klausimo

17.

Pirmuoju prejudiciniu klausimu prašym? priimti prejudicin? sprendim? pateik?s teismas prašo išaiškinti, ar apmokestinamasis prekybininkas turi teis? taikyti maržos apmokestinimo schem? pagal Direktyvos 2006/112 316 straipsnio 1 dalies b punkt? meno k?rini?, kuriuos ?sigijo iš kit? valstybi? nari? autori? ar j? teisi? per?m?j?, nepriklausan?i? šios direktyvos 314 straipsnyje išvardyt? asmen? kategorijai, pardavimui. Šis klausimas iš tikr?j? apima dvi teises problemas. Pirmoji yra Direktyvos 2006/112 314 ir 316 straipsni? santykio klausimas. Antroji problema susijusi su tuo, ar maržos apmokestinimo schema gali b?ti taikoma parduodant meno k?rinius, apmokestinamojo prekybininko ?sigytus iš kit? valstybi? nari? ?kio subjekt?, kurie yra apmokestinamieji asmenys.

Abipusis Direktyvos 2006/112 314 ir 316 straipsni? santykis

18.

Prašym? priimti prejudicin? sprendim? pateik?s teismas savo prašyme aiškina manantis, kad Direktyvos 2006/112 314 straipsnyje maržos apmokestinimo schemos taikymo sritis apibr?žta išsamiai. Kitaip tariant, prašym? priimti prejudicin? sprendim? pateikusio teismo teigimu, maržos apmokestinimo schema gali b?ti taikoma tik toms prek?ms, kurios ?sigytos iš subjekt?, atitinkan?i? šios direktyvos 314 straipsnyje arba tuo pa?iu metu atitinkan?i? 314 ir 316 straipsniuose ?tvirtintas s?lygas. Toks Direktyvos 2006/112 314 ir 316 straipsni? santykio supratimas pateisint? UStG 25a straipsnio 7 dalies 1 punkto a papunktyje ?tvirtint? maržos apmokestinimo schemos netaikym? prek?ms, kurias apmokestinamasis prekybininkas ?sigijo iš kitos valstyb?s nar?s ?kio subjekto, pasinaudojusio atleidimu nuo mokes?io su teise atskaityti pirkimo PVM, nustatytu preki? tiekimui Bendrijos viduje Direktyvos 2006/112 138 straipsnio 1 dalyje ir 169 straipsnio b punkte. Šios direktyvos 314 straipsnyje išvardyti subjektai negali pasinaudoti tokiu atleidimu su teise ? atskait?.

19.

Vis dėlto man neatrodo, kad toks Direktyvos 2006/112 314 ir 316 straipsni? santykio aiškinimas yra pagr?stas.

20.

Vis? pirma tai niekaip neišplaukia iš ši? nuostat? formuluo?s. Direktyvos 314 straipsnio ?žanginiame sakinyje numatyta, kad maržos apmokestinimo schema „taikoma“ tame straipsnyje nurodytais atvejais. Tai reiškia, kad esant nurodytoms aplinkyb?ms ši schema taikoma automatiškai (3). Savo ruožtu direktyvos 316 straipsnio 1 dalis suteikia apmokestinamajam prekybininkui „teis? pasirinktinai taikyti maržos apmokestinimo schem?“ šioje nuostatoje išvardytais atvejais, išskyrus atvejus, reglamentuojamus jos 314 straipsnyje. Niekas ši? nuostat? formuluo?je nenurodo, kad teis? taikyti maržos apmokestinimo schem? pagal Direktyvos 2006/112 316 straipsnio 1 dal? priklauso nuo 314 straipsnyje apibr?žt? s?lyg? ?vykdymo. Priešingai, mano nuomone, iš šios formuluo?s matyti, kad teis?s akt? leid?jas direktyvos 316 straipsnio 1 dalyje numatyt? teis? laik? papildoma pagrindin?s maržos apmokestinimo schemos taikymo srities, nustatytos 314 straipsnyje, atžvilgiu. Taigi 316 straipsnis išple?ia galim? šios schemos taikymo srit?, paliekant diskrecij? šiuo klausimu priimti sprendim? apmokestinamajam asmeniui.

21.

Komisija pateikia tokio sprendimo motyvus savo pastabose šioje byloje. Ji aiškina, kad pagrindinis maržos apmokestinimo schemos nustatymo tikslas buvo išvengti dvigubo prekių, ? kurių apmokestinamojo prekybininko sumokėtų pirkimo kainų jau buvo ?trauktas pardavėjo sumokėtas PVM be teisės ? atskaitę ankstesniais prekybos etapais, apmokestinimo.

22.

314 straipsnyje išvardyti subjektai, neturintys teisės atskaityti pirkimo mokesčio, patiria jo ekonominę naštą, todėl, savaime suprantama, ?traukia jo vertę ? parduodamos prekės kainą. Jeigu tokia apmokestinamojo prekybininko parduodama prekė būtų apmokestinama pagal bendras taisykles, t. y. apmokestinamoji vertė būtų bendra pardavimo kaina, ši apmokestinamoji vertė taip pat apimtų ankstesniuose prekybos etapuose sumokėtą mokestį, dėl kurio susidarytų dvigubas apmokestinimas („mokestis nuo mokesčio“). Maržos apmokestinimo schemos, pagal kurią apmokestinamoji vertė yra tik marža, t. y. pridėtiną vertę, sukurta apmokestinamojo prekybininko sudaromų sandorių etape, taikymas padeda išvengti tokio dvigubo apmokestinimo.

23.

Vis dėlto ne visada ?manoma ar tikslinga nustatyti, nuo kurių apmokestinamojo prekybininko parduomų prekių ankstesniuose prekybos etapuose buvo atskaitytas PVM. Be to, jis galėjo būti atskaitytas tik iš dalies arba prekės galėjo būti neapmokestinamos, o tai padaro nagrinėjamą klausimą dar sudėtingesnį. Dėl šios priežasties teisės aktų leidėjas numatė automatiškai maržos apmokestinimo schemos taikymą tais atvejais, kai PVM negalėjo būti atskaitytas ankstesniuose prekybos etapuose dėl to, kad pardavėjas nėra apmokestinamasis asmuo, arba dėl to, kad pardavimas buvo neapmokestinamas ir netaikytina teisė atskaityti pirkimo PVM. Tokia yra dabartinė Direktyvos 2006/112 314 straipsnio norma. Kita vertus, kai kuriais kitais atvejais teisės aktų leidėjas, kaip reikėtų manyti, dėl administracinio procedūros racionalizavimo, paliko apmokestinamiesiems prekybininkams neprivalomą galimybę taikyti maržos apmokestinimo schemą (dabar – Direktyvos 2006/112 316 straipsnis). Taigi Direktyvos 2006/112 316 straipsnis yra nepriklausomas ir papildo 314 straipsnį.

24.

Nagrinėjamos direktyvos 316 straipsnio aiškinimas, pagal kurį jo taikymas priklausytų nuo to, ar vykdytos šios direktyvos 314 straipsnyje nustatytos sąlygos, taip pat būtų nesuderinamas su maržos apmokestinimo schemos taisyklių sistematika ir logika.

25.

Galima ?sivaizduoti, kad Direktyvos 2006/112 316 straipsnio 1 dalies b punkte nurodytų subjektų ratas ribojamas iki subjektų, kurie taip pat yra numatyti 314 straipsnyje. Tai visų pirma būtų autoriai ar jų teisių perėjėjai, kurie nėra apmokestinamieji asmenys (314 straipsnio a punktas) ir, nors dažniau kaip išimtis, autoriai ar jų teisių perėjėjai, kurie yra apmokestinamieji asmenys, bet kurių tiekimai vykdomi 314 straipsnio b ir c punktuose nustatytais aplinkybėmis (4).

26.

Vis dėlto 314 ir 316 straipsnių sąlygų ?vykdymas tuo pačiu metu yra ne?manomas atsižvelgiant ? 316 straipsnio 1 dalies a ir c punktus.

27.

Direktyvos 2006/112 316 straipsnio 1 dalies a punktas taikomas prekėms, kurias tiesiogiai importuoja apmokestinamieji prekybininkai. O 314 straipsnio 2 žanginiame sakinyje nurodytos prekės, kurios tokiam apmokestinamajam asmeniui „tiekiamos Bendrijos viduje“. Taigi 314 straipsnyje iš anksto atmetamas jo taikymas importuojamoms prekėms. Tai paaiškinama tuo, kad tuo atveju, kai prekė kilmės šalis neįtraukta į teritorinę bendros PVM sistemos taikymo sritį, neįmanoma kalbėti apie mokestį, sumokėtą ankstesniame prekybos etape ir įtrauktą į tokios prekės kainą. PVM sistemos požiūriu, importuotų prekės kaina visada yra „be mokesčių“.

28.

Direktyvos 316 straipsnio 1 dalies c punktas yra susijęs su apmokestinamajam prekybininkui tiekiamais meno kūrinių, „kai šiam tiekimui taikomas lengvatinis [PVM] tarifas“ (5). Atsižvelgiant į tai, kad kalbama apie lengvatinio mokesčio tarifo taikymą ne prekėms, bet tiekimui, mano nuomone, neįmanoma taikyti šios nuostatos tiekimams, kuriuos vykdo neapmokestinamasis asmuo (314 straipsnio a punktas) arba kurie nėra apmokestinami (314 straipsnio b ir c punktai).

29.

Iš to, kas išdėstyta, matyti, kad negalima kartu taikyti Direktyvos 2006/112 314 straipsnio ir 316 straipsnio 1 dalies a ir c punktų. Šiomis aplinkybėmis aiškinimas, pagal kurį nagrinėjamos direktyvos 314 straipsnis taikomas tik kartu su jos 316 straipsnio 1 dalies b punktu, mano nuomone, nėra logiškas.

30.

Nagrinėjamos direktyvos 316 straipsnio 1 dalies taikymo priklausomybė nuo jos 314 straipsnyje įtvirtintų sąlygų įvykdymo taip pat nėra teleologiškai pagrįsta. Tuo atveju, jei įvykdomos šios direktyvos 314 straipsnio sąlygos, maržos apmokestinimo schema taikoma automatiškai. Tad kokia būtų prasmė suteikti apmokestinamiesiems prekybininkams teisę taikyti šią schemą kai kuriais atvejais, kurie jau numatyti 314 straipsnyje? Antraip tai būtų galima vertinti kaip tam tikrą atsisakymą („opt-out“) teisę, tačiau galimybė atsisakyti maržos apmokestinimo schemos jau yra numatyta Direktyvos 2006/112 319 straipsnyje, o jos 316 straipsnis buvo aiškiai numatytas kaip laisvo pasirinkimo („opt-in“) teisė.

31.

Galiausiai, jei Direktyvos 2006/112 316 straipsnio taikymas priklausytų nuo jos 314 straipsnyje nustatytų sąlygų įvykdymo, netektų prasmės šios direktyvos 322 straipsnis. Ši nuostata panaikina apmokestinamojo prekybininko teisę atskaityti mokėtiną PVM už prekes, kurias jis parduoda taikydamas maržos apmokestinimo schemą, trimis atvejais, atitinkančiais 316 straipsnio 1 dalies nuostatas. 322 straipsnio a punktas yra susijęs su importu (316 straipsnio 1 dalies a punktas), 322 straipsnio b punktas taikomas meno kūrinių įsigijimui iš autoriaus ar jo teisių perėmėjo (316 straipsnio 1 dalies b punktas), o 322 straipsnio c punktas susijęs su meno kūrinių įsigijimu iš kitų apmokestinamųjų asmenų, taikant lengvatinį tarifą (316 straipsnio 1 dalies c punktas).

32.

Vis dėlto Direktyvos 2006/112 314 straipsnis panaikina pačią pirkimo mokesčio galimybę, nes jis taikomas prekėms tiekimams, kurie nėra apmokestinami PVM arba yra atleisti nuo tokio mokesčio (6). Todėl jei nagrinėjamos direktyvos 316 straipsnio 1 dalies taikymas priklausytų nuo šios direktyvos 314 sąlygų įvykdymo, jos 322 straipsnis netektų prasmės. Net jei nuo šios sąlygų

vykdymo dirbtinai priklausyt? tik 316 straipsnio 1 dalies b punkto taikymas, vis tiek prasm?s netekt? bent jau 322 straipsnio b punktas.

33.

D?l ši? priežas?i? manau, jog Direktyvos 2006/112 316 straipsnio 1 dalis tur?t? b?ti aiškinama taip, kad jos taikymas nepriklauso nuo s?lyg?, nustatyt? direktyvos 314 straipsnyje, ?vykdymo.

Galimyb? taikyti maržos apmokestinimo schem? pagal Direktyvos 2006/112 316 straipsnio 1 dalies b punkt? prek?ms, kurias apmokestinamasis prekybininkas ?sigijo iš kit? valstybi? nari? subjekt?

34.

Pastabose d?l nagrin?jamos bylos Vokietijos vyriausyb? pateisina UStG 25a straipsnio 7 dalies 1 punkte numatyt? maržos apmokestinimo schemos netaikym? meno k?riniams, kuriuos apmokestinamasis prekybininkas ?sigijo iš kit? valstybi? nari? ?kio subjekt?, pasinaudojusi? teise ? atleidim? nuo mokes?io už tiekim? Bendrijos viduje. Pagr?sdama savo nuomon? ji pateik? tris argumentus.

– Argumentas d?l maržos apmokestinimo schemos tikslo

35.

Vokietijos vyriausyb?s teigimu, tuo atveju, jei meno k?rinius apmokestinamiesiems prekybininkams tiek? kit? valstybi? nari? ?kio subjektai, pasinaudoj? atleidimu nuo mokes?io už tiekimus Bendrijos viduje, bendr?j? PVM sistemos taisykli? taikymas tolesniam toki? apmokestinamojo prekybininko meno k?rini? pardavimui nesukelt? dvigubo apmokestinimo, nes ? apmokestinamojo prekybininko pirkimo kain? neb?t? ?trauktas joks mokestis, o ?sigijimo Bendrijos viduje mokestis b?t? atskaitomas. Taigi tokiais atvejais maržos apmokestinimo schemos taikymas neatitikt? šios schemos tikslo, kuris pagal Direktyvos 2006/112 51 konstatuojam?j? dal? yra išvengti dvigubo apmokestinimo ir konkurencijos tarp apmokestinam?j? asmen? iškraipymo.

36.

Vis d?lto nepritariu šiam argumentui d?l priežas?i?, šiek tiek panaši? ? tas, kurias pateikiau dalyje d?l prašym? priimti prejudicin? sprendim? pateikusio teismo abejoni?, susijusi? su Direktyvos 2006/112 314 ir 316 straipsni? santykiu (žr. šios išvados 20–32 punktus).

37.

Iš ties? nagrin?jamos direktyvos 316 straipsnio 1 dalyje nurodytais atvejais bendr?j? PVM apmokestinimo sistemos taisykli? taikymas, t. y. apmokestinant vis? sandorio sum? su teise ? pirkimo mokes?io atskait?, nesukelt? dvigubo apmokestinimo. Ta?iau tai taikoma ne tik prek?ms, ?sigytoms iš kit? valstybi? nari? subjekt?, bet visais atvejais, numatytais Direktyvos 2006/112 316 straipsnio 1 dalyje.

38.

PVM atžvilgiu preki? tiekimas Bendrijos viduje yra ?prastas apmokestinamasis preki? tiekimas. Vienintelis skirtumas yra tas, kad taikant atleidim? nuo prievol?s pagal Direktyvos 2006/112 138 straipsnio 1 dal? ir tuo pa?iu metu apmokestinant preki? ?sigijim? Bendrijos viduje pagal jos 2 straipsnio 1 dalies b punkt? mokestin? jurisdikcija perkeliama iš pardavimo valstyb?s ? ?sigijimo valstyb? nar?. Taigi tiekim? Bendrijos viduje neapmokestinimas faktiškai yra ne atleidimas nuo

mokesčio, kaip išimtis, numatytos nagrinėjamos direktyvos 136 straipsnyje, o apmokestinimo perkėlimas į kitą valstybę narę. Šio tipo atleidimas nuo mokesčio kartais apibrėžiamas kaip apmokestinimas 0 % PVM tarifu.

39.

Apmokestinamiesiems asmenims šis atleidimas nuo mokesčio pakeičia nedaug ką. Pardavėjas tiekia prekes taikydamas kainą „be mokesčio“ ir nėra pareigotas mokėti mokesčio mokesčiui inspekcijai, tačiau jis pasilieka teisę atskaityti pirkimo mokestį už prekes ir paslaugas, naudojamas jo vykdomam tiekimui Bendrijos viduje (Direktyvos 2006/112 169 straipsnio b punktas). Savo ruožtu pirkėjas moka mokestį ne pardavėjui, kuris tą mokestį traukia įsigyjamos prekės kainą, kaip tuomet, kai tiekimas vykdomas tos pačios valstybės narės teritorijoje, bet mokesčiui inspekcijai. Vis dėlto tuo pačiu metu jis įgyja teisę atskaityti šį PVM kaip pirkimo mokestį, jei, žinoma, naudoja įsigytas prekes savo apmokestinamos veiklos tikslais.

40.

Panašus apmokestinimo mechanizmas taikomas prekė importui. Importuotojas moka prekę kainą, kuri neįtraukiamas PVM (kaip apibrėžta Direktyvoje 2006/112), nes ši prekė kilmės šalis neįtraukta į teritorinę bendros PVM sistemos taikymo sritį. Be to, importuotojas sumoka importo PVM mokesčiui inspekcijai ir kartu įgyja teisę atskaityti jį kaip pirkimo mokestį.

41.

Taigi dvigubo apmokestinimo problemos nėra, nepaisant to, ar kalbama apie importuojamą, įsigytą tos pačios valstybės narės teritorijoje, ar įsigytą iš kitos valstybės narės kio subjekto (t. y. Bendrijos viduje) meno kūrinių. Todėl jei būtų padaryta išvada, jog taikant bendrąsias PVM sistemos taisykles dvigubas apmokestinimas yra būtina maržos apmokestinimo schemos taikymo sąlyga, taptų nereikšmingas visas Direktyvos 2006/112 316 straipsnis, taip pat jos 322 straipsnis, kurio dalykas yra galimas atskaityti pirkimo mokestis, o tai netaikoma prekėms, kurių tiekimas atleistas nuo mokesčio (griežta šio žodžio prasme) arba neapmokestinamas (7).

42.

Direktyvos 2006/112 316 straipsnio tikslas yra išvengti ne dvigubo apmokestinimo, o kaip savo pastabose aiškina Komisija, pernelyg didelės administracinės naštos apmokestinamiesiems prekybininkams, dėl kurios reiktų kiekvieną atvejį nagrinėti atskirai ir parodyti, kad tam tikro meno kūrinių kaina apima ankstesniais prekybos etapais sumokėtą PVM, ir nustatyti, kokia yra jo vertė. Ši administracinė našta taip pat apima apmokestinamojo prekybininko pareigą vykdyti dvigubą apskaitą tuo atveju, jeigu jis parduoda prekes, apmokestintas pagal maržos apmokestinimo schemą ir pagal bendrąsias taisykles. Ši pareiga tiesiogiai kyla iš Direktyvos 2006/112 324 straipsnio.

43.

Dėl šios priežasties manęs neįtikina Vokietijos vyriausybės argumentas, pagal kurį maržos apmokestinimo schemos, kaip bendrųjų apmokestinimo principų išimties, taikymo sąlygos turi būti aiškinamos griežtai. Griežto išimties aiškinimo principas negali visiškai panaikinti jo prasmės, nes dėl to jos taptų nereikšmingos.

44.

Pareiškėjas pagrindinėje byloje teigia, kad Direktyvos 2006/112 316 straipsniu visų pirma siekiama išlaikyti lengvatą tam tikrų prekių apmokestinimui, numatytą šios direktyvos 103 straipsnyje. Ši

nuostata leidžia taikyti lengvatinį apmokestinimo tarifą importuojamiems meno kūriniams, kolekcionavimo objektams ir antikvariniams daiktams, taip pat meno kūriniams, jeigu juos tiekia jų autoriai ar jų teisių perėjėjai. Pagal direktyvos 94 straipsnio 1 dalį toks lengvatinis tarifas taip pat taikomas autorių ar jų teisių perėjėjų tiekiamam meno kūriniui Bendrijos viduje.

45.

Neatmetu galimybės, kad tai irgi buvo Direktyvos 2006/112 316 straipsnio 2 traūkimo 2 direktyvų pagrindas, nors reikėtų pažymėti, kad šios direktyvos 103 straipsnio taikymas valstyboms narėms yra neprivalomas, o 316 straipsnio – privalomas. Bet kuriuo atveju Direktyvos 2006/112 316 straipsnio tikslas, priešingai nei 314 straipsnio tikslas, nėra išvengti dvigubo apmokestinimo.

46.

Be to, verta pažymėti, kad nors Direktyvos 2006/112 316 straipsnio 1 dalies b punktas nepanaikina dvigubo apmokestinimo rizikos, nes tokios rizikos nėra, šios nuostatos taikymas tiekiamams šalies teritorijoje, kai atsisakoma jų taikyti 2sigijimui Bendrijos viduje, galėtų pakenkti konkurencijai tarp apmokestinamųjų asmenų. Kai kuriems apmokestinamiesiems prekybininkams būtų atimta galimybė pasinaudoti maržos apmokestinimo schema, nors kitais atžvilgiais jie būtų panašioje padėtyje kaip apmokestinamieji prekybininkai, 2sigyjantys meno kūrinius tos pačios valstybės narės teritorijoje.

47.

Dėl šių priežasčių manau, kad argumentas dėl dvigubo apmokestinimo rizikos nebuvimo nepateisina atsisakymo taikyti nagrinėjamos direktyvos 316 straipsnio 1 dalies b punktą meno kūriniams, kuriuos apmokestinamasis prekybininkas 2sigijo iš kitų valstybių narių subjektų.

– Argumentas dėl negalėjimo 2traukti 2 pirkimo kainą PVM už prekes, 2sigytas Bendrijos viduje

48.

Vokietijos vyriausybė taip pat pažymi, kad, skirtingai nuo reikalavimo 2prekių, kurias importuoja apmokestinamieji prekybininkai, kainą 2traukti importo PVM pagal 317 straipsnio antrą pastraipą, Direktyvoje 2006/112 nėra analogiškos nuostatos dėl PVM už prekių 2sigijimą Bendrijos viduje. Vokietijos vyriausybės nuomone, tai 2rodo, kad Sąjungos teisės aktų leidėjas, rengdamas šios direktyvos 316 straipsnį, neketino 2traukti 2 jo taikymo sritį meno kūrinių, kuriuos apmokestinamieji prekybininkai 2sigyja iš kitų valstybių narių 2kio subjektų.

49.

Iš tiesų Direktyvos 2006/112 317 straipsnio antros pastraipos atitikmens, taikomo prekių 2sigijimui Bendrijos viduje, nebuvimas sukuria tam tikrą problemą. Meno kūriniams, kuriuos apmokestinamasis prekybininkas 2sigyja iš kitų valstybių narių 2kio subjektų, turi būti taikomos bendrosios taisyklės, numatytos šios direktyvos 315 straipsnyje ir jos 317 straipsnio pirmoje pastraipoje. Pagal šias nuostatas marža, kuri yra maržos apmokestinimo schemas apmokestinamoji vertė, lygi apmokestinamojo prekybininko nustatytos prekių pardavimo kainos ir pirkimo iš tiekėjo kainos skirtumui. Savo ruožtu pirkimo kaina apibrėžiama nagrinėjamos direktyvos 312 straipsnio 2 punkte kaip viskas, kas sudaro atlygą, kurį iš apmokestinamojo prekybininko gauna jo tiekėjas.

50.

Taigi šios nuostatos taikomos tiek meno kūriniams, kuriuos apmokestinamasis prekybininkas

šioji yra tos pačios valstybės narės teritorijoje, tiek meno kūriniams, kuriuos jis šioji Bendrijos viduje. Tačiau abiem atvejais ši nuostata taikymas turi skirtingą poveikį.

51.

Prekių šiojimo vienos valstybės narės teritorijoje atveju – atlygą, kurį tiekėjas gauna iš apmokestinamojo prekybininko, taip pat įtraukiamas tiekėjo apskaituotas pirkimo PVM, kai tiekimas nėra neapmokestinamas, taigi, be kita ko, atvejais, numatytais Direktyvos 2006/112 316 straipsnio 1 dalies b punkte. Tada apmokestinamojo prekybininko prekių pardavimo kaina yra lygi pirkimo kainai (įskaitant PVM), pridėjus maržą. Taigi marža nepadengia apmokestinamojo prekybininko sumokėto PVM vertės, nors nuo šio mokesčio priklauso bendra jo parduodamų prekių kaina.

52.

Priešingai, šiojimo Bendrijos viduje atveju apmokestinamasis prekybininkas moka tiekėjui kainą be PVM, nes tiekimas Bendrijos viduje neapmokestinamas PVM pagal Direktyvos 2006/112 138 straipsnio 1 dalį. Vis dėlto apmokestinamasis prekybininkas privalo sumokėti mokestį už šiojimą Bendrijos viduje pagal tos direktyvos 2 straipsnio 1 dalies b punkto i papunktį, be to, pagal jos 322 straipsnio b punktą jis neturi teisės atskaityti šio mokesčio. Taigi apmokestinamasis prekybininkas turi įtraukti šio mokesčio vertę į parduodamos prekės kainą. Tačiau mokesčio vertė nepriklauso pirkimo kainai, kaip apibrėžta direktyvos 312 straipsnio 2 punkte. Taigi jis padidina apmokestinamojo prekybininko maržą, apskaituotą pagal direktyvos 315 straipsnio antrą pastraipą.

53.

Taigi apmokestinamojo prekybininko sumokėto PVM už prekių šiojimą Bendrijos viduje vertė įtraukiama į jo pardavimo sandorio apmokestinamąją vertę. Dėl to atsiranda dvigubas apmokestinimas („mokestis nuo mokesčio“), kurio buvo siekiama išvengti įtvirtinant maržos apmokestinimo schemą pagal Direktyvos 2006/112 51 konstatuojamąją dalį. Apmokestinamąją prekybininko importuojamų prekių atveju tokio dvigubo apmokestinimo išvengiama dėl nagrinjamoms direktyvos 317 straipsnio antros pastraipos, kurioje nurodoma, kad apskaituojant pelno maržą nuo pardavimo kainos būtina atskaityti importo apmokestinamąją vertę (taigi jo pirkimo kainą) ir importo PVM. Analogiško sprendimo, kai šiojama Bendrijos viduje, nebuvimas yra teisinė spraga, dėl kurios neįmanoma iš esmės pasiekti maržos apmokestinimo schemos tikslų meno kūrinių, kuriuos apmokestinamieji prekybininkai šioji iš kitų valstybių narių tokio subjekto, atveju.

54.

Šios spragos, mano manymu, neįmanoma kompensuoti aiškinant teisę, nes Direktyvos 2006/112 312 straipsnio 2 punkte pateiktoje pirkimo kainos apibrėžtyje labai aiškiai nurodoma suma, kuri „tiekėjas“ gavo iš apmokestinamojo prekybininko. Todėl vargu ar galima įtraukti į pirkimo kainą apmokestinamojo prekybininko mokesčio inspekcijai sumokėtą mokestį. Savo ruožtu pagal direktyvos 322 straipsnio b punktą apmokestinamajam prekybininkui nesuteikiama teisė atskaityti PVM, jo sumokėtą „už meno kūrinius“, kuriuos jis šioji iš autorių ar jų teisių perėjėjų, o tai neabejotinai apima mokesčius, sumokėtus už tokio meno kūrinių šiojimą Bendrijos viduje. Todėl ši teisė spraga turėtų būti pašalinta teisės akto leidžiant.

55.

Vis dėlto nemanau, jog ši spraga rodo, kaip teigia Vokietijos vyriausybė, kad teisės akto leidėjas

s?moningai atmet? galimyb? taikyti maržos apmokestinimo schem? meno k?riniams, kuriuos apmokestinamasis prekybininkas ?sigijo iš kit? valstybi? nari? ?kio subjekt?, taikant atleidim? nuo mokes?io už tiekim? Bendrijos viduje.

56.

Vis? pirma tai nenustatyta nei Direktyvos 2006/112 316 straipsnio 1 dalies b punkto formuluot?je, nei jos 322 straipsnio b punkte. Primenu, kad pirmojoje nuostatoje kalbama apie meno k?rini?, „kuriuos apmokestinamajam prekybininkui tiek? j? autoriai arba j? teisi? per?m?jai, tiekim[?]“. Taigi kalbama apie meno k?rini? tiekim? be joki? papildom? s?lyg?. Ta?iau kai Direktyvoje 2006/112 vartojama s?voka „tiekimas“, ji apima tiekim? ir vienos valstyb?s nar?s teritorijoje, ir Bendrijos viduje. Tai patvirtina pats preki? tiekimo apibr?žties, pateiktos direktyvos 14 straipsnio 1 dalyje (8), palyginimas su preki? ?sigijimo Bendrijos viduje apibr?žtimi, pateikta jos 20 straipsnio pirmoje pastraipoje (9). Tais atvejais, kai kalbama tik apie vien? iš ši? tiekimo r?ši?, teis?s akt? leid?jas tai aiškiai nurodo, pavyzdžiui, 2 straipsnio 1 dalies a punkte, pagal kur? apmokestinamas „preki? tiekimas už atlyg? valstyb?s nar?s teritorijoje“, arba 138 straipsnio 1 dalyje, pagal kuri? neapmokestinamas preki? tiekimas, kai prek?s išsiun?iamos ar išgabenamos ? paskirties viet?, esan?i? Bendrijoje, bet ne atitinkamos valstyb?s teritorijoje. Taigi pažodinis Direktyvos 2006/112 316 straipsnio 1 dalies b punkto aiškinimas nesudaro pagrindo netaikyti jo nuostat? meno k?riniams, kuriuos apmokestinamasis prekybininkas ?sigyja iš kit? valstybi? nari? ?kio subjekt?.

57.

Panašiai Direktyvos 2006/112 322 straipsnio b punktas, kuris papildo jos 316 straipsnio 1 dalies b punkt?, yra suformuluotas taip pla?iai, kad apima draudim? atskaityti mokest?, sumok?t? ir už preki? ?sigijim? vienos valstyb?s nar?s teritorijoje, ir už preki? ?sigijim? Bendrijos viduje (žr. taip pat šios išvados 54 punkt?).

58.

Taip pat b?t? sunku rasti teleologin? pagrind? panaikinti galimyb? taikyti maržos apmokestinimo schem? meno k?riniams, kuriuos apmokestinamieji prekybininkai ?sigyja iš kit? valstybi? nari? ?kio subjekt?. Jei tokia galimyb? suteikiama tiek vienos valstyb?s nar?s teritorijoje ?sigytiems meno k?riniams (net dviem atvejais: 316 straipsnio 1 dalies b ir c punktai), tiek importuojamiems meno k?riniams (316 straipsnio 1 dalies a punktas), kod?l teis?s akt? leid?jas tur?t? diskriminuoti b?tent prekyb? Bendrijos viduje, nors palankesn? laisvo preki? ir paslaug? jud?jimo s?lyg? sudarymas yra vienas iš pagrindini? bendros PVM sistemos ?vedimo tiksl? (10)?

59.

Taigi, mano nuomone, aptariama teisin? spraga atsirado veikiau d?l teis?s akt? leid?jo neapsiži?r?jimo, o ne d?l s?moningo veiksmo. Ta?iau ar šis neapsiži?r?jimas pateisina atsisakym? taikyti maržos apmokestinimo schem? meno k?riniams, kuriuos apmokestinamieji prekybininkai ?sigyja iš kit? valstybi? nari? ?kio subjekt?? Aš taip nemanau.

60.

D?l šios teisin?s spragos apmokestinamieji prekybininkai, kurie ?sigyja meno k?rinius iš kit? valstybi? nari? ?kio subjekt?, atsiduria nepalankesn?je pad?tyje nei prekybininkai, kurie ?sigyja meno k?rinius tos pa?ios valstyb?s nar?s teritorijoje ar už S?jungos teritorijos rib?. D?l šios spragos atsiranda mano min?tas dvigubas apmokestinimas ir padid?ja bendras mokes?io dydis, dirbtinai padidinant jo pagrind?, t. y. marž?.

61.

Vis dėlto reikėtų pažymėti, kad maržos apmokestinimo schemos taikymas Direktyvos 2006/112 316 straipsnyje nurodytais atvejais yra neprivalomas apmokestinamajam asmeniui (bet ne valstybei narei, kuri privalo užtikrinti jam tokią galimybę). Todėl jei apmokestinamasis asmuo nori išvengti dvigubo maržos dalies, kuri padengia sumokėto PVM už įsigijimą Bendrijos viduje vertę, apmokestinimo, jis gali pasirinkti apmokestinimą pagal bendrąsias taisykles su teise atskaityti visą sumokėtą pirkimo PVM.

62.

Kaip jau minėjau, pagrindinis maržos apmokestinimo schemos taikymo tikslas Direktyvos 2006/112 316 straipsnyje nurodytais atvejais yra ne tiek dvigubo apmokestinimo išvengimas, nes tai jau užtikrina apmokestinimas pagal bendrąsias taisykles, kiek pernelyg didelės administracinės naštos, susijusios su tam tikrą apmokestinamojo prekybininko parduodamų prekių apmokestinimu pagal skirtingas taisykles, išvengimas. Todėl jei dėl šios priežasties apmokestinamasis asmuo pasirenka apmokestinimą pagal maržos apmokestinimo schemą, jis negali jaustis nukentėjęs pagal senąjį principą *volenti non fit iniuria*, ir jo nereikia „apsaugoti“ panaikinant jam suteiktą teisę taikyti tokią schemą.

63.

Pagal Direktyvos 2006/112 342 straipsnį valstybės narės gali imtis priemonių, kurios neleisť apmokestinamiesiems prekybininkams patirti nepagrįstą nuostolį, susijusį su, be kita ko, maržos apmokestinimo schemos taikymu. Tačiau šios priemonės gali būti susijusios su teise atskaityti pirkimo mokestį, o ne teise taikyti pačią maržos apmokestinimo schemą.

– Dėl argumento, pagrįsto Direktyvos 2006/112 316 straipsnio 1 dalies b punkto formuluote

64.

Posėdyje Vokietijos vyriausybė pateikė dar vieną argumentą, kaip ji mano, patvirtinant galimybes taikyti maržos apmokestinimo schemą meno kūriniams, kuriuos apmokestinamasis prekybininkas įsigyja iš kitų valstybių narių ūkio subjektų, panaikinimą. Remiantis šiuo argumentu, prekių tiekimą Bendrijos viduje atveju dėl apmokestinimo jurisdikcijos perkėlimo iš pardavimo valstybės narės į įsigijimo valstybės narės mokestiną prievolę atsiranda ne dėl prekių tiekimą Bendrijos viduje, bet dėl įsigijimo Bendrijos viduje. Direktyvos 2006/112 316 straipsnio 1 dalies b punkte toks mokestinis įvykis nenurodomas, o tai, pasak Vokietijos vyriausybės, reiškia, kad ši nuostata netaikoma meno kūriniams, įsigytiems iš kitų valstybių narių ūkio subjektų.

65.

Vis dėlto reikia pažymėti, kad Direktyvos 2006/112 314 ir 316 straipsniuose reglamentuojamas prekių apmokestinimas ne tuo metu, kai jas įsigyja apmokestinamasis prekybininkas, bet kai toks apmokestinamasis prekybininkas jas parduoda. Direktyvos 314 straipsnio a–d punktuose ir 316 straipsnio 1 dalies a–c punktuose nurodyti atvejai apima tik būdą, kuriuo apmokestinamasis prekybininkas gali perimti prekes, kurias vėliau parduodamas turi teisę apmokestinti pagal maržos apmokestinimo schemą. Apmokestinamasis prekybininkas gali, bet neprivalo įsigyti šias prekes aplinkybomis, dėl kurių atsiranda mokestiną prievolę. Nagrinėjamos direktyvos 314 straipsnio a–c punktuose reglamentuojami atvejai, kuriais apskritai neatsiranda mokestiną prievolę (PVM), nes tokie sandoriai yra neapmokestinami arba atleidžiama nuo mokesčio. Panašiai apmokestinamojo prekybininko prekių įsigijimo būdai, nurodyti 316 straipsnio 1 dalies a–c punktuose, gali, bet

neprivalo būti susiję su mokestinės prievolės atsiradimu.

66.

Be to, nors iš tiesų prekių tiekimas Bendrijos viduje nesudaro iš esmės tokio poveikio, dėl kurio atsiranda mokestinė prievolė, nes yra atleidžiamas nuo mokesčio, vis dėlto jis neišvengiamai susijęs su tokios prievolės atsiradimu siegiant tas pačias prekes Bendrijos viduje. Negalima kalbėti apie tiekimą Bendrijos viduje be siegijimo Bendrijos viduje. Tačiau atleidimas nuo mokesčio netaikomas, kai vykdomas tiekimas Bendrijos viduje, jei nuo mokesčio atleidžiama siegiant Bendrijos viduje (žr. Direktyvos 2006/112 139 straipsnio 1 dalies antrą pastraipį). Taigi atrodo, kad Vokietijos vyriausybės argumentas grindžiamas pernelyg formaliu nagrinėjamos direktyvos 316 straipsnio 1 dalies b punkto aiškinimu.

Atsakymas į pirmąjį prejudicinį klausimą

67.

Atsižvelgdamas į tai, kas išdėstyta, siūlau Teisingumo Teismui tokį atsakymą į pirmąjį prejudicinį klausimą: Direktyvos 2006/112 316 straipsnio 1 dalis turi būti aiškinama taip, kad apmokestinamasis prekybininkas turi teisę pasinaudoti šioje nuostatoje numatyta maržos apmokestinimo schema parduodamas meno kūrinius, kuriuos siegijo iš kitų valstybių narių autorių ar jų teisių perėjėjų, nepriklausančių šios direktyvos 314 straipsnyje nurodytų asmenų kategorijai, taip pat tuo atveju, kai tokie veikio subjektai pasinaudojo atleidimu nuo mokesčio už tiekimus Bendrijos viduje pagal jos 138 straipsnio 1 dalies nuostatas.

Dėl antrojo prejudicinio klausimo

68.

Tuo atveju, jei Teisingumo Teismas pritars mano pasiūlytam atsakymui į pirmąjį klausimą, reikės išnagrinėti antrąjį klausimą. Antruoju klausimu prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas siekia išsiaiškinti, ar Direktyvos 2006/112 322 straipsnio b punktas turi būti aiškinamas taip, kad jis panaikina apmokestinamojo prekybininko teisę atskaityti PVM, kurį jis sumokėjo už meno kūrinių siegijimą Bendrijos viduje, kurio tiekimui toks apmokestinamasis asmuo taiko maržos apmokestinimo schemą pagal šios direktyvos 316 straipsnio 1 dalies b punktą, net tuo atveju, jei valstybės narės vidaus teisėje nenumatyta tokio teisės atskaitų panaikinimo.

69.

Šis klausimas yra susijęs su tuo, kad Vokietijos teisėje UStG 25a straipsnio 7 dalies 1 punkto a papunktyje panaikinant maržos apmokestinimo schemos taikymą prekėms, kurias apmokestinamieji prekybininkai siegija iš kitų valstybių narių veikio subjektų ir kurias tiekiant Bendrijos viduje taikomas atleidimas nuo mokesčio, nenumatyta nuostatos, panaikinančios apmokestinamojo prekybininko teisę atskaityti mokestį už siegijimus Bendrijos viduje, jei tokioms prekėms taikoma maržos apmokestinimo schema.

70.

Jei prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas, remdamasis atsakymu į pirmąjį klausimą, nustatys, kad UStG 25a straipsnio 7 dalies 1 punkto a papunktis prieštarauja Direktyvai 2006/112, jis privalo jo netaikyti ir suteikti pareiškėjui pagrindinį byloje teisę taikyti maržos apmokestinimo schemą. Tačiau ar pareiškėjas kartu turės teisę atskaityti mokestį, sumokėtą siegiant Bendrijos viduje prekes, kurios yra ginčo dalykas? Pagal suformuotą Teisingumo Teismo jurisprudenciją direktyva negalima tiesiogiai nustatyti pareigų asmenims ir dėl to ja valstybės narės

negali remtis prieš asmen? (11), o Vokietijos teis?je n?ra Direktyvos 2006/112 322 straipsnio b punkto nuostat? d?l mokes?io atskaitymo u? prek? ?sigijim? Bendrijos viduje atitiktoms. Pritariu vis? ?ioje byloje pastabas pateikusi? suinteresuot?j? ?ali?, ?skaitant pareišk?j? pagrindin?je byloje, nuomonei, kad atsakymas ? š? klausim? tur?t? b?ti neigiamas.

71.

Teis? atskaityti pirkimo mokest? n?ra nepriklausoma apmokestinam?j? asmen? teis?. Tai PVM sistemos elementas, pagr?stas kiekvieno sandorio apmokestinimo, kartu atskaitant ankstesniame prekybos etape sumok?t? mokest?, mechanizmu. Taip bendroji mokes?io našta kiekvien? kart? padidinama tik verte, atitinkan?ia prek?s ar paslaugos prid?tin? vert? atitinkamame prekybos etape, o visa ši mokes?io našta perkeliama ? paskutin? prekybos etap?, t. y. pardavimo vartotojui etap?. Teis? ? pirkimo PVM atskait? u?tikrina tik šio mechanizmo tinkam? funkcionavim? ir, kaip Teisingumo Teismas tur?jo galimyb? pakartotinai nuspr?sti, tai reiškia, kad išlaidos, patirtos ?sigyjant prekes ir paslaugas, suteikian?ias teis? ? mokes?io atskait?, yra apmokestinam?j? sandori? kainos sudedamoji dalis (12). Apmokestinamasis asmuo, kuriam pagal valstyb?s nar?s vidaus teis? buvo suteiktas atleidimas nuo mokes?io jo sandoriams, neturi teis?s atskaityti pirkimo mokes?io, net jei toks atleidimas nuo mokes?io yra nesuderinamas su Direktyva 2006/112 (13).

72.

Analogiškas sprendimas tur?t? b?ti priimtas esant tokiai situacijai, kokia nagrin?jama ?ioje byloje. Jei apmokestinamoji vert? yra ne bendra prek?s kaina, o tik pardav?jo marža, t. y. pardavimo ir pirkimo kain? skirtumas, kaip ir maržos apmokestinimo schemos atveju, sumok?tas ? ?sigijimo kain? ?trauktas PVM (pirkimo mokestis) n?ra ?traukiamas ? pardavimo mokest? (mok?tinas mokestis). Tod?l n?ra pagrindo atskaityti tok? pirkimo mokest?. Bet koks kitoks sprendimas de facto lemt? Direktyvai 2006/112 prieštaraujant? prek? tiekimo apmokestinamajam prekybininkui neapmokestinim?, nes jis iš esm?s ?gyt? teis? susigr?žinti vis? sumok?to mokes?io sum?, be b?tinyb?s sumok?ti atitinkam? mokest?.

73.

Taigi jei nacionalin?s teis?s normos, priešingai nei Direktyvos 2006/112 nuostatos, nesuteikia apmokestinamajam asmeniui teis?s pasinaudoti specialia apmokestinimo schema, toks apmokestinamasis asmuo gali tiesiogiai remtis direktyvos nuostatomis, kad gal?t? pasinaudoti šia schema, ta?iau tokiu atveju jis netenka jam pagal nacionalin? teis? suteikiamos teis?s ? pirkimo mokes?io atskait?, jei šios teis?s netekimas yra susij?s su tokios schemos taikymu.

74.

To nekei?ia šios išvados 46–60 punktuose aptariama aplinkyb?, kad meno k?rini?, kuriuos apmokestinamasis prekybininkas ?sigyja iš kit? valstybi? nari? ?kio subjekt?, atveju d?l Direktyvos 2006/112 nuostat? spragos atsiranda dvigubas maržos dalies, kuri padengia mokes?io u? prek? ?sigijim? Bendrijos viduje vert?, apmokestinimas. Ši spraga tur?t? b?ti panaikinta kei?iant pirkimo kainos apskai?iavimo metod?, o ne suteikiant apmokestinamajam prekybininkui teis? ? atskait?, kuri prieštarauja bendrosios PVM sistemos logikai.

75.

Taigi si?lau tok? atsakym? ? antr?j? prejudicin? klausim?: Direktyvos 2006/112 322 straipsnio b punktas turi b?ti aiškinamas taip, kad jis panaikina apmokestinamojo prekybininko teis? atskaityti PVM, sumok?t? u? meno k?rinio ?sigijim? Bendrijos viduje, kurio tiekimui toks apmokestinamasis asmuo taiko maržos apmokestinimo schem? pagal šios direktyvos 316 straipsnio 1 dalies b

punkt?, net tuo atveju, jei valstyb?s nar?s vidaus teis?je nenumatyta tokio teis?s ? atskait? panaikinimo.

I. Išvados

76.

Atsižvelgdamas ? visus išd?stytus argumentus, si?lau taip atsakyti ? Finanzgericht Münster (Miunsterio finans? teismas, Vokietija) pateiktus prejudicinius klausimus:

1.

2006 m. lapkri?io 28 d. Tarybos direktyvos 2006/112/EB d?l prid?tin?s vert?s mokes?io bendros sistemos 316 straipsnio 1 dalis turi b?ti aiškinama taip, kad apmokestinamasis prekybininkas turi teis? pasinaudoti šioje nuostatoje numatyta maržos apmokestinimo schema parduodamas meno k?rinius, kuriuos ?sigijo iš kit? valstybi? nari? autori? ar j? teisi? per?m?j?, nepriklausan?i? šios direktyvos 314 straipsnyje nurodyt? asmen? kategorijai, taip pat tuo atveju, kai tokie ?kio subjektai pasinaudojo atleidimu nuo mokes?io už tiekimus Bendrijos viduje pagal jos 138 straipsnio 1 dalies nuostatas.

2.

Direktyvos 2006/112 322 straipsnio b punktas turi b?ti aiškinamas taip, kad jis panaikina apmokestinamojo prekybininko teis? atskaityti PVM, sumok?t? už meno k?rinio ?sigijim? Bendrijos viduje, kurio tiekimui toks apmokestinamasis asmuo taiko maržos apmokestinimo schem? pagal šios direktyvos 316 straipsnio 1 dalies b punkt?, net tuo atveju, jei valstyb?s nar?s vidaus teis?je nenumatyta tokio teis?s ? atskait? panaikinimo.

(1) Originalo kalba: lenk?.

(2) OL L 347, 2006, p. 1, iš dalies pakeista 2013 m. gruodžio 17 d. Tarybos direktyva 2013/61/ES (OL L 353, 2013, p. 5).

(3) Atsižvelgiant ? apmokestinamojo asmens galimyb? taikyti bendr?sias PVM taisykles pagal Direktyvos 2006/112 319 straipsn?.

(4) 314 straipsnio d punkto taikymas, savaime suprantama, b?t? ne?manomas, nes tas pats asmuo negali veikti vienu metu kaip autorius ar jo teisi? per?m?jas ir apmokestinamasis prekybininkas.

(5) Išskirta mano.

(6) Išskyrus atvej?, nurodyt? 314 straipsnio d punkte, ta?iau jis n?ra susij?s su jokiais 316 straipsnio 1 dalies nuostatomis.

(7) Nesutinku su Vokietijos vyriausyb?s argumentu, kad Direktyvos 2006/112 316 straipsnio 1 dalies b punkto formuluot? leidžia j? taikyti neatsižvelgiant ? tai, ar meno k?rinio tiekimas prekybininkui buvo neapmokestintas, ar apmokestintas. Atleidimo nuo mokes?io ir neapmokestinam? tiekim? atvejai reglamentuojami nagrin?jamos direktyvos 314 straipsnyje, o 316 straipsnis yra susij?s su apmokestinamais tiekimais ir mokestin? prievol? gali kilti pardav?jui (tiekimas šalies viduje) arba pirk?jui (?sigijimas Bendrijos viduje ir importas).

(8) „<...> teis?s kaip savininkui disponuoti materialiuoju turtu perdavimas“.

(9) „<...> teisės disponuoti kilnojamuoju materialiuoju turtu kaip savininkui įsigijimas <...>“.

(10) Žr. Direktyvos 2006/112 4 konstatuojamąjį dalį.

(11) Žr. visų pirma 2014 m. gruodžio 18 d. Sprendimą Schoenimport Italmoda Mariano Previti ir kt. (C-131/13, C-163/13 ir C-164/13, EU:C:2014:2455, 55 punktas ir jame nurodyta jurisprudencija).

(12) Žr. visų pirma 2013 m. lapkričio 28 d. Sprendimą MDDP (C-319/12, EU:C:2013:778, 41 punktas).

(13) 2013 m. lapkričio 28 d. Sprendimas MDDP (C-319/12, EU:C:2013:778, 56 punkto pirma pastraipa).