

62017CC0264
ENERĢLADVOKĀTA

MACEJA ŠPUNARA [MACIEJ SZPUNAR] SECINĀJUMI,

sniegti 2018. gada 13. septembrī (1)

Lieta C-264/17

Harry Mensing

pret

Finanzamt Hamm

(Finanzgericht Münster (Minsteres Finanšu tiesa, Vācija) lūgums sniegt prejudiciālu nolikumu)

Lūgums sniegt prejudiciālu nolikumu – Nodokļi – Pievienotās vērtības nodoklis – Direktīva 2006/112/EK – 314. un 316. pants – Paši režīmi – Tirgotāji, kas ir nodokļa maksātāji – Peļņas daļas režīms – Mākslas darbu piegāde, ko veic darbu autori vai autoru tiesību mantinieki – Darījumi Kopienas iekšienē – Priekšnodokļa atskaitēšanas tiesības

Ievads

1.

Ja darījuma, par kuru uzliek pievienotās vērtības nodokli (turpmāk tekstā – “PVN”), priekšmets ir preces, kuru cenā jau ir ietverts neatskaitāmais priekšnodoklis, kā tas bieži ir preču, kas tiek atkārtoti laistas tirgū, piemēram, mākslas darbu gadījumā, parastais nodokļa uzlikšanas mehānisms nenodrošina šā nodokļa pamatprincipa, proti, tā neitralitātes nodokļa maksātājiem, īstenošanu. Tādēļ Savienības likumdevējs ir ieviesis pašu PVN režīmu, kas ļauj uzlikt nodokli tikai nodokļa maksātāja peļņas daļai, t.i., noteiktā tirdzniecības stadijā radītajai pievienotajai vērtībai. Tomēr, kaut arī attiecīgi Savienības tiesību aktu noteikumi šā iet pilnīgi skaidri, to kopīgā piemērošana ne vienmēr nodrošina paredzēto mērķa sasniegšanu. Vai tas ir pietiekams iemesls, lai atsevišķos situācijās vispār nepiemērotu šos noteikumus? Uz šo jautājumu šajā lietā būs jāatbild Tiesai.

Atbilstošās tiesību normas

Savienības tiesības

2.

Saskaņā ar Padomes Direktīvas 2006/112/EK (2006. gada 28. novembris) par kopīgo pievienotās vērtības nodokļa sistēmu (2) 2. panta 1. punktu:

“PVN uzliek šādiem darījumiem:

a)

pre?u pieg?dei, ko par atl?dz?bu k?d? dal?bvalsts teritorij? veic nodok?a maks?t?js, kas r?kojas k? t?ds;

b)

pre?u ieg?dei Kopienas iekšien?, ko par atl?dz?bu k?d? dal?bvalsts teritorij? veic –

i)

nodok?a maks?t?js, kas r?kojas k? t?ds, vai juridiska persona, kas nav nodok?a maks?t?ja, ja p?rdev?js ir nodok?a maks?t?js, kas r?kojas k? t?ds un kam nav ties?bu uz 282. l?dz 292. pant? paredz?to mazo uz??mumu atbr?vošanu no nodok?a un uz ko neattiecas 33. vai 36. pants;

[..]

[..]

d)

pre?u importam.”

3.

Š?s direkt?vas 14. panta 1. punkt? pre?u pieg?de tiek defin?ta k? “ties?bu nodošana r?koties ar materi?lu ?pašumu k? ?pašniekam”.

4.

Savuk?rt pre?u ieg?des Kopienas iekšien? defin?ciju nosaka min?t?s direkt?vas 20. panta pirm? rindkopa, saska?? ar kuru:

““Pre?u ieg?de Kopienas iekšien?” ir ties?bu ieg?šana r?koties k? ?pašniekam ar kustamu materi?lu ?pašumu, ko p?rdev?js, pirc?js vai cita persona p?rdev?ja vai pirc?ja v?rd? nos?ta vai transport? pirc?jam uz galam?r?i dal?bvalst?, kas nav nos?t?šanas vai transport?šanas s?kumpunkta dal?bvalsts.”

5.

Saska?? ar Direkt?vas 2006/112 138. panta 1. punktu:

“Dal?bvalstis atbr?vo no nodok?a t?du pre?u pieg?di, kuras p?rdev?js, pirc?js vai cita persona p?rdev?ja vai pirc?ja v?rd? nos?ta vai transport? uz galam?r?i ?rpus to attiec?g?s teritorijas, bet Kopien?, ja pieg?di veic citam nodok?a maks?t?jam vai juridiskai personai, kas nav nodok?a maks?t?ja un kas k? t?da r?kojas dal?bvalst?, kas nav nos?t?šanas vai transport?šanas s?kumpunkta dal?bvalsts.”

6.

Š?s direkt?vas 168. pant? ir noteikts:

“Cikt?l preces un pakalpojumus nodok?a maks?t?js izmanto dar?jumiem, par kuriem uzliek nodokli, nodok?a maks?t?jam ir ties?bas taj? dal?bvalst?, kur? vi?š veic šos dar?jumus, atskait?t no nodok?a, par kuru nomaksu vi?š ir atbild?gs:

a)

PVN, kas attiecīgajā dalībvalstī maksājams vai samaksāts par prešu piegādēm vai pakalpojumu sniegšanu, ko tam veicis vai veiks cits nodokļa maksātājs;

[..]

c)

PVN, kas maksājams par prešu iegādēm Kopienas iekšienē saskaņā ar 2. panta 1. punkta b) apakšpunkta i) punktu;

[..]

e)

PVN, kas maksājams vai samaksāts par prešu importu attiecīgajā dalībvalstī.”

7.

Savukārt saskaņā ar šīs direktīvas 169. panta b) punktu:

“Papildus 168. pantā minētajai atskaitēšanai nodokļa maksātājam ir tiesības atskaitīt tajā minēto PVN, ciktāl preces un pakalpojumus izmanto šādiem nolūkiem:

[..]

b)

darījumiem, kas saskaņā ar 138. [..] pantu [..] ir atbrīvoti no nodokļa [..].”

8.

Direktīvas 2006/112 XII sadaļas 4. nodaļā ir noteikts šāds režīms lietotām precēm, mēkslas darbiem, kolekciju priekšmetiem un senlietām. Saskaņā ar šīs direktīvas 311. panta 1. punkta 2) un 5) apakšpunktu:

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

[..]

2)

“mēkslas 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, mēkslas darbus, kolekciju priekšmetus vai senlietas, neatkarīgi no tā, vai šis nodokļa maksātājs rīkojas savs vai kādas citas personas interesēs saskaņā ar līgumu, kas par pirkšanu vai pārdošanu paredz maksāt komisijas maksu;

[..].”

9.

Direktīvas 2006/112 nodaļas 2. iedaļas 1. apakšiedaļā ir noteikts peļņas daļas režīms tirgotājiem, kas ir nodokļa maksātāji. Saskaņā ar šīs direktīvas 312.–317. pantu un 319. pantu:

“312. pants

Šajā apakšiedaļā piemēro šādas definīcijas:

1) “pārdošanas cena” ir viss, kas pieder pie atlīdzības, ko tirgotājs, kas ir nodokļa maksātājs, ir saņēmis vai saņems no pircēja vai trešās personas, tostarp ar darījumu tieši saistītās subsīdijas, nodokļi, nodevas un maksājumi, kā arī papildu izdevumi, piemēram, komisijas maksa, iesaiņošanas, transportēšanas un apdrošināšanas maksa, ko tirgotājs, kas ir nodokļa maksātājs, iekasē no pircēja, izņemot 79. pantā paredzētās summas;

2) “iepirkuma cena” ir viss, kas pieder pie 1. punktā definētās atlīdzības, kuru piegādātājs ir ieguvis vai iegūs no tirgotāja, kas ir nodokļa maksātājs.

313. pants

1. Attiecībā uz lietotu preču, mākslas darbu, kolekciju priekšmetu un senlietu piegādēm, ko tirgotāji, kas ir nodokļa maksātāji, dalībvalstīs saskaņā ar šīs apakšiedaļas nosacījumiem piemēro pašu režīmu, lai uzliktu nodokli peļņai, ko guvis tirgotājs, kas ir nodokļa maksātājs.

[..]

314. pants

Peļņas 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.

315. pants

Summa, par ko, piegādājot preces, maksājams nodoklis, k? min?ts 314. pant?, ir pe??as da?a, ko ieguv?is tirgot?js, kurš ir nodok?a maks?t?js, atskaitot PVN, kas attiecas uz pe??as da?u.

Š? tirgot?ja, kas ir nodok?a maks?t?js, pe??as da?a ir l?dzv?rt?ga starp?bai starp p?rdošanas cenu, ko tirgot?js, kas ir nodok?a maks?t?js, iekas?jis par prec?m, un iepirkuma cenu.

316. pants

1. Dal?bvalstis tirgot?jiem, kas ir nodok?a maks?t?ji, pieš?ir izv?les ties?bas piem?rot pe??as da?as re??mu š?diem dar?jumiem:

a)

m?kslas darbu, kolekciju priekšmetu vai senlietu piegād?m, kuras import?jis pats tirgot?js, kas ir nodok?a maks?t?js;

b)

m?kslas darbu piegād?m, ko tirgot?jam, kas ir nodok?a maks?t?js, piegād?juši darbu autori vai autoru ties?bu mantinieki;

c)

m?kslas darbu piegād?m, ko piegād?jis nodok?a maks?t?js, kas nav tirgot?js, kurš ir nodok?a maks?t?js, ja uz š?m piegād?m ir attiecin?ta samazin?ta likme saska?? ar 103. pantu.

[..]

317. pants

Ja tirgot?js, kas ir nodok?a maks?t?js, izmanto izv?les ties?bas saska?? 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 piegād?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 maksājams vai samaks?ts, preces import?jot.

[..]

319. pants

Jebkurai piegādei, uz ko attiecas pe??as da?as re??ms, tirgot?js, kas ir nodok?a maks?t?js, var piem?rot parasto PVN re??mu.”

10.

Ties?bu atskait?t priekšnodokli piem?rošanas noteikumi attiec?b? uz tirgot?jiem, kas ir nodok?a maks?t?ji, ir noteikti Direkt?vas 2006/112 320. un 322. pant?. Tajos ir noteikts:

“320. pants

1. Ja tirgotājs, kas ir nodokļa maksātājs, piemēro parasto PVN režīmu paša importēto mēkslas darbu, kolekciju priekšmetu vai senlietu piegādēm, viņam ir tiesības no PVN, par kura nomaksu viņš ir atbildīgs, atskaitīt PVN, kas maksājams vai samaksāts, preces importējot.

Ja tirgotājs, kas ir nodokļa maksātājs, piemēro parasto PVN režīmu viņam piegādēto mēkslas darbu piegādēm, ja viņam tos piegādējis autors vai autora tiesību mantinieki, vai nodokļa maksātājs, kurš nav tirgotājs, kas ir nodokļa maksātājs, viņam ir tiesības no PVN, par kura nomaksu viņš ir atbildīgs, atskaitīt PVN, kas maksājams vai samaksāts par viņam piegādēto mēkslas darbu.

[..]

322. pants

Ciktāl preces izmanto tirgotāja, kas ir nodokļa maksātājs, veiktajām piegādēm, uz kurām attiecas peļņas daļas režīms, tirgotājs, kas ir nodokļa maksātājs, no PVN, par kura nomaksu viņš ir atbildīgs, nedrīkst atskaitīt:

a)

PVN, kas maksājams vai samaksāts par mēkslas darbiem, kolekciju priekšmetiem vai senlietām, ko viņš pats ir importējis;

b)

PVN, kas maksājams vai samaksāts par mēkslas darbiem, ko viņam piegādējuši vai piegādēs to autori vai autoru tiesību mantinieki;

c)

PVN, kas maksājams vai samaksāts par mēkslas darbiem, ko viņam piegādējis vai piegādēs nodokļa maksātājs, kurš nav tirgotājs, kas ir nodokļa maksātājs.”

11.

Beidzot saskaņā ar minētās direktīvas 342. pantu:

“Daļēbvalstis var veikt pasākumus saistībā ar atskaitīšanas tiesībām, lai izvairītos no tā, ka tirgotāji, kas ir nodokļa maksātāji un uz ko attiecas kods no 2. iedaļā minētajiem režīmiem, gūst nepamatotas priekšrocības vai ka tiem rodas nepamatoti zaudējumi.”

Vēlējās tiesības

12.

Peļņas daļas režīms tirgotājiem, kas ir nodokļa maksātāji, ir transponēts Vēlējās likuma Umsatzsteuergesetz (Likums par apgrozījuma nodokli, turpmāk tekstā – “UStG”) 25.a pantā. Šajā noteikumā ir paši ir noteikts:

“1. Par piegādēm 1. panta 1. punkta 1. apakšpunkta izpratnē uzliek nodokli saskaņā ar turpmāk izklāstītajiem noteikumiem (peļņas daļas režīms), ja ir izpildīti šādi nosacījumi:

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. Attiec?b? uz šo pieg?di:

a)

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

b)

tiek piem?rots pe??as da?as rež?ms.

[..]

2. Tirgot?js, kas ir nodok?a maks?t?js, ne v?l?k k? iesniedzot pirmo deklar?ciju noteikt? kalend?raj? gad?, var pazi?ot nodok?u iest?dei, ka no kalend?r? gada s?kuma piem?ro pe??as da?as rež?mu ar? š?d?m prec?m:

[..]

2)

m?kslas darbiem, ja par vi?a lab? veikto pieg?di ir bijis uzlikts nodoklis un to nav veicis cits tirgot?js, kas ir nodok?a maks?t?js.

[..]

3. Apgroz?juma apm?rs nosak?ms, pamatojoties uz summu, par k?du p?rdošanas cena p?rsniedz preces ieg?des cenu [..]. Gad?jumos, par kuriem ir runa 2. punkta pirm? teikuma 2. apakšpunkt?, ieg?des cen? ir ietverts apgroz?juma nodoklis, ko priekšnodokl? ir samaks?jis pieg?d?t?js.

[..]

5. [..] Atk?pjoties no 15. panta 1. punkta, gad?jumos, par kuriem ir runa 2. punkt?, tirgot?jam, kas ir nodok?a maks?t?js, nav ties?bu atskait?t k? priekšnodokli importa apgroz?juma nodokli, nodokli, kas atseviš?i nor?d?ts r??in?, vai nodokli, kas maks?jams, pamatojoties uz 13.b panta 5. punktu.

[..]

7. Ir piem?rojami š?di ?pašie noteikumi:

1)

pe??as da?as rež?ms nav piem?rojams

a)

precēm, ko tirgotājs, kas ir nodokļa maksātājs, ir iegādājies Kopienas iekšien, ja citur Kopienā preces piegādei tirgotājam, kas ir nodokļa maksātājs, tika piemērots atbrīvojums no nodokļa saistībā ar piegādi Kopienas iekšien;

[..].”

Fakti un tiesvedība

13.

Harry Mensing ir tirgotājs, kas ir nodokļa maksātājs, Direktīvas 2006/112 311. panta 1. punkta 5) apakšpunkta un UStG 25.a panta 1. punkta 1. apakšpunkta izpratnē. Viņš veic darbību mēkšlas darbu tirdzniecības jomā dažādās pilsētās Vācijas teritorijā. 2014. fiskālajā gadā viņš tostarp iegādājās mēkšlas darbus no autoriem no citām dalībvalstīm. Šīs piegādes tika atbrīvotas no PVN izcelsmes dalībvalstīs, un H. Mensing samaksāja par tām nodokli par iegādi Kopienas iekšien. Turklāt viņš nav izmantojis tiesības atskaitīt šo nodokli.

14.

2014. gada sākumā H. Mensing iesniedza Finanzamt Hamm (Hammā nodokļu iestāde, Vācijā) deklarāciju par peļņas daļas režīma piemērošanu attiecībā uz mēkšlas darbiem, kas iegādāti no to autoriem. Tomēr nodokļu iestāde neatļāva viņam piemērot šo režīmu attiecībā uz mēkšlas darbiem, kas iegādāti no autoriem no citām dalībvalstīm, atsaucoties uz UStG 25.a panta 7. punkta 1. apakšpunkta a) punktu, un rezultātā paaugstināja maksājamo PVN summu par 19763,31 EUR.

15.

Pēc sūdzības noraidīšanas H. Mensing cēla prasību Finanzgericht Münster (Minsteres Finanšu tiesa, Vācijā) par Hammā nodokļu iestādes lēmumu. Šī tiesa, šauboties par UStG 25.a panta 7. punkta 1. apakšpunkta a) punkta atbilstību Savienības tiesību un par mijiedarbību starp Direktīvas 2006/112 314. un 316. pantu, nolēma apturēt tiesvedību un uzdot Tiesai šādas prejudiciālas jautājumus:

“1)

Vai Direktīvas [2006/112] 316. panta 1. punkta b) apakšpunkts ir jāinterpretē tādējādi, ka tirgotāji, kas ir nodokļa maksātāji, var piemērot peļņas daļas režīmu arī tādus mēkšlas darbus piegādei, ko tiem Kopienas iekšienē piegādājuši to autori vai autora tiesību mantinieki, kuri nav PVN direktīvas 314. pantā minētās personas?

2)

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

16.

Līgums sniegt prejudiciālo nolēmumu tika iesniegts Tiesā 2017. gada 17. maijā. Rakstveida apsvērumus iesniedza: H. Mensing, Vācijas valdība un Eiropas Komisija. Tās pašas ieinteresētās personas tika pārstāvētas 2018. gada 14. jūnijā tiesas sēdē.

Analīze

Par pirmo prejudiciālo jautājumu

17.

Uzdodot pirmo prejudiciālo jautājumu, iesniedzējtiesa vālas noskaidrot, vai tirgotājs, kas ir nodokļa maksātājs, ir tiesīgs piemērot, pamatojoties uz Direktīvas 2006/112 316. panta 1. punkta b) apakšpunktu, peļņas daļas režīmu ar tādā mērķa darbu piegādi, ko tam Kopienas iekšienē piegādājuši darbu autori vai autora tiesību mantinieki, kuri nav šīs direktīvas 314. pantā minētās personas? Šajā jautājumā jāsteno arī slēptās divi juridiskie jautājumi. Pirmais no tiem ir jautājums par Direktīvas 2006/112 314. un 316. panta mijiedarbību. Otrais jautājums attiecas uz to, vai peļņas daļas režīms ir piemērojams ar tādā mērķa darbu piegādi, kurus tirgotājam, kas ir nodokļa maksātājs, piegādājuši subjekti no citām dalībvalstīm, kuri ir nodokļa maksātāji.

Direktīvas 2006/112 314. un 316. panta mijiedarbība

18.

Iesniedzot lūgumu sniegt prejudiciālo nolikumu, iesniedzējtiesa paskaidro, ka, pēc tās domām, Direktīvas 2006/112 314. pants ir izsmērējis noteikts peļņas daļas režīma piemērošanas apjoms. Citiem vārdiem sakot, pēc šīs tiesas domām, peļņas daļas režīms var būt piemērojams tikai precīzi, kas iegādātas no subjektiem, kuri atbilst šīs direktīvas 314. pants vai vienlaikus 314. un 316. pants paredzētajiem nosacījumiem. Šāda Direktīvas 2006/112 314. un 316. panta mijiedarbības interpretācija pamatotu UStG 25.a panta 7. punkta 1. apakšpunkta a) punkta ietvertu prešu, ko tirgotājs, kas ir nodokļa maksātājs, iegādājies no citas dalībvalsts subjekta, izslēgšanu no peļņas daļas režīma, ja šis subjekts ir izmantojis atbrīvojumu ar tiesību m atskaitīt priekšnodokli, kas paredzēts prešu piegādātā Kopienas iekšienē Direktīvas 2006/112 138. panta 1. punkta saistībā ar tās 169. panta b) punktu. Uz šīs direktīvas 314. pants minētajiem subjektiem neattiecas šāds atbrīvojums ar tiesību m atskaitīt priekšnodokli.

19.

Tomēr nešauboties, ka šāda Direktīvas 2006/112 314. un 316. panta mijiedarbības interpretācija būtu pamatota.

20.

Vispirms tas nekādā veidā neizriet no šo noteikumu formulējuma. Minētās direktīvas 314. panta ievadteikums ir noteikts, ka peļņas daļas režīms "attiecas" uz gadījumiem, kas minēti šajā pantā. Tas nozīmē, ka šis režīms tiek piemērots automātiski, ja pastāv minētie apstākļi (3). Tomēr šīs direktīvas 316. panta 1. punkta ir piešķirtas tirgotājam, kas ir nodokļa maksātājs, "izvēlēties tiesības piemērot peļņas daļas režīmu" šajā pantā minētajās situācijās, kuras nav 314. pants paredzētās situācijas. Nekas šī noteikuma formulējums neliek domāt, ka tiesības piemērot peļņas daļas režīmu, pamatojoties uz Direktīvas 2006/112 316. panta 1. punktu, būtu atkarīgs no tā, vai ir izpildīti nosacījumi, kas noteikti tās 314. pants. Tieši pretēji – no šī formulējuma, manuprāt, izriet, ka likumdevējs ir uzskatījis šīs direktīvas 316. panta 1. punkta paredzētās tiesības par papildtiesību peļņas daļas režīma piemērošanas pamatāpamam, kas noteikts tās 314. pants. 316. pants paplašina šī režīma potenciālu piemērošanas apmēru, atstājot likumu par šo jautājumu nodokļa maksātāja prīzi.

21.

Šāda risinājuma pamatojumu sniedz Komisija savos apsvērumos šajā lietā. Tā paskaidro, ka galvenais peļņas daļas režīma noteikšanas mērķis bija izvairīties no nodokļa dubultas uzlikšanas par precēm, kuru cenā, par ko tirgotājs, kas ir nodokļa maksātājs, tās iegādājies, jau ir ietverts PVN, kuru pārdevējs samaksājis, bez atskaitīšanas tiesībām, iepriekšējās tirdzniecības stadijās.

22.

314. pantā minētie subjekti, kuriem nav tiesību atskaitīt priekšnodokli, nes ekonomisko slogu, līdz ar to, pārdojot precī, dabiskā veidā iekāpj tās vērtības preces cenā. Ja tirgotājam, kas ir nodokļa maksātājs, pārdojot šādu precī, nodoklis par to tiktu uzlikts atbilstoši parastajam režīmam, tas nozīmētu, ka nodokļa bāze būtu kopējā pārdošanas cena, šajā bāzē būtu iekāpta arī priekšnodokļa vērtība, kas samaksāts iepriekšējās tirdzniecības stadijās, radot dubultu nodokļa uzlikšanu ("nodoklis par nodokli"). Peļņas daļas režīma piemērošana, kura ietvaros nodokļa bāze ir tikai peļņas daļa, proti, pievienotā vērtība, kas radīta tirgotāja, kurš ir nodokļa maksātājs, noslēgto darījumu stadijā, ļauj izvairīties no šādas dubultās nodokļa uzlikšanas.

23.

Tomēr ne vienmēr ir iespējams vai ieteicams precīzi noteikt, kuram tirgotājam, kas ir nodokļa maksātājs, pārdojot precēm tika atskaitīts PVN iepriekšējās tirdzniecības stadijā un kuram ne. Turklāt tas varēja tikt atskaitīts tikai daļēji vai par precī varēja vispār netikt uzlikts nodoklis, kas rada papildu sarežģījumus. Līdz ar to likumdevējs ir paredzējis automātisku peļņas daļas režīma piemērošanu gadījumos, kuros PVN nevarēja tikt atskaitīts iepriekšējās tirdzniecības stadijās vai nu tādēļ, ka pārdevējs nav nodokļa maksātājs, vai arī tādēļ, ka pārdošanai tika piemērots atbrīvojums bez priekšnodokļa atskaitīšanas tiesībām. Tas ir pašreizējais Direktīvas 2006/112 314. panta regulējums. Turpretī atsevišķos gadījumos, par ko liek domāt administrācijas racionalizācijas apsvērumi, likumdevējs atstāja tirgotājiem, kas ir nodokļa maksātāji, fakultatīvu iespēju piemērot peļņas daļas režīmu (pašlaik Direktīvas 2006/112 316. pants). Direktīvas 2006/112 316. pantam ir neatkarīgs un papildu raksturs attiecībā uz tās 314. pantu.

24.

Minētās direktīvas 316. panta interpretācija, saskaņā ar kuru tās piemērošana būtu atkarīga no šīs direktīvas 314. pantā ietverto nosacījumu ieviešanas, būtu arī pretrunā regulējuma par peļņas daļas režīmu sistēmā tikai un loģiskai.

25.

Tas tādēļ, ka ir iespējama subjektu, uz kuriem attiecas Direktīvas 2006/112 316. panta 1. punkta b) punkts, loka ierobežošana. Tie būtu vispirms autori vai autora tiesību mantinieki, kas nav nodokļa maksātāji (314. panta a) punkts), un, drīzāk izņemuma kārtā, autori vai autora tiesību mantinieki, kas ir nodokļa maksātāji, kuri veic piegādes 314. panta b) un c) punktā noteiktajos apstākļos (4).

26.

Vienlaicīga 314. un 316. panta nosacījumu ieviešana nav iespējama 316. panta 1. punkta a) un c) apakšpunkta gadījumā.

27.

Direktīvas 2006/112 316. panta 1. punkta a) apakšpunkts attiecas uz precēm, ko tieši importē tirgotāji, kas ir nodokļa maksātāji. Toties 314. panta ievadteikums ir runa par precēm, kas šim nodokļa maksātājam tika piegādātas Kopienas iekšienē. Līdz ar to 314. pants automātiski izslēdz tās piemērošanu importētām precēm. Tas skaidrojams ar to, ka preču gadījumā, ko ievēd no valstīm ārpus kopējās PVN sistēmas teritorijās ietekmes, nav iespējams runāt par priekšnodokli, kas samaksāts tirdzniecības iepriekšējā stadijā un iekāuts šādas preces cenā. No PVN sistēmas viedokļa importētās preces cena vienmēr ir cena “bez nodokļa”.

28.

Savukārt 316. panta 1. punkta c) apakšpunkts attiecas uz tirgotājam, kas ir nodokļa maksātājs, piegādātiem mēkslas darbiem, “ja uz šīm piegādātām ir attiecināta samazināta PVN likme” (5). Tā kā šeit ir runa par samazinātās nodokļa likmes piemērošanu piegādātām, nevis precēm, manuprāt, tas izslēdz šā noteikuma piemērošanu piegādātām, par kurām vispār netiek uzlikts nodoklis (314. panta a) punkts) vai kuras ir atbrīvotas no nodokļa (314. panta b) un c) punkts).

29.

Kā izriet no iepriekš minētā, nav iespējama Direktīvas 2006/112 314. panta un 316. panta 1. punkta a) un c) apakšpunkta kopīga piemērošana. Šajā situācijā interpretācija, saskaņā ar kuru šīs direktīvas 314. pants būtu piemērojams tikai kopā ar tās 316. panta 1. punkta b) apakšpunktu, nešķiet loģiska.

30.

Tas, ka minētās direktīvas 316. panta 1. punkta piemērošana ir atkarīga no tās 314. panta paredzēto nosacījumu ieviešanas, nav pamatots ar no teleoloģiska viedokļa. Šīs direktīvas 314. panta nosacījumu ieviešana izraisa automātisku peļņas daļas režģma piemērošanu. Kāda tad būtu jēga piešķirt tirgotājiem, kas ir nodokļa maksātāji, tiesības piemērot šo režģmu noteiktos gadījumos, uz kuriem jau attiecas 314. pants? To varētu uzskatīt par sava veida “opt-out” tipa tiesībām, taču atteikšanās no peļņas daļas režģma iespēja ir paredzēta jau Direktīvas 2006/112 319. pantā, un tās 316. pants ir domāts kā “opt-in” tiesības.

31.

Beidzot, ja Direktīvas 2006/112 316. panta piemērošana būtu atkarīga no tās 314. panta ietvertos nosacījumu ieviešanas, zaudētu jēgu šīs direktīvas 322. pants. Šis noteikums liegtu tirgotājam, kas ir nodokļa maksātājs, tiesības atskaitīt priekšnodokli par precēm, kuras viņš pērdod peļņas daļas režģma ietvaros, trijos gadījumos, kas atbilst 316. panta 1. punktā noteiktajiem. 322. panta a) punkts attiecas uz importu (316. panta 1. punkta a) apakšpunkts), 322. panta b) punkts attiecas uz mēkslas darba iegādi no autora vai autora tiesību mantinieka (316. panta 1. punkta b) apakšpunkts), un 322. panta c) punkts attiecas uz mēkslas darba iegādi no citiem nodokļa maksātājiem, piemērojot samazināto likmi (316. panta 1. punkta c) apakšpunkts).

32.

Turpret? Direkt?vas 2006/112 314. pants izsl?dz pašu priekšnodok?a past?v?šanu, jo attiecas uz pieg?d?m, par kur?m netiek uzlikts PVN vai kuras ir atbr?votas no š? nodok?a (6). Ja š?s direkt?vas 316. panta 1. punkta piem?rošana b?tu atkar?ga no 314. pant? paredz?to nosac?jumu iev?rošanas, tad t?s 322. pants k?tu bezj?dz?gs. Pat ja m?ksl?gi padar?tu atkar?gu no šo nosac?jumu iev?rošanas tikai 316. panta 1. punkta b) apakšpunktu, tik un t? j?gu zaud?tu vismaz 322. panta b) punkts.

33.

Šo iemeslu d?? es uzskatu, ka Direkt?vas 2006/112 316. panta 1. punkts ir j?interpret? t?d?j?di, ka t? piem?rošana nav atkar?ga no š?s direkt?vas 314. pant? noteikto nosac?jumu iev?rošanas.

Iesp?ja piem?rot pe??as da?as rež?mu, pamatojoties uz Direkt?vas 2006/112 316. panta 1. punkta b) apakšpunktu, prec?m, ko tirgot?js, kas ir nodok?a maks?t?js, ieg?d?jies no citu dal?bvalstu subjektiem

34.

V?cijas vald?ba savos apsv?rumos šaj? liet? pamato pe??as da?as rež?ma piem?rošanas izsl?gšanu m?kslas darbiem, ko tirgot?js, kas ir nodok?a maks?t?js, ieg?d?jies no citu dal?bvalstu subjektiem, kuri izmantojuši UStG 25.a panta 7. punkta 1. apakšpunkt? paredz?to atbr?vojumu no nodok?a par pieg?di Kopienas iekšien?. Savas t?zes pamatošanai t? izvirza tr?s argumentus.

– Arguments par pe??as da?as rež?ma m?r?i

35.

P?c V?cijas vald?bas dom?m, t?du m?kslas darbu gad?jum?, ko tirgot?jam, kas ir nodok?a maks?t?js, pieg?d? citu dal?bvalstu subjekti ar atbr?vojumu no nodok?a par pieg?di Kopienas iekšien?, parast? PVN rež?ma piem?rošana t?l?kai šo m?kslas darbu p?rdošanai, ko veic tirgot?js, kas ir nodok?a maks?t?js, nerad?tu dubulto nodok?a uzlikšanu, jo cen?, par kuru tirgot?js, kas ir nodok?a maks?t?js, ieg?d?jies m?kslas darbu, neb?tu ietverts neviens nodoklis un nodoklis par ieg?di Kopienas iekšien? b?tu atskait?ms. Pe??as da?as rež?ma piem?rošana š?dos gad?jumos ne?stenotu š? rež?ma m?r?i, kas atbilstoši Direkt?vas 2006/112 51. apsv?rumam ir izvair?šanās no dubult?s nodok?a uzlikšanas un konkurences izkrop?ojuma starp nodok?a maks?t?jiem.

36.

Tom?r es nepiekr?tu šai argument?cijai to iemeslu d??, kas nedaudz l?dzin?s tiem, ko esmu nor?d?jis da?? par iesniedz?jtiesas šaub?m par Direkt?vas 2006/112 314. un 316. panta mijiedarb?bu (skat. šo secin?jumu 20.–32. punktu).

37.

Faktiski parast? PVN rež?ma, t.i., nodok?a uzlikšanas visai dar?juma summai ar ties?b?m uz priekšnodok?a atskait?šanu, piem?rošana gad?jumos, kas noteikti š?s direkt?vas 316. panta 1. punkt?, nerad?tu dubulto nodok?a uzlikšanu. Tas attiecas ne tikai uz prec?m, kas tiek ieg?d?tas no cit?m dal?bvalst?m, bet uz visiem gad?jumiem, kas paredz?ti Direkt?vas 2006/112 316. panta 1. punkt?.

38.

No PVN viedokļa piegāde Kopienas iekšienē ir parasta preces piegāde, par kuru tiek uzlikts nodoklis. Vienīgā atšķirība ir tā, ka ar atbrīvojumu, kas paredzēts šīs direktīvas 138. panta 1. punktā, un vienlaicīgu nodokļa uzlikšanu par preču iegādi Kopienas iekšienē, pamatojoties uz tās 2. panta 1. punkta b) apakšpunktu, kompetence nodokļu jomā tiek nodota no pārdošanas valsts uz iegādes valsti. Piegāžu Kopienas iekšienē atbrīvošana patiesībā ir nevis atbrīvojums no nodokļa, tādēļ kā šīs direktīvas 136. pantā paredzētais atbrīvojums, bet nodokļa piemērošanas pārcelšana uz citu dalībvalsti. Šāda veida atbrīvojumu mēdz dēvēt par nodokļa uzlikšanu pēc 0 % likmes.

39.

No nodokļa maksātāju skatpunkta šīs atbrīvojums maz ko maina. Pārdevējs piegādā precī par cenu "bez nodokļa", un viņam nav jāmaksā nodoklis nodokļu iestādei, tomēr viņš saglabā tiesības atskaitīt priekšnodokli par precēm un pakalpojumiem, ko viņš izmanto savas piegādes Kopienas iekšienē nolūkos (Direktīvas 2006/112 169. panta b) punkts). Savukārt pircējs maksā nodokli nevis pārdevējam iegādātās preces cenā, kā tas notiek piegādes tās pašas dalībvalsts teritorijā gadījumā, bet nodokļu iestādei. Vienlaikus viņš iegūst tiesības atskaitīt šo nodokli kā priekšnodokli, protams, ar nosacījumu, ka viņš izmanto iegādāto precī savas darbības vajadzībām, par kuru tiek uzlikts nodoklis.

40.

Līdzīgs nodokļa uzlikšanas mehānisms tiek piemērots attiecībā uz preču importu. Importētājs maksā preces cenu, kurā nav ietverts nekāds PVN (Direktīvas 2006/112 izpratnē), jo šī prece ir ieviesta no valstīm ārpus kopējās PVN sistēmas teritorijas ietekmes. Papildus tam importētājs maksā nodokļu iestādei PVN par importu, vienlaikus iegūstot tiesības atskaitīt to kā priekšnodokli.

41.

Tāpēc nav dubultas nodokļa uzlikšanas problēmas neatkarīgi no tā, vai runa ir par importētu mēkslas darbu, kas tika iegādāts tās pašas dalībvalsts teritorijā vai no cita dalībvalsts subjekta (t.i., veicot iegādi Kopienas iekšienē). Ja tiktu atzīts, ka dubultā nodokļa uzlikšana parastā PVN režīma piemērošanas gadījumā ir peļņas daļas režīma piemērošanas nosacījums, kātu bezjēdzīgs viss Direktīvas 2006/112 316. pants, kā arī tās 322. pants, kura būtība ir tāda, ka pastāv priekšnodoklis, ko iespējams atskaitīt, kas nenotiek preču, kuru piegāde ir atbrīvota no nodokļa (šaurā šā vārda nozīmē) vai par ko netiek uzlikts nodoklis, gadījumā (7).

42.

Direktīvas 2006/112 316. panta mērķis ir nevis izvairīties no dubultās nodokļa uzlikšanas, bet, kā to skaidro Komisija savos apsvērumos, izvairīties no pārmerīga administratīva sloga tirgotājiem, kuri ir nodokļa maksātāji, kas būtu saistīts ar nepieciešamību ikreiz pārbaudīt un pierādīt, ka noteikta mēkslas darba cena ir iekauts PVN, kurš samaksāts iepriekšējās tirdzniecības stadijās, un kādā apmērā. Šis administratīvais slogs aptver arī tirgotāja, kas ir nodokļa maksātājs, pienākumu veikt dubulto grāmatvedību, ja viņš pārdod preces, kurām tiek uzlikts nodoklis gan atbilstoši peļņas daļas režīmam, gan parastajam režīmam. Šāds pienākums izriet tieši no Direktīvas 2006/112 324. panta.

43.

Šī iemesla dēļ mani nepārliecina Vācijas valdības arguments, saskaņā ar kuru peļņas daļas

rež?ma k? iz??muma no parast? nodok?a rež?ma piem?rošanas nosac?jumiem ir j?b?t interpret?tiem šauri. Iz??mumu šauras interpret?cijas princips nedr?kst izrais?t to piln?gas j?gas zaud?šanu un t?d?j?di padar?t tos bezj?dz?gus.

44.

Pras?t?js pamatliet? apgalvo, ka Direkt?vas 2006/112 316. panta m?r?is vispirms esot atvieglota nodok?u rež?ma saglab?šana attiec?b? uz daž?m prec?m, kas paredz?ts š?s direkt?vas 103. pant?. Šis noteikums m?kslas darbu, kolekciju priekšmetu un senlietu importa gad?jum? ?auj uzlikt par tiem nodokli p?c samazin?tas likmes, un attiec?b? uz m?kslas darbiem – ar? tad, ja tos pieg?d?s autori vai autora ties?bu mantinieki. Saska?? ar š?s direkt?vas 94. panta 1. punktu š?da samazin?t? likme ir piem?rojama ar? m?kslas darbu pieg?d?m Kopienas iekšien?, ko veic autori vai autora ties?bu mantinieki.

45.

Neizsl?dzu, ka š?ds m?r?is bija ar? Direkt?vas 2006/112 316. panta ieviešanas pamat?, lai gan j??em v?r?, ka, kam?r š?s direkt?vas 103. panta piem?rošana dal?bvalst?m ir fakultat?va, t?s 316. panta piem?rošana t?m ir oblig?ta. Katr? zi?? Direkt?vas 2006/112 316. panta m?r?is atš?ir?b? no t?s 314. panta nav izvair?ties no dubult?s aplikšanas ar nodokli.

46.

Papildus tam ir v?rts nor?d?t, ka, kam?r Direkt?vas 2006/112 316. panta 1. punkta b) apakšpunkts nenov?rš dubult?s nodok?a uzlikšanas risku, jo š?ds risks nepast?v, š? noteikuma piem?rošana pieg?žu valsts teritorij? gad?jum?, vienlaikus atsakoties to piem?rot attiec?b? uz ieg?di Kopienas iekšien?, var?tu izrais?t konkurences izkrop?ojumu starp nodok?a maks?t?jiem. Dažiem tirgot?jiem, kas ir nodok?a maks?t?ji, b?tu liegta iesp?ja izmantot pe??as da?as rež?mu, lai gan cit?d? zi?? vi?i atrastos l?dz?g? situ?cij? k? tirgot?ji, kas ir nodok?a maks?t?ji, kuri ieg?d?jas m?kslas darbus t?s pašas dal?bvalsts teritorij?.

47.

Iepriekš min?to iemeslu d?? es uzskatu, ka arguments, kas balst?s uz dubult?s nodok?a uzlikšanas riska neesam?bu, nepamato š?s direkt?vas 316. panta 1. punkta b) apakšpunkta piem?rošanas liegšanu attiec?b? uz m?kslas darbiem, ko tirgot?js, kas ir nodok?a maks?t?js, ieg?d?jas no citu dal?bvalstu subjektiem.

– Arguments par iesp?jas pievienot ieg?des cenai PVN par ieg?di Kopienas iekšien? neesam?bu

48.

V?cijas vald?ba ar? nor?da, ka atš?ir?b? no noteikumiem, kas attiecas uz prec?m, ko import? tirgot?ji, kas ir nodok?a maks?t?ji, kuru 317. panta otraj? rindkop? ir noteikts, ka ieg?des cenai ir j?pievieno PVN par importu, Direkt?v? 2006/112 nav l?dz?ga noteikuma, kas attiecas uz PVN par ieg?di Kopienas iekšien?. P?c V?cijas vald?bas dom?m, tas liecina par to, ka, formul?jot š?s direkt?vas 316. pantu, Savien?bas likumdev?js nav v?l?jies, lai t? regul?jums attiektos ar? uz m?kslas darbiem, ko tirgot?ji, kas ir nodok?a maks?t?ji, ieg?d?jas no citu dal?bvalstu subjektiem.

49.

Normas, kas atbilstu Direkt?vas 2006/112 317. panta otrajai rindkopai par ieg?di Kopienas iekšien?, neesam?ba patieš?m rada noteiktu probl?mu. J?rod iesp?ja m?kslas darbiem, ko tirgot?js, kas ir nodok?a maks?t?js, ieg?d?jies no citu dal?bvalstu subjektiem, piem?rot visp?r?jos

principus, kuri izriet no šīs direktīvas 315. panta un tās 317. panta pirmās rindkopas. Saskaņā ar šiem noteikumiem peļņas daļa, kas peļņas daļas režimā ir nodokļa bāze, ir cenas, par kuru tirgotājs, kas ir nodokļa maksātājs, pērdod precī, un cenas, par kuru viņš iegādājies šo precī no piegādātāja, starpība. Tikmēr apspriestās direktīvas 312. panta 2. punkts iegādes cenu definē kā visas atļautās sastāvdaļas, kuras no tirgotāja, kas ir nodokļa maksātājs, ir ieguvījis viņa piegādātājs.

50.

Šie noteikumi ir piemērojami mēkšļas darbiem, ko tirgotājs, kas ir nodokļa maksātājs, ir iegādājies gan tās pašas dalībvalsts teritorijā, gan Kopienas iekšienē. Abos šajos gadījumos šo noteikumu piemērošanai ir atšķirīgs rezultāts.

51.

Iegādes vienas dalībvalsts teritorijā gadījumā pie atļautās sastāvdaļām, ko piegādātājs saņem no tirgotāja, kas ir nodokļa maksātājs, pieder arī priekšnodoklis, ko samaksājis piegādātājs situācijās, kurās šā piegāde nav atbrīvota no nodokļa, tostarp situācijās, kuras aptver Direktīvas 2006/112 316. panta 1. punkta b) apakšpunkts. Cena, par kuru tirgotājs, kas ir nodokļa maksātājs, pērdod precī, ir līdzvērtīgā iegādes cenai (kopā ar PVN), kas paaugstina par peļņas daļu. Peļņas daļa nesedz PVN izmaksas, ko samaksājis tirgotājs, kas ir nodokļa maksātājs, lai gan šis nodoklis ietekmē viņa pērdotās preces kopējo cenu.

52.

Situācija ir atšķirīga iegādes Kopienas iekšienē gadījumā, kurā tirgotājs, kas ir nodokļa maksātājs, maksā piegādātājam cenu bez PVN, jo piegāde Kopienas iekšienē ir atbrīvota no nodokļa uz Direktīvas 2006/112 138. panta 1. punkta pamata. Tirgotājam, kas ir nodokļa maksātājs, ir jāsamaksā nodoklis par iegādāto Kopienas iekšienē, pamatojoties uz šīs direktīvas 2. panta 1. punkta b) apakšpunkta i) punktu, turklāt saskaņā ar tās 322. panta b) punktu viņam nav tiesību atskaitīt šo nodokli. Tirgotājam, kas ir nodokļa maksātājs, pērdot precī, tās cenā ir jāiekļauj šis nodokļa izmaksas. Tomēr nodokļa izmaksas nav cenas sastāvdaļa šīs direktīvas 312. panta 2. punkta izpratnē. Sakarā ar to tās paaugstina tirgotāja, kas ir nodokļa maksātājs, peļņas daļu, kura tiek aprēķināta saskaņā ar 315. panta otro rindkopu.

53.

PVN, ko tirgotājs, kas ir nodokļa maksātājs, ir samaksājis par iegādāto Kopienas iekšienē, izmaksas tiek iekļautas nodokļa par viņa pērdēšanas darījumu bāzē. Tas izraisa dubulto nodokļa uzlikšanu ("nodoklis par nodokli"), kura peļņas daļas režimam ir jānovērš saskaņā ar Direktīvas 2006/112 51. apsvērumu. Preču, ko importē tirgotāji, kas ir nodokļa maksātāji, gadījumā šādu dubulto nodokļa uzlikšanu novērš šīs direktīvas 317. panta otrā rindkopa, saskaņā ar kuru, lai aprēķinātu peļņas daļu, no pērdēšanas cenas ir jāatskaita nodokļa par importu bāze (t.i., iegādes cena) kopā ar PVN par importu. Līdzīgā risinājumā neesamība iegādes Kopienas iekšienē gadījumā ir juridiska nepilnība, kas neļauj pilnībā sasniegt peļņas daļas režima mērķus attiecībā uz mēkšļas darbiem, ko tirgotāji, kas ir nodokļa maksātāji, iegādājas no citu dalībvalstu subjektiem.

54.

Manuprāt, šo nepilnību nav iespējams novērst ar interpretācijās palīdzību, jo iegādes cenas definīcijā, kas ietverta Direktīvas 2006/112 312. panta 2. punktā, ir ļoti skaidri runāts par summu, ko "piegādātājs" ieguvījis no tirgotāja, kas ir nodokļa maksātājs. Līdz ar to ir grūti iekļaut cenā

nodokli, ko tirgotājs, kas ir nodokļa maksātājs, ir samaksājis nodokli iestādei. Savukārt šīs direktīvas 322. panta b) punktā ir izslēgtas tirgotāja, kas ir nodokļa maksātājs, tiesības atskaitīt vieta samaksāto PVN "par mēkslas darbiem", kurus viņš ir iegādājies no autoriem vai autora tiesību mantiniekiem, kas savukārt neapšaubami aptver par šādu mēkslas darbu iegādāto Kopienas iekšienē samaksāto nodokli. Minētā juridiskā nepilnība ir jānovērš likumdevājam.

55.

Tomēr es neuzskatu, ka šīs nepilnības pastāvīšana norāda, ka apgalvo Vācijas valdība, uz likumdevāja apzinātu peļņas daļas režīma piemērošanas mēkslas darbiem, ko tirgotājs, kas ir nodokļa maksātājs, iegādājas no citu dalībvalstu subjektiem ar atbrīvojumu par piegādāto Kopienas iekšienē, iespējas izslēgšanu.

56.

Vispirms kļūst uz to nenorāda nedz Direktīvas 2006/112 316. panta 1. punkta b) apakšpunkta, nedz tās 322. panta b) punkta formulējums. Atgādinu, ka pirmajā noteikumā ir runa par mēkslas darbiem, "ko tirgotājam, kas ir nodokļa maksātājs, piegādājuši darbu autori vai autoru tiesību mantinieki". Tātad runa ir par mēkslas darbu piegādi bez jebkādiem papildu nosacījumiem. Turpretī, kad Direktīvā 2006/112 tiek izmantots piegādes jēdziens, tas aptver gan piegādi vienas dalībvalsts teritorijā, gan piegādi Kopienas iekšienē. Par to liecina jau šīs direktīvas 14. panta 1. punktā ietvertās preču piegādes definīcijas (8) un tās 20. panta pirmajā rindkopā ietvertās preču iegādes Kopienas iekšienē definīcijas (9) salīdzinājums. Situācijās, kurās ir runa tikai par vienu no šiem piegādes veidiem, likumdevājs to skaidri norāda, ka, piemēram, 2. panta 1. punkta a) apakšpunktā, saskaņā ar kuru nodoklis tiek uzlikts par "preču piegādi, ko par atlīdzību kādā dalībvalsts teritorijā veic nodokļa maksātājs, kas rīkojas kā tirdzniecība", vai 138. panta 1. punktā, saskaņā ar kuru no nodokļa ir atbrīvotas "tirdzniecības preču piegādes, kuras pārvērtē, pircējs vai cita persona pārvērtē vai pircēja vārdā nosūta vai transportē uz galamērķi ārpus to attiecīgās teritorijas, bet Kopienā". Būtiska Direktīvas 2006/112 316. panta 1. punkta b) apakšpunkta interpretācija nedod pamatu izslēgt no tā piemērošanas apjoma mēkslas darbus, ko tirgotājs, kas ir nodokļa maksātājs, iegādājas no citu dalībvalstu subjektiem.

57.

Līdzīgi Direktīvas 2006/112 322. panta b) punkts, kas papildina tās 316. panta 1. punkta b) apakšpunktu, ir formulēts tik plaši, ka aptver aizliegumu atskaitīt nodokli, kas samaksāts gan par iegādāto vienas dalībvalsts teritorijā, gan par iegādāto Kopienas iekšienē (skat. arī iepriekš 54. punktu).

58.

Būtu arī grūti atrast teleoloģisku pamatojumu peļņas daļas režīma piemērošanu mēkslas darbiem, ko tirgotāji, kas ir nodokļa maksātāji, iegādājas no citu dalībvalstu subjektiem, iespējas izslēgšanai. Jo, ja šāda iespēja pastāvētu gan attiecībā uz mēkslas darbiem, kas tiek iegādāti vienas dalībvalsts teritorijā (divos gadījumos: 316. panta 1. punkta b) un c) apakšpunkts), gan uz importētiem mēkslas darbiem (316. panta 1. punkta a) apakšpunkts), kāpēc gan likumdevājs diskriminētu tieši tirdzniecības Kopienas iekšienē, ja viens no galvenajiem kopīgās pievienotās vērtības nodokļa sistēmas mērķiem ir atvieglot brīvu preču un pakalpojumu apriti (10)?

59.

Minētais likuma robs, manuprāt, ir drīzāk likumdevāja kļūda, nevis mērķtiecīga darbība. Vai tomēr šī kļūda pamato atteikumu piemērot peļņas daļas režīmu mēkslas darbiem, ko tirgotāji,

kas ir nodokļa maksātāji, iegādājas no citu dalībvalstu subjektiem? Manuprāt, nē.

60.

Faktiski minētā likuma roba pastāvīgas dāvu tirgotājs, kas ir nodokļa maksātājs, kurš iegādājas mēkslas darbus no citu dalībvalstu subjektiem, atrodas sliktākā situācijā nekā tirgotāji, kas ir nodokļa maksātāji, kuri iegādājas mēkslas darbus vienas dalībvalsts teritorijā vai ārpus Eiropas Savienības. Jo šis robs izraisa dubultās nodokļa uzlikšanu, par kuru esmu iepriekš minējis, un paaugstina kopējo nodokļa apmēru, mēkslāgi palielinot tās bāzi, t.i., peļņas daļu.

61.

Tomēr jāatgādina, ka peļņas daļas režīma piemērošana gadījumos, kas noteikti Direktīvas 2006/112 316. pantā, ir fakultatīva nodokļa maksātājam (bet ne dalībvalstij, kurai ir jānodrošina viēam šāda iespēja). Tādēļ, ja nodokļa maksātājs vēlas izvairīties no dubultās nodokļa uzlikšanas savai peļņas daļai, kas sedz samaksātā PVN izmaksas par iegādāto Kopienas iekšienē, viņš var izvēlēties parasto nodokļa režīmu ar pilnīgām tiesībām atskaitīt samaksāto nodokli.

62.

Tomēr, kā esmu iepriekš minējis, peļņas daļas režīma piemērošana Direktīvas 2006/112 316. pantā noteiktajos gadījumos ir nevis dubultās nodokļa uzlikšanas novēršana, jo to nodrošina jau parastais nodokļa režīms, bet izvairīšanās no pārņēmēja administratīvā sloga, kas saistīts ar dažādu nodokļa režīmu piemērošanu atsevišķiem preču veidiem, ko pārdo dod tirgotājs, kas ir nodokļa maksātājs. Tādēļ, ja šā iemesla dēļ nodokļa maksātājs izvēlas nodokļa uzlikšanu atbilstoši peļņas daļas režīmam, viņš nevar justies aizskarts saskaņā ar seno principu *volenti non fit iniuria* un viņš nav "jāaizsargā", liedzot viņam tiesības piemērot šo režīmu.

63.

Saskaņā ar Direktīvas 2006/112 342. pantu dalībvalstis var veikt pasākumus, lai novērstu nepamatotus zaudējumus, kuri rodas tirgotājiem, kas ir nodokļa maksātāji, piemēram, peļņas daļas režīma piemērošanas rezultātā. Šie pasākumi var attiekties uz tiesībām atskaitīt priekšnodokli, bet ne uz tiesībām piemērot pašu peļņas daļas režīmu.

– Arguments, kas balstās uz Direktīvas 2006/112 316. panta 1. punkta b) apakšpunkta formulējumu

64.

Tiesas sēdē Vācijas valdība izvirzīja vēl vienu argumentu, kas, pēc tās domām, pamato peļņas daļas režīma piemērošanas mēkslas darbiem, ko tirgotājs, kas ir nodokļa maksātājs, iegādājas no citu dalībvalstu subjektiem, iespējas izslēgšanu. Tā apgalvo, ka sakarā ar to, ka preču piegāžu Kopienas iekšienē gadījuma kompetence nodokļu jomā tiek nodota no pārdošanas dalībvalsts iegādes dalībvalstij, darbība, par kuru ir jāmaksā nodoklis, ir nevis piegāde Kopienas iekšienē, bet iegāde Kopienas iekšienē. Savukārt Direktīvas 2006/112 316. panta 1. punkta b) apakšpunktā nav minēta šāda darbība, kas, pēc šīs valdības domām, nozīmē, ka šis noteikums neaptver mēkslas darbus, kuri tiek iegādāti no citu dalībvalstu subjektiem.

65.

Tomēr jānorāda, ka Direktīvas 2006/112 314. un 316. pants regulē nodokļa uzlikšanu precēm nevis stadijā, kurā tirgotājs, kas ir nodokļa maksātājs, tās iegādājas, bet gan stadijā, kurā viņš tās pārdo. Gadījumi, kas minēti šīs direktīvas 314. panta a)–d) punktā un 316. panta 1. punkta

a)–c) apakšpunkt?, nor?da tikai uz veidu, k?d? tirgot?js, kas ir nodok?a maks?t?js, var ieg?t ?pašumties?bas uz prec?m, kuras p?rdodot vi?am ir ties?bas uzlikt tam nodokli atbilstoši pe??as da?as rež?mam. Tirgot?js, kas ir nodok?a maks?t?js, var ieg?d?ties š?s preces, bet tas nav oblig?ti, t?das darb?bas rezult?t?, par kuru ir j?maks? nodoklis. Min?t?s direkt?vas 314. panta a)–c) punkts attiecas uz gad?jumiem, kuros visp?r nav j?maks? nodoklis (PVN), jo par šiem dar?jumiem visp?r netiek uzlikts nodoklis vai tie ir atbr?voti no nodok?a. L?dz?gi ar? 316. panta 1. punkta a)–c) apakšpunkt? min?tie veidi, k? tirgot?js, kas ir nodok?a maks?t?js, var ieg?d?ties preces un var, bet ne oblig?ti b?t saist?ts ar nodok?a maks?šanas pien?kuma rašanos.

66.

Turkl?t, lai ar? preces pieg?de Kopienas iekšien? tieš?m nav darb?ba, par kuru ir j?maks? nodoklis, jo t? izmanto atbr?vojumu, t? tom?r ir saist?ta ar nodok?a maks?šanas pien?kuma rašanos t?s pašas preces ieg?des Kopienas iekšien? br?d?. Jo nav pieg?des Kopienas iekšien? bez ieg?des Kopienas iekšien?. Pieg?des Kopienas iekšien? atbr?vojums tiek piem?rots tikai tad, ja ir atbr?vota ieg?de Kopienas iekšien? (skat. Direkt?vas 2006/112 139. panta 1. punkta otro rindkopu). Š?iet, ka V?cijas vald?bas arguments balst?s uz p?r?k form?lu š?s direkt?vas 316. panta 1. punkta b) apakšpunkta interpret?ciju.

Atbilde uz pirmo prejudici?lo jaut?jumu

67.

?emot v?r? iepriekš min?to, pied?v?ju Tiesai atbild?t uz pirmo prejudici?lo jaut?jumu, ka Direkt?vas 2006/112 316. panta 1. punkts ir j?interpret? t?d?j?di, ka tirgot?jam, kas ir nodok?a maks?t?js, ir ties?bas piem?rot pe??as da?as rež?mu, pamatojoties uz šo noteikumu, attiec?b? uz t?du m?kslas darbu p?rdošanu, kurus vi?š ir ieg?d?jies no t?diem autoriem vai autora ties?bu mantiniekiem no cit?m dal?bvalst?m, kuri nepieder š?s direkt?vas 314. pant? min?to personu kategorij?m, ar? tad, ja šie subjekti ir izmantojuši atbr?vojumu par pieg?d?m Kopienas iekšien?, pamatojoties uz t?s 138. panta 1. punktu.

Par otro prejudici?lo jaut?jumu

68.

Ja Tiesa piekrit?s manis ierosin?tajai atbildei uz pirmo prejudici?lo jaut?jumu, b?s j?veic otr? jaut?juma anal?ze. Uz dodot otro prejudici?lo jaut?jumu, iesniedz?jtiesa v?las noskaidrot, vai Direkt?vas 2006/112 322. panta b) punkts ir j?interpret? t?d?j?di, ka tas izsl?dz tirgot?ja, kas ir nodok?a maks?t?js, ties?bas atskait?t PVN, ko vi?š ir samaks?jis par m?kslas darba ieg?di Kopienas iekšien?, kura pieg?dei šis nodok?a maks?t?js piem?ro pe??as da?as rež?mu, pamatojoties uz š?s direkt?vas 316. panta 1. punkta b) apakšpunktu, pat situ?cij?, kur? dal?bvalsts iekš?jos ties?bu aktos nav paredz?ta š?da ties?bu uz atbr?vojumu izsl?gšana.

69.

Šis jaut?jums ir saist?ts ar faktu, ka V?cijas ties?bu akti, izsl?dzot UStG 25.a panta 7. punkta 1. apakšpunkta a) punkt? pe??as da?as rež?ma piem?rošanu attiec?b? uz prec?m, ko tirgot?js, kas ir nodok?a maks?t?js, ieg?d?jas no citu dal?bvalstu subjektiem un ko aptver pieg?d?m Kopienas iekšien? paredz?tais atbr?vojums, neietver noteikumu, kurš izsl?gtu tirgot?ja, kas ir nodok?a maks?t?js, ties?bas atskait?t nodokli par ieg?di Kopienas iekšien?, ja š?d?m prec?m tiek piem?rots pe??as da?as rež?ms.

70.

Ja iesniedz?tiesa, pamatojoties uz atbildi uz pirmo prejudici?lo jaut?jumu, konstat?s UStG 25.a panta 7. punkta 1. apakšpunkta a) punkta neatbilst?bu Direkt?vai 2006/112, tai b?s j?atsak?s no t? piem?rošanas un j?pieš?ir pras?t?jam pamatliet? ties?bas piem?rot pe??as da?as rež?mu. Vai pras?t?jam vienlaikus b?s ties?bas atskait?t nodokli, kas samaks?ts par pre?u, kuras ir str?da priekšmets, pieg?di Kopienas iekšien?? Saska?? ar past?v?go Tiesas judikat?ru direkt?va nevar pati par sevi rad?t pien?kumus personai, sakar? ar to dal?bvalsts nedr?kst atsaukties uz direkt?vu pret personu (11), bet V?cijas ties?bu aktos nav transpon?ts Direkt?vas 2006/112 322. panta b) punkts attiec?b? uz nodok?a atskait?šanu par ieg?di Kopienas iekšien?. Es piekr?tu visu ieinteres?to personu, kas iesniegušas savus apsv?rumus šaj? liet?, ieskaitot pras?t?ju pamatliet?, viedoklim, ka atbildei uz šo jaut?jumu ir j?b?t negat?vai.

71.

Ties?bas atskait?t priekšnodokli nav nodok?u maks?t?ju neatkar?gas ties?bas. T?s ir PVN sist?mas elements, kas balst?s uz nodok?a uzlikšanu par katru dar?jumu ar vienlaic?gu priekšnodok?a atskait?šanu, kas samaks?ts iepriekš?j? tirdzniec?bas stadij?. T?d?j?di liels nodok?u slogs ikreiz tiek paaugstin?ts tikai par v?rt?bu, kas atbilst preces vai pakalpojuma pievienotajai v?rt?bai noteikt? tirdzniec?bas stadij?, bet viss šis slogs tiek p?rceļts uz p?d?jo tirdzniec?bas stadiju, t.i., stadiju, kur? tiek veikta p?rdošana pat?r?t?jam. Ties?bas uz atskait?šanu kalpo tikai š? meh?nisma pareizai darb?bai un, k? Tiesa jau vair?kk?rt ir nol?musi, t?s paredz, ka izmaksas, kas veiktas, lai ieg?d?tos preces un pakalpojumus, kuri dod ties?bas uz atskait?šanu, ir dar?jumu cenas, kurai tiek uzlikts maks?jama nodoklis, sast?vda?a (12). T?p?c nodok?u maks?t?jam, kuram dal?bvalsts iekš?jie ties?bu akti pieš?ir atbr?vojumu paša dar?jumiem, nav ties?bu atskait?t priekšnodokli, pat ja šis atbr?vojums neatbilst Direkt?vai 2006/112 (13).

72.

Analogis risin?jums j?pie?em t?d? situ?cij? k? šaj? liet?. Ja nodok?a b?ze ir nevis kop?j? preces cena, bet tikai p?rdev?ja pe??a, t.i., p?rdošanas cenas un ieg?des cenas starp?ba – k? tas notiek pe??as da?as rež?ma gad?jum? –, tad PVN, kas samaks?ts ieg?des cen? (priekšnodoklis), nav iek?auts nodokl?, kas tiek uzlikts par p?rdošanu (maks?jama nodoklis). T?p?c nav pamata atskait?t šo priekšnodokli. Cits risin?jums faktiski izrais?tu atbr?vojumu no nodok?a par preces pieg?d?m tirgot?jam, kurš ir nodok?a maks?t?js, kas ir pretrun? Direkt?vai 2006/112, jo viš b?t?b? ieg?tu ties?bas atg?t visu samaks?t? nodok?a summu, bez nepieciešam?bas samaks?t t?s l?dzv?rt?bu par maks?jamo nodokli.

73.

T?gad, ja valsts ties?bas, ne?emot v?r? Direkt?vas 2006/112 noteikumus, liedz nodok?a maks?t?jam ties?bas piem?rot ?pašu nodok?a rež?mu, šis nodok?a maks?t?js var atsaukties tieši uz direkt?vas noteikumiem, tom?r zaud? ties?bas atskait?t priekšnodokli, ko vi?am pieš?ir valsts ties?bu akti, ja šo ties?bu zaud?šana ir saist?ta ar š?da rež?ma piem?rošanu.

74.

To nemaina šo secin?jumu 46.–60. punkt? aprakst?tais apst?klis, ka m?kslas darbu gad?jum?, ko tirgot?js, kas ir nodok?a maks?t?js, ieg?d?jas no citu dal?bvalstu subjektiem, nepiln?bas Direkt?vas 2006/112 regul?jumus rezult?t? notiek dubult? nodok?a uzlikšana tai pe??as da?ai, kas sedz nodok?a izmaksas par ieg?di Kopienas iekšien?. Š? nepiln?ba ir j?nov?rš, mainot

ieg?des cenas apr??in?šanas veidu, nevis, pret?ji kop?j?s PVN sist?mas lo?ikai, pieš?irot tirgot?jam, kas ir nodok?a maks?t?js, ties?bas uz atskait?šanu.

75.

T?d?? ierosinu atbild?t uz otro prejudici?lo jaut?jumu, ka Direkt?vas 2006/112 322. panta b) punkts ir j?interpret? t?d?j?di, ka tas izsl?dz tirgot?ja, kas ir nodok?a maks?t?js, ties?bas atskait?t PVN, ko vi?š ir samaks?jis par m?kslas darba ieg?di Kopienas iekšien?, kura pieg?dei šis nodok?a maks?t?js piem?ro pe??as da?as rež?mu, pamatojoties uz š?s direkt?vas 316. panta 1. punkta b) apakšpunktu, pat situ?cij?, kur? dal?bvalsts iekš?jos ties?bu aktos nav izsl?gtas š?das ties?bas uz atskait?šanu.

I. Secin?jumi

76.

?emot v?r? visus iepriekš min?tos apsv?rumus, pied?v?ju atbild?t uz Finanzgericht Münster (Minsteres Finanšu tiesa, V?cija) prejudici?lajiem jaut?jumiem š?di:

1)

Padomes Direkt?vas 2006/112/EK (2006. gada 28. novembris) 316. panta 1. punkta b) apakšpunkts j?interpret? t?d?j?di, ka tirgot?jam, kas ir nodok?a maks?t?js, ir ties?bas piem?rot pe??as da?as rež?mu, pamatojoties uz šo noteikumu, attiec?b? uz t?du m?kslas darbu p?rdošanu, kurus vi?š ir ieg?d?jies no t?diem autoriem vai autora ties?bu mantiniekiem no cit?m dal?bvalst?m, kuri nepieder š?s direkt?vas 314. pant? min?to personu kategorij?m, ar? tad, ja šie subjekti ir izmantojuši atbr?vojumu par pieg?d?m Kopienas iekšien?, pamatojoties uz t?s 138. panta 1. punktu.

2)

Direkt?vas 2006/112 322. panta b) punkts ir j?interpret? t?d?j?di, ka tas izsl?dz tirgot?ja, kas ir nodok?a maks?t?js, ties?bas atskait?t PVN, ko vi?š ir samaks?jis par m?kslas darba ieg?di Kopienas iekšien?, kura pieg?dei šis nodok?a maks?t?js piem?ro pe??as da?as rež?mu, pamatojoties uz š?s direkt?vas 316. panta 1. punkta b) apakšpunktu, pat situ?cij?, kur? dal?bvalsts iekš?jos ties?bu aktos nav izsl?gtas š?das ties?bas uz atskait?šanu.

(1) Ori?in?lvaloda – po?u.

(2) OV 2006, L 347, 1. lpp., redakcij?, kas groz?ta ar Padomes Direkt?vu 2013/61/ES (2013. gada 17. decembris) (OV 2013, L 353, 5. lpp.).

(3) Ar nosac?jumu, ka nodok?a maks?t?jam ir iesp?ja piem?rot parasto PVN rež?mu, pamatojoties uz Direkt?vas 2006/112 319. pantu.

(4) 314. panta d) punkta piem?rošana b?tu dabisk? veid? izsl?gta, jo nav iesp?jams darboties vienlaikus k? autoram vai autora ties?bu mantiniekam un tirgot?jam, kas ir nodok?a maks?t?js.

(5) Mans izc?lums.

(6) Iz?emot 314. panta d) punkt? nor?d?to gad?jumu, bet tas nav savienojams ne ar vienu no 316. panta 1. punkt? min?tajiem gad?jumiem.

(7) Turkl?t es nepiekr?tu V?cijas vald?bas t?zei, saska?? ar kuru Direkt?vas 2006/112 316.

panta 1. punkta b) apakšpunkta formulējums ļauj to piemērot neatkarīgi no tā, vai mērķslas darba piegāde tirgotājam, kas ir nodokļa maksātājs, ir atbrīvota no nodokļa vai par to ir uzlikts nodoklis. Piegādātājam, kas ir atbrīvots no nodokļa un kam netiek uzlikts nodoklis, gadījumus regulē šīs direktivas 314. pants, bet tās 316. pants attiecas uz piegādātājam, kuram tiek uzlikts nodoklis, un nodokļa maksāšanas pienākums rodas vai nu pārdotājam (piegāde valsts iekšienē), vai pircējam (piegāde Kopienas iekšienē un imports).

(8)

(9)

(10) Skat. Direktivas 2006/112 4. apsvērumu.

(11) Skat. itāļu spriedumu, 2014. gada 18. decembris, Schoenimport Italmoda Mariano Previti u.c. (C-131/13, C-163/13 un C-164/13, EU:C:2014:2455, 55. punkts un tajā minētā judikatūra).

(12) Skat. itāļu spriedumu, 2013. gada 28. novembris, MDDP (C-319/12, EU:C:2013:778, 41. punkts).

(13) Spriedums, 2013. gada 28. novembris, MDDP (C-319/12, EU:C:2013:778, 56. punkta pirmais ievilkums).