



Oikeustapauskokoelma

UNIONIN TUOMIOISTUIMEN TUOMIO (ensimmäinen jaosto)

13 päivänä heinäkuuta 2023*

Ennakkoratkaisupyyntö – Verotus – Yhteinen arvonlisäverojärjestelmä – Direktiivi 2006/112/EY – 311 artikla ja sitä seuraavat artikkelit – Taide-esineitä koskevat erityisjärjestelmät – Voittomarginaalijärjestelmä – Verovelvolliset jälleenmyyjät – Tekijän tai tämän oikeudenomistajien suorittamat taide-esineiden luovutukset – Yhteisöliiketoimet – Oikeus ostoihin sisältyvän arvonlisäveron vähentämiseen

Asiassa C-180/22,

jossa on kyse SEUT 267 artiklaan perustuvasta ennakkoratkaisupyyntöstä, jonka Bundesfinanzhof (liittovaltion ylin verotuomioistuin, Saksa) on esittänyt 20.10.2021 tekemällään päätöksellä, joka on saapunut unionin tuomioistuimeen 9.3.2022, saadakseen ennakkoratkaisun asiassa

Finanzamt Hamm

vastaaan

Harry Mensing,

UNIONIN TUOMIOISTUIN (ensimmäinen jaosto),

toimien kokoonpanossa: jaoston puheenjohtaja A. Arabadjiev sekä tuomarit P. G. Xuereb, T. von Danwitz, A. Kumin ja I. Ziemele (esittelevä tuomari),

julkisasiamies: M. Szpunar,

kirjaaja: A. Calot Escobar,

ottaen huomioon kirjallisessa käsittelyssä esitetyn,

ottaen huomioon huomautukset, jotka sille ovat esittäneet

- Harry Mensing, edustajanaan O.-G. Lippross, Rechtsanwalt,
- Saksan hallitus, asiamiehinään J. Möller ja A. Hoesch,
- Euroopan komissio, asiamiehinään R. Pethke ja V. Uher,

kuultuaan julkisasiamiehen 23.3.2023 pidetyssä istunnossa esittämän ratkaisuehdotuksen,

* Oikeudenkäyntikieli: saksa.

on antanut seuraavan

tuomion

- 1 Ennakkoratkaisupyyntö koskee yhteisestä arvonlisäverojärjestelmästä 28.11.2006 annetun neuvoston direktiivin 2006/112/EY (EUVL 2006, L 347, s. 1; jäljempänä arvonlisäverodirektiivi) 311 artiklan ja sitä seuraavien artiklojen tulkintaa.
- 2 Tämä pyyntö on esitetty asiassa, jossa asianosaisina ovat yhtäältä Finanzamt Hamm (Hammin verovirasto, Saksa) ja toisaalta taidekauppias Harry Mensing ja joka koskee arvonlisäveron perusteen laskentaa siinä tapauksessa, että Mensingin muista jäsenvaltioista yhteisö Hankintoina ostamien taide-esineiden luovutuksiin sovelletaan voittomarginaalijärjestelmää.

Asiaa koskevat oikeussäännöt

Unionin oikeus

- 3 Arvonlisäverodirektiivin johdanto-osan 4, 7 ja 51 perustelukappaleessa todetaan seuraavaa:
”(4) Sisämarkkinoiden toteuttaminen edellyttää, että jäsenvaltioissa sovelletaan liikevaihtoverolainsäädäntöä, joka ei vääristä kilpailun edellytyksiä eikä vaikeuta tavaroiden ja palvelujen vapaata liikkuvuutta. Sen vuoksi olisi tarpeen yhdenmukaistaa jäsenvaltioiden liikevaihtoverolainsäädäntö arvonlisäverojärjestelmän avulla tavoitteena poistaa mahdollisimman paljon tekijöitä, jotka ovat omiaan vääristämään kilpailun edellytyksiä sekä kansallisella että yhteisön tasolla.
--
(7) Yhteisen arvonlisäverojärjestelmän tarkoituksena on, vaikkakaan verokantoja ja vapautuksia verosta ei täysin yhdenmukaisteta, saada aikaan kilpailun tasapuolisuus siten, että kunkin jäsenvaltion alueella samanlaisiin tavaroihin ja palveluihin kohdistuu samansuuruinen vero tuotanto- ja jakeluketjun pituudesta riippumatta.
--
(51) Olisi säädettävä käytettyihin tavaroihin sekä taide-, antiikki- ja keräilyesineisiin sovellettavasta yhteisön verotusjärjestelmästä kaksinkertaisen verotuksen ja verovelvollisten välisen kilpailun vääristymisen ehkäisemiseksi.”
- 4 Arvonlisäverodirektiivin 193 artiklassa säädetään seuraavaa:
”Arvonlisäveron on velvollinen maksamaan verovelvollinen, joka suorittaa verollisen tavaroiden luovutuksen tai verollisen palvelun, lukuun ottamatta 194–199 ja 202 artiklassa tarkoitettuja tapauksia, joissa toinen henkilö on velvollinen maksamaan veron.”
- 5 Arvonlisäverodirektiivin XII osastoon, jonka otsikko on ”Erityisjärjestelmät”, sisältyy 4 luku, jonka otsikko on ”Käytettyihin tavaroihin sekä taide-, keräily- ja antiikkiesineisiin sovellettavat erityisjärjestelmät”. Kyseisen luvun 1 jaksoon sisältyy arvonlisäverodirektiivin 311 artikla, jossa

määritellään muun muassa taide-esineen ja verovelvollisen jälleenmyyjän käsitteet. Mainitun luvun 2 jakson, jossa säännellään verovelvollisia jälleenmyyjä koskeva erityisjärjestelmä, 1 alajaksoon, jonka otsikko on ”Voittomarginaalijärjestelmä”, sisältyy 312–325 artikla.

6 Arvonlisäverodirektiivin 312 artiklassa säädetään seuraavaa:

”Tässä alajaksossa tarkoitetaan

- 1) ’myyntihinnalla’ kaikkea sitä vastiketta, jonka verovelvollinen jälleenmyyjä on saanut tai saa hankkijalta taikka kolmannelta, mukaan lukien liiketoimeen suoraan liittyvät tuet, verot, tullit, ennakkomaksut sekä verovelvollisen jälleenmyyjän hankkijalta veloittamat liitännäiskustannukset, kuten provisio-, pakkaus-, kuljetus- ja vakuutuskulut, pois lukien kuitenkin 79 artiklassa tarkoitettut määrät;
- 2) ’ostohinnalla’ kaikkea sitä 1 alakohdassa määriteltyä vastiketta, jonka tavaran luovuttaja on saanut tai saamassa verovelvolliselta jälleenmyyjältä.”

7 Arvonlisäverodirektiivin 314 artiklassa säädetään seuraavaa:

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

- a) henkilö, joka ei ole verovelvollinen;
- b) toinen verovelvollinen, jos tämän toisen verovelvollisen suorittama tavaran luovutus on vapautettu verosta 136 artiklan mukaisesti;
- c) toinen verovelvollinen, jos tämän toisen verovelvollisen suorittamaan luovutukseen sovelletaan 282–292 artiklassa säädettyä pienten yritysten verovapautusta ja jos kyseessä on tuotantotavara;
- d) toinen verovelvollinen jälleenmyyjä, jos tämän toisen verovelvollisen jälleenmyyjän suorittamasta luovutuksesta on suoritettu arvonlisäveroa tämän voittomarginaalijärjestelmän mukaisesti.”

8 Arvonlisäverodirektiivin 315 artiklassa säädetään seuraavaa:

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

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

9 Arvonlisäverodirektiivin 316 artiklassa säädetään seuraavaa:

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

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

- b) tekijän tai tämän oikeudenomistajien heille luovuttamia taide-esineitä;
- c) muun verovelvollisen heille luovuttamia taide-esineitä, kun tämän verovelvollisen suorittamaan luovutukseen on sovellettu 103 artiklan mukaista alennettua verokantaa.

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

- 10 Arvonlisäverodirektiivin 317 artiklassa säädetään seuraavaa:

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

Verovelvollisen jälleenmyyjän itse maahantuomien taide-, keräily- tai antiikkiesineiden luovutusten voittomarginaalin laskemisessa huomioon otettava ostohinta on sama kuin 85–89 artiklan mukainen maahantuonnin veron peruste lisättyä maahantuonnista maksettavalla tai maksetulla arvonlisäverolla.”

Saksan oikeus

- 11 Liikevaihtoverolain (Umsatzsteuergesetz) 21.2.2005 julkaistun version (BGBl. I, s. 386; jäljempänä UStG) 25a §:ssä säädetään seuraavaa:

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

1. Elinkeinonharjoittaja on jälleenmyyjä. Jälleenmyyjäksi katsotaan se, joka käy ammattimaisesti kauppaa irtaimilla esineillä tai myy tällaisia esineitä omissa nimissään julkisissa huutokaupoissa.
2. Tavarat on luovutettu jälleenmyyjälle yhteisön alueella. Tästä luovutuksesta
 - a) ei ollut maksettava liikevaihtoveroa tai sitä ei ollut kannettu 19 §:n 1 momentin mukaantai
 - b) sen osalta sovellettiin voittomarginaalijärjestelmää.
3. Esineet eivät ole jalokiviä (tullitariffin nimikkeet 71 02 ja 71 03) tai jalometalleja (tullitariffin nimikkeet 71 06, 71 08, 71 10 ja 71 12).

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

1. taide-esineet (liitteessä 2 oleva 53 kohta), keräilyesineet (liitteessä 2 oleva 49 kohdan f alakohta ja 54 kohta) tai antiikkiesineet (tullitariffin nimike 9706 00 00), jotka se on tuonut maahan itse, tai
2. taide-esineet, kun niiden luovutus jälleenmyyjälle oli verollinen eikä luovutuksen suorittajana ollut jälleenmyyjä.

Ilmoitus sitoo jälleenmyyjää vähintään kaksi kalenterivuotta.

(3) Liikevaihto lasketaan sen määrän mukaan, jolla tavaran myyntihinta ylittää tavaran ostohinnan; 3 §:n 1b kohdassa tarkoitettujen luovutusten yhteydessä, ja 10 §:n 5 momentissa tarkoitetuissa tapauksissa ostohinnan tilalle tulee 10 §:n 4 momentin 1 kohdassa tarkoitettu arvo. Jos taide-esineen (liitteessä 2 oleva 53 kohta) ostohintaa ei voida selvittää tai ostohinta on merkityksettömän pieni, rahamäärää, jonka perusteella liiketoimea verotetaan, alennetaan 30 prosentilla myyntihinnasta. Liikevaihtovero ei sisälly veron perusteeseen. Jos kyseessä on 2 momentin ensimmäisen virkkeen 1 kohdassa tarkoitettu tapaus, ostohintana on 11 §:n 1 momentissa tarkoitettu arvo lisätynä tuonnin liikevaihtoverolla. Edellä 2 momentin ensimmäisen virkkeen 2 kohdassa tarkoitettussa tapauksessa ostohinta sisältää luovuttajan liikevaihtoveron.

--

(7) Seuraavia erityissäännöksiä sovelletaan:

1. Voittomarginaalijärjestelmää ei sovelleta
 - a) jälleenmyyjän yhteisöhankintana hankkiman tavaran luovutukseen silloin, kun tavaran luovutukseen jälleenmyyjälle on sovellettu muualla yhteisön alueella yhteisöluovutusten verovapautusta,
 - b) uuden ajoneuvon 1b §:n 2 ja 3 momentissa tarkoitettuun yhteisöluovutukseen.
2. Yhteisöhankinnasta ei kanneta liikevaihtoveroa, jos esineiden luovutukseen 1a §:n 1 momentissa tarkoitetuille ostajille on sovellettu voittomarginaalijärjestelmää muualla yhteisön alueella.
3. Voittomarginaalijärjestelmän yhteydessä ei voida soveltaa 3c §:ää eikä yhteisöluovutuksia koskevaa verovapautusta (4 §:n 1 kohdan b alakohta ja 6a §).

--”

Pääasia ja ennakkoratkaisukysymykset

- 12 Harry Mensing on Saksaan sijoittautunut taidekauppias, joka harjoittaa galleriatoimintaa useissa Saksan kaupungeissa. Muihin jäsenvaltioihin sijoittautuneet taiteilijat toimittivat hänelle vuoden 2014 kuluessa taide-esineitä. Nämä luovutukset ilmoitettiin niissä jäsenvaltioissa, joihin taiteilijat olivat sijoittautuneet, verosta vapautetuiksi yhteisöluovutuksiksi. Mensing maksoi niistä arvonlisäveroa tavaroiden yhteisöhankinnan perusteella.
- 13 Mensing vaati Hammin verovirastoa soveltamaan näihin luovutuksiin voittomarginaalijärjestelmää. Koska UStG:n 25a §:n 7 momentin 1 kohdan a alakohdassa säädetään, että voittomarginaalijärjestelmää ei sovelleta sellaisen esineen luovutukseen, jonka jälleenmyyjä on hankkinut yhteisöhankintana, jos esineen luovuttamiseen jälleenmyyjille on sovellettu yhteisöluovutuksia koskevaa verovapautusta muualla Euroopan unionin alueella, Hammin verovirasto hylkäsi Mensingin vaatimuksen ja totesi sen vuoksi, että hänen oli maksettava lisää arvonlisäveroa.

- 14 Mensingin oikaisuvaatimus tästä arvonlisäveron lisäystä koskevasta verotuspäätöksestä hylättiin, minkä jälkeen hän nosti Finanzgericht Münsterissä (Münsterin verotuomioistuin, Saksa) kanteen, jossa hän vetoaa siihen, että kyseessä oleva kansallinen säännöstö ei ole unionin oikeuden mukainen, ja vaatii arvonlisäverodirektiivin 316 artiklan 1 kohdan b alakohdan välitöntä soveltamista.
- 15 Koska kyseisellä tuomioistuimella oli asiaa koskevia epäilyjä, se esitti unionin tuomioistuimelle ennakkoratkaisupyynnön.
- 16 Unionin tuomioistuin totesi kyseisen ennakkoratkaisupyynnön johdosta 29.11.2018 antamassaan tuomiossa Mensing (C-264/17, EU:C:2018:968) yhtäältä, että arvonlisäverodirektiivin 316 artiklan 1 kohdan b alakohtaa on tulkittava siten, että verovelvollinen jälleenmyyjä voi valita voittomarginaalijärjestelmän soveltamisen sellaisten taide-esineiden luovutukseen, jotka tekijä tai tämän oikeudenomistajat olivat luovuttaneet sille aikaisemmassa vaihdannan vaiheessa arvonlisäverosta vapautetun yhteisöluovutuksen yhteydessä, vaikka nämä henkilöt eivät kuulu direktiivin 314 artiklassa lueteltuihin henkilöryhmiin, ja toisaalta, että verovelvollinen jälleenmyyjä ei voi samanaikaisesti yhtäältä valita, että sellaisten taide-esineiden luovutukseen, jotka oli luovutettu sille aikaisemmassa vaihdannan vaiheessa suoritetun arvonlisäverosta vapautetun yhteisöluovutuksen yhteydessä, sovelletaan voittomarginaalijärjestelmää, ja toisaalta vedota niissä tapauksissa, joissa arvonlisäveron vähennysoikeus on suljettu pois direktiivin 322 artiklan b alakohdan perusteella, oikeuteen saada vähentää aikaisemmassa vaihdannan vaiheessa maksettu arvonlisävero, jos viimeksi mainittua säännöstä ei ole saatettu osaksi kansallista oikeusjärjestystä.
- 17 Kyseisen tuomion johdosta Finanzgericht Münster hyväksyi 7.11.2019 antamallaan tuomiolla Mensingin vaatimuksen. Kyseinen tuomioistuin katsoi pääasiallisesti, että veron peruste oli määritettävä unionin oikeuden mukaisesti ja että kun otetaan huomioon arvonlisäverodirektiivin 317 artiklan ensimmäinen kohta luettuna yhdessä kyseisen direktiivin 312, 315 ja 316 artiklan kanssa, liikevaihtovero on ostohinnan osana vähennettävä voittomarginaalista.
- 18 Hammin verovirasto teki tästä tuomiosta Revision-valituksen Bundesfinanzhofiin (liittovaltion ylin verotuomioistuin, Saksa), joka on nyt käsiteltävässä asiassa ennakkoratkaisua pyytänyt tuomioistuin. Se vetoaa lähinnä siihen, että yhteisöhankinnasta kannettava liikevaihtovero ei pienennä veron perustetta. Hammin verovirasto viittaa tältä osin ratkaisuehdotukseen Mensing (C-264/17, EU:C:2018:722), jossa julkisasiamies Szpunar totesi, että kolmansista maista tapahtuvan tuonnin yhteydessä arvonlisäverodirektiivin 317 artiklan toinen kohta edellyttää, että myyntihinnasta vähennetään maahantuontiveron peruste lisättynä tuonnista kannetulla arvonlisäverolla, ja katsoi tämän vuoksi, että analogisen yhteisöhankintaa koskevan ratkaisun puuttuminen on sääntelyssä oleva aukko.
- 19 Ennakkoratkaisua pyytänyt tuomioistuin huomauttaa, että riidanalaisen liikevaihtoveron ottaminen huomioon selvitettyä veron perustetta voittomarginaaliveroa varten on kansallisen oikeuden mukaan mahdollista UStG:n 25a §:n 3 momentin kolmannen virkkeen unionin oikeuden mukaisen tulkinnan perusteella. Kyseisellä tuomioistuimella on kuitenkin epäilyjä siitä, voiko asiaa viimeisenä oikeusasteena käsittelevä kansallinen tuomioistuin tulkita UStG:n 25a §:n 3 momentin kolmatta virkettä siten, että yhteisöhankinnasta kannettu vero ei sisälly veron perusteeseen, jos verovelvollinen vaatii arvonlisäverodirektiivin 311 artiklassa ja sitä seuraavissa artikloissa säädetyn voittomarginaalijärjestelmän soveltamista.

20 Tässä tilanteessa Bundesfinanzhof päätti lykätä asian käsittelyä ja esittää unionin tuomioistuimelle seuraavat ennakkoratkaisukysymykset:

- ”1) Onko pääasian oikeudenkäynnin olosuhteiden kaltaisissa olosuhteissa, joissa verovelvollinen vetoaa 29.11.2018 annetun tuomion Mensing (C-264/17, EU:C:2018:968) perusteella siihen, että myös sellaisten taide-esineiden luovutus, jotka tämä on aikaisemmin hankkinut verosta vapautetun yhteisöluovutuksen yhteydessä tekijältä (tai hänen oikeudelliselta seuraajaltaan), kuuluu [direktiivin 2006/112] 311 artiklassa ja sitä seuraavissa artikloissa tarkoitettun voittomarginaalijärjestelmän soveltamisalaan, kyseisen tuomion 49 kohdan mukaisesti veron peruste määritettävä yksinomaan unionin oikeuden perusteella, joten ylin kansallinen tuomioistuin ei saa tulkita kansallista oikeussääntöä (tässä: [UStG:n] 25a §:n 3 momentin kolmas virke) siten, että yhteisöhankintaan kohdistuva vero ei kuulu veron perusteeseen?
- 2) Jos ensimmäiseen kysymykseen on vastattava myöntävästi, onko [direktiivin 2006/112] 311 artiklaa ja sitä seuraavia artikloja tulkittava siten, että sovellettaessa voittomarginaalijärjestelmää sellaisten taide-esineiden luovutukseen, jotka on aikaisemmin hankittu yhteisöhankintana tekijältä (tai hänen oikeudelliselta seuraajaltaan), yhteisöhankintaan kohdistuva vero pienentää voittomarginaalia, vai onko siltä osin kyseessä unionin oikeuden tahaton aukko, jota ei saada poistaa oikeuskäytäntöä kehittämällä vaan ainoastaan direktiivin antajan toimesta?”

Ennakkoratkaisukysymysten tarkastelu

Toinen kysymys

- 21 Toisella kysymyksellään, joka on syytä tutkia ensimmäiseksi, ennakkoratkaisua pyytänyt tuomioistuin tiedustelee lähinnä, onko arvonlisäverodirektiivin 312 ja 315 artiklaa ja 317 artiklan ensimmäistä kohtaa tulkittava siten, että verovelvollisen jälleenmyyjän maksama arvonlisävero sellaisen taide-esineen yhteisöhankinnasta, jonka myöhempi luovutus kuuluu voittomarginaalijärjestelmän soveltamisalaan kyseisen direktiivin 316 artiklan 1 kohdan perusteella, sisältyy kyseisen luovutuksen veron perusteeseen.
- 22 Unionin tuomioistuimen vakiintuneen oikeuskäytännön mukaan unionin oikeuden säännöksen tulkittamisessa on otettava huomioon paitsi sen sanamuoto myös sen asiayhteys ja sillä lainsäädännöllä tavoitellut päämäärät, jonka osa säännös on (tuomio 29.11.2018, Mensing, C-264/17, EU:C:2018:968, 24 kohta oikeuskäytäntöviittauksineen).
- 23 Kyseessä olevien säännösten sanamuodosta on heti aluksi todettava, että arvonlisädirektiivin 317 artiklan ensimmäisestä kohdasta ilmenee, että kun verovelvollinen jälleenmyyjä valitsee kyseisen direktiivin 316 artiklan mukaisesti voittomarginaalijärjestelmän soveltamisen tässä säännöksessä tarkoitettuihin tavaroiden luovutuksiin, veron peruste määritetään mainitun direktiivin 315 artiklan mukaisesti.
- 24 Kyseisen 315 artiklan ensimmäisen kohdan sanamuodon mukaan voittomarginaalijärjestelmän soveltamisalaan kuuluvien tavaroiden luovutuksen veron perusteena on verovelvollisen jälleenmyyjän saama kyseisen artiklan toisen kohdan mukaisesti laskettu voittomarginaali vähennettynä voittomarginaaliin kuuluvalla arvonlisäveron määrällä.

- 25 Tältä osin ensinnäkin arvonlisäverodirektiivin 315 artiklan toisesta kohdasta ilmenee, että verovelvollisen jälleenmyyjän voittomarginaali vastaa verovelvollisen jälleenmyyjän perimän tavaran myyntihinnan ja ostohinnan välistä eroa.
- 26 Arvonlisäverodirektiivin 312 artiklan 1 alakohdan määritelmän mukaan ”myyntihinnalla” tarkoitetaan ”kaikkea sitä vastiketta, jonka verovelvollinen jälleenmyyjä on saanut tai saa hankkijalta taikka kolmannelta, mukaan lukien liiketoimeen suoraan liittyvät tuet, verot, tullit, ennakkomaksut sekä verovelvollisen jälleenmyyjän hankkijalta veloittamat liittäenäkustannukset, kuten provisio-, pakkaus-, kuljetus- ja vakuutuskulut”. Ostohinnan käsite sen sijaan määritellään kyseisen direktiivin 312 artiklan 2 alakohdassa siten, että sillä tarkoitetaan ”kaikkea sitä 1 alakohdassa määriteltyä vastiketta, jonka tavaran luovuttaja on saanut tai saamassa verovelvolliselta jälleenmyyjältä”.
- 27 Kuten julkisasiamies on korostanut ratkaisuehdotuksensa 31–33 kohdassa, jo arvonlisäverodirektiivin 312 artiklan sanamuodosta ilmenee näin ollen, että kyseisen säännöksen mukaisella myyntihinnan käsitteellä tarkoitetaan kustannuksia, jotka verovelvollinen jälleenmyyjä on saanut katettua osana vastiketta toteuttaessaan luovutusta koskevan voittomarginaalijärjestelmän alaisen liiketoimen, ja saman säännöksen mukaisella ostohinnan käsitteellä kustannuksia, jotka hän on maksanut luovuttajalle ostaessaan tavaran, josta tulee tämän jälkeen luovutuksen kohde.
- 28 Tästä seuraa erityisesti ostohinnan käsitteen kannalta, että käsitteeseen ei sisälly kustannuksia, joita verovelvollinen jälleenmyyjä ei ole maksanut tavaran luovuttajalle vaan jotka hän on maksanut kolmansille, joten valtiolle maksettu arvonlisävero myöhemmin tapahtuvan luovutuksen kohteena olevan tavaran yhteisöhankinnasta ei sisälly tähän ostohintaan.
- 29 Siltä osin kuin on toiseksi kyse itse voittomarginaaliin kohdistuvan arvonlisäveron määrästä, joka on arvonlisäverodirektiivin 315 artiklan mukaisesti ja tämän tuomion 24 kohdassa mainituin tavoin vähennettävä verovelvollisen jälleenmyyjän saamasta voittomarginaalista, on syytä todeta Saksan hallituksen tavoin ja julkisasiamiehen ratkaisuehdotuksensa 37 kohdassa esittämän huomautuksen mukaisesti, että kyseinen arvonlisävero on se vero, joka verovelvollisen jälleenmyyjän on maksettava suorittamastaan taide-esineen myynnistä. Mainittuun arvonlisäveroon ei sen sijaan voi sisältyä veroa, jonka verovelvollinen jälleenmyyjä on maksanut taide-esineen yhteisöhankinnan perusteella ja joka kohdistuu kyseisen esineen ostohintaan.
- 30 Arvonlisäverodirektiivin 312 ja 315 artiklan ja 317 artiklan ensimmäisen kohdan sanamuodon perusteella on näin ollen katsottava, että arvonlisävero, jonka verovelvollinen jälleenmyyjä on maksanut sellaisen taide-esineen yhteisöhankinnasta, joka on myöhemmän voittomarginaalijärjestelmän alaisen luovutuksen kohde, ei sisälly kyseisen tavaran arvonlisäverodirektiivin 312 artiklan 2 alakohdassa tarkoitettuun ostohintaan, joten tämän veron määrää ei ole jätettävä pois kyseisen myöhemmän luovutustoimen veron perusteesta.
- 31 Mensing ja Euroopan komissio katsovat kuitenkin pääasiallisesti, että arvonlisäverodirektiivin 312 ja 315 artiklan ja 317 artiklan ensimmäisen kohdan tulkitseminen tiukasti niiden sanamuodon mukaisesti sivuuttaisi näillä säännöksillä tavoitellut päämäärät ja sen asiayhteyden, johon säännökset sisältyvät. Komissio huomauttaa erityisesti, että arvonlisäverodirektiivin 312 artiklan tulkittamisella siten, että verovelvollisen jälleenmyyjän toiseen jäsenvaltioon sijoittautuneelta luovuttajalta yhteisöhankintana ostaman taide-esineen ostohintaan sisältyy tämän oston

perusteella maksettu arvonlisävero, voidaan välttää kaksinkertainen verotus ja kilpailun vääristyminen siitä riippumatta, onko mainittu esine ostettu samassa jäsenvaltiossa, muussa jäsenvaltiossa vai kolmannessa maassa.

- 32 Tältä osin pitää ensinnäkin yhtäältä paikkansa, että arvonlisäverodirektiivillä tavoiteltujen päämäärien osalta kyseisen direktiivin johdanto-osan neljännessä perustelukappaleesta käy ilmi, että direktiivillä pyritään toteuttamaan arvonlisäverojärjestelmä, joka ei vääristä kilpailun edellytyksiä eikä vaikeuta tavaroiden ja palvelujen vapaata liikkuvuutta. Arvonlisäverodirektiivin johdanto-osan seitsemännen perustelukappaleen mukaan yhteisen arvonlisäverojärjestelmän tarkoituksena on myös, vaikkakaan verokantoja ja vapautuksia verosta ei täysin yhdenmukaisteta, saada aikaan neutraalisuus kilpailun kannalta siten, että kunkin jäsenvaltion alueella samanlaisiin tavarihin ja palveluihin kohdistuu samansuuruinen vero tuotanto- ja jakeluketjun pituudesta riippumatta. Kuten unionin tuomioistuin on muistuttanut 29.11.2018 antamassaan tuomiossa Mensing (C-264/17, EU:C:2018:968, 32 kohta oikeuskäytäntöviittauksineen), vakiintuneesta oikeuskäytännöstä käy lisäksi ilmi, että verotuksen neutraalisuuden periaate kuuluu erottamattomasti arvonlisäverodirektiivillä käyttöön otettuun yhteiseen arvonlisäverojärjestelmään ja että tämä periaate on esteenä erityisesti sille, että samoja liiketoimia suorittavia talouden toimijoita kohdeltaisiin eri tavoin arvonlisäverotuksessa.
- 33 Toisaalta unionin tuomioistuin on tosin jo korostanut erityisesti voittomarginaalijärjestelmän tavoitteiden osalta, että arvonlisäverodirektiivin johdanto-osan 51 perustelukappaleen mukaan tämän järjestelmän tavoitteena on kaksinkertaisen verotuksen ehkäiseminen käytettyjen tavaroiden sekä taide-, antiikki- ja keräilyesineiden alalla ja verovelvollisten välisen kilpailun vääristymisen ehkäiseminen (tuomio 29.11.2018, Mensing, C-264/17, EU:C:2018:968, 35 kohta).
- 34 On kuitenkin syytä muistuttaa, että unionin tuomioistuimen vakiintuneen oikeuskäytännön mukaan unionin oikeuden säännöksen tulkinta sen asiayhteyden ja sen tarkoituksen valossa ei saa johtaa siihen, että säännöksen selvältä ja täsmälliseltä sanamuodolta viedään kokonaan sen tehokas vaikutus. Näin ollen on niin, että jos unionin oikeuden säännöksen merkitys ilmenee yksiselitteisesti itse säännöksen sanamuodosta, unionin tuomioistuin ei voi poiketa tästä tulkinnasta (ks. vastaavasti tuomio 26.10.2006, Euroopan yhteisö, C-199/05, EU:C:2006:678, 42 kohta ja tuomio 20.9.2022, VD ja SR, C-339/20 ja C-397/20, EU:C:2022:703, 71 kohta oikeuskäytäntöviittauksineen).
- 35 Tältä osin on niin, että vaikka verotuksen neutraalisuuden periaate kuuluu erottamattomasti arvonlisäverodirektiivillä käyttöön otettuun yhteiseen arvonlisäverojärjestelmään, tämä periaate, joka on unionin johdetun oikeuden tasolla ja verotuksen erityisalalla yhdenvertaisen kohtelun periaatteen erityinen ilmentymä, ei oikeuta laajentamaan arvonlisäverodirektiivin säännöksen soveltamisalaa säännöksen selvän sanamuodon vastaisella tavalla (ks. vastaavasti tuomio 15.11.2012, Zimmermann, C-174/11, EU:C:2012:716, 50 kohta oikeuskäytäntöviittauksineen), vaan sitä voidaan muuttaa vain unionin lainsäätäjän toimenpitein, kuten julkisasiamies on korostanut ratkaisuehdotuksensa 61 kohdassa.
- 36 Toiseksi on komission pääasiallisesti esittämän toteamuksen mukaisesti riidatonta, että tämän tuomion 30 kohdassa mainittu arvonlisäverodirektiivin 312 ja 315 artiklan ja 317 artiklan ensimmäisen kohdan sanamuodon mukainen tulkinta johtaa jäsenvaltiossa tapahtuviin luovutuksiin kohdistuvan verorasituksen eriytymiseen siitä riippuen, onko taide-esine ostettu yhteisö Hankinnalla, onko verovelvollinen jälleenmyyjä ostanut sen saman jäsenvaltion alueella vai onko se tuotu kolmannelle maasta.

- 37 On kuitenkin todettava, että tämä tilanne on välitön seuraus sovellettavien säännösten sanamuodosta.
- 38 On nimittäin niin, että verovelvollisen jälleenmyyjän maksama arvonlisävero sellaisen taide-esineen yhteisöhankinnasta, jonka myöhempään luovutukseen sovelletaan voittomarginaalijärjestelmää, ei tämän tuomion 30 kohdassa todetun mukaisesti sisälly kyseisen tavarán arvonlisädirektiivin 312 artiklan 2 alakohdassa tarkoitettuun ostohintaan, mutta verovelvollinen jälleenmyyjä maksaa arvonlisäveron ostamansa taide-esineen, jonka myöhempään luovutukseen samassa jäsenvaltiossa sovelletaan samaa voittomarginaalijärjestelmää, ostosta jäsenvaltiossa yleensä suoraan luovuttajalle, joka on arvonlisäverodirektiivin 193 artiklan mukaan lähtökohtaisesti velvollinen maksamaan veron valtiolle, joten tämä arvonlisävero sisältyy arvonlisäverodirektiivin 312 artiklan 2 alakohdassa tarkoitettun ostohinnan käsitteeseen.
- 39 Lisäksi arvonlisäverodirektiivin 317 artiklan toisessa kohdassa säädetään nimenomaisesti, että verovelvollisen jälleenmyyjän itse maahantuomien taide-, keräily- tai antiikkiesineiden luovutusten voittomarginaalin laskemisessa huomioon otettava ostohinta on sama kuin maahantuonnin veron peruste lisätynä maahantuonnista maksettavalla tai maksetulla arvonlisäverolla.
- 40 Tämän tuomion 34 kohdassa mainitun oikeuskäytännön mukaan unionin tuomioistuin ei voi poiketa kyseisten säännösten selvästä ja täsmällisestä sanamuodosta.
- 41 Näin ollen arvonlisäverodirektiivin 312 artiklaa, 315 artiklaa ja 317 artiklan ensimmäistä kohtaa on unionin oikeuden nykytilassa tulkittava siten, että arvonlisävero, jonka verovelvollinen jälleenmyyjä on maksanut sellaisen taide-esineen yhteisöhankinnasta, jonka myöhempi luovutus kuuluu voittomarginaalijärjestelmän soveltamisalaan kyseisen direktiivin 316 artiklan 1 kohdan perusteella, sisältyy kyseisen luovutuksen veron perusteeseen.

Ensimmäinen kysymys

- 42 Kun otetaan huomioon toiseen kysymykseen annettu vastaus, ensimmäiseen kysymykseen ei ole tarpeen vastata.

Oikeudenkäyntikulut

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

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

Yhteisestä arvonlisäverojärjestelmästä 28.11.2006 annetun neuvoston direktiivin 2006/112/EY 312 ja 315 artiklaa ja 317 artiklan ensimmäistä kohtaa

on tulkittava siten, että

arvonlisävero, jonka verovelvollinen jälleenmyyjä on maksanut sellaisen taide-esineen yhteisöhankinnasta, jonka myöhempi luovutus kuuluu voittomarginaalijärjestelmän soveltamisalaan kyseisen direktiivin 316 artiklan 1 kohdan perusteella, sisältyy kyseisen luovutuksen veron perusteeseen.

Allekirjoitukset