



Oikeustapauskokoelma

JULKISASIAMIEHEN RATKAISUEHDOTUS

MACIEJ SZPUNAR

13 päivänä syyskuuta 2018¹

Asia C-264/17

Harry Mensing

vastaan

Finanzamt Hamm

(Ennakkoratkaisupyyntö – Finanzgericht Münster (Münsterin verotuomioistuin, Saksa))

Ennakkoratkaisupyyntö – Verot – Arvonlisävero – Direktiivi 2006/112/EY – 314 ja 316 artikla – Erityisjärjestelmät – Verovelvolliset jälleenmyyjät – Voittomarginaalijärjestelmä – Tekijän tai tämän oikeudenomistajien suorittamat taide-esineiden luovutukset – Yhteisöliiketoimet – Oikeus ostoihin sisältyvän arvonlisäveron vähennykseen

Johdanto

1. Silloin kun arvonlisäverollisen liiketoimen kohteena ovat tavarat, joiden hintaan sisältyy jo, ilman vähennysmahdollisuutta, ostoihin aiemmissa vaihdannan vaiheissa sisältyvä arvonlisävero, kuten usein on toistuvasti liikkeeseen saatettujen tavaroiden – kuten taide-esineiden – hinnassa, tavanomainen verotusjärjestelmä ei varmista arvonlisäveron peruseriaatteen eli neutraalisuuden periaatteen toteutumista. Tämän johdosta unionin lainsäätäjä on ottanut käyttöön erityisen verotusjärjestelmän, joka mahdollistaa veron kantamisen ainoastaan verovelvollisen voittomarginaalista eli kyseisessä vaihdannan vaiheessa tuotetusta arvonlisästä. Vaikka kyseiset unionin oikeuden säännökset tuntuvatkin olevan täysin selkeitä erikseen tarkasteltuina, niiden soveltaminen yhdessä ei aina johda toivotun tavoitteen saavuttamiseen. Onko se kuitenkin riittävä syy olla ylipäätään soveltamatta näitä sääntöjä tietyissä tilanteissa? Tähän kysymykseen unionin tuomioistuimen on vastattava nyt käsiteltävässä asiassa.

Asiaa koskevat oikeussäännöt

Unionin oikeus

2. Yhteisestä arvonlisäverojärjestelmästä 28.11.2006 annetun neuvoston direktiivin 2006/112/EY² 2 artiklan 1 kohdassa säädetään seuraavaa:

”Arvonlisäveroa on suoritettava seuraavista liiketoimista:

- a) verovelvollisen tässä ominaisuudessaan jäsenvaltion alueella suorittamasta vastikkeellisesta tavaroiden luovutuksesta;

¹ Alkuperäinen kieli: puola.

² EUVL 2006, L 347, s. 1, sellaisena kuin se on muutettuna 17.12.2013 annetulla neuvoston direktiivillä 2013/61/EU (EUVL 2013, L 353, s. 5).

b) jäsenvaltion alueella tapahtuneesta vastikkeellisesta tavaroiden yhteisöhankinnasta, jonka on suorittanut:

- (i) verovelvollinen tässä ominaisuudessaan tai oikeushenkilö, joka ei ole verovelvollinen, jos myyjä on verovelvollinen, joka toimii tässä ominaisuudessaan ja johon ei sovelleta 282–292 artiklassa säädettyä pienyritysten verovapautusta eikä 33 tai 36 artiklan säännöksiä;

– –

d) tavaroiden maahantuonnista.”

3. Arvonlisäverodirektiivin 14 artiklan 1 kohdan mukaan tavaroiden luovutuksella tarkoitetaan ”aineellisen omaisuuden omistajalle kuuluvan määräämisvallan siirtoa”.

4. Tavaroiden yhteisöhankinnan määritelmä sisältyy sen sijaan kyseisen direktiivin 20 artiklan ensimmäinen kohtaan, jossa säädetään seuraavaa:

”Tavaroiden yhteisöhankinnalla’ tarkoitetaan omistajan määräämisvallan saamista irtaimeen aineelliseen omaisuuteen, jonka myyjä tai hankkija taikka joku muu näiden puolesta lähettää tai kuljettaa hankkijalle muuhun kuin lähetyksen tai kuljetuksen lähtöjäsenvaltioon.”

5. Direktiivin 2006/112 138 artiklan 1 kohdassa säädetään seuraavaa:

”Jäsenvaltioiden on vapautettava verosta sellaisten tavaroiden luovutukset, jotka myyjä, hankkija tai joku muu näiden puolesta lähettää tai kuljettaa jäsenvaltion alueen ulkopuolelle, mutta kuitenkin yhteisössä, sellaiselle toiselle verovelvolliselle tai sellaiselle [ei-verovelvolliselle] oikeushenkilölle, – – joka toimii tässä ominaisuudessa muussa jäsenvaltiossa kuin tavaroiden lähetyksen tai kuljetuksen lähtöjäsenvaltiossa.”

6. Tämän direktiivin 168 artiklassa säädetään seuraavaa:

”Siltä osin kuin tavaroita ja palveluja käytetään verovelvollisen verollisiin liiketoimiin, verovelvollisella on oikeus siinä jäsenvaltiossa, jossa tämä suorittaa kyseiset liiketoimet, vähentää verosta, jonka tämä on velvollinen maksamaan, seuraavat määrät:

- a) arvonlisävero, joka on kyseisen jäsenvaltion alueella maksettava tai maksettu tavaroista tai palveluista, jotka toinen verovelvollinen on luovuttanut tai luovuttaa tälle;

– –

- c) arvonlisävero, joka on maksettava tavaroiden yhteisöhankinnoista 2 artiklan 1 kohdan b alakohdan i alakohdan mukaisesti;

– –

- e) kyseiseen jäsenvaltioon tavaroiden maahantuonnista maksettava tai maksettu arvonlisävero.”

7. Tämän direktiivin 169 artiklan b alakohdassa säädetään seuraavaa:

”Edellä 168 artiklassa tarkoitetun vähennyksen lisäksi verovelvollisella on oikeus vähentää kyseisessä artiklassa tarkoitettu arvonlisävero, siltä osin kuin tavaroita tai palveluja käytetään seuraavien liiketoimien tarkoituksiin:

– –

b) verovelvollisen 138 – – artiklan mukaisesti vapautettuihin liiketoimiin”.

8. Direktiivin 2006/112 XII osaston 4 luvussa säädetään käytettyihin tavaroihin sekä taide-, keräily- tai antiikkiesineisiin sovellettavista erityisjärjestelmistä. Tämän direktiivin 311 artiklan 1 kohdan 2 ja 5 alakohdassa säädetään seuraavaa:

”Rajoittamatta muiden yhteisön säännösten soveltamista tässä luvussa tarkoitetaan:

– –

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

– –

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

– –”

9. Direktiivin 2006/112 saman luvun 2 jakson 1 alajaksossa säädetään voittomarginaalijärjestelmästä verovelvollisille jälleenmyyjille. Direktiivin 312–317 artiklassa ja 319 artiklassa säädetään seuraavaa:

”312 artikla

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 määriteltä vastiketta, jonka tavarantoimittaja on saanut tai saamassa verovelvolliselta jälleenmyyjältä.

313 artikla

1. Jäsenvaltiot soveltavat verovelvollisten jälleenmyyjien suorittamien käytettyjen tavaroiden sekä taide-, keräily- tai antiikkiesineiden luovutusten osalta verovelvollisen jälleenmyyjän saaman voittomarginaalin verottamisessa tämän alajakson säännösten mukaista erityisjärjestelmää.

– –

314 artikla

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

a) henkilö, joka ei ole verovelvollinen;

b) toinen verovelvollinen, jos tämän toisen verovelvollisen suorittama tavarantoimittajan 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.

315 artikla

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

Verovelvollisen jälleenmyyjän voittomarginaali vastaa verovelvollisen jälleenmyyjän perimän tavarantoiminnan ja ostohinnan välistä eroa.

316 artikla

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.

--

317 artikla

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

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

--

319 artikla

Verovelvollinen jälleenmyyjä voi soveltaa tavallista arvonlisäverojärjestelmää kaikkiin voittomarginaalijärjestelmän alaisiin luovutuksiin.”

10. Verovelvollisiin jälleenmyyjiin sovellettavat ostoihin sisältyvän arvonlisäveron vähennysoikeutta koskevat säännöt sisältyvät direktiivin 2006/112 320 ja 322 artiklaan.

”320 artikla

1. Jos verovelvollinen jälleenmyyjä soveltaa tavallista arvonlisäverojärjestelmää itse maahantuomansa taide-, keräily- tai antiikkiesineiden luovutukseen, verovelvollisella jälleenmyyjällä on oikeus vähentää siitä arvonlisäveron määrästä, jonka tämä on velvollinen maksamaan, tavarantoiminnan maahantuonnista maksettava tai maksettu arvonlisävero.

Jos verovelvollinen jälleenmyyjä soveltaa tavallista arvonlisäverojärjestelmää tekijältä tai tekijän oikeudenomistajalta saamansa taide-esineen luovutukseen, tai muun verovelvollisen kuin verovelvollisen jälleenmyyjän suorittamaan taide-esineen luovutukseen, verovelvollisella jälleenmyyjällä on oikeus vähentää siitä arvonlisäveron määrästä, jonka tämä on velvollinen maksamaan, verovelvolliselle jälleenmyyjälle luovutetusta taide-esineestä maksettava tai maksettu arvonlisävero.

--

322 artikla

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

- a) verovelvollisen jälleenmyyjän itse maahantuomista taide-, keräily- ja antiikkiesineistä maksettavaa tai maksettua arvonlisäveroa;
- b) tekijän tai tämän oikeudenomistajien verovelvolliselle jälleenmyyjälle luovuttamista, tai myöhemmin luovutettavista, taide-esineistä maksettavaa tai maksettua arvonlisäveroa;
- c) muun verovelvollisen kuin verovelvollisen jälleenmyyjän tälle luovuttamista, tai myöhemmin luovutettavista, taide-esineistä maksettavaa tai maksettua arvonlisäveroa.”

11. Kyseisen direktiivin 342 artiklassa säädetään vielä seuraavaa:

”Jäsenvaltiot voivat toteuttaa arvonlisäveron vähennysoikeutta koskevia toimenpiteitä estääkseen niille verovelvollisille jälleenmyyjille, joihin sovelletaan jotakin 2 jaksossa säädetyistä erityisjärjestelmistä, koituvat perusteettomat edut tai aiheettomat haitat.”

Saksan oikeus

12. Verovelvollisiin jälleenmyyjiin sovellettava voittomarginaalijärjestelmä on saatettu osaksi Saksan oikeusjärjestystä liikevaihtoverolain (Umsatzsteuergesetz, jäljempänä UStG) 25a §:llä. Tässä säännöksessä säädetään muun muassa:

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

1. Elinkeinonharjoittaja on jälleenmyyjä. Jälleenmyyjäksi katsotaan se, joka käy ammattimaisesti kauppaa irtaimilla esineillä tai myy sellaisia esineitä omissa nimissään julkisissa huutokaupoissa.
2. Tavarat luovutettiin jälleenmyyjälle yhteisön alueella. Tästä luovutuksesta
 - a) ei ollut maksettava liikevaihtoveroa tai sitä ei kannettu 19 §:n 1 momentin mukaan tai
 - b) sen osalta sovellettiin voittomarginaalijärjestelmää.

--

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

--

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

--

(3) Liikevaihto määräytyy sen määrän mukaan, jolla myyntihinta ylittää tavaran ostohinnan; -- 2 momentin ensimmäisen virkkeen 2 kohdassa tarkoitetuissa tapauksissa ostohinta sisältää luovuttajan ostoista maksaman liikevaihtoveron.

--

(5) Poiketen siitä, mitä 15 §:n 1 momentissa säädetään, jälleenmyyjällä ei ole 2 momentissa luetelluissa tapauksissa oikeutta -- vähentää liikevaihtoveroa maahantuonnista, laskussa eriteltyjä veroja eikä 13b §:n 5 momentin perusteella maksettavaa veroa ostoihin sisältyvänä verona.

--

(7) Sovellettavaksi tulevat seuraavat erityisjärjestelyt:

1. Voittomarginaalijärjestelmää ei sovelleta

a) jälleenmyyjän yhteisöhankintana hankkiman tavaran luovutukseen silloin, kun tavaran luovutukseen jälleenmyyjälle on sovellettu muualla yhteisön alueella yhteisöluovutusten verovapautusta,

--”

Tosiseikat ja asian käsittelyn vaiheet

13. Harry Mensing on direktiivin 2006/112 311 artiklan 1 kohdan 5 alakohdan ja UStG:n 25a §:n 1 momentin 1 kohdassa tarkoitettu verovelvollinen jälleenmyyjä. Hän harjoittaa taidekauppaa useissa kaupungeissa Saksassa. Verovuonna 2014 hän hankki muun muassa taide-esineitä tekijöiltä muista jäsenvaltioista. Nämä luovutukset vapautettiin arvonlisäverosta alkuperäjäsenvaltioissa, ja Mensing maksoi niistä veroa yhteisöhankinnan perusteella. Hän ei käyttänyt tässä yhteydessä tämän veron vähennysoikeutta.

14. Mensing ilmoitti vuoden 2014 alussa Finanzamt Hammille (Hammin verovirasto, Saksa) (jäljempänä veroviranomainen) soveltavansa voittomarginaalijärjestelmää tekijöiltä hankkimiinsa taide-esineisiin. Veroviranomainen epäsi häneltä kuitenkin 25a §:n 7 momentin 1 kohdan a alakohdan nojalla oikeuden soveltaa tätä järjestelmää taide-esineisiin, jotka hän oli hankkinut tekijöiltä muista jäsenvaltioista, ja sen seurauksena nosti maksettavan arvonlisäveron määrää 19 763,31 eurolla.

15. Mensingin oikaisuvaatimus hylättiin, minkä jälkeen hän nosti Finanzgericht Münsterissa (Münsterin verotuomioistuin, Saksa) kanteen veroviranomaisen päätöksestä. Tämä tuomioistuin on epävarma UStG:n 25a §:n 7 momentin 1 kohdan a alakohdan unionin oikeuden mukaisuudesta ja direktiivin 2006/112 314 ja 316 artiklan keskinäisestä suhteesta, ja päätti siksi lykätä asian käsittelyä ja esittää unionin tuomioistuimelle seuraavat ennakkoratkaisukysymykset:

- ”1. Onko [direktiivin 2006/112] 316 artiklan 1 kohdan b alakohdassa tulkittava siten, että verovelvolliset jälleenmyyjät voivat soveltaa voittomarginaalijärjestelmää myös sellaisten taide-esineiden luovutukseen, jotka tekijä tai tämän oikeudenomistajat, jotka eivät ole [direktiivin 2006/112] 314 artiklassa tarkoitettuja henkilöitä, olivat luovuttaneet heille yhteisöluovutuksina?
2. Jos ensimmäiseen kysymykseen vastataan myöntävästi, vaaditaanko arvonlisäverodirektiivin 322 artiklan b alakohdassa, että jälleenmyyjältä on evättävä arvonlisäveron vähennysoikeus taide-esineiden yhteisöhankintojen osalta myös silloin, kun ei ole olemassa kansallista säännöstä, jossa olisi tätä vastaava sääntely?”

16. Ennakkoratkaisupyyntö saapui unionin tuomioistuimeen 17.5.2017. Kirjallisia huomautuksia esittivät Harry Mensing, Saksan hallitus ja Euroopan komissio. Samat asianosaiset osallistuivat 14.6.2018 pidettyyn istuntoon.

Asian tarkastelu

Ensimmäinen ennakkoratkaisukysymys

17. Ennakkoratkaisua pyytänyt tuomioistuin pyrkii esittämällään ensimmäisellä ennakkoratkaisukysymyksellä saamaan selvyyden kysymykseen, onko verovelvollisella jälleenmyyjällä oikeus soveltaa voittomarginaalijärjestelmää direktiivin 2006/112 316 artiklan 1 kohdan b alakohdan perusteella sellaisten taide-esineiden myyntiin, jotka hän on hankkinut muista jäsenvaltioista tekijöiltä tai näiden oikeudenomistajilta, jotka eivät kuulu tämän direktiivin 2006/112 314 artiklassa nimettyihin henkilöryhmiin. Tähän kysymykseen kätkeytyy tosiasiaa kaksi oikeudellista kysymystä. Ensimmäinen niistä on kysymys direktiivin 2006/112 314 artiklan ja 316 artiklan välisestä suhteesta. Toinen kysymys koskee sitä, voidaanko voittomarginaalijärjestelmää soveltaa silloin, kun verovelvollinen jälleenmyyjä myy muista jäsenvaltioista verovelvollisilta hankkimiaan taide-esineitä.

Direktiivin 2006/112 314 artiklan ja 316 artiklan keskinäinen suhde

18. Ennakkoratkaisua pyytänyt tuomioistuin toteaa perustellessaan ennakkoratkaisupyyntöä, että sen mielestä direktiivin 2006/112 314 artiklassa määritetään tyhjentävästi voittomarginaalijärjestelmän soveltamisala. Toisin sanoen tuon tuomioistuimen mukaan voittomarginaalijärjestelmää voidaan soveltaa ainoastaan sellaisilta toimijoilta hankittuihin tavaroihin, jotka täyttävät tämän direktiivin 2006/112 314 artiklassa tai samanaikaisesti 314 ja 316 artiklassa vahvistetut edellytykset. Tällainen direktiivin 2006/112 314 artiklan ja 316 artiklan välisen suhteen tulkinta oikeuttaisi UStG:n 25a §:n 7 momentin 1 kohdan a alakohdassa sisältyvän sellaisten tavaroiden voittomarginaalijärjestelmän ulkopuolelle sulkemisen, jotka verovelvollinen jälleenmyyjä on hankkinut muun jäsenvaltion toimijalta ja kyseinen toimija on käyttänyt direktiivin 2006/112 138 artiklan 1 kohdassa, luettuna yhdessä sen 169 artiklan b alakohdan kanssa, tarkoitettua tavaroiden yhteisöluovutuksia koskevaa vapautusta yhdessä ostoihin sisältyvän arvonlisäveron vähennysoikeuden kanssa. Tämän direktiivin 314 artiklassa nimetyt toimijat eivät nimittäin saa tällaista vapautusta vähennysoikeuden kanssa.

19. Tällainen direktiivin 2006/112 314 ja 316 artiklan välisen suhteen tulkinta ei kuitenkaan vaikuta perustellulta.

20. Ennen kaikkea se ei käy ilmi millään tavoin näiden säännösten sanamuodosta. Kyseisen direktiivin 314 artiklan johdantolauseessa säädetään, että voittomarginaalijärjestelmää ”sovelletaan” tässä artikkelissa luetelluissa tapauksissa. Tämä merkitsee kyseisen järjestelmän automaattista soveltamista, jos mainitut edellytykset täyttyvät.³ Tämän direktiivin 316 artiklan 1 kohdassa sitä vastoin annetaan verovelvolliselle jälleenmyyjälle ”oikeus valita voittomarginaalijärjestelmän soveltaminen” tässä säännöksessä mainituissa tilanteissa, eli muissa kuin 314 artiklan sääntelyn piiriin kuuluvissa tilanteissa. Mikään näiden säännösten sanamuodossa ei osoita, että oikeus soveltaa voittomarginaalijärjestelmää direktiivin 2006/112 316 artiklan 1 kohdan perusteella riippuisi sen 314 artikkelissa säädettyjen edellytysten täyttymisestä. Päinvastoin mielestäni tästä sanamuodosta käy ilmi, että lainsäätäjä piti tämän direktiivin 316 artiklan 1 kohdassa säädettyä oikeutta täydennyksenä sen 314 artikkelissa säädetyn voittomarginaalijärjestelmän pääasialliseen soveltamisalaan nähden. 316 artikla laajentaa siis tämän järjestelmän mahdollista soveltamisalaa ja jättää tätä kysymystä koskevan päätöksen verovelvolliselle.

21. Käsiteltävässä asiassa komissio esittää huomautuksissaan tämän sääntelyn perusteet. Se toteaa, että voittomarginaalijärjestelmän käyttöönoton pääasiallinen tavoite oli sellaisten tavaroiden kaksinkertaisen verotuksen välttäminen, joiden verovelvollisen jälleenmyyjän maksamaan ostohintaan jo sisältyy arvonlisävero, jonka tavaroiden myyjä on suorittanut ilman vähennysoikeutta vaihdannan aiemmassa vaiheessa.

22. Koska 314 artikkelissa nimetyillä toimijoilla ei ole ostoihin sisältyvän arvonlisäveron vähennysoikeutta, he vastaavat verosta koituvasta taloudellisesta rasitteesta, minkä johdosta he luonnollisesti sisällyttävät sen määrän tavarain hintaan sen myynnin yhteydessä. Jos tällaista tavaraa verotettaisiin verovelvollisen jälleenmyyjän suorittaman myynnin yhteydessä tavallisen arvonlisäverojärjestelmän mukaisesti eli veron perusteena olisi kokonaismyyntihinta, tämän veron perusteeseen sisältyisi myös aiemmissa vaihdannan vaiheissa maksetun veron määrä, mikä aiheuttaisi kaksinkertaisen verotuksen (”vero verosta”). Tällainen kaksinkertainen verotus voidaan välttää soveltamalla voittomarginaalijärjestelmää, jossa veron perusteena on vain voittomarginaali eli verovelvollisen jälleenmyyjän tekemien liiketoimien vaiheessa tuotettu arvonlisä.

23. Aina ei kuitenkaan ole mahdollista tai tarkoituksenmukaista määrittää tarkasti sitä, mistä verovelvollisen jälleenmyyjän myymistä tavaroista on aiemmissa vaihdannan vaiheissa vähennetty arvonlisävero ja mistä tavaroista sitä ei ole vähennetty. Sitä paitsi voi olla, että vero on vähennetty vain osittain tai tavaroista ei ylipäätään ole kannettu veroa, mikä lisäksi monimutkaistaa asiaa. Tämän vuoksi lainsäätäjä on säättänyt voittomarginaalijärjestelmän automaattisesta soveltamisesta silloin, kun arvonlisäveroa ei ole voitu vähentää aiemmassa vaihdannan vaiheessa joko siksi, että myyjä ei ole verovelvollinen, tai myös siksi, että myyntiin on sovellettu vapautusta ilman oikeutta vähentää ostoihin sisältyvä arvonlisävero. Tästä säädetään nykyisessä direktiivin 2006/112 314 artikkelissa. Sen sijaan tietyissä tapauksissa lainsäätäjä on arvattavasti hallinnon järjeistämisen takia jättänyt verovelvollisten jälleenmyyjien valinnan varaan mahdollisuuden soveltaa voittomarginaalijärjestelmää (nykyinen direktiivin 2006/112 316 artikla). Direktiivin 2006/112 316 artikla on siis itsenäinen ja täydentävä sen 314 artiklaan nähden.

24. Mainitun 316 artiklan tulkinta, jonka mukaan sen soveltaminen riippuisi tämän direktiivin 314 artiklaan sisältyvien edellytysten täyttymisestä, olisi myös ristiriidassa voittomarginaalijärjestelmää koskevien säännösten systematiikan ja logiikan kanssa.

³ Sillä varauksella, että verovelvollinen voi soveltaa tavallista arvonlisäverojärjestelmää direktiivin 2006/112 319 artiklan perusteella.

25. Voidaan nimittäin hyvinkin kuvitella niiden toimijoiden, joihin sovelletaan direktiivin 2006/112 316 artiklan 1 kohdan b alakohtaa, piirin rajoittaminen niihin, joihin sovelletaan samanaikaisesti 314 artiklaa. Kyseeseen tulisivat siis ennen kaikkea tekijät tai näiden oikeudenomistajat, jotka eivät ole verovelvollisia (314 artiklan a alakohta), ja, vaikka pikemminkin poikkeuksellisesti, tekijät tai näiden oikeudenomistajat, jotka ovat verovelvollisia mutta jotka toteuttavat luovutukset 314 artiklan b ja c alakohdassa säädetyissä olosuhteissa.⁴

26. Direktiivin 2006/112 316 artiklan 1 kohdan a ja c alakohdan osalta 314 ja 316 artiklan mukaisten edellytysten samanaikainen täyttyminen ei kuitenkaan ole mahdollista.

27. Direktiivin 2006/112 316 artiklan 1 kohdan a alakohta koskee verovelvollisten jälleenmyyjien suoraan maahantuomia tavaroita. Artiklan 314 johdantolauseessa sitä vastoin puhutaan tavaroista, jotka on tällaiselle verovelvolliselle ”luovutettu yhteisössä”. Näin 314 artiklassa siis suljetaan ennalta pois sen soveltaminen maahantuotuihin tavaroihin. Tämä johtuu siitä, että kun tavarat ovat peräisin yhteisen arvonlisäverojärjestelmän maantieteellisen soveltamisalan ulkopuolelta, ei voida puhua aikaisemmassa vaihdannan vaiheessa maksetusta ja tällaisen tavarahan hintaan sisällytetystä verosta. Arvonlisäverojärjestelmän näkökulmasta maahantuodun tavarahan hinta on aina hinta ”ilman veroa”.

28. Direktiivin 2006/112 316 artiklan 1 kohdan c alakohta koskee verovelvolliselle jälleenmyyjälle luovutettuja taide-esineitä, ”kun tämän verovelvollisen suorittamaan *luovutukseen* on sovellettu – – alennettua arvonlisäverokantaa”.⁵ Koska tässä on kyse alennetun verokannan soveltamisesta luovutuksiin, ei tavaroihin, se mielestäni sulkee pois tämän säännöksen soveltamisen luovutuksiin, joista ei ylipäättään kanneta veroa (314 artiklan a alakohta) tai jotka on vapautettu verosta (314 artiklan b ja c alakohta).

29. Kuten edellä esitetystä käy ilmi, direktiivin 2006/112 314 artiklaa ja 316 artiklan 1 kohdan a ja c alakohtaa ei voida soveltaa yhdessä. Tässä tilanteessa tulkinta, jonka mukaan mainitun direktiivin 314 artiklaa sovellettaisiin samanaikaisesti ainoastaan sen 316 artiklan 1 kohdan b alakohdan kanssa, ei minusta siten ole looginen.

30. Sillä, että kyseisen direktiivin 316 artiklan 1 kohdan soveltamisedellytykseksi asetetaan sen 314 artiklaan sisältyvien edellytysten täyttyminen, ei ole myöskään teleologista perustetta. Tämän direktiivin 314 artiklan mukaisten edellytysten täyttyminen aiheuttaa voittomarginaalijärjestelmän automaattisen soveltamisen. Mitä merkitystä verovelvollisille jälleenmyyjille olisi siten oikeudella soveltaa tätä järjestelmää tietyissä tapauksissa, joihin joka tapauksessa sovellettaisiin 314 artiklaa? Tätä voitaisiin mahdollisesti pitää omanlaisenaan ”opt-out”-tyyppisenä oikeutena, mutta voittomarginaalijärjestelmän ”opt-out”-mahdollisuudesta säädetään kuitenkin jo direktiivin 2006/112 319 artiklassa, kun taas sen 316 artikla on nimenomaisesti ajateltu ”opt-in”-oikeudeksi.

31. Lopuksi 314 artiklaan sisältyvien edellytysten täyttymisen asettaminen direktiivin 2006/112 316 artiklan soveltamisedellytykseksi tekisi tyhjäksi tämän direktiivin 322 artiklan. Tällä säännöksellä evätään verovelvolliselta jälleenmyyjältä oikeus vähentää arvonlisävero tavaroista, jotka hän myy voittomarginaalijärjestelmän puitteissa, kolmessa tapauksessa, jotka vastaavat 316 artiklan 1 kohdassa säädettyjä tapauksia. Niinpä 322 artiklan a alakohta koskee maahantuontia (316 artiklan 1 kohdan a alakohta), 322 artiklan b alakohta koskee taide-esineen hankintaa tekijältä tai tämän oikeudenomistajilta (316 artiklan 1 kohdan b alakohta), ja 322 artiklan c alakohta koskee taide-esineen hankintaa muilta verovelvollisilta alennettua verokantaa soveltaen (316 artiklan 1 kohdan c alakohta).

⁴ 314 artiklan d alakohdan soveltaminen olisi luonnollisesti poissuljettu, sillä ei ole mahdollista toimia samanaikaisesti tekijänä tai tämän oikeudenomistajana ja verovelvollisena jälleenmyyjänä.

⁵ Kursivointi tässä.

32. Direktiivin 2006/112 314 artikla sen sijaan sulkee pois itse ostoihin sisältyvän veron olemassaolon, koska se koskee luovutuksia, jotka eivät ylipäättään kuulu arvonlisäveron soveltamisalaan tai jotka on vapautettu tästä verosta.⁶ Jos siis kyseisen direktiivin 316 artiklan 1 kohdan soveltamisedellytyksenä olisi tämän direktiivin 314 artiklan mukaisten edellytysten täyttyminen, sen 322 artikla menettäisi merkityksensä. Vaikka 316 artiklan 1 kohdan b alakohdan soveltaminen sidottaisiin keinotekoisesti näiden edellytysten täyttymiseen, se tekisi tyhjäksi vähintään 322 artiklan b alakohdan.

33. Edellä esitetyistä syistä katson, että direktiivin 2006/112 316 artiklan 1 kohtaa on tulkittava siten, että sen soveltamisedellytyksenä ei ole tämän saman direktiivin 314 artiklassa vahvistettujen edellytysten täyttyminen.

Mahdollisuus soveltaa voittomarginaalijärjestelmää direktiivin 2006/112 316 artiklan 1 kohdan b alakohdan perusteella verovelvollisen jälleenmyyjän muista jäsenvaltioista hankkimiin tavaroihin

34. Saksan hallitus perustelee huomautuksissaan nyt käsiteltävässä asiassa poissulkemista, joka koskee voittomarginaalijärjestelmän soveltamista verovelvollisen jälleenmyyjän muista jäsenvaltioista sellaisilta toimijoilta hankkimiin taide-esineisiin, joihin on sovellettu UStG:n 25a §:n 7 momentin 1 kohtaan sisältyvää yhteisöluovutusten verovapautusta. Se esittää kolme perustetta väitteensä tueksi.

– Voittomarginaalijärjestelmän tavoitetta koskeva peruste

35. Saksan hallitus katsoo, että mitä tulee muiden jäsenvaltioiden toimijoiden verovelvolliselle jälleenmyyjälle luovuttamiin taide-esineisiin, joihin on sovellettu yhteisöluovutusten verovapautusta, tavallisen arvonlisäverojärjestelmän soveltaminen verovelvollisen jälleenmyyjän toteuttamaan näiden esineiden edelleenmyyntiin ei aiheuttaisi kaksinkertaista verotusta, sillä verovelvollisen jälleenmyyjän maksamaan esineen ostohintaan ei sisältyisi mitään veroa ja yhteisöhankinnan vero oikeuttaisi vähennykseen. Voittomarginaalijärjestelmän soveltaminen tällaisissa tapauksissa ei palvelisi tämän järjestelmän tavoitetta, jona on direktiivin 2006/112 johdanto-osan 51 perustelukappaleen mukaan kaksinkertaisen verotuksen ja verovelvollisten välisen kilpailun vääristymisen ehkäiseminen.

36. En kuitenkaan yhdy tähän päättelyyn syistä, jotka ovat hieman samanlaisia kuin ne, jotka mainitsin osassa, joka koskee ennakkoratkaisua pyytäneen tuomioistuimen epäilyksiä direktiivin 2006/112 314 ja 316 artiklan keskinäisestä suhteesta (ks. tämän ratkaisuehdotuksen 20–32 kohta).

37. Kyseisen direktiivin 316 artiklan 1 kohdassa säädettyissä tapauksissa tavallisen arvonlisäverojärjestelmän soveltaminen, joka tarkoittaa liiketoimen koko määrän verottamista ja oikeutta vähentää ostoihin sisältyvä vero, ei tosiaankaan johtaisi kaksinkertaiseen verotukseen. Tämä ei kuitenkaan koske ainoastaan muista jäsenvaltioista hankittuja tavaroita, vaan kaikkia direktiivin 2006/112 316 artiklan 1 kohdassa tarkoitettuja tapauksia.

38. Arvonlisäveron näkökulmasta yhteisöluovutus on tavanomainen verollinen tavarantoiminnan luovutus. Ainoa ero on se, että verotusvalta siirretään myyntivaltiolta hankintavaltiolle tämän direktiivin 138 artiklan 1 kohdassa säädetyllä vapautuksella ja samanaikaisella tavaroiden yhteisöhankinnan verottamisella direktiivin 2 artiklan 1 kohdan b alakohdan perusteella. Yhteisöluovutusten vapautus ei ole siten tosiasiallisesti sellainen vapautus verosta kuin kyseisen direktiivin 136 artiklassa säädetty vapautus, vaan se tarkoittaa verotuksen siirtämistä toiseen jäsenvaltioon. Tällaista vapautusta nimitetään joskus nollaverokannaksi.

⁶ Lukuun ottamatta 314 artiklan d alakohdassa tarkoitettua tapausta, mutta sitä ei voi yhdistää minkään 316 artiklan 1 kohdassa tarkoitettun tapauksen kanssa.

39. Verovelvollisten näkökulmasta tämä vapautus ei muuta paljoakaan. Myyjä luovuttaa tavarahan hinnalla, joka ei sisällä veroa, eikä hänellä ole velvollisuutta tilittää veroa veroviranomaiselle, mutta hän säilyttää kuitenkin oikeuden vähentää yhteisöluovutuksensa tarkoituksiin käytettyjen tavaroiden ja palvelujen ostoihin sisältyvän veron (direktiivin 2006/112 169 artiklan b alakohta). Hankkija sen sijaan ei maksa veroa myyjälle hankkimansa tavarahan hinnassa, kuten on saman jäsenvaltion alueella tapahtuvan luovutuksen yhteydessä, vaan veroviranomaiselle. Hän saa samalla kuitenkin oikeuden vähentää tämän veron ostoihin sisältyvänä arvolisäverona, tietenkin sillä edellytyksellä, että hän käyttää hankkimaansa tavaraa verollisen toimintansa tarpeisiin.

40. Vastaavanlainen verotusjärjestelmä koskee tavaroiden maahantuontia. Maahantuojat maksaa tavarahan hinnan, johon ei sisälly mitään (direktiivissä 2006/112 tarkoitettua) arvonlisäveroa, sillä tämä tavara on peräisin yhteisen arvonlisäverojärjestelmän maantieteellisen soveltamisalan ulkopuolelta. Lisäksi maahantuojat maksaa veroviranomaiselle maahantuonnin arvonlisäveron ja saa samalla sen vähennysoikeuden ostoihin sisältyvänä verona.

41. Näin ollen ei ole kaksinkertaisen verotuksen ongelmaa, riippumatta siitä, onko kyse maahantuoduista taide-esineistä, jotka on hankittu saman jäsenvaltion alueella, vaiko onko ne hankittu muun jäsenvaltion toimijalta (eli yhteisöhankintana). Jos siis katsottaisiin, että kaksinkertainen verotus on sovellettaessa tavallista arvonlisäverojärjestelmää voittomarginaalijärjestelmän soveltamisen edellytys, koko direktiivin 2006/112 316 artikla menettäisi merkityksensä ja tässä yhteydessä myös sen 322 artikla, jonka merkitys perustuu siihen, että on olemassa ostoihin sisältyvä vero, joka voidaan mahdollisesti vähentää, mutta vähennysoikeus ei koske tavaroita, joiden luovutus on vapautettu verosta (vapautuksen varsinaisessa merkityksessä) tai ei ole veron soveltamisalaan kuuluva toimi.⁷

42. Direktiivin 2006/112 316 artiklan tavoite ei ole kaksinkertaisen verotuksen estäminen, vaan sen tavoitteena on – kuten Euroopan komissio toteaa huomautuksissaan – verovelvollisten jälleenmyyjien sellaisten suhteettomien hallinnollisten rasitusten välttäminen, jotka liittyisivät tarpeeseen tutkia ja todistaa tapauskohtaisesti, sisältyykö kyseisen taide-esineen hintaan vaihdannan aiemmassa vaiheessa maksettu arvonlisävero ja minkä suuruisena. Näihin hallinnollisiin rasituksiin kuuluu myös verovelvollisen jälleenmyyjän velvollisuus pitää kaksinkertaista kirjanpitoa silloin, kun hän myy sekä voittomarginaalijärjestelmän että tavallisen järjestelmän mukaisesti verotettuja tavaroita. Tällainen velvollisuus käy ilmi suoraan direktiivin 2006/112 324 artiklasta.

43. Tämän vuoksi en ole myöskään vakuuttunut Saksan hallituksen perustelusta, jonka mukaan voittomarginaalijärjestelmän edellytyksiä – joilla poiketaan tavallisesta arvonlisäverojärjestelmästä – pitäisi tulkita suppeasti. Poikkeusten suppean tulkinnan periaate ei saa johtaa niiden tekemiseen kokonaan merkityksettömiksi ja siten niiden tarkoituksen menettämiseen.

44. Pääasian kantaja toteaa, että direktiivin 2006/112 316 artiklan tavoite on ennen kaikkea tämän direktiivin 103 artiklassa säädetty tiettyjen tavaroiden veroetuuskohtelun säilyttäminen. Tämä säännös mahdollistaa taide-, keräily- ja antiikkiesineiden maahantuonnin verottamisen alennetulla verokannalla ja taide-esineiden osalta myös silloin, kun tekijä tai tämän oikeudenomistajat suorittavat luovutuksen. Kyseisen direktiivin 94 artiklan 1 kohdan mukaan tällaista alennettua verokantaa sovelletaan myös tekijän tai tämän oikeudenomistajien luovuttamien taide-esineiden yhteisöhankintaan.

⁷ En yhdy tältä osin Saksan hallituksen väitteeseen, jonka mukaan direktiivin 2006/112 316 artiklan 1 kohdan b alakohdan sanamuodon perusteella sitä voidaan soveltaa riippumatta siitä, oliko taide-esineen luovutus jälleenmyyjälle vapautettu verosta vaiko verollinen. Verosta vapautettuja ja verottomia luovutuksia säännellään kyseisen direktiivin 314 artiklassa, sitä vastoin sen 316 artikla koskee verollisia luovutuksia, joiden yhteydessä verosaatava voi syntyä joko myyjän (jäsenvaltion sisäinen luovutus) tai hankkijan (yhteisöhankinta ja maahantuonti) osalta.

45. En sulje pois sitä, että tällainen tavoite oli myös direktiivin 2006/112 316 artiklan säätämisen tausta-ajatuksena, vaikka on huomautettava, että tämän direktiivin 103 artiklan soveltaminen on jäsenvaltioille vapaavalintaista mutta sen 316 artiklan soveltaminen on niille pakollista. Joka tapauksessa direktiivin 2006/112 316 artiklan tavoite ei ole, toisin kuin sen 314 artiklan, kaksinkertaisen verotuksen välttäminen.

46. Lisäksi on todettava, että vaikka direktiivin 2006/112 316 artiklan 1 kohdan b alakohda ei ehkäise kaksinkertaisen verotuksen vaaraa, sillä tällaista vaaraa ei ole, siitä, että tätä säännöstä sovelletaan luovutuksiin maan alueella mutta sitä ei sovelleta yhteisöhankintaan, voisi seurata verovelvollisten kilpailun vääristyminen. Tietyillä verovelvollisilla jälleenmyyjillä ei nimittäin olisi mahdollisuutta soveltaa voittomarginaalijärjestelmää, vaikka he muutoin olisivat sellaisiin verovelvollisiin jälleenmyyjiin rinnastettavassa tilanteessa, jotka hankkivat taide-esineitä saman jäsenvaltion alueelta.

47. Edellä esitetyn perusteella katson, että kaksinkertaisen verotuksen vaaran puuttumiseen tukeutuva argumentti ei voi olla perusteena sille, että kyseisen direktiivin 316 artiklan 1 kohdan b alakohdan jätetään soveltamatta verovelvollisen jälleenmyyjän muista jäsenvaltioista hankkimiin taide-esineisiin.

– *Perustelu, joka koskee sitä, ettei ostohintaan voida lisätä yhteisöhankinnan arvonlisäveroa*

48. Saksan hallitus toteaa myös, että 317 artiklan toisen kohdan mukaan verovelvollisten jälleenmyyjien maahantuomien tavaroiden ostohintaan lisätään maahantuonnin arvonlisävero mutta direktiivissä 2006/112 ei ole vastaavaa yhteisöhankinnan arvonlisäveroa koskevaa säännöstä. Saksan hallituksen mukaan tämä osoittaa, että unionin lainsäätäjä ei laatiessaan tämän direktiivin 316 artiklan säännöksen aikonut sisällyttää sen soveltamisalaan verovelvollisten jälleenmyyjien muista jäsenvaltioista hankkimia taide-esineitä.

49. Tietty ongelma on tosiaan yhteisöhankintaa koskevan, direktiivin 2006/112 317 artiklan toista kohtaa vastaavan säännöksen puuttuminen. Verovelvollisen jälleenmyyjän muista jäsenvaltioista hankkimiin taide-esineisiin on nimittäin sovellettava tämän direktiivin 315 artiklassa, luettuna yhdessä sen 317 artiklan ensimmäisen kohdan kanssa, tarkoitettua tavallista säännöstä. Näiden säännösten mukaan puolestaan voittomarginaali, joka on veron peruste voittomarginaalijärjestelmässä, muodostuu erosta, joka on verovelvollisen jälleenmyyjän tavaran myyntihinnan ja sen hinnan, jolla hän ostaa tämän tavaran luovuttajalta, välillä. Ostohinta sen sijaan määritellään kyseisen direktiivin 312 artiklan 2 alakohdassa kaikeksi siksi vastikkeeksi, jonka tavaran luovuttaja on saanut verovelvolliselta jälleenmyyjältä.

50. Näitä säännöksiä sovelletaan siis taide-esineisiin, jotka verovelvollinen jälleenmyyjä on hankkinut sekä saman jäsenvaltion alueelta että yhteisöhankintana. Näiden säännösten soveltamisella on kuitenkin erilainen vaikutus sen mukaan, kummasta tapauksesta on kyse.

51. Kaikkeen siihen vastikkeeseen, jonka luovuttaja saa verovelvolliselta jälleenmyyjältä yhden jäsenvaltion alueella tapahtuneessa hankinnassa, kuuluu nimittäin myös ostoihin sisältyvä ja luovuttajan kantama arvonlisävero, kun tätä luovutusta ei ole vapautettu verosta, eli muun muassa direktiivin 2006/112 316 artiklan 1 kohdan b alakohdassa tarkoitetuissa tilanteissa. Verovelvollisen jälleenmyyjän tavaran myyntihinta on sitten ostohinta (arvonlisävero mukaan luettuna) voittomarginaalilla lisätynä. Voittomarginaali ei kata siis verovelvollisen jälleenmyyjän maksaman arvonlisäveron kustannusta siitä huolimatta, että tämä vero vaikuttaa hänen myymänsä tavaran kokonaishintaan.

52. Toisin on yhteisöhankinnassa, koska verovelvollinen jälleenmyyjä maksaa luovuttajalle hinnan ilman arvonlisäveroa, sillä yhteisöluovutus on vapautettu verosta direktiivin 2006/112 138 artiklan 1 kohdan nojalla. Verovelvollinen jälleenmyyjä on kuitenkin velvollinen maksamaan yhteisöhankinnasta veroa tämän direktiivin 2 artiklan 1 kohdan b alakohdan i alakohdan

perusteella, kun taas sen 322 artiklan b alakohdan nojalla hänellä ei ole oikeutta vähentää tätä veroa. Verovelvollisen jälleenmyyjän on siis sisällytettävä tämän veron kustannus tavarahan hintaan silloin, kun hän myy sen. Veron kustannus ei kuitenkaan kuulu kyseisen direktiivin 312 artiklan 2 alakohdassa tarkoitettuun ostohintaan. Tämän johdosta se nostaa verovelvollisen jälleenmyyjän voittomarginaalia, joka on laskettu sen 315 artiklan toisen kohdan mukaan.

53. Verovelvollisen jälleenmyyjän yhteisöhankinnasta maksaman arvonlisäveron kustannus sisällytetään näin ollen hänen myyntitoimensa veron perusteeseen. Tämä aiheuttaa kaksinkertaisen verotuksen ("vero verosta"), joka voittomarginaalijärjestelmän piti nimenomaan direktiivin 2006/112 johdanto-osan 51 perustelukappaleen mukaan ehkäistä. Verovelvollisten jälleenmyyjien maahantuomien tavaroiden osalta tällaisen kaksinkertaisen verotuksen ehkäisee kyseisen direktiivin 317 artiklan toinen kohta, jonka mukaan voittomarginaalin laskemista varten myyntihinnasta vähennetään maahantuonnin veron peruste (eli sen ostohinta) mukaan luettuna maahantuonnin arvonlisävero. Analogisen yhteisöhankintaa koskevan ratkaisun puuttuminen on sääntelyssä oleva aukko, joka on esteenä voittomarginaalijärjestelmän tavoitteiden täydelle saavuttamiselle silloin, kun kyse on verovelvollisten jälleenmyyjien muista jäsenvaltioista hankkimista taide-esineistä.

54. Mielestäni tätä aukkoa ei voida poistaa tulkinnan avulla, sillä direktiivin 2006/112 312 artiklan 2 alakohtaan sisällytetyssä ostohinnan määritelmässä puhutaan hyvin selvästi määrästä, jonka "luovuttaja" on saanut verovelvolliselta jälleenmyyjältä. Siten on vaikea päätyä siihen, että ostohintaan kuuluvaksi laskettaisiin mukaan verovelvollisen jälleenmyyjän veroviranomaiselle maksama vero. Kyseisen direktiivin 322 artiklan b alakohdassa taasen suljetaan pois verovelvollisen jälleenmyyjän oikeus vähentää hänen sellaisista "taide-esineistä" maksamansa arvonlisävero, jotka hän on hankkinut tekijältä tai tämän oikeudenomistajilta, mikä sen sijaan epäilemättä kattaa tällaisten taide-esineiden yhteisöhankinnasta maksetun veron. Lainsäätäjän pitäisi näin ollen poistaa mainittu aukko.

55. En sitä vastoin katso, kuten Saksan hallitus toteaa, että tämän aukon olemassaolo viittaisi siihen, että lainsäätäjä tarkoituksellisesti sulkee pois mahdollisuuden soveltaa voittomarginaalijärjestelmää taide-esineisiin, jotka verovelvollinen jälleenmyyjä on hankkinut muista jäsenvaltioista ja joihin on sovellettu yhteisöluovutuksen verovapautusta.

56. Varsinkaan direktiivin 2006/112 316 artiklan 1 kohdan b alakohdan ja sen 322 artiklan b alakohdan sanamuoto eivät viittaa tähän. Muistutan, että tässä ensimmäisessä säännöksessä on kyse "tekijän tai tämän oikeudenomistajien verovelvollisille jälleenmyyjille luovuttamista taide-esineistä". Kyse on siten taide-esineiden luovutuksesta, ilman mitään lisäedellytyksiä. Kun taasen direktiivissä 2006/112 käytetään luovutuksen käsitettä, se käsittää sekä luovutuksen yhden jäsenvaltion alueella että yhteisöluovutuksen. Tämän osoittaa jo itse tämän direktiivin 14 artiklan 1 kohtaan sisältyvän tavaroiden luovutuksen määritelmän⁸ vertaaminen sen 20 artiklan ensimmäiseen kohtaan⁹ sisältyvän tavaroiden yhteishankinnan määritelmän kanssa. Tilanteissa, joissa on kyse vain yhdestä näistä luovutusten lajeista, lainsäätäjä nimenomaisesti toteaa tämän, kuten esimerkiksi 2 artiklan 1 kohdan a alakohdassa, jonka mukaan arvonlisäveroa on suoritettava "verovelvollisen – jäsenvaltion alueella suorittamasta vastikkeellisesta tavaroiden luovutuksesta", tai 138 artiklan 1 kohdassa, jonka mukaan verosta on vapautettu "sellaisten tavaroiden luovutukset, jotka – lähettää tai kuljettaa jäsenvaltion alueen ulkopuolelle, mutta kuitenkin yhteisössä". Direktiivin 2006/112 316 artiklan 1 kohdan b alakohdan sanamuodon mukainen tulkinta ei siten anna perusteita sulkea sen soveltamisalan ulkopuolelle verovelvollisen jälleenmyyjän muista jäsenvaltioista hankkimia taide-esineitä.

⁸ "– aineellisen omaisuuden omistajalle kuuluvan määräämisvallan siirtoa."

⁹ "– omistajan määräämisvallan saamista irtaimeen aineelliseen omaisuuteen –"

57. Vastaavasti direktiivin 2006/112 322 artiklan b alakohta, joka täydentää 316 artiklan 1 kohdan b alakohtaa, on muotoiltu niin laajasti, että siihen sisältyy vähennystä koskeva kieltä sekä hankinnasta yhden jäsenvaltion alueella maksetun veron että yhteisöhankinnan osalta (ks. myös edellä 54 kohta).

58. Olisi myös vaikea löytää teleologinen peruste sulkea pois mahdollisuus soveltaa voittomarginaalijärjestelmää verovelvollisten jälleenmyyjien muista jäsenvaltioista hankkimiin taide-esineisiin. Jos nimittäin tällainen mahdollisuus on olemassa sekä yhden jäsenvaltion alueelta (kahdessa tapauksessa: 316 artiklan 1 kohdan b ja c alakohta) hankittuihin taide-esineisiin että maahantuotuihin esineisiin nähden (316 artiklan 1 kohdan a alakohta), on kysyttävä, miksi lainsäätävä syrjisi juuri yhteisön sisäistä kauppaa, koska tavaroiden ja palvelujen vapaan liikkuvuuden helpottaminen on yksi yhteisen arvonlisäverojärjestelmän käyttöönoton perustavoitteista.¹⁰

59. Kyseinen sääntelyssä oleva aukko on siten mielestäni pikemminkin lainsäätäjän unohdus kuin tarkoituksellinen toimenpide. Oikeuttaako tämä unohdus kuitenkin epäämään mahdollisuuden soveltaa voittomarginaalijärjestelmää verovelvollisten jälleenmyyjien muista jäsenvaltioista hankkimiin taide-esineisiin? Mielestäni ei.

60. Kyseisen aukon olemassaolo asettaa tosiaan verovelvollisen jälleenmyyjän, joka hankkii taide-esineitä muista jäsenvaltioista, huonompaan tilanteeseen kuin jälleenmyyjät, jotka hankkivat taide-esineitä saman jäsenvaltion alueelta tai unionin ulkopuolelta. Tämä aukko aiheuttaa nimittäin edellä mainitsemiä kaksinkertaisen verotuksen ja nostaa veron kokonaismäärää suurentamalla keinotekoisesti sen perustetta eli voittomarginaalia.

61. On kuitenkin muistettava, että voittomarginaalijärjestelmän soveltaminen direktiivin 2006/112 316 artiklassa säädettyissä tapauksissa on vapaavalintaista verovelvolliselle (mutta ei jäsenvaltiolle, joka on velvollinen mahdollistamaan soveltamisen verovelvolliselle). Jos verovelvollinen siis haluaa välttää voittomarginaalinsa kaksinkertaisen verotuksen siltä osin kuin se kattaa yhteisöhankinnasta maksetun arvonlisäveron kustannuksen, hän voi valita tavallisen arvonlisäverojärjestelmän mukaisen verotuksen maksetun veron täydellä vähennysoikeudella.

62. Kuten kuitenkin edellä totesin, voittomarginaalijärjestelmän soveltamisen perustavoite direktiivin 2006/112 316 artiklassa säädettyissä tapauksissa ei ole niinkään kaksinkertaisen verotuksen ehkäiseminen, sillä sen varmistaa jo tavallisen arvonlisäverojärjestelmän mukainen verotus, kuin sellaisten suhteettomien hallinnollisten raskastusten välttäminen, jotka liittyvät verovelvollisen jälleenmyyjän myymien eri tavaroiden verottamiseen eri periaattein. Jos siis verovelvollinen tämän vuoksi valitsee voittomarginaalijärjestelmän mukaisen verotuksen, hän ei vanhan volenti non fit iniuria -periaatteen (ken suostuu, ei vääryyttä kärsi) mukaisesti voi katsoa joutuneensa kärsimään vahinkoa eikä häntä tarvitse ”suojella” epäämällä hänelle kuuluva oikeus soveltaa tätä järjestelmää.

63. Direktiivin 2006/112 342 artiklan mukaan jäsenvaltiot voivat kylläkin toteuttaa toimenpiteitä, jotka ehkäisevät verovelvollisille jälleenmyyjille muun muassa voittomarginaalijärjestelmän soveltamisesta koituvat aiheettomat haitat. Nämä toimenpiteet voivat kuitenkin koskea vain ostoihin sisältyvän arvonlisäveron vähennysoikeutta, eivät oikeutta soveltaa itse voittomarginaalijärjestelmää.

– *Direktiivin 2006/112 316 artiklan 1 kohdan b alakohdan sanamuotoon perustuva peruste*

64. Saksan hallitus kehitti istunnossa vielä uuden perusteen, joka sen mukaan tukee perustetta sulkea pois mahdollisuus soveltaa voittomarginaalijärjestelmää verovelvollisten jälleenmyyjien muista jäsenvaltioista hankkimiin taide-esineisiin. Saksan hallitus toteaa nimittäin, että verotusvallan siirtämisen johdosta tavaroiden yhteisöluovutuksissa myyntijäsenvaltiosta hankintajäsenvaltiolle

¹⁰ Katso direktiivin 2006/112 johdanto-osan neljäs perustelukappale.

verotettava tapahtuma ei ole tavarán yhteisöluovutus vaan sen yhteisöhan­kinta. Direktiivin 2006/112 316 artiklan 1 kohdan b alakohdassa ei taasen mainita sellaista verotettavaa tapahtumaa, mikä tämän hallituksen mukaan tarkoittaisi, että tämä säännös ei koske taide-esineitä, jotka on hankittu muista jäsen­valtioista.

65. On kuitenkin todettava, että direktiivin 2006/112 314 ja 316 artikla eivät sääntele tavaroiden verotusta siinä vaiheessa, kun verovelvollinen jälleenmyyjä hankkii ne, vaan silloin, kun kyseinen verovelvollinen myy ne. Kyseisen direktiivin 314 artiklan a–d alakohdassa ja 316 artiklan 1 kohdan a–c alakohdassa luetellut tapaukset osoittavat ainoastaan tavan, miten verovelvollinen jälleenmyyjä voi saada haltuunsa tavaroita, joita hänellä on seuraavaksi oikeus käsitellä verotuksessa voittomarginaalijärjestelmän mukaisesti niiden myynnin yhteydessä. Se, että verovelvollinen jälleenmyyjä hankkii nämä tavarat, voi olla – mutta sen ei tarvitse olla – verotettava tapahtuma. Kyseisen direktiivin 314 artiklan a–c alakohta koskee tapauksia, joissa ylipäättään ei synny (arvonlisäveroa koskevaa) verosaatavaa, sillä ne joko jäävät veron soveltamisalan ulkopuolelle tai ovat verosta vapautettuja liiketoimia. Vastaavasti verovelvollisen jälleenmyyjän 316 artiklan a–c alakohdassa mainitut tavat hankkia tavaroita voivat – mutta niiden ei tarvitse – liittyä verosaatavan syntymiseen.

66. Lisäksi on huomattava, että vaikka tavarán yhteisöluovutus ei tosiasia­ssa sellaisenaan ole verotettava tapahtuma, sillä siihen sovelletaan vapautusta, niin se kuitenkin edellyttää väistämättä tällaisen tapahtuman toteutumista tämän saman tavarán yhteisöhan­kinnan hetkellä. Yhteisöluovutusta ei nimittäin ole ilman yhteisöhan­kintaa. Yhteisöluovutuksen vapautusta ei sitä vastoin sovelleta silloin, kun yhteisöhan­kinta on vapautettu verosta (ks. direktiivin 2006/112 139 artiklan 1 kohdan toinen alakohta). Saksan hallituksen peruste tuntuu siten perustuvan kyseisen direktiivin 316 artiklan 1 kohdan b alakohdan liian muodolliseen tulkintaan.

Vastaus ensimmäiseen ennakkoratkaisukysymykseen

67. Näin ollen ehdotan, että unionin tuomioistuin vastaa ensimmäiseen ennakkoratkaisukysymykseen, että direktiivin 2006/112 316 artiklan 1 kohtaa on tulkittava siten, että verovelvollisella jälleenmyyjällä on oikeus soveltaa voittomarginaalijärjestelmää tämän säännöksen perusteella sellaisten taide-esineiden myyntiin, jotka hän on hankkinut muista jäsen­valtioista tekijöiltä tai näiden oikeudenomistajilta, jotka eivät kuulu tämän direktiivin 2006/112 314 artiklassa nimettyihin henkilöryhmiin, myös silloin, kun nämä toimijat ovat käyttäneet vapautusta yhteisöluovutusten osalta direktiivin 138 artiklan 1 kohdan perusteella.

Toinen ennakkoratkaisukysymys

68. Jos unionin tuomioistuin noudattaa ehdotustani vastaukseksi ensimmäiseen ennakkoratkaisukysymykseen, on tutkittava toinen kysymys. Ennakkoratkaisua pyytänyt tuomioistuin tiedustelee toisella ennakkoratkaisukysymyksellään, onko direktiivin 2006/112 322 artiklan b alakohta tulkittava siten, että se sulkee pois verovelvollisen jälleenmyyjän oikeuden vähentää vero, jonka hän on maksanut sellaisen taide-esineen yhteisöhan­kinnasta, jonka luovutukseen tämä verovelvollinen soveltaa voittomarginaalijärjestelmää tämän direktiivin 316 artiklan 1 kohdan b alakohdan perusteella, silloinkin, kun jäsen­valtion sisäisessä oikeudessa ei säädetä tällaisesta vähennysoikeuden epäämisestä.

69. Tämä kysymys liittyy siihen, että Saksan oikeus, sulkiessaan UStG:n 25a §:n 7 momentin 1 kohdan a alakohdassa pois voittomarginaalijärjestelmän soveltamisen sellaisiin tavaroihin, jotka verovelvolliset jälleenmyyjät ovat hankkineet muista jäsen­valtioista ja joihin on sovellettu yhteisöluovutuksille säädettyä verovapautusta, ei sisällä säännöstä, jolla suljetaan pois verovelvollisen jälleenmyyjän oikeus vähentää vero yhteisöhan­kinnan osalta, jos voittomarginaalijärjestelmää sovelletaan tällaisiin tavaroihin.

70. Jos ennakkoratkaisua pyytänyt tuomioistuin toteaa ensimmäiseen kysymykseen annettavan vastauksen perusteella UStG:n 25a §:n 7 momentin 1 kohdan a alakohdan olevan ristiriidassa direktiivin 2006/112 kanssa, se on velvollinen olemaan soveltamatta kyseistä säännöstä ja antamaan pääasian kantajalle oikeuden soveltaa voittomarginaalijärjestelmää. Onko tällä kantajalla kuitenkin samanaikaisesti oikeus vähentää riidanalaisten tavaroiden yhteisöhankinnasta maksamansa vero? Unionin tuomioistuimen vakiintuneen oikeuskäytännön mukaan direktiivillä ei sellaisenaan voida luoda velvoitteita yksityiselle, eikä jäsenvaltio näin ollen voi sellaisenaan vedota direktiiviin yksityistä vastaan.¹¹ Direktiivin 2006/112 322 artiklan b alakohtahan on jätetty saattamatta osaksi Saksan oikeutta yhteisöhankinnan verovähennyksen osalta. Yhdyn kaikkien käsiteltävässä asiassa huomautuksia esittäneiden osapuolten, myös pääasian kantajan, näkemykseen, jonka mukaan vastauksen tähän kysymykseen tulisi olla kieltävä.

71. Ostoihin sisältyvän arvonlisäveron vähennysoikeus ei ole verovelvollisten itsenäinen oikeus. Se on osa arvonlisäverojärjestelmää, joka perustuu mekanismiin, jossa jokaista liiketoimintaa verotetaan ja samalla vähennetään edellisessä vaihdannan vaiheessa maksettu vero. Näin verorasitusta lisätään joka kerta ainoastaan arvolla, joka vastaa tavaroiden tai palveluiden arvonlisää kyseisessä vaihdannan vaiheessa, ja koko tämä verorasitus siirretään vaihdannan viimeiseen vaiheeseen, toisin sanoen vaiheeseen, jossa tapahtuu myynti kuluttajalle. Vähennysoikeuden tarkoituksena on ainoastaan tämän järjestelmän asianmukainen toiminta, ja – kuten unionin tuomioistuin on useaan otteeseen todennut – se edellyttää, että vähennykseen oikeuttavien tavaroiden ja palveluiden hankintakulut kuuluvat niihin osiin, joista myöhemmässä vaihdannan vaiheessa suoritettujen verollisten liiketoimien hinta muodostuu.¹² Verovelvollisella, jolle jäsenvaltion sisäisessä oikeudessa annetaan vapautus hänen omien myyntiensä osalta, ei siis ole ostoihin sisältyvän arvonlisäveron vähennysoikeutta, vaikka tämä verovapautus olisi direktiivin 2006/112 vastainen.¹³

72. Käsiteltävän asian kaltaisessa tilanteessa on hyväksyttävä vastaava ratkaisu. Kun veron perusteena ei ole tavaroiden kokonaishinta vaan ainoastaan myyjän voittomarginaali eli myyntihinnan ja ostohinnan välinen ero – kuten on voittomarginaalijärjestelmän tapauksessa – ostohinnassa maksettua arvonlisäveroa ei sisällytetä veroon, joka kannetaan myynnistä. Tämän vuoksi ei ole perustetta vähentää kyseistä ostoihin sisältyvää arvonlisäveroa. Muu ratkaisu johtaisi de facto direktiivin 2006/112 vastaiseen verovelvolliselle jälleenmyyjälle suoritettavan tavaroiden luovutuksen vapauttamiseen verosta, koska hän saisi oikeuden koko ostoissa maksetun veron määrän palautukseen mutta hänellä ei olisi velvollisuutta maksaa vastaavaa veroa myynneistään.

73. Jos siten kansallisessa oikeudessa vastoin direktiivin 2006/112 säännöksiä evätään verovelvolliselta oikeus soveltaa erityistä verojärjestelmää, kyseinen verovelvollinen voi vedota suoraan direktiivin säännöksiin soveltaakseen tätä järjestelmää, mutta hän menettää kuitenkin ostoihin sisältyvän arvonlisäveron vähennysoikeuden, joka hänelle kuuluu kansallisen oikeuden nojalla, jos tämän oikeuden menettäminen siis liittyy tämän järjestelmän soveltamiseen.

74. Tätä ei muuta se tämän ratkaisuehdotuksen 46–60 kohdassa käsitelty seikka, että silloin, kun on kyse verovelvollisen jälleenmyyjän muista jäsenvaltioista hankkimista tavaroista, direktiivin 2006/112 säännöksissä olevan aukon vuoksi voittomarginaalin sen osan verotus on kaksinkertainen, joka kattaa yhteisöhankinnasta kannettavan veron kustannuksen. Tämä aukko on poistettava muuttamalla ostohinnan laskutapaa, ei antamalla verovelvolliselle jälleenmyyjälle vähennysoikeus vastoin yhteisen arvonlisäverojärjestelmän logiikkaa.

¹¹ Katso erityisesti tuomio 18.12.2014, Schoenimport "Italmoda" Mariano Previti ym., (C-131/13, C-163/13 ja C-164/13, EU:C:2014:2455, 55 kohta oikeuskäytäntöviittauksineen).

¹² Katso erityisesti tuomio 28.11.2013, MDDP (C-319/12, EU:C:2013:778, 41 kohta).

¹³ Tuomio 28.11.2013, MDDP (C-319/12, EU:C:2013:778, 56 kohdan ensimmäinen luetelmakohta).

75. Näin ollen ehdotan, että unionin tuomioistuin vastaa toiseen ennakkoratkaisukysymykseen, että direktiivin 2006/112 322 artiklan b alakohtaa on tulkittava siten, että se sulkee pois verovelvollisen jälleenmyyjän oikeuden vähentää vero, jonka hän on maksanut sellaisen taide-esineen yhteisöhankinnasta, jonka luovutukseen tämä verovelvollinen soveltaa voittomarginaalijärjestelmää tämän direktiivin 316 artiklan 1 kohdan b alakohdan perusteella, silloinkin, kun jäsenvaltion sisäisessä oikeudessa ei evätä tällaista vähennysoikeutta.

I Ratkaisuehdotus

76. Kaiken edellä esitetyn perusteella ehdotan, että unionin tuomioistuin vastaa Finanzgericht Münsterin esittämiin kysymyksiin seuraavasti:

- 1) Yhteisestä arvonlisäverojärjestelmästä 28.11.2006 annetun neuvoston direktiivin 2006/112/EY 316 kohtaa on tulkittava siten, että verovelvollisella jälleenmyyjällä on oikeus soveltaa voittomarginaalijärjestelmää tämän säännöksen perusteella sellaisten taide-esineiden myyntiin, jotka hän on hankkinut muista jäsenvaltioista tekijöiltä tai näiden oikeudenomistajilta, jotka eivät kuulu tämän direktiivin 2006/112 314 artiklassa nimettyihin henkilöryhmiin, myös silloin, kun nämä toimijat ovat käyttäneet vapautusta yhteisöluovutusten osalta direktiivin 138 artiklan 1 kohdan perusteella.
- 2) Direktiivin 2006/112 322 artiklan b alakohtaa on tulkittava siten, että se sulkee pois verovelvollisen jälleenmyyjän oikeuden vähentää vero, jonka hän on maksanut sellaisen taide-esineen yhteisöhankinnasta, jonka luovutukseen tämä verovelvollinen soveltaa voittomarginaalijärjestelmää tämän direktiivin 316 artiklan 1 kohdan b alakohdan perusteella, silloinkin, kun jäsenvaltion sisäisessä oikeudessa ei evätä tällaista vähennysoikeutta.