



## Teismo praktikos rinkinys

GENERALINIO ADVOKATO  
MACIEJ SZPUNAR IŠVADA,  
pateikta 2018 m. rugsėjo 13 d.<sup>1</sup>

**Byla C-264/17**

**Harry Mensing  
prieš  
Finanzamt Hamm**

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

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

### Įvadas

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

<sup>1</sup> Originalo kalba: lenkų.

## Teisinis pagrindas

### *Sajungos teisė*

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

„PVM objektas yra šie sandoriai:

- a) prekių tiekimas už atlygį valstybės narės teritorijoje, kai prekes tiekia apmokestinamasis asmuo, veikdamas kaip toks;
- b) prekių įsigijimas už atlygį Bendrijos viduje, kai jas valstybės narės teritorijoje įsigyja:
  - i) apmokestinamasis asmuo, veikiantis kaip toks, arba neapmokestinamasis juridinis asmuo, kai pardavėjas yra apmokestinamasis asmuo, veikiantis kaip toks, kuris neturi teisės į mažųjų įmonių atleidimą nuo mokesčio, kaip numatyta 282–292 straipsniuose, ir kuriam netaikomas 33 arba 36 straipsnis;

<...>

<...>

- d) prekių importas.“

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

4. Prekių įsigijimo Bendrijos viduje apibrėžtis savo ruožtu įtvirtinta šios direktyvos 20 straipsnio pirmoje pastraipoje:

„Prekių įsigijimas Bendrijos viduje“ – teisės disponuoti kilnojamuoju materialiuoju turtu kaip savininkui įsigijimas, kai prekes įsigyjantiems asmeniui į kitą valstybę narę nei tą, iš kurios prekės yra išsiųstos ar išgabentos, siunčia ar gabena pardavėjas arba prekes įsigyjantis asmuo ar kitas asmuo pardavėjo ar prekes įsigyjančio asmens vardu.“

5. Direktyvos 2006/112 138 straipsnio 1 dalyje nustatyta:

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

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

6. Direktyvos 168 straipsnyje nustatyta:

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

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

<...>

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

<...>

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

7. Vis dėlto direktyvos 169 straipsnio b punkte numatyta:

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

<...>

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

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

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

<...>

- 2) „meno kūriniai“ – IX priedo A dalyje išvardinti daiktai;

<...>

- 5) „apmokestinamasis prekybininkas“ – bet kuris apmokestinamasis asmuo, kuris vykdydamas savo ekonominę veiklą ir perpardavimo tikslu perka ar savo verslo tikslais naudoja, ar importuoja naudotas prekes, meno kūrinius, kolekcionavimo objektus ar antikvarinius daiktus, nepaisant to, ar tas apmokestinamasis asmuo veikia savo, ar kito asmens vardu pagal sutartį, kuria numatoma už pirkimą ar pardavimą mokėti komisinį atlyginimą;

<...>“

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

*„312 straipsnis*

Taikant šį poskirsnį naudojamos šios sąvokos:

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

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

*313 straipsnis*

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

<...>

*314 straipsnis*

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

- a) neapmokestinamasis asmuo;
- b) kitas apmokestinamasis asmuo, jei to kito apmokestinamojo asmens atliekamas prekių tiekimas neapmokestinamas pagal 136 straipsnį;
- c) kitas apmokestinamasis asmuo, jei to kito apmokestinamojo asmens atliekamam prekių tiekimui taikomas 282–292 straipsniuose numatytas smulkiausio verslo įmonių atleidimas nuo PVM ir yra tiekiamas ilgalaikis turtas;
- d) kitas apmokestinamasis prekybininkas, jei to kito apmokestinamojo prekybininko atliekamas prekių tiekimas apmokestinamas PVM pagal šią maržos apmokestinimo schemą.

*315 straipsnis*

314 straipsnyje nurodyto prekių tiekimo apmokestinamoji vertė yra apmokestinamojo prekybininko pelno marža, atėmus pelno maržai tenkantį PVM.

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

### 316 straipsnis

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

- a) meno kūrinių, kolekcionavimo objektų ir antikvarinių daiktų, kuriuos apmokestinamasis prekybininkas pats importavo, tiekimui;
- b) meno kūrinių, kuriuos apmokestinamajam prekybininkui tiekė jų autoriai arba jų teisių perėmėjai, tiekimui;
- c) meno kūrinių, kuriuos apmokestinamajam prekybininkui tiekė apmokestinamasis asmuo, kuris nėra apmokestinamasis prekybininkas, tiekimui, kai šiam tiekimui taikomas lengvatinis tarifas pagal 103 straipsnį.

<...>

### 317 straipsnis

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

Apmokestinamojo prekybininko importuotų meno kūrinių, kolekcionavimo objektų arba antikvarinių daiktų tiekimo atveju pirkimo kaina, kuri naudojama apskaičiuojant pelno maržą, turi būti lygi importo apmokestinamajai vertei, nustatomai pagal 85–89 straipsnius, pridėjus mokėtiną arba sumokėtą importo PVM.

### 319 straipsnis

Apmokestinamasis prekybininkas gali taikyti įprastas PVM procedūras tiekimui, kuriam taikoma maržos apmokestinimo schema.“

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

#### „320 straipsnis

1. Kai apmokestinamasis prekybininkas taiko įprastas PVM procedūras meno kūrinio, kolekcionavimo objekto ar antikvarinio daikto, kurį pats ir importavo, tiekimui, jis turi teisę iš PVM, kurį privalo sumokėti, atskaityti už importą mokėtiną arba sumokėtą PVM.

Kai apmokestinamasis prekybininkas taiko įprastas PVM procedūras meno kūrinio, kurį jam tiekė autorius arba jo teisių perėmėjai arba apmokestinamasis asmuo, kuris nėra apmokestinamasis prekiautojas, tiekimui, jis turi teisę iš PVM, kurį privalo sumokėti, atskaityti už jam tiekiamą meno kūrinių priklausantį sumokėti arba sumokėtą PVM.

<...>

### 322 straipsnis

Jei prekes apmokestinamasis prekybininkas naudoja savo sandoriams, kuriems taikoma maržos apmokestinimo schema, jis neturi teisės iš PVM, kurį jis privalo sumokėti, atskaityti:

- a) mokėtiną ar sumokėtą PVM už meno kūrinius, kolekcionavimo objektus ir antikvarinius daiktus, kuriuos jis pats importavo;
- b) mokėtiną ar sumokėtą PVM už meno kūrinius, kuriuos jam tiekė arba turi tiekti jų autorius arba jo teisių perėmėjai;
- c) mokėtiną ar sumokėtą PVM už meno kūrinius, kuriuos jam tiekė arba turi tiekti apmokestinamasis asmuo, kuris nėra apmokestinamasis prekybininkas.“

11. Galiausiai direktyvos 342 straipsnyje numatyta:

„Valstybės narės gali imtis su teise į atskait[ą] susijusių priemonių siekdamos užtikrinti, kad apmokestinamieji prekybininkai, kuriems taikomos 2 skirsnyje nurodytos specialios procedūros, neįgytų nepagrįsto pranašumo ar nepatirtų nepagrįstos žalos.“

### Vokietijos teisė

12. Apmokestinamiesiems prekybininkams taikoma maržos apmokestinimo schema į Vokietijos teisę buvo perkelta *Umsatzsteuergesetz* (Apyvartos mokesčio įstatymas, toliau – *UStG*) 25a straipsniu. Šioje normoje, be kita ko, numatyta:

„1. Kilnojamojo materialiojo turto tiekimui, kaip tai apibrėžta 1 straipsnio 1 dalies 1 punkte, apmokestinimas taikomas pagal toliau išdėstytas nuostatas (maržos apmokestinimo schema), jeigu tenkinamos šios sąlygos:

- 1) komercinės veiklos subjektas yra prekybininkas. Prekybininkas yra asmuo, kuris komerciniais tikslais prekiauja kilnojamuoju materialiuoju turtu arba parduoda tokį turtą viešajame aukcione savo vardu.
- 2) prekės buvo patiektos prekybininkui Bendrijos viduje. Tokio tiekimo atveju:
  - a) apyvartos mokestis nebuvo mokėtinas arba nebuvo sumokėtas pagal 19 straipsnio 1 dalį; arba
  - b) buvo pritaikyta maržos apmokestinimo schema.

<...>

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

<...>

- 2) meno kūriniams, jeigu jo naudai atliktas tiekimas buvo apmokestinamas ir nebuvo įvykdytas kito prekybininko.

<...>

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

<...>

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

<...>

7. Taikomos šios specialiosios nuostatos:

1) Maržos apmokestinimo schema netaikoma

- a) prekybininko Bendrijos viduje įsigytų prekių tiekimui, jei likusioje Bendrijos dalyje prekių tiekimas prekybininkui buvo atleistas nuo mokesčio kaip tiekimas Bendrijos viduje;

<...>“

### **Faktinės aplinkybės ir proceso eiga**

13. Pagal Direktyvos 2006/112 311 straipsnio 1 dalies 5 punktą ir *UStG* 25a straipsnio 1 dalies 1 punktą Harry Mensing yra apmokestinamasis prekybininkas. Jis vykdo prekybą meno kūriniais įvairiuose Vokietijos miestuose. 2014 mokesčiais metais jis, be kita ko, įsigijo kitų valstybių narių autorių meno kūrinių. Šie prekių tiekimai nebuvo apmokestinami PVM kilmės valstybėse narėse, o H. Mensing sumokėjo mokestį už jų įsigijimą Bendrijos viduje. Be to, jis nepasinaudojo teise į šio mokesčio atskaitą.

14. 2014 metų pradžioje H. Mensing pateikė *Finanzamt Hamm* (Hamo mokesčių inspekcija, Vokietija) deklaraciją dėl maržos apmokestinimo schemos taikymo meno kūriniais, kuriuos jis įsigijo iš autorių. Tačiau mokesčių inspekcija neleido jam pasinaudoti teise taikyti šią schemą meno kūriniais, įsigytiems iš kitų valstybių narių autorių, nurodydama *UStG* 25a straipsnio 7 dalies 1 punkto a papunktį, ir padidino mokėtino PVM sumą 19 763,31 euro.

15. Netenkinus administracinio skundo, H. Mensing pateikė apeliacinį skundą dėl mokesčių inspekcijos sprendimo *Finanzgericht Münster* (Miunsterio finansų teismas, Vokietija). Tas teismas suabejojo, ar *UStG* 25a straipsnio 7 dalies 1 punkto a papunktis atitinka Sąjungos teisę, taip pat dėl Direktyvos 2006/112 314 ir 316 straipsnių santykio, todėl nusprendė sustabdyti bylos nagrinėjimą ir pateikti Teisingumo Teismui šiuos prejudicinius klausimus:

- „1. Ar Direktyvos [2006/112] 316 straipsnio 1 dalies b punktas turi būti aiškinamas taip, kad apmokestinamieji prekybininkai maržos apmokestinimo schemą gali taikyti ir meno kūrinių, kuriuos apmokestinamajam prekybininkui Bendrijos viduje tiekė jų autoriai arba jų teisių perėmėjai, kurie nėra PVM direktyvos 314 straipsnyje nurodyti asmenys, tiekimo sandoriams?
2. Jei į pirmąjį klausimą būtų atsakyta teigiamai: ar pagal Direktyvos 2006/112 322 straipsnio b punktą reikalaujama prekybininkui nesuteikti teisės atskaityti PVM už meno kūrinių įsigijimo Bendrijos viduje sandorį, net jei nacionalinėje teisėje nėra atitinkamos nuostatos?“



16. Prašymą priimti prejudicinį sprendimą Teisingumo Teismas gavo 2017 m. gegužės 17 d. Rašytines pastabas pateikė H. Mensing, Vokietijos vyriausybė ir Europos Komisija. Šiems suinteresuotiesiems asmenims buvo atstovaujama 2018 m. birželio 14 d. teismo posėdyje.

## Analizė

### *Dėl pirmojo prejudicinio klausimo*

17. Pirmuoju prejudiciniu klausimu prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas prašo išaiškinti, ar apmokestinamasis prekybininkas turi teisę taikyti maržos apmokestinimo schemą pagal Direktyvos 2006/112 316 straipsnio 1 dalies b punktą meno kūrinių, kuriuos įsigijo iš kitų valstybių narių autorių ar jų teisių perėmėjų, nepriklausančių šios direktyvos 314 straipsnyje išvardytų asmenų kategorijai, pardavimui. Šis klausimas iš tikrųjų apima dvi teisinių problemas. Pirmoji yra Direktyvos 2006/112 314 ir 316 straipsnių santykio klausimas. Antroji problema susijusi su tuo, ar maržos apmokestinimo schema gali būti taikoma parduodant meno kūrinius, apmokestinamojo prekybininko įsigytus iš kitų valstybių narių ūkio subjektų, kurie yra apmokestinamieji asmenys.

### *Abipusis Direktyvos 2006/112 314 ir 316 straipsnių santykis*

18. Prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas savo prašyme aiškina manantis, kad Direktyvos 2006/112 314 straipsnyje maržos apmokestinimo schemas taikymo sritis apibrėžta išsamiai. Kitaip tariant, prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismo teigimu, maržos apmokestinimo schema gali būti taikoma tik toms prekėms, kurios įsigytos iš subjektų, atitinkančių šios direktyvos 314 straipsnyje arba tuo pačiu metu atitinkančių 314 ir 316 straipsniuose įtvirtintas sąlygas. Toks Direktyvos 2006/112 314 ir 316 straipsnių santykio supratimas pateisintų *UStG* 25a straipsnio 7 dalies 1 punkto a papunktyje įtvirtintą maržos apmokestinimo schemas netaikymą prekėms, kurias apmokestinamasis prekybininkas įsigijo iš kitos valstybės narės ūkio subjekto, pasinaudojusio atleidimu nuo mokesčio su teise atskaityti pirkimo PVM, nustatytu prekių tiekimui Bendrijos viduje Direktyvos 2006/112 138 straipsnio 1 dalyje ir 169 straipsnio b punkte. Šios direktyvos 314 straipsnyje išvardyti subjektai negali pasinaudoti tokiu atleidimu su teise į atskaitą.

19. Vis dėlto man neatrodo, kad toks Direktyvos 2006/112 314 ir 316 straipsnių santykio aiškinimas yra pagrįstas.

20. Visų pirma tai niekaip neišplaukia iš šių nuostatų formuluotės. Direktyvos 314 straipsnio įžanginiame sakinyje numatyta, kad maržos apmokestinimo schema „taikoma“ tame straipsnyje nurodytais atvejais. Tai reiškia, kad esant nurodytoms aplinkybėms ši schema taikoma automatiškai<sup>3</sup>. Savo ruožtu direktyvos 316 straipsnio 1 dalis suteikia apmokestinamajam prekybininkui „teisę pasirinktinai taikyti maržos apmokestinimo schemą“ šioje nuostatoje išvardytais atvejais, išskyrus atvejus, reglamentuojamus jos 314 straipsnyje. Niekas šių nuostatų formuluotėje nenurodo, kad teisė taikyti maržos apmokestinimo schemą pagal Direktyvos 2006/112 316 straipsnio 1 dalį priklauso nuo 314 straipsnyje apibrėžtų sąlygų įvykdymo. Priešingai, mano nuomone, iš šios formuluotės matyti, kad teisės aktų leidėjas direktyvos 316 straipsnio 1 dalyje numatytą teisę laikė papildoma pagrindinė maržos apmokestinimo schemas taikymo srities, nustatytos 314 straipsnyje, atžvilgiu. Taigi 316 straipsnis išplečia galimą šios schemas taikymo sritį, paliekant diskreciją šiuo klausimu priimti sprendimą apmokestinamajam asmeniui.

3 Atsižvelgiant į apmokestinamojo asmens galimybę taikyti bendrąsias PVM taisykles pagal Direktyvos 2006/112 319 straipsnį.



21. Komisija pateikia tokio sprendimo motyvus savo pastabose šioje byloje. Ji aiškina, kad pagrindinis maržos apmokestinimo schemos nustatymo tikslas buvo išvengti dvigubo prekių, į kurių apmokestinamojo prekybininko sumokėtą pirkimo kainą jau buvo įtrauktas pardavėjo sumokėtas PVM be teisės į atskaitą ankstesniais prekybos etapais, apmokestinimo.

22. 314 straipsnyje išvardyti subjektai, neturintys teisės atskaityti pirkimo mokesčio, patiria jo ekonominę naštą, todėl, savaime suprantama, įtraukia jo vertę į parduodamos prekės kainą. Jeigu tokia apmokestinamojo prekybininko parduodama prekė būtų apmokestinama pagal bendras taisykles, t. y. apmokestinamoji vertė būtų bendra pardavimo kaina, ši apmokestinamoji vertė taip pat apimtų ankstesniuose prekybos etapuose sumokėtą mokesį, dėl kurio susidarytų dvigubas apmokestinimas („mokestis nuo mokesčio“). Maržos apmokestinimo schemos, pagal kurią apmokestinamoji vertė yra tik marža, t. y. pridėtinė vertė, sukurta apmokestinamojo prekybininko sudaromų sandorių etape, taikymas padeda išvengti tokio dvigubo apmokestinimo.

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

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

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

26. Vis dėlto 314 ir 316 straipsnių sąlygų įvykdymas tuo pačiu metu yra neįmanomas atsižvelgiant į 316 straipsnio 1 dalies a ir c punktus.

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

<sup>4</sup> 314 straipsnio d punkto taikymas, savaime suprantama, būtų neįmanomas, nes tas pats asmuo negali veikti vienu metu kaip autorius ar jo teisių perėmėjas ir apmokestinamasis prekybininkas.

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

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

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

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

32. Vis dėlto Direktyvos 2006/112 314 straipsnis panaikina pačią pirkimo mokesčio galimybę, nes jis taikomas prekių tiekimams, kurie nėra apmokestinami PVM arba yra atleisti nuo tokio mokesčio<sup>6</sup>. Todėl jei nagrinėjamos direktyvos 316 straipsnio 1 dalies taikymas priklausytų nuo šios direktyvos 314 sąlygų įvykdymo, jos 322 straipsnis netektų prasmės. Net jei nuo šių sąlygų įvykdymo dirbtinai priklausytų tik 316 straipsnio 1 dalies b punkto taikymas, vis tiek prasmės netektų bent jau 322 straipsnio b punktas.

33. Dėl šių priežasčių manau, jog Direktyvos 2006/112 316 straipsnio 1 dalis turėtų būti aiškinama taip, kad jos taikymas nepriklauso nuo sąlygų, nustatytų direktyvos 314 straipsnyje, įvykdymo.

*Galimybė taikyti maržos apmokestinimo schemą pagal Direktyvos 2006/112 316 straipsnio 1 dalies b punktą prekėms, kurias apmokestinamasis prekybininkas įsigijo iš kitų valstybių narių subjektų*

34. Pastabose dėl nagrinėjamos bylos Vokietijos vyriausybė pateisina UStG 25a straipsnio 7 dalies 1 punkte numatytą maržos apmokestinimo schemos netaikymą meno kūriniais, kuriuos apmokestinamasis prekybininkas įsigijo iš kitų valstybių narių ūkio subjektų, pasinaudojusių teise į atleidimą nuo mokesčio už tiekimą Bendrijos viduje. Pagrįsdama savo nuomonę ji pateikė tris argumentus.

5 Išskirta mano.

6 Išskyrus atvejį, nurodytą 314 straipsnio d punkte, tačiau jis nėra susijęs su jokiais 316 straipsnio 1 dalies nuostatomis.

– *Argumentas dėl maržos apmokestinimo schemos tikslo*

35. Vokietijos vyriausybės teigimu, tuo atveju, jei meno kūrinius apmokestinamiesiems prekybininkams tiekė kitų valstybių narių ūkio subjektai, pasinaudoję atleidimu nuo mokesčio už tiekimus Bendrijos viduje, bendrųjų PVM sistemos taisyklių taikymas tolesniam tokių apmokestinamojo prekybininko meno kūrinių pardavimui nesukeltų dvigubo apmokestinimo, nes į apmokestinamojo prekybininko pirkimo kainą nebūtų įtrauktas joks mokestis, o įsigijimo Bendrijos viduje mokestis būtų atskaitomas. Taigi tokiais atvejais maržos apmokestinimo schemos taikymas neatitiktų šios schemos tikslo, kuris pagal Direktyvos 2006/112 51 konstatuojamąją dalį yra išvengti dvigubo apmokestinimo ir konkurencijos tarp apmokestinamųjų asmenų iškraipymo.

36. Vis dėlto nepritariu šiam argumentui dėl priežasčių, šiek tiek panašių į tas, kurias pateikiau dalyje dėl prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikusio teismo abejonių, susijusių su Direktyvos 2006/112 314 ir 316 straipsnių santykiu (žr. šios išvados 20–32 punktus).

37. Iš tiesų nagrinėjamos direktyvos 316 straipsnio 1 dalyje nurodytais atvejais bendrųjų PVM apmokestinimo sistemos taisyklių taikymas, t. y. apmokestinant visą sandorio sumą su teise į pirkimo mokesčio atskaitą, nesukeltų dvigubo apmokestinimo. Tačiau tai taikoma ne tik prekėms, įsigytoms iš kitų valstybių narių subjektų, bet visais atvejais, numatytais Direktyvos 2006/112 316 straipsnio 1 dalyje.

38. PVM atžvilgiu prekių tiekimas Bendrijos viduje yra įprastas apmokestinamasis prekių tiekimas. Vienintelis skirtumas yra tas, kad taikant atleidimą nuo prievolės pagal Direktyvos 2006/112 138 straipsnio 1 dalį ir tuo pačiu metu apmokestinant prekių įsigijimą Bendrijos viduje pagal jos 2 straipsnio 1 dalies b punktą mokestinė jurisdikcija perkeliama iš pardavimo valstybės į įsigijimo valstybę narę. Taigi tiekimų Bendrijos viduje neapmokestinimas faktiškai yra ne atleidimas nuo mokesčio, kaip išimtis, numatytos nagrinėjamos direktyvos 136 straipsnyje, o apmokestinimo perkėlimas į kitą valstybę narę. Šio tipo atleidimas nuo mokesčio kartais apibrėžiamas kaip apmokestinimas 0 % PVM tarifu.

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

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

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

(griežta šio žodžio prasme) arba neapmokestinamas<sup>7</sup>.

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

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

44. Pareiškėjas pagrindinėje byloje teigia, kad Direktyvos 2006/112 316 straipsniu visų pirma siekiama išlaikyti lengvatinį tam tikrų prekių apmokestinimą, numatytą šios direktyvos 103 straipsnyje. Ši nuostata leidžia taikyti lengvatinį apmokestinimo tarifą importuojamiems meno kūriniams, kolekcionavimo objektams ir antikvariniams daiktams, taip pat meno kūriniams, jeigu juos tiekia jų autoriai ar jų teisių perėmėjai. Pagal direktyvos 94 straipsnio 1 dalį toks lengvatinis tarifas taip pat taikomas autorių ar jų teisių perėmėjų tiekiamų meno kūrinių įsigijimui Bendrijos viduje.

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

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

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

– *Argumentas dėl negalėjimo įtraukti į pirkimo kainą PVM už prekes, įsigytas Bendrijos viduje*

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

<sup>7</sup> Nesutinku su Vokietijos vyriausybės argumentu, kad Direktyvos 2006/112 316 straipsnio 1 dalies b punkto formuluotė leidžia jį taikyti neatsižvelgiant į tai, ar meno kūrinio tiekimas prekybininkui buvo neapmokestintas, ar apmokestintas. Atleidimo nuo mokesčio ir neapmokestinamų tiekimų atvejai reglamentuojami nagrinėjamos direktyvos 314 straipsnyje, o 316 straipsnis yra susijęs su apmokestinamais tiekimais ir mokeskinė prievolė gali kilti pardavėjui (tiekimas šalies viduje) arba pirkėjui (įsigijimas Bendrijos viduje ir importas).



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

50. Taigi šios nuostatos taikomos tiek meno kūriniais, kuriuos apmokestinamasis prekybininkas įsigyja tos pačios valstybės narės teritorijoje, tiek meno kūriniais, kuriuos jis įsigyja Bendrijos viduje. Tačiau abiem atvejais šių nuostatų taikymas turi skirtingą poveikį.

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

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

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

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

55. Vis dėlto nemanau, jog ši spraga rodo, kaip teigia Vokietijos vyriausybė, kad teisės aktų leidėjas sąmoningai atmetė galimybę taikyti maržos apmokestinimo schemą meno kūriniais, kuriuos apmokestinamasis prekybininkas įsigijo iš kitų valstybių narių ūkio subjektų, taikant atleidimą nuo mokesčio už tiekimą Bendrijos viduje.

56. Visų pirma tai nenustatyta nei Direktyvos 2006/112 316 straipsnio 1 dalies b punkto formuluotėje, nei jos 322 straipsnio b punkte. Primenu, kad pirmojoje nuostatoje kalbama apie meno kūrinių, „kuriuos apmokestinamajam prekybininkui tiekė jų autoriai arba jų teisių perėmėjai, tiekim[ą]“. Taigi kalbama apie meno kūrinių tiekimą be jokių papildomų sąlygų. Tačiau kai Direktyvoje 2006/112 vartojama sąvoka „tiekimas“, ji apima tiekimą ir vienos valstybės narės teritorijoje, ir Bendrijos viduje. Tai patvirtina pats prekių tiekimo apibrėžties, pateiktos direktyvos 14 straipsnio 1 dalyje<sup>8</sup>, palyginimas su prekių įsigijimo Bendrijos viduje apibrėžtimi, pateikta jos 20 straipsnio pirmoje pastraipoje<sup>9</sup>. Tais atvejais, kai kalbama tik apie vieną iš šių tiekimo rūšių, teisės aktų leidėjas tai aiškiai nurodo, pavyzdžiui, 2 straipsnio 1 dalies a punkte, pagal kurią apmokestinamas „prekių tiekimas už atlygį valstybės narės teritorijoje“, arba 138 straipsnio 1 dalyje, pagal kurią neapmokestinamas prekių tiekimas, kai prekės išsiunčiamos ar išgabenamos į paskirties vietą, esančią Bendrijoje, bet ne atitinkamos valstybės teritorijoje. Taigi pažodinis Direktyvos 2006/112 316 straipsnio 1 dalies b punkto aiškinimas nesudaro pagrindo netaikyti jo nuostatų meno kūriniams, kuriuos apmokestinamasis prekybininkas įsigyja iš kitų valstybių narių ūkio subjektų.

57. Panašiai Direktyvos 2006/112 322 straipsnio b punktas, kuris papildo jos 316 straipsnio 1 dalies b punktą, yra suformuluotas taip plačiai, kad apima draudimą atskaityti mokesť, sumokėtą ir už prekių įsigijimą vienos valstybės narės teritorijoje, ir už prekių įsigijimą Bendrijos viduje (žr. taip pat šios išvados 54 punktą).

58. Taip pat būtų sunku rasti teleologinį pagrindą panaikinti galimybę taikyti maržos apmokestinimo schemą meno kūriniams, kuriuos apmokestinamieji prekybininkai įsigyja iš kitų valstybių narių ūkio subjektų. Jei tokia galimybė suteikiama tiek vienos valstybės narės teritorijoje įsigytiems meno kūriniams (net dviem atvejais: 316 straipsnio 1 dalies b ir c punktai), tiek importuojamiems meno kūriniams (316 straipsnio 1 dalies a punktas), kodėl teisės aktų leidėjas turėtų diskriminuoti būtent prekybą Bendrijos viduje, nors palankesnių laisvo prekių ir paslaugų judėjimo sąlygų sudarymas yra vienas iš pagrindinių bendros PVM sistemos įvedimo tikslų<sup>10</sup>?

59. Taigi, mano nuomone, aptariama teisinė spraga atsirado veikiau dėl teisės aktų leidėjo neapsižiūrėjimo, o ne dėl sąmoningo veiksmo. Tačiau ar šis neapsižiūrėjimas pateisina atsisakymą taikyti maržos apmokestinimo schemą meno kūriniams, kuriuos apmokestinamieji prekybininkai įsigyja iš kitų valstybių narių ūkio subjektų? Aš taip nemanau.

60. Dėl šios teisinės spragos apmokestinamieji prekybininkai, kurie įsigyja meno kūrinius iš kitų valstybių narių ūkio subjektų, atsiduria nepalankesnėje padėtyje nei prekybininkai, kurie įsigyja meno kūrinius tos pačios valstybės narės teritorijoje ar už Sąjungos teritorijos ribų. Dėl šios spragos atsiranda mano minėtas dvigubas apmokestinimas ir padidėja bendras mokesčio dydis, dirbtinai padidinant jo pagrindą, t. y. maržą.

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

62. Kaip jau minėjau, pagrindinis maržos apmokestinimo schemos taikymo tikslas Direktyvos 2006/112 316 straipsnyje nurodytais atvejais yra ne tiek dvigubo apmokestinimo išvengimas, nes tai jau užtikrina apmokestinimas pagal bendrąsias taisykles, kiek pernelyg didelės administracinės naštos, susijusios su tam tikrų apmokestinamojo prekybininko parduodamų prekių

<sup>8</sup> „<...> teisės kaip savininkui disponuoti materialiuoju turtu perdavimas“.

<sup>9</sup> „<...> teisės disponuoti kilnojamoju materialiuoju turtu kaip savininkui įsigijimas <...>“.

<sup>10</sup> Žr. Direktyvos 2006/112 4 konstatuojamąją dalį.

apmokestinimu pagal skirtingas taisykles, išvengimas. Todėl jei dėl šios priežasties apmokestinamasis asmuo pasirenka apmokestinimą pagal maržos apmokestinimo schemą, jis negali jaustis nukentėjęs pagal senąjį principą *volenti non fit iniuria*, ir jo nereikia „apsaugoti“ panaikinant jam suteiktą teisę taikyti tokią schemą.

63. Pagal Direktyvos 2006/112 342 straipsnį valstybės narės gali imtis priemonių, kurios neleistų apmokestinamiesiems prekybininkams patirti nepagrįstų nuostolių, susijusių su, be kita ko, maržos apmokestinimo schemos taikymu. Tačiau šios priemonės gali būti susijusios su teise atskaityti pirkimo mokesį, o ne teise taikyti pačią maržos apmokestinimo schemą.

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

64. Posėdyje Vokietijos vyriausybė pateikė dar vieną argumentą, kaip ji mano, patvirtinantį galimybės taikyti maržos apmokestinimo schemą meno kūriniais, kuriuos apmokestinamasis prekybininkas įsigyja iš kitų valstybių narių ūkio subjektų, panaikinimą. Remiantis šiuo argumentu, prekių tiekimų Bendrijos viduje atveju dėl apmokestinimo jurisdikcijos perkėlimo iš pardavimo valstybės narės į įsigijimo valstybės narę mokesstinė prievolė atsiranda ne dėl prekių tiekimo Bendrijos viduje, bet dėl jų įsigijimo Bendrijos viduje. Direktyvos 2006/112 316 straipsnio 1 dalies b punkte toks mokesstinis įvykis nenurodomas, o tai, pasak Vokietijos vyriausybės, reiškia, kad ši nuostata netaikoma meno kūriniais, įsigytiems iš kitų valstybių narių ūkio subjektų.

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

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

*Atsakymas į pirmąjį prejudicinį klausimą*

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



### ***Dėl antrojo prejudicinio klausimo***

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

69. Šis klausimas yra susijęs su tuo, kad Vokietijos teisėje *UStG* 25a straipsnio 7 dalies 1 punkto a papunktys panaikinant maržos apmokestinimo schemas taikymą prekėms, kurias apmokestinamieji prekybininkai įsigyja iš kitų valstybių narių ūkio subjektų ir kurias tiekiant Bendrijos viduje taikomas atleidimas nuo mokesčio, nenumatyta nuostatos, panaikinančios apmokestinamojo prekybininko teisę atskaityti mokesčių už įsigijimus Bendrijos viduje, jei tokioms prekėms taikoma maržos apmokestinimo schema.

70. Jei prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas, remdamasis atsakymu į pirmąjį klausimą, nustatys, kad *UStG* 25a straipsnio 7 dalies 1 punkto a papunktis prieštarauja Direktyvai 2006/112, jis privalės jo netaikyti ir suteikti pareiškėjui pagrindinėje byloje teisę taikyti maržos apmokestinimo schemą. Tačiau ar pareiškėjas kartu turės teisę atskaityti mokesčių, sumokėtų įsigyjant Bendrijos viduje prekes, kurios yra ginčo dalykas? Pagal suformuotą Teisingumo Teismo jurisprudenciją direktyva negalima tiesiogiai nustatyti pareigų asmenims ir dėl to ja valstybė narė negali remtis prieš asmenį<sup>11</sup>, o Vokietijos teisėje nėra Direktyvos 2006/112 322 straipsnio b punkto nuostatų dėl mokesčio atskaitymo už prekių įsigijimą Bendrijos viduje atitinkmens. Pritariu visų šioje byloje pastabas pateikusių suinteresuotųjų šalių, įskaitant pareiškėją pagrindinėje byloje, nuomonei, kad atsakymas į šį klausimą turėtų būti neigiamas.

71. Teisė atskaityti pirkimo mokesčių nėra nepriklausoma apmokestinamųjų asmenų teisė. Tai PVM sistemos elementas, pagrįstas kiekvieno sandorio apmokestinimo, kartu atskaitant ankstesniame prekybos etape sumokėtų mokesčių, mechanizmu. Taip bendroji mokesčių našta kiekvieną kartą padidinama tik vertė, atitinkančia prekės ar paslaugos pridėtinę vertę atitinkamame prekybos etape, o visa ši mokesčių našta perkeliama į paskutinį prekybos etapą, t. y. pardavimo vartotojui etapą. Teisė į pirkimo PVM atskaitą užtikrina tik šio mechanizmo tinkamą funkcionavimą ir, kaip Teisingumo Teismas turėjo galimybę pakartotinai nuspręsti, tai reiškia, kad išlaidos, patirtos įsigyjant prekes ir paslaugas, suteikiančias teisę į mokesčio atskaitą, yra apmokestinamųjų sandorių kainos sudedamoji dalis<sup>12</sup>. Apmokestinamasis asmuo, kuriam pagal valstybės narės vidaus teisę buvo suteiktas atleidimas nuo mokesčio jo sandoriams, neturi teisės atskaityti pirkimo mokesčio, net jei toks atleidimas nuo mokesčio yra nesuderinamas su Direktyva 2006/112<sup>13</sup>.

72. Analogiškas sprendimas turėtų būti priimtas esant tokiai situacijai, kokia nagrinėjama šioje byloje. Jei apmokestinamoji vertė yra ne bendra prekės kaina, o tik pardavėjo marža, t. y. pardavimo ir pirkimo kainų skirtumas, kaip ir maržos apmokestinimo schemas atveju, sumokėtas įsigijimo kainą įtrauktas PVM (pirkimo mokesčiai) nėra įtraukiamas į pardavimo mokesčių (mokėtinas mokesčiai). Todėl nėra pagrindo atskaityti tokį pirkimo mokesčių. Bet koks kitoks sprendimas *de facto* lemtų Direktyvai 2006/112 prieštaraujantį prekių tiekimo apmokestinamajam prekybininkui neapmokestinimą, nes jis iš esmės įgytų teisę susigrąžinti visą sumokėto mokesčio sumą, be būtinybės sumokėti atitinkamą mokesčių.

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

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

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

73. Taigi jei nacionalinės teisės normos, priešingai nei Direktyvos 2006/112 nuostatos, nesuteikia apmokestinamajam asmeniui teisės pasinaudoti specialia apmokestinimo schema, toks apmokestinamasis asmuo gali tiesiogiai remtis direktyvos nuostatomis, kad galėtų pasinaudoti šia schema, tačiau tokiu atveju jis netenka jam pagal nacionalinę teisę suteikiamos teisės į pirkimo mokesčio atskaitą, jei šios teisės netekimas yra susijęs su tokios schemos taikymu.

74. To nekeičia šios išvados 46–60 punktuose aptariama aplinkybė, kad meno kūrinių, kuriuos apmokestinamasis prekybininkas įsigyja iš kitų valstybių narių ūkio subjektų, atveju dėl Direktyvos 2006/112 nuostatų spragos atsiranda dvigubas maržos dalies, kuri padengia mokesčio už prekių įsigijimą Bendrijos viduje vertę, apmokestinimas. Ši spraga turėtų būti panaikinta keičiant pirkimo kainos apskaičiavimo metodą, o ne suteikiant apmokestinamajam prekybininkui teisę į atskaitą, kuri prieštarauja bendrosios PVM sistemos logikai.

75. Taigi siūlau tokį atsakymą į antrąjį prejudicinį klausimą: Direktyvos 2006/112 322 straipsnio b punktas turi būti aiškinamas taip, kad jis panaikina apmokestinamojo prekybininko teisę atskaityti PVM, sumokėtą už meno kūrinio įsigijimą Bendrijos viduje, kurio tiekimui toks apmokestinamasis asmuo taiko maržos apmokestinimo schemą pagal šios direktyvos 316 straipsnio 1 dalies b punktą, net tuo atveju, jei valstybės narės vidaus teisėje nenumatyta tokio teisės į atskaitą panaikinimo.

## I. Išvados

76. Atsižvelgdamas į visus išdėstytus argumentus, siūlau taip atsakyti į *Finanzgericht Münster* (Miunsterio finansų teismas, Vokietija) pateiktus prejudicinius klausimus:

1. 2006 m. lapkričio 28 d. Tarybos direktyvos 2006/112/EB dėl pridėtinės vertės mokesčio bendros sistemos 316 straipsnio 1 dalis turi būti aiškinama taip, kad apmokestinamasis prekybininkas turi teisę pasinaudoti šioje nuostatoje numatyta maržos apmokestinimo schema parduodamas meno kūrinius, kuriuos įsigijo iš kitų valstybių narių autorių ar jų teisių perėmėjų, nepriklausančių šios direktyvos 314 straipsnyje nurodytų asmenų kategorijai, taip pat tuo atveju, kai tokie ūkio subjektai pasinaudojo atleidimu nuo mokesčio už tiekimus Bendrijos viduje pagal jos 138 straipsnio 1 dalies nuostatas.
2. Direktyvos 2006/112 322 straipsnio b punktas turi būti aiškinamas taip, kad jis panaikina apmokestinamojo prekybininko teisę atskaityti PVM, sumokėtą už meno kūrinio įsigijimą Bendrijos viduje, kurio tiekimui toks apmokestinamasis asmuo taiko maržos apmokestinimo schemą pagal šios direktyvos 316 straipsnio 1 dalies b punktą, net tuo atveju, jei valstybės narės vidaus teisėje nenumatyta tokio teisės į atskaitą panaikinimo.