



Teismo praktikos rinkinys

TEISINGUMO TEISMO (ketvirtoji kolegija) SPRENDIMAS

2025 m. rugpjūčio 1 d.*

„Prašymas priimti prejudicinį sprendimą – Apmokestinimas – Bendra pridėtinės vertės mokesčio (PVM) sistema – Direktyva 2006/112/EB – Naudotoms prekėms, meno kūriniams, kolekcionavimo objektams ir antikvariniams daiktams skirta speciali schema – Apmokestinamieji prekybininkai – Maržos apmokestinimo schema – 316 straipsnio 1 dalies b punktas – Teisė pasirinktinai taikyti maržos apmokestinimo schemą – Sąvoka „meno kūrinių tiekimas, kai kūrinius tiekia autorius“ – Autoriaus vykdomas tiekimas per juridinį asmenį“

Byloje C-433/24

dėl *Conseil d'État* (Valstybės Taryba, Prancūzija) 2024 m. birželio 18 d. sprendimu, kurį Teisingumo Teismas gavo 2024 m. birželio 18 d., pagal SESV 267 straipsnį pateikto prašymo priimti prejudicinį sprendimą byloje

Galerie Karsten Greve

prieš

Ministère de l'Économie, des Finances et de la Souveraineté industrielle et numérique

TEISINGUMO TEISMAS (ketvirtoji kolegija),

kurį sudaro kolegijos pirmininkas I. Jarukaitis, teisėjai N. Jääskinen, A. Arabadjiev (pranešėjas), M. Condinanzi ir R. Frenco,

generalinis advokatas M. Szpunar,

posėdžio sekretorė R. Šereš, administratorė,

atsižvelgęs į rašytinę proceso dalį ir įvykus 2025 m. kovo 20 d. posėdžiui,

išnagrinėjęs pastabas, pateiktas:

- *Galerie Karsten Greve*, atstovaujamos advokato L. Poulet-Odent,
- Prancūzijos vyriausybės, atstovaujamos B. Dourthe, O. Duprat-Mazaré ir B. Fodda,
- Ispanijos vyriausybės, atstovaujamos A. Torró Molés,

* Proceso kalba: prancūzų.

– Europos Komisijos, atstovaujamos M. Herold, W. Roels ir J. Samnadda,
susipažinęs su 2025 m. birželio 12 d. posėdyje pateikta generalinio advokato išvada,
priima šį

Sprendimą

- 1 Prašymas priimti prejudicinį sprendimą pateiktas dėl pagrindinėje byloje taikytinos redakcijos 2006 m. lapkričio 28 d. Tarybos direktyvos 2006/112/EB dėl pridėtinės vertės mokesčio bendros sistemos (OL L 347, 2006, p. 1; toliau – PVM direktyva) 316 straipsnio 1 dalies b punkto išaiškinimo.
- 2 Šis prašymas pateiktas nagrinėjant bendrovės *Galerie Karsten Greve* (toliau – GKG) ir *ministère de l'Économie, des Finances et de la Souveraineté industrielle et numérique* (Ekonomikos, finansų ir pramonės bei skaitmeninio suvereniteto ministerija, Prancūzija) ginčą dėl pridėtinės vertės mokesčio (PVM) nepriemokos.

Teisinis pagrindas

Sąjungos teisė

- 3 PVM direktyvos 4, 7 ir 51 konstatuojamosiose dalyse nurodyta:
 - „(4) Daroma prielaida, kad pasiekus tikslą sukurti vidaus rinką, valstybėse narėse bus taikomi tokie apyvartos mokesčius reglamentuojantys teisės aktai, kurie neiškraipo konkurencijos sąlygų ir netrukdo laisvai judėti prekėms ir paslaugoms. Dėl to reikalingas toks apyvartos mokesčius reglamentuojančių teisės aktų suderinimas naudojant [PVM] sistemą, kuris panaikins, kiek tai įmanoma, veiksnius, kurie gali iškreipti konkurencijos sąlygas nacionaliniu arba Bendrijos lygiu.

<...>
 - (7) Net jeigu mokesčio tarifai ir neapmokestinimo atvejai nebus visiškai suderinti, taikant bendrą PVM sistemą turėtų būti sudarytos neutralios konkurencijos sąlygos, kuriomis kiekvienos valstybės narės teritorijoje panašioms prekėms ir paslaugoms taikomi vienodi mokesčiai nepriklausomai nuo gamybos ir paskirstymo grandinės ilgio.

<...>
 - (51) Tikslinga patvirtinti Bendrijos apmokestinimo tvarką, taikytiną naudotoms prekėms, meno kūriniams, antikvariniams daiktams ir kolekcionavimo objektams, siekiant išvengti dvigubo apmokestinimo ir konkurencijos tarp apmokestinamųjų asmenų iškraipymo.“
- 4 Šios direktyvos 14 straipsnio 1 dalyje nustatyta:
„Prekių tiekimas“ – teisės kaip savininkui disponuoti materialiuoju turtu perdavimas.“

5 Šios direktyvos 103 straipsnyje numatyta:

„1. Valstybės narės gali nustatyti, kad lengvatinis tarifas arba vienas iš lengvatinių tarifų, kurių jos taiko pagal 98 ir 99 straipsnius, taip pat yra taikomas 311 straipsnio 1 dalies 2, 3 ir 4 punktuose apibrėžtų meno kūrinių, kolekcionavimo objektų ir antikvarinių daiktų importui.

2. Jei valstybės narės pasinaudoja 1 dalyje numatyta galimybe, jos taip pat gali taikyti lengvatinį tarifą šiems sandoriams:

- a) meno kūrinių tiekimui, kai kūrinius tiekia autorius arba jo teisių perėmėjai;
- b) atsitiktiniam meno kūrinių tiekimui, kai kūrinius tiekia apmokestinamasis asmuo, išskyrus apmokestinamąjį prekybininką, kuris pats importavo meno kūrinius ar kuriam kūrinius tiekė jų autorius arba jo teisių perėmėjai, arba kuriam suteikta teisė atskaityti už tuos kūrinius visą PVM.“

6 Minėtos direktyvos 311 straipsnio 1 dalyje nustatyta:

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

<...>

2) „meno kūriniai“ – IX priedo A dalyje išvard[y]ti 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.“

7 PVM direktyvos 314 straipsnyje nustatyta:

„Maržos apmokestinimo schema taikoma naudotų prekių, meno kūrinių, kolekcionavimo objektų ar antikvarinių daiktų tiekimui, kurių atlieka apmokestinamasis prekybininkas, kai tas prekes jam [Europos] 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 smulkaus 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.“

8 Šios direktyvos 316 straipsnio 1 dalyje nustatyta:

„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.“

9 Minėtos direktyvos IX priede yra A dalis „Meno kūriniai“, ji suformuluota taip:

- „1) Piešiniai, koliažai ir panašios dekoratyvinės plaketės, paveikslai ir piešiniai, nupiešti ar padaryti tik menininko ranka, išskyrus architektūrinius, inžinierinius, pramoninius, komercinius, topografinius ar panašius planus bei brėžinius, pramonės gaminius, dekoruotus rankomis, teatro dekoracijas, audeklinius studijų fonus arba panašius dirbinius iš tapybos drobės (KN kodas 9701);
- 2) graviūrų, estampų ir litografijų originalai, t. y. nedideliu kiekiu gaminami baltai juodi arba spalvoti atspaudai, tiesiogiai atspausti nuo vienos ar kelių plokščių, išraižytų tik dailininko ranka, nepriklausomai nuo jo naudotų medžiagų ir jų apdorojimo proceso, tačiau nenaudojant jokių mechaninių ar fotomechaninių procesų (KN kodas 9702 00 00);
- 3) skulptūrų ir statulų originalai iš bet kurių medžiagų, jeigu jie sukurti paties menininko; skulptūrų pavyzdžiai, kurių gali būti pagaminta ne daugiau kaip aštuonios kopijos, kurių gamybą kontroliuoja menininkas arba jo teisių perėmėjai (KN kodas 9703 00 00); išimtiniais valstybių narių nustatytais atvejais iki 1989 m. sausio 1 d. pagamintų skulptūrų pavyzdžių gali būti daugiau nei aštuoni;
- 4) rankomis austi gobelenai (KN kodas 5805 00 00) ir tekstilės dirbiniai sienoms dekoruoti (KN kodas 6304 00 00), pagaminti pagal originalius menininkų sukurtus eskizus, jeigu kiekvieno jų pagaminta ne daugiau kaip aštuonios kopijos;
- 5) atskiri paties menininko pagaminti ir pasirašyti keramikos gaminiai;
- 6) rankų darbo emaliuoti vario dirbiniai, kurių pagaminta ne daugiau kaip aštuonios numeruotos kopijos, pažymėtos menininko arba dirbtuvių parašu, išskyrus juvelyrinius, auksakalių ir sidabrakalių dirbinius;
- 7) menininko darytos, jo paties arba jam prižiūrint pagamintos, pasirašytos ir sunumeruotos nuotraukos, kurių kopijų turi būti ne daugiau kaip 30 vienetų, įskaitant visus dydžius ir pagrindus.“

Prancūzijos teisė

- 10 Pagrindinėje byloje taikytinos redakcijos *Code général des impôts* (Bendrasis mokesčių kodeksas; toliau – CGI) 278-0bis straipsnyje, be kita ko, nustatyta:

„Lengvatinis 5,5 % [PVM] tarifas taikomas:

<...>

I. – 1° Naudotų prekių, meno kūrinių, kolekcionavimo objektų ir antikvarinių daiktų importui, taip pat įsigijimams Bendrijos viduje, kuriuos atlieka apmokestinamasis asmuo arba neapmokestinamas juridinis asmuo, naudotoms prekėms, meno kūriniams, kolekcionavimo objektams ir antikvariniams daiktams, kuriuos jie importavo į kitos Europos Sąjungos valstybės narės teritoriją;

2° Meno kūrinių įsigijimui Bendrijos viduje, kai juos kitoje valstybėje narėje tiekė ne apmokestinamieji prekybininkai, o kiti apmokestinamieji asmenys.“

- 11 Pagrindinėje byloje taikytinos redakcijos CGI 278septies straipsnyje nustatyta:

„10 % [PVM] tarifas taikomas:

<...>

2° Meno kūrinių tiekimui, kai juos tiekia autorius arba jo teisių perėmėjai.“

- 12 CGI 297 A straipsnio I dalis suformuluota taip:

„1° Apmokestinamojo prekybininko tiekiamų naudotų prekių, meno kūrinių, kolekcionavimo objektų ar antikvarinių daiktų, kuriuos jam tiekė asmuo, neturintis prievolės sumokėti [PVM], arba asmuo, kuris neturi teisės sąskaitoje faktūroje nurodyti [PVM] už šį tiekimą, apmokestinamoji vertė yra pardavimo ir pirkimo kainos skirtumas.

Naudotų prekių, meno kūrinių, kolekcionavimo objektų ir antikvarinių daiktų apibrėžtis nustatoma dekretu.“

- 13 CGI 297 B straipsnio pirmoje pastraipoje nustatyta:

„Apmokestinamieji prekybininkai gali prašyti taikyti 297 A straipsnio nuostatas meno kūrinių, kolekcionavimo objektų ar antikvarinių daiktų tiekimui po importo, įsigijimo Bendrijos viduje arba tiekimui, kuriam taikomas lengvatinis [PVM] tarifas pagal 278septies straipsnį arba 278-0bis straipsnio I dalį.“

- 14 Pagrindinėje byloje taikytinos redakcijos CGI III priedo 98A straipsnio II dalyje numatyta:

„Meno kūrinių laikomi šie kūriniai:

1° Piešiniai, koliažai ir panašios dekoratyvinės plaketės, paveikslai ir piešiniai, nupiešti ar padaryti tik menininko ranka, išskyrus architektūrinius, inžinierinius, pramoninius, komercinius, topografinius ar panašius planus ir brėžinius, pramonės gaminius, dekoruotus rankomis, teatro dekoracijas, audeklinius studijų fonus arba panašius dirbinius iš tapybos drobės.“

Pagrindinė byla ir prejudiciniai klausimai

- 15 GKG vykdo meno galerijos veiklą ir tiekė meno kūrinius, kuriuos jai 2014 m. tiekė pagal Jungtinės Karalystės teisę įsteigta bendrovė *Studio Rubin Gideon* (toliau – bendrovė SRG). Buvo atliktas GKG apskaitos patikrinimas, po jo mokesčių administratorius suabejojo galimybe pasinaudoti maržos apmokestinimo schema, taikoma GKG atliktiems tiekimams, todėl nurodė sumokėti PVM nepriemoką už laikotarpį nuo 2014 m. sausio 1 d. iki gruodžio 31 d.
- 16 2020 m. lapkričio 25 d. sprendimu *Tribunal administratif de Paris* (Paryžiaus administracinis teismas, Prancūzija) atmetė GKG prašymą atleisti nuo šios mokesčio nepriemokos ir atitinkamų baudų. 2022 m. birželio 1 d. sprendimu *Cour administrative d'appel de Paris* (Paryžiaus apeliacinis administracinis teismas, Prancūzija) atmetė GKG apeliacinį skundą dėl šio sprendimo.
- 17 Gavęs GKG kasacinį skundą *Conseil d'État* (Valstybės Taryba, Prancūzija), prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas, pažymi, kad iš bylos medžiagos aiškiai matyti, jog bendrovė SRG nagrinėjamu mokestiniu laikotarpiu įprastai tiekė meno kūrinius. Todėl GKG bet kuriuo atveju neturėjo teisės pagal CGI 297 B straipsnį ir 278-0bis straipsnio I dalies 2 punktą taikyti maržos apmokestinimo schemas savo pačios tiekimams po įsigijimo Bendrijos viduje iš šios bendrovės.
- 18 Atsižvelgiant į tai, iš ginčijamam mokestiniam laikotarpiui taikytinos redakcijos CGI 278septies straipsnio 2 punkto, siejamo su šio kodekso 297 B straipsnio nuostatomis, matyti, kad teisė pasirinktinai taikyti specialią maržos apmokestinimo schemą taikoma meno kūrinių tiekimui, kai juos tiekia jų autorius ar jo teisių perėmėjai, taip pat tokiam tiekimui, kai tokie kūriniai Bendrijos viduje įsigijami iš jų autorius ar jo teisių perėmėjų.
- 19 Šiuo atveju GKG taikė maržos apmokestinimo schemą dailininko Gideon Rubin piešinių, kuriuos ji pati atlikusi įsigijimą Bendrijos viduje iš bendrovės SRG, kurios vienas iš dviejų dalininkų buvo G. Rubin, tiekimui savo klientams.
- 20 Padaręs išvadą, kad GKG neturėjo teisės šiam piešinių tiekimui taikyti maržos apmokestinimo schemas, *cour administrative d'appel de Paris* (Paryžiaus apeliacinis administracinis teismas) nusprendė, kad piešinius jai tiekė ne jų autorius, nes autorius gali būti tik menininkas, kuris jį nutapė savo ranka, taigi bendrovė SRG, kaip juridinis asmuo, negali būti laikoma šių piešinių autore. GKG, grįsdama savo kasacinį skundą, teigia, kad *cour administrative d'appel de Paris* (Paryžiaus apeliacinis administracinis teismas) šiuo klausimu padarė teisės klaidą.
- 21 *Conseil d'État* (Valstybės Taryba) mano, kad atsakymas į GKG nurodytą kasacinio skundo pagrindą priklauso nuo to, ar PVM direktyvos 316 straipsnio 1 dalies b punkto, siejamo su jos 311 straipsnio 1 dalies 2 punktu ir IX priedo A dalimi, nuostatos turi būti aiškinamos taip, kad pagal jas draudžiama juridinį asmenį, kaip antai bendrovę, laikyti piešinio „autoriumi“, kaip tai suprantama pagal šias nuostatas ir jų taikymo tikslais.
- 22 Jei atsakymas į šį pirmąjį klausimą būtų neigiamas, atsakymas dėl pateikto pagrindo taip pat priklausytų nuo to, į kokius kriterijus reikia atsižvelgti pripažįstant, kad juridinis asmuo, kaip antai bendrovė, gali būti laikomas piešinio „autoriumi“, kaip tai suprantama pagal tas pačias nuostatas ir jų taikymo tikslais. Tokie kriterijai galėtų būti, be kita ko, tai, kad šiai bendrovei taikomas specialus teisinis režimas, tai, kad piešinį nutapiusiam fiziniam asmeniui priklauso visas minėtos bendrovės įstatinis kapitalas ar jo dalis, arba tai, kad šis asmuo eina vadovaujamas pareigas toje pačioje bendrovėje.

23 Šiomis aplinkybėmis *Conseil d'État* (Valstybės Taryba) nusprendė sustabdyti bylos nagrinėjimą ir pateikti Teisingumo Teismui tokius prejudicinius klausimus:

- „1. Ar [PVM] direktyvos 316 straipsnio 1 dalies b punkto, siejamo su jos 311 straipsnio 1 dalies 2 punktu ir IX priedo A dalimi, nuostatos turi būti aiškinamos taip, kad pagal jas draudžiama juridinį asmenį, kaip antai bendrovę, laikyti piešinio „autoriumi“, kaip tai suprantama pagal šias nuostatas ir jų taikymo tikslais?
2. Jei atsakymas į pirmąjį klausimą būtų neigiamas, į kokius kriterijus reikia atsižvelgti, kad būtų galima pripažinti, jog juridinis asmuo, pavyzdžiui, bendrovė, gali būti laikomas piešinio „autoriumi“, kaip tai suprantama pagal šias nuostatas ir jų taikymo tikslais (pavyzdžiui, bendrovės atveju – į tai, kad bendrovei taikoma speciali teisinė tvarka, piešinį nutapiusiam asmeniui priklauso visas bendrovės įstatinis kapitalas ar jo dalis, šis asmuo eina bendrovės vadovo pareigas ir t. t.)?“

Dėl prejudicinių klausimų

- 24 Pirmiausia reikia priminti, kad, remiantis suformuota jurisprudencija, vykstant SESV 267 straipsnyje įtvirtintai nacionalinių teismų ir Teisingumo Teismo bendradarbiavimo procedūrai, pastarasis nacionaliniam teismui turi pateikti naudingą atsakymą, kuris leistų priimti sprendimą jo nagrinėjamoje byloje. Atsižvelgiant į tai, prireikus Teisingumo Teismui gali tekti performuluoti jam pateiktus klausimus (2025 m. balandžio 30 d. Sprendimo *Inspektorat kam Visshia sadeben savet*, C-313/23, C-316/23 ir C-332/23, EU:C:2025:303, 65 punktas ir jame nurodyta jurisprudencija).
- 25 Pagal šios direktyvos 316 straipsnio 1 dalies b punktą valstybės narės apmokestinamiesiems prekybininkams suteikia teisę pasirinktinai taikyti maržos apmokestinimo schemą meno kūrinių, kuriuos jiems tiekė autorius ar jo teisių perėmėjai, tiekimui.
- 26 Nagrinėjamu atveju iš prašymo priimti prejudicinį sprendimą matyti, kad prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikusiam teismui kyla klausimas, be kita ko, ar juridinis asmuo gali būti laikomas meno kūrinio autoriumi, kai apmokestinamasis prekybininkas taiko šio 316 straipsnio 1 dalies b punkte numatytą maržos apmokestinimo schemą, ir, jei taip, kokiomis sąlygomis.
- 27 Vis dėlto neginčijama, kad pagrindinėje byloje nagrinėjamų piešinių autorius yra dailininkas Gideon Rubin, jais prekiaavęs per bendrovę SRG, kurios vienas iš dalininkų jis yra.
- 28 Be to, pagal PVM direktyvos 314 straipsnio a punktą maržos apmokestinimo schema taikoma naudotų prekių, meno kūrinių, kolekcionavimo objektų ir antikvarinių daiktų tiekimui, kurį atlieka apmokestinamasis prekybininkas, kai tas prekes jam Sąjungoje tiekė neapmokestinamasis asmuo. Taigi šios direktyvos 316 straipsnio 1 dalies b punkte numatytas apmokestinamojo prekybininko vykdomo meno kūrinių, kuriuos jam tiekė jų autoriai arba jų teisių perėmėjai, kaip PVM mokėtojai, atvejis.

- 29 Šiomis aplinkybėmis, siekiant nacionaliniam teismui pateikti naudingą atsakymą, klausimą reikia nagrinėti kaip susijusį ne su tuo, ar juridinis asmuo, kaip antai bendrovė SRG, gali patekti į sąvoką „autorius“, kaip ji suprantama pagal PVM direktyvos 316 straipsnio 1 dalies b punktą, bet su tuo, ar ši nuostata taikoma meno kūrinių tiekimui, kurį atlieka jų autorius arba jo teisių perėmėjai, veikiantys per juridinį asmenį, PVM mokėtoją.
- 30 Taigi reikia konstatuoti, kad prejudiciniaisi klausimais, kuriuos būtina nagrinėti kartu, prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas iš esmės siekia išsiaiškinti, ar PVM direktyvos 316 straipsnio 1 dalies b punktas turi būti aiškinamas taip, kad ši nuostata taikoma apmokestinamųjų prekybininkų vykdomam meno kūrinių, kuriuos jiems tiekė autorius ar jo teisių perėmėjai, veikiantys per juridinį asmenį, tiekimui, ir, jei taip, kokiomis sąlygomis.
- 31 Šiuo klausimu reikia priminti, kad aiškinant Sąjungos teisės nuostatą reikia atsižvelgti tiek į jos formuluotę ir tikslą, tiek į jos kontekstą ir teisės akto, kuriame ji įtvirtinta, tikslus (šiuo klausimu žr. 2014 m. spalio 1 d. Sprendimo *E.*, C-436/13, EU:C:2014:2246, 37 punktą).
- 32 Pirma, reikia pažymėti, kad PVM direktyvos 316 straipsnio 1 dalies b punkto formuluotėje nenurodyta, kaip autorius ar jo teisių perėmėjai turi tiekti meno kūrinius apmokestinamiesiems prekybininkams. Vis dėlto, kaip savo išvados 23 punkte iš esmės pažymėjo generalinis advokatas, meno kūrinių tiekimas yra autoriaus ar jo teisių perėmėjų komercinės veiklos dalis, kurios esmę pagal PVM direktyvos 14 straipsnio 1 dalį sudaro teisės kaip savininkui disponuoti materialiuoju turtu perdavimas paprastai už atlygį.
- 33 Taigi PVM direktyvos 316 straipsnio 1 dalies b punkto formuluotėje aiškiai neatmetama galimybė, kad autorius ar jo teisių perėmėjai gali atlikti tokį tiekimą per juridinį asmenį ar kad tokį tiekimą galėtų vykdyti juridinis asmuo.
- 34 Antra, kiek tai susiję su šios nuostatos kontekstu, žinoma, apmokestinamojo prekybininko tiekiant meno kūrinius gautos maržos apmokestinimo schema yra speciali PVM schema, nukrypstanti nuo šios direktyvos bendros schemos, todėl jos 314 ir 316 straipsniai, kuriuose nurodyti šios schemos taikymo atvejai, turi būti aiškinami siaurai. Vis dėlto ši siauro aiškinimo taisyklė nereiškia, kad terminai, vartojami šiai schemai apibrėžti, turi būti aiškinami taip, kad schema netektų savo poveikio. Iš tiesų šių sąvokų aiškinimas turi atitikti tą pačią schemą siekiamus tikslus ir turi būti laikomasi mokesčių neutralumo reikalavimų (2018 m. lapkričio 29 d. Sprendimo *Mensing*, C-264/17, EU:C:2018:968, 22 ir 23 punktai).
- 35 Trečia, kalbant apie bendrus PVM direktyvos tikslus, iš direktyvos 4 ir 7 konstatuojamųjų dalių matyti, kad šia direktyva siekiama nustatyti PVM sistemą, kuri neiškraipo konkurencijos sąlygų ir netrukdo laisvai judėti prekėms ir paslaugoms. Iš suformuotos jurisprudencijos matyti, kad mokesčių neutralumo principas yra būdingas šiai sistemai ir kad pagal šį principą, be kita ko, draudžiama apmokestinant PVM skirtingai vertinti tokius pačius sandorius vykdančius ūkio subjektus (2018 m. lapkričio 29 d. Sprendimo *Mensing*, C-264/17, EU:C:2018:968, 32 punktas).
- 36 Konkrečiai dėl tikslų, kurių siekiama maržos apmokestinimo schema, numatyta PVM direktyvos 314 ir 316 straipsniuose, reikia pažymėti, kad pagal šios direktyvos 51 konstatuojamąją dalį šia schema siekiama naudotų prekių, meno kūrinių, antikvarinių daiktų ir kolekcionavimo objektų srityje išvengti dvigubo apmokestinimo ir konkurencijos tarp apmokestinamųjų asmenų iškraipymo (2018 m. lapkričio 29 d. Sprendimo *Mensing*, C-264/17, EU:C:2018:968, 35 punktas).

- 37 Be to, viena vertus, kaip savo išvados 25 ir 26 punktuose pažymėjo generalinis advokatas, priimdamas PVM direktyvos 103 ir 316 straipsnius Sąjungos teisės aktų leidėjas konkrečiai siekė skatinti naujų meno kūrinių patekimą į Sąjungos rinką, neatsižvelgiant į tai, ar jie importuojami į Sąjungą, ar naujai sukurti jos teritorijoje, numatant palankią apmokestinimo tvarką tiek tokių objektų importui, tiek jų pirmajam tiekimui po sukūrimo ir apmokestinamųjų prekybininkų atliekamam pirmajam šių kūrinių tiekimui.
- 38 Kita vertus, kaip teisingai teigia Prancūzijos vyriausybė, apribojant apmokestinamųjų prekybininkų teisę pasirinktinai maržos apmokestinimo schemą taikyti tik meno kūriniams, kuriuos jiems tiekė autorius ar jo teisių perėmėjai, PVM direktyvos 316 straipsnio 1 dalies b punktu taip pat siekiama apriboti administracinę įrodinėjimo ir kontrolės našta tiek apmokestinamiesiems prekybininkams, tiek valstybių narių mokesčių administratoriams, pirmųjų atveju susijusią su įrodymu, kad meno kūrinio pirkimo kaina apima ar neapima sumokėtą pirkimo PVM, o antrųjų atveju – su tokios faktinės padėties patikrinimu.
- 39 Šiuo klausimu Teisingumo Teismas jau konstatavo, kad gali būti sunku nustatyti, ar atitinkama prekė buvo anksčiau apmokestinta PVM, nes, atsižvelgiant į meno kūrinių, kolekcionavimo objektų ir antikvarinių daiktų pobūdį, prekė gali būti sena arba ji gali būti kelių anksčiau įvykusių mainų tarp neapmokestinamųjų asmenų objektas. Būtent atsižvelgiant į šiuos sunkumus, susijusius su PVM, kuris konkrečiu atveju galėjo būti taikomas tokioms prekėms, nustatymu, PVM direktyvoje numatyta teisė pasirinktinai taikyti maržos apmokestinimo schemą ir apskaičiuoti mokėtiną PVM iš esmės remiantis šių prekių pardavimo kaina, kaip tokios maržos apskaičiavimo elementu (šiuo klausimu žr. 2018 m. lapkričio 29 d. Sprendimo *Mensing*, C-264/17, EU:C:2018:968, 36 punktą).
- 40 Atsižvelgiant į tai, kas išdėstyta, reikia konstatuoti, kad PVM direktyvos 316 straipsnio 1 dalies b punkto aiškinimas, pagal kurį į jo taikymo sritį visais atvejais nepatenka apmokestinamųjų prekybininkų vykdomas meno kūrinių tiekimas, kuriuos jiems tiekė autoriai ar jų teisių perėmėjai, veikiantys per juridinius asmenis, gali pažeisti mokesčių neutralumo, konkurencijos iškreipimo vengimo ir naujų meno kūrinių patekimo į Sąjungos rinką skatinimo tikslus.
- 41 Iš tiesų, kaip priminta šio sprendimo 35 punkte, mokesčių neutralumo principas, be kita ko, draudžia PVM surinkimo srityje skirtingai vertinti tokius pačius sandorius vykdančius ūkio subjektus. Kaip savo išvados 27, 29 ir 33 punktuose pažymėjo generalinis advokatas, meno kūrinius pristatydami apmokestinamiesiems prekybininkams šių kūrinių autoriai ar jų teisių perėmėjai apmokestinimo PVM atžvilgiu vykdo tokius pačius sandorius, nesvarbu, ar jie šiuos tiekimus vykdo kaip fiziniai asmenys, ar per juridinius asmenis.
- 42 Be to, kai PVM direktyvos 103 straipsnio 2 dalies a ir b punktuose valstybėms narėms suteikiama galimybė taikyti lengvatinį PVM tarifą tam tikriems tiekimams, juose iš esmės vartojami tie patys terminai kaip ir šios direktyvos 316 straipsnio 1 dalies b punkte, todėl toks skirtingas vertinimas, atsižvelgiant į teisinę formą, kuria naudojasi autoriai ar jų teisių perėmėjai, taip pat galėtų lemti PVM rinkimą taikant skirtingus tarifus tokiems patiems sandoriams.
- 43 Be to, dėl šio sprendimo 40 punkte numatyto aiškinimo atsirandantis skirtingas požiūris galėtų, pirma, pakenkti tikslui skatinti naujų meno kūrinių patekimą į Sąjungos rinką ir, antra, iškraipyti konkurenciją tarp apmokestinamųjų prekybininkų, vykdančių tuos pačius sandorius, t. y. iš esmės meno kūrinių įsigijimą ir perpardavimą, nes jiems būtų taikomas skirtingas požiūris, kiek tai susiję

- su teise pasirinktinai taikyti maržos apmokestinimo schemą pagal PVM direktyvos 316 straipsnio 1 dalies b punktą, atsižvelgiant į tai, ar šiuos kūrinius jiems tiekė autorius ar jo teisių perėmėjai, veikiantys arba neveikiantys per juridinį asmenį.
- 44 Taigi, atsižvelgiant visų pirma į PVM direktyvą ir jos 316 straipsnio 1 dalies b punktu siekiamus tikslus, reikia konstatuoti, kad ši nuostata taip pat apima apmokestinamojo prekybininko vykdomą meno kūrinių, kuriuos jam tiekė juridinis asmuo, tiekimą, tačiau su sąlyga, kad tokiu atveju šio juridinio asmens vykdomas šių meno kūrinių tiekimas šiam apmokestinamajam prekybininkui gali būti priskirtas autoriui ar jo teisių perėmėjams.
- 45 Šiuo klausimu, viena vertus, kai meno kūrinių apmokestinamajam prekybininkui tiekia, kaip nagrinėjamu atveju atrodo (o tai turi patikrinti prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas), juridinis asmuo, kurį autorius ar jo teisių perėmėjai įsteigė siekdami prekiauti autoriaus sukurtais meno kūrinių, galima preziumuoti, kad tiekimas priskirtinas autoriui ar jo teisių perėmėjams, nes tokiu atveju šis tiekimas vykdomas pagal susitarimus, kuriuos siekdamas prekiauti paprastai sudarė autorius ar jo teisių perėmėjai.
- 46 Kita vertus, kadangi konkretus PVM direktyvos 316 straipsnio 1 dalies b punkto tikslas yra skatinti naujų meno kūrinių patekimą į Sąjungos rinką, kaip pažymėta šio sprendimo 37 punkte, šio sprendimo pirmesniame punkte nurodytą išaiškinimą reikia apriboti šiame punkte nurodytais tiekimais, kurie iš tikrųjų yra pirmasis meno kūrinių pateikimas į Sąjungos rinką, todėl neturi būti įrodymų apie ankstesnį šio objekto tiekimą, apmokestinamą PVM, kuris būtų laikomas tokiu pirmuoju įvežimu.
- 47 Taigi tuo atveju, kai autorius ar jo teisių perėmėjai tiekia tokį kūrinių apmokestinamajam prekybininkui per juridinį asmenį, tam, kad ši nuostata būtų taikoma tuo atveju, kai apmokestinamasis prekybininkas vėliau tiekia šį kūrinių, būtina, kad tas juridinis asmuo turėtų teisę disponuoti šiuo kūriniu kaip savininkas nuo pat jo įsteigimo arba, nesant ankstesnio tiekimo, apmokestinamo PVM, šio pirmojo pateikimo į Sąjungos rinką momentu.
- 48 Darytina išvada, kad, kai šie du kriterijai, nurodyti šio sprendimo 44 ir 46 punktuose, tenkinami, nagrinėjamas tiekimas patenka į PVM direktyvos 316 straipsnio 1 dalies b punkto taikymo sritį, o tai leidžia apmokestinamajam prekybininkui pasirinktinai taikyti maržos apmokestinimo schemą.
- 49 Be to, reikia pažymėti, kad prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismo nurodytų kriterijų, t. y. specialaus teisinio režimo taikymas juridiniam asmeniui, fizinio asmens, sukūrusio meno kūrinių, viso šio juridinio asmens įstatinio kapitalo ar jo dalies turėjimas, šio fizinio asmens vadovaujamų pareigų ėjimas minėtame juridiniame asmenyje ir (arba) didelės iš pardavimo gautų pajamų dalies perdavimas šį kūrinių sukūrusiam fiziniam asmeniui, taikymas gali pakenkti PVM direktyvos 316 straipsnio 1 dalies b punkto tikslui, t. y. išvengti pernelyg didelės įrodinėjimo ir kontrolės naštos, nes toks taikymas reikštų, kad reikia patikrinti sąlygas, kurios galbūt yra labai sudėtingos, susijusias su nuosavybės ar balsavimo teisėmis juridiniame asmenyje, pelno paskirstymu šio juridinio asmens dalininkams, pavyzdžiui, kai keli menininkai, siekdami prekiauti savo meno kūrinių, veikia per tokį juridinį asmenį, visų pirma kai tokie kūriniai kuriami bendradarbiaujant.
- 50 Atsižvelgiant į visa tai, kas išdėstyta, į prejudicinius klausimus reikia atsakyti, kad PVM direktyvos 316 straipsnio 1 dalies b punktas turi būti aiškinamas taip, kad ši nuostata taikoma apmokestinamųjų prekybininkų vykdomam meno kūrinių, kuriuos jiems tiekė autorius ar jo teisių perėmėjai, veikiantys per juridinį asmenį, tiekimui, su sąlyga, kad, pirma, juridinio asmens

vykdomas tiekimas priskirtinas autoriui ar jo teisių perėmėjams, o taip yra tuo atveju, kai autorius ar jo teisių perėmėjai įsteigė šį juridinį asmenį, siekdami parduoti autoriaus sukurtus meno kūrinius, ir, antra, šių meno kūrinių tiekimas apmokestinamajam prekybininkui yra pirmas minėtų meno kūrinių pateikimas į Sąjungos rinką.

Dėl bylinėjimosi išlaidų

- 51 Kadangi šis procesas pagrindinės bylos šalims yra vienas iš etapų prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikusio teismo nagrinėjamoje byloje, bylinėjimosi išlaidų klausimą turi spręsti šis teismas. Išlaidos, susijusios su pastabų pateikimu Teisingumo Teismui, išskyrus tas, kurias patyrė minėtos šalys, nėra atlygintinos.

Remdamasis šiais motyvais, Teisingumo Teismas (ketvirtoji kolegija) nusprendžia:

2006 m. lapkričio 28 d. Tarybos direktyvos 2006/112/EB dėl pridėtinės vertės mokesčio bendros sistemos 316 straipsnio 1 dalies b punktas turi būti aiškinamas taip, kad ši nuostata taikoma apmokestinamųjų prekybininkų vykdomam meno kūrinių, kuriuos jiems tiekė autorius ar jo teisių perėmėjai, veikiantys per juridinį asmenį, tiekimui, su sąlyga, kad, pirma, juridinio asmens vykdomas tiekimas priskirtinas autoriui ar jo teisių perėmėjams, o taip yra tuo atveju, kai autorius ar jo teisių perėmėjai įsteigė šį juridinį asmenį, siekdami parduoti autoriaus sukurtus meno kūrinius, ir, antra, šių meno kūrinių tiekimas apmokestinamajam prekybininkui yra pirmas minėtų meno kūrinių pateikimas į Europos Sąjungos rinką.

Parašai.