



# Judikatūras krājums

TIESAS SPRIEDUMS (pirmā palāta)

2023. gada 13. jūlijā\*

Lūgums sniegt prejudiciālu nolēmumu – Nodokļi – Kopējā pievienotās vērtības nodokļa (PVN) sistēma – Direktīva 2006/112/EK – 311. un turpmākie panti – Īpaši režīmi, kas piemērojami mākslas darbiem – Peļņas daļas režīms – Tirgotājs, kas ir nodokļa maksātājs – Mākslas darbu piegāde, ko veic to autors vai viņa tiesību pārņēmēji – Kopienas iekšējie darījumi – Tiesības uz priekšnodokļa atskaitīšanu

Lietā C-180/22

par lūgumu sniegt prejudiciālu nolēmumu atbilstoši LESD 267. pantam, ko *Bundesfinanzhof* (Federālā finanšu tiesa, Vācija) iesniegusi ar 2021. gada 20. oktobra lēmumu un kas Tiesā reģistrēts 2022. gada 9. martā, tiesvedībā

***Finanzamt Hamm***

pret

***Harry Mensing,***

Tiesa (pirmā palāta)

šādā sastāvā: palātas priekšsēdētājs A. Arabadžijevs [*A. Arabadjiev*], tiesneši P. Dž. Švirebs [*P. G. Xuereb*], T. fon Danvics [*T. von Danwitz*], A. Kumins [*A. Kumin*] un I. Ziemele (referente),

ģenerālvokāts: M. Špunars [*M. Szpunar*],

sekretārs: A. Kalots Eskobars [*A. Calot Escobar*],

ņemot vērā rakstveida procesu,

ņemot vērā apsvērumus, ko snieguši:

- *Harry Mensing* vārdā – *O.-G. Lippross, Rechtsanwalt*,
- Vācijas valdības vārdā – *J. Möller* un *A. Hoesch*, pārstāvji,
- Eiropas Komisijas vārdā – *R. Pethke* un *V. Uher*, pārstāvji,

noklausījusies ģenerālvokāta secinājumus 2023. gada 23. marta tiesas sēdē,

\* Tiesvedības valoda – vācu.

pasludina šo spriedumu.

## Spriedums

- 1 Lūgums sniegt prejudiciālu nolēmumu ir par to, kā interpretēt Padomes Direktīvas 2006/112/EK (2006. gada 28. novembris) par kopējo pievienotās vērtības nodokļa sistēmu (OV 2006, L 347, 1. lpp.; turpmāk tekstā – “PVN direktīva”) 311. un turpmākos pantus.
- 2 Šis lūgums ir iesniegts tiesvedībā starp *Finanzamt Hamm* (Hamm Finanšu pārvalde, Vācija) un mākslas darbu tirgotāju *Harry Mensing* par pievienotās vērtības nodokļa (PVN) bāzes aprēķinu gadījumā, ja tādu mākslas darbu piegādei, kurus ieinteresētā persona iepriekš ir iegādājusies, veicot piegādes Kopienas iekšienē, tiek piemērots peļņas daļas režīms.

### Atbilstošās tiesību normas

#### *Savienības tiesības*

- 3 PVN direktīvas 4., 7. un 51. apsvērumā ir noteikts:

“(4) Lai sasniegtu mērķi – izveidot iekšējo tirgu – iepriekš jāpieņem priekšnoteikums, ka apgrozījuma nodokļa tiesību aktu piemērošana dalībvalstīs nerada konkurences apstākļu izkropļojumus un nekavē preču un pakalpojumu brīvu apriti. Tādēļ vajadzīgs tā saskaņot tiesību aktus par apgrozījuma nodokļiem, izmantojot [PVN] sistēmu, lai pēc iespējas likvidētu faktorus, kas varētu radīt konkurences apstākļu izkropļojumus kā valstu, tā Kopienas mērogā.

[..]

(7) Pat ja kopējā PVN sistēma pilnīgi nesaskaņo likmes un atbrīvojumus, tās mērķim vajadzētu būt konkurences izlīdzināšanai, jo katras dalībvalsts teritorijā līdzīgām precēm un pakalpojumiem piemēro vienādu nodokli, neatkarīgi no ražošanas un izplatīšanas ķēdes garuma.

[..]

(51) Ir lietderīgi pieņemt Kopienas nodokļa sistēmu, kas piemērojama lietotām precēm, mākslas darbiem, senlietām un kolekciju priekšmetiem, lai izvairītos no nodokļu dubultās uzlikšanas un konkurences izkropļojumiem attiecībā uz nodokļa maksātājiem.”
- 4 Šis direktīvas 193. pantā ir paredzēts:

“PVN maksā ikviens nodokļa maksātājs, kas veic preču piegādi vai pakalpojumu sniegšanu, par kuru uzliek nodokli, izņemot gadījumus, kad saskaņā ar 194. līdz 199. pantu un 202. pantu nodokli maksā kāda cita persona.”

5 PVN direktīvas XII sadaļā “Īpaši režīmi” ietverta 4. nodaļa “Īpašs režīms lietotām precēm, mākslas darbiem, kolekciju priekšmetiem un senlietām”. Šīs nodaļas 1. iedaļā ietverts direktīvas 311. pants, kurā tostarp ir definēti jēdzieni “mākslas darbs” un “tirgotājs, kas ir nodokļa maksātājs”. Minētās nodaļas 2. iedaļas, kurā noteikts īpašs režīms tirgotājiem, kas ir nodokļa maksātāji, 1. apakšiedaļā “Peļņas daļas režīms” ietverts 312.–325. pants.

6 PVN direktīvas 312. pantā noteikts:

“Šajā apakšiedaļā piemēro šādas definīcijas:

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

7 Šīs direktīvas 314. pantā ir paredzēts:

“Peļņas daļas režīms attiecas uz tādām preču piegādēm, ko veic tirgotājs, kas tirgo lietotas preces, mākslas darbus, kolekciju priekšmetus vai senlietas, ja šīs preces [Eiropas] Kopienas robežās tam piegādājusi kāda no turpmāk norādītajām personām:

- a) tādas personas interesēs, kas nav nodokļa maksātāja;
- b) cits nodokļa maksātājs, ciktāl šā cita nodokļa maksātāja preču piegādes ir atbrīvotas no nodokļa saskaņā ar 136. pantu;
- c) cits nodokļa maksātājs, ciktāl uz šā cita nodokļa maksātāja veiktām preču piegādēm attiecas atbrīvojums maziem uzņēmumiem, kas paredzēts 282. līdz 292. pantā, un ciktāl šīs piegādes attiecas uz kapitālieguldījumu precēm;
- d) cits tirgotājs, kas ir nodokļa maksātājs, ciktāl šā cita tirgotāja preču piegādēm saskaņā ar šo peļņas daļas režīmu piemērots PVN.”

8 Minētās direktīvas 315. pants ir formulēts šādi:

“Summa, par ko, piegādājot preces, maksājams nodoklis, kā minēts 314. pantā, ir peļņas daļa, ko ieguvis tirgotājs, kurš ir nodokļa maksātājs, atskaitot PVN, kas attiecas uz peļņas daļu.

Šā tirgotāja, kas ir nodokļa maksātājs, peļņas daļa ir līdzvērtīga starpībai starp pārdošanas cenu, ko tirgotājs, kas ir nodokļa maksātājs, iekasējis par precēm, un iepirkuma cenu.”

9 Šīs paša direktīvas 316. pantā ir paredzēts:

“1. Dalībvalstis tirgotājiem, kas ir nodokļa maksātāji, piešķir izvēles tiesības piemērot peļņas daļas režīmu šādiem darījumiem:

- a) mākslas darbu, kolekciju priekšmetu vai senlietu piegādēm, kuras importējis pats tirgotājs, kas ir nodokļa maksātājs;
- b) mākslas darbu piegādēm, ko tirgotājam, kas ir nodokļa maksātājs, piegādājuši darbu autori vai autoru tiesību mantinieki;
- c) mākslas darbu piegādēm, ko piegādājis nodokļa maksātājs, kas nav tirgotājs, kurš ir nodokļa maksātājs, ja uz šīm piegādēm ir attiecināta samazināta likme saskaņā ar 103. pantu.

2. Dalībvalstis paredz sīki izstrādātus noteikumus, lai īstenotu 1. punktā paredzētās izvēles tiesības, kuri jebkurā gadījumā attiecas uz laikposmu, kas ir vismaz divi kalendārie gadi.”

10 PVN direktīvas 317. pantā ir noteikts:

“Ja tirgotājs, kas ir nodokļa maksātājs, izmanto izvēles tiesības saskaņā ar 316. pantu, summu, kurai uzliek nodokli, nosaka saskaņā ar 315. pantu.

Attiecībā uz paša tirgotāja, kas ir nodokļa maksātājs, importēto mākslas darbu, kolekciju priekšmetu un senlietu piegādēm iepirkuma cena, ko ņem vērā, aprēķinot peļņas daļu, ir vienlīdzīga ar summu, kurai uzliek nodokli importējot un kuru nosaka saskaņā ar 85. līdz 89. pantu, pieskaitot PVN, kas maksājams vai samaksāts, preces importējot.”

### ***Vācijas tiesības***

11 *Umsatzsteuergesetz* (Likums par apgrozījuma nodokli; *BGBI. I*, 386. lpp.) redakcijā, kas publicēta 2005. gada 21. februārī (turpmāk tekstā – “*UStG*”), 25.a pants ir formulēts šādi:

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

1. Komersants ir tirgotājs. Par tirgotāju tiek uzskatīta persona, kas nodarbojas ar kustamu lietu komerciālu tirdzniecību vai pārdod šādas preces savā vārdā publiskās izsolēs.
2. Preces ir piegādātas tirgotājam Kopienas teritorijā. Par šo piegādi
  - a) nav bijis jāmaksā vai saskaņā ar 19. panta 1. punktu nav ticis iekasēts PVNvai
  - b) ir piemērots peļņas daļas režīms.
3. Preces nav dārgakmeņi (saskaņā ar muitas tarifa pozīcijām 71 02 un 71 03) vai dārgmetāli (saskaņā ar muitas tarifa pozīcijām 71 06, 71 08, 71 10 un 71 12).

(2) Ne vēlāk kā pirmās pagaidu deklarācijas par kalendāro gadu iesniegšanas brīdī tirgotājs var paziņot finanšu pārvaldei, ka, sākot no šā kalendārā gada, viņš piemēros peļņas daļas režīmu arī šādām precēm:

1. mākslas darbiem (2. pielikuma 53. punkts), kolekciju priekšmetiem (2. pielikuma 49. punkta f) apakšpunkts un 54. punkts) vai senlietām (muitas tarifa pozīcija 9706 00 00), ko viņš pats ir importējis, vai
2. mākslas darbiem, ja par tam veikto piegādi bija uzlikts nodoklis un šo piegādi neveica tirgotājs.

Šis paziņojums tirgotājam ir saistošs vismaz divus kalendāros gadus.

(3) Apgrozījuma apmērs nosakāms, pamatojoties uz summu, par kādu pārdošanas cena pārsniedz preces iegādes cenu; piegādēm, kas minētas 3. panta 1.b punktā, 10. panta 5. punktā paredzētajos gadījumos pārdošanas cena tiek aizstāta ar vērtību, kura tiek noteikta saskaņā ar 10. panta 4. punkta 1. apakšpunktu. Ja mākslas darba iepirkuma cenu (2. pielikuma 53. punkts) nav iespējams noteikt vai ja iepirkuma cena ir nenozīmīga, tiek pieņemts, ka summa, pēc kuras novērtē apgrozījumu, ir 30 % no pārdošanas cenas. Apgrozījuma nodoklis nodokļa aprēķina bāzē netiek iekļauts. 2. punkta pirmā teikuma 1. apakšpunktā paredzētajā gadījumā par iepirkuma cenu uzskata 11. panta 1. punktā norādīto vērtību, tai pieskaitot importam piemērojamo apgrozījuma nodokli. 2. punkta pirmā teikuma 2. apakšpunktā paredzētajā gadījumā iepirkuma cena ietver piegādātāja apgrozījuma nodokli.

[..]

(7) Ir piemērojami šādi īpašie noteikumi:

1. Peļņas daļas režīms nav piemērojams
  - a) precēm, ko tirgotājs ir iegādājies Kopienas iekšienē, ja citur Kopienā preces piegādei tirgotājam ticis piemērots atbrīvojums no nodokļa saistībā ar piegādi Kopienas iekšienē;
  - b) jauna transportlīdzekļa piegādei Kopienas iekšienē saskaņā ar 1.b panta 2. un 3. punktu.
2. Iegādei Kopienas iekšienē netiek piemērots apgrozījuma nodoklis, ja preču piegādei pircējam 1.a panta 1. punkta izpratnē ir piemērots peļņas daļas režīms pārējā Kopienas teritorijā.
3. Ja tiek piemērots peļņas daļas režīms, 3.c panta un atbrīvojuma no nodokļa (4. panta 1. punkta b) apakšpunkts, 6.a pants) piemērošana Kopienas iekšējām piegādēm ir izslēgta.

[..]”

### **Pamatlieta un prejudiciālie jautājumi**

- 12 *H. Mensing* ir mākslas darbu tirgotājs, kura juridiskā adrese ir Vācijā; viņš pārvalda galerijas vairākās Vācijas pilsētās. 2014. gadā viņam tika piegādāti citās dalībvalstīs dzīvojošu mākslinieku mākslas darbi. Šīs piegādes mākslinieku reģistrācijas dalībvalstī tika deklarētas kā no nodokļa atbrīvotas piegādes Kopienas iekšienē. *H. Mensing* par tām samaksāja PVN kā par iegādi Kopienas iekšienē.

- 13 *H. Mensing* lūdza Hammas finanšu pārvaldi šīm piegādēm piemērot peļņas daļas režīmu. Tā kā *UStG* 25.a panta 7. punkta 1. apakšpunkta a) punktā ir paredzēts, ka peļņas daļas režīms nav piemērojams tādas preces piegādei, ko tirgotājs ir iegādājies, veicot iegādi Kopienas iekšienē, ja par preces piegādi tirgotājam ir piešķirts atbrīvojums no nodokļa par piegādēm Kopienas iekšienē pārējā Eiropas Savienības teritorijā, Hammas finanšu pārvalde atteicās apmierināt viņa lūgumu un tādējādi atzina, ka *H. Mensing* ir jāmaksā papildu PVN summa.
- 14 Pēc tam, kad tika noraidīta *H. Mensing* sūdzība par paziņojumu par nodokli attiecībā uz šo papildu PVN summu, viņš cēla prasību *Finanzgericht Münster* (Minsteres Finanšu tiesa, Vācija), apgalvojot, ka aplūkotais valsts tiesiskais regulējums neatbilstot Savienības tiesībām, un lūdza tieši piemērot PVN direktīvas 316. panta 1. punkta b) apakšpunktu.
- 15 Tā kā minētajai tiesai par šo radās šaubas, tā iesniedza Tiesai lūgumu sniegt prejudiciālu nolēmumu.
- 16 Ar 2018. gada 29. novembra spriedumu *Mensing* (C-264/17, EU:C:2018:968), kas pasludināts pēc šī lūguma, Tiesa nosprieda, pirmkārt, ka PVN direktīvas 316. panta 1. punkta b) apakšpunkts ir jāinterpretē tādējādi, ka tirgotājs, kas ir nodokļa maksātājs, var izvēlēties piemērot peļņas daļas režīmu tādu mākslas darbu piegādei, kurus tam iepriekš piegādes Kopienas iekšienē ietvaros piegādājis autors vai viņa tiesību pārņēmēji, lai gan tie neietilpst šīs direktīvas 314. pantā uzskaitītajās personu kategorijās, un, otrkārt, ka tirgotājs, kas ir nodokļa maksātājs, nevar vienlaikus gan izvēlēties piemērot peļņas daļas režīmu tādu mākslas darbu piegādei, kuri tam iepriekš ir piegādāti no nodokļa atbrīvotas piegādes Kopienas iekšienē ietvaros, gan pieprasīt tiesības atskaitīt iepriekš samaksātu PVN atskaitīšanu situācijās, kad šādas tiesības ir izslēgtas, ievērojot minētās direktīvas 322. panta b) punktu, ja šis pēdējais minētais noteikums nav ticis transponēts valsts tiesībās.
- 17 Pēc šī sprieduma pasludināšanas *Finanzgericht Münster* (Minsteres Finanšu tiesa) ar 2019. gada 7. novembra spriedumu *H. Mensing* prasību apmierināja. Būtībā šī tiesa uzskatīja, ka nodokļa bāze jānosaka, piemērojot Savienības tiesības, un ka, ņemot vērā PVN direktīvas 317. panta pirmās daļas noteikumus kopsakarā ar šīs direktīvas 312., 315. un 316. pantu, apgrozījuma nodoklim kā “pirkuma cenas” daļai ir jāsamazina peļņas daļa.
- 18 Hammas finanšu pārvalde par šo spriedumu iesniedza revīzijas sūdzību *Bundesfinanzhof* (Federālā finanšu tiesa, Vācija), kas ir iesniedzējtiesa šajā lietā. Būtībā Hammas finanšu pārvalde apgalvo, ka apgrozījuma nodoklis par iegādi Kopienas iekšienē nesamazina nodokļa bāzi. Šajā ziņā tā atsaucas uz ģenerāladvokāta M. Špunara [*M. Szpunar*] secinājumiem lietā *Mensing* (C-264/17, EU:C:2018:722); viņš norādīja, ka importa no trešajām valstīm gadījumā PVN direktīvas 317. panta otrajā daļā ir noteikts pienākums no pārdošanas cenas atskaitīt importa nodokļa bāzi, pieskaitot PVN par importu, un tādējādi uzskatīja – tas, ka nav analoga risinājuma attiecībā uz piegādēm Kopienas iekšienē, ir juridisks vakuums.
- 19 Iesniedzējtiesa norāda, ka valsts tiesībās apgrozījuma nodokļa ņemšana vērā, nosakot nodokļa bāzi peļņas daļas režīmā, ir iespējama, pamatojoties uz Savienības tiesībām atbilstošu *UStG* 25.a panta 3. punkta trešā teikuma interpretāciju. Šai tiesai tomēr ir šaubas, vai valsts pēdējās instances tiesa, ja nodokļa maksātājs atsaucas uz PVN direktīvas 311. un nākamajos pantos paredzēto peļņas daļas režīmu, var interpretēt *UStG* 25.a panta 3. punkta trešo teikumu tādējādi, ka nodoklis par iegādi Kopienas iekšienē nav daļa no nodokļa bāzes.

20 Šādos apstākļos *Bundesfinanzhof* (Federālā finanšu tiesa) nolēma apturēt tiesvedību un uzdot Tiesai šādus prejudiciālus jautājumus:

- “1) Vai tādos apstākļos kā pamatlietā, kad nodokļa maksātājs, balstīdamies uz 2018. gada 29. novembra spriedumu *Mensing* (C-264/17, EU:C:2018:968), apgalvo, ka arī tādu mākslas darbu piegādēm, kurus viņš iepriekš iegādājies no autora (vai tā tiesību pārņēmējiem), veicot no nodokļa atbrīvotu piegādi Kopienas iekšienē, ir piemērojams [Direktīvas 2006/112] 311. un nākamajos pantos paredzētais peļņas daļas režīms, saskaņā ar minētā sprieduma 49. punktu nodokļa bāze ir jānosaka tikai un vienīgi uz Savienības tiesību akta pamata un tāpēc nav pieļaujams, ka valsts pēdējās instances tiesa interpretē valsts tiesību normas (šajā gadījumā – *UStG* 25.a panta 3. punkta trešo teikumu) tādējādi, ka nodoklis par iegādēm Kopienas iekšienē nav daļa no nodokļa bāzes?
- 2) Ja atbilde uz pirmo jautājumu ir apstiprinoša: vai [Direktīvas 2006/112] 311. un nākamie panti ir jāinterpretē tādējādi, ka gadījumā, kad peļņas daļas režīms tiek piemērots tādu mākslas darbu piegādēm, kuri iepriekš Kopienas iekšienē ir iegādāti no autora (vai viņa tiesību pārņēmējiem), nodoklis par iegādi Kopienas iekšienē samazina peļņas daļu, vai arī šajā ziņā Savienības tiesībās ir netīšs juridisks vakuums, ko var novērst vienīgi Savienības likumdevējs, bet ne tiesību tālākveidošanas ceļā?”

## Par prejudiciālajiem jautājumiem

### Par otro jautājumu

- 21 Ar otro jautājumu, kas jāizskata vispirms, iesniedzējtiesa būtībā vaicā, vai PVN direktīvas 312. un 315. pants, kā arī 317. panta pirmā daļa ir jāinterpretē tādējādi, ka PVN, ko tirgotājs, kurš ir nodokļa maksātājs, samaksājis par mākslas darba iegādi Kopienas iekšienē un kā vēlākai piegādei saskaņā ar šīs direktīvas 316. panta 1. punktu tiek piemērots peļņas daļas režīms, ietilpst šīs piegādes nodokļa bāzē.
- 22 Kā noteikts Tiesas pastāvīgajā judikatūrā, interpretējot Savienības tiesību normu, ir jāņem vērā ne tikai tās teksts, bet arī tās konteksts un šo normu ietverošā tiesiskā regulējuma mērķi (spriedums, 2018. gada 29. novembris, *Mensing*, C-264/17, EU:C:2018:968, 24. punkts un tajā minētā judikatūra).
- 23 Vispirms par attiecīgo tiesību normu formulējumu jānorāda, ka no PVN direktīvas 317. panta pirmās daļas izriet, ka tad, ja tirgotājs, kas ir nodokļa maksātājs, saskaņā ar šīs direktīvas 316. pantu izvēlas piemērot peļņas daļas režīmu šajā tiesību normā minētajām preču piegādēm, nodokļa bāze tiek noteikta atbilstoši minētās direktīvas 315. pantam.
- 24 Saskaņā ar 315. panta pirmo daļu nodokļa bāze par preču piegādēm, kurām piemērojams peļņas daļas režīms, ir tirgotāja, kas ir nodokļa maksātājs, gūtā peļņas daļa, kura aprēķināta atbilstoši šī panta otrajai daļai un no kuras atskaitīta PVN summa, kas attiecas uz peļņas daļu.
- 25 Šajā ziņā, pirmām kārtām, no PVN direktīvas 315. panta otrās daļas izriet, ka tirgotāja, kas ir nodokļa maksātājs, peļņas daļa ir vienāda ar starpību starp tirgotāja, kas ir nodokļa maksātājs, pieprasīto “pārdošanas cenu” par precī un “pirkuma cenu”.

- 26 It īpaši PVN direktīvas 312. panta 1. punktā “pārdošanas cena” ir definēta kā “viss, kas pieder pie atlīdzības, ko tirgotājs, kas ir nodokļa maksātājs, ir saņēmis vai saņems no pircēja vai trešās personas, tostarp ar darījumu tieši saistītās subsīdijas, nodokļi, nodevas un maksājumi, kā arī papildu izdevumi, piemēram, komisijas maksa, iesaiņošanas, transportēšanas un apdrošināšanas maksa, ko tirgotājs, kas ir nodokļa maksātājs, iekasē no pircēja”. Savukārt jēdziens “pirkšanas cena” šīs direktīvas 312. panta 2. punktā ir definēts kā “viss, kas pieder pie 1. punktā definētās atlīdzības, kuru piegādātājs ir ieguvis vai iegūs no tirgotāja, kas ir nodokļa maksātājs”.
- 27 Kā ģenerālvokāts uzsvēris secinājumu 31.–33. punktā, no PVN direktīvas 312. panta formulējuma tādējādi izriet, ka šajā tiesību normā minētie jēdzieni “pārdošanas cena” un “pirkšanas cena” norāda attiecīgi, pirmkārt, uz tām izmaksām, par kurām tirgotājs, kas ir nodokļa maksātājs, ir saņēmis atlīdzību saistībā ar piegādes darījumu, uz kuru attiecas peļņas daļas režīms, un, otrkārt, uz tām, ko tas ir samaksājis piegādātājam, pērkot precī, kura vēlāk ir šīs piegādes priekšmets.
- 28 No tā izriet, ka jēdzienā “pirkuma cena” nav ietvertas izmaksas, kuras tirgotājs, kas ir nodokļa maksātājs, ir samaksājis nevis piegādātājam, bet gan trešām personām, tādējādi šajā pirkuma cenā nav iekļauts PVN, kas Valsts kasei samaksāts par tādas preces iegādi Kopienas iekšienē, kura vēlāk ir attiecīgā piegādes darījuma priekšmets.
- 29 Otrām kārtām, attiecībā uz PVN summu, kas attiecas uz peļņas daļu un kas saskaņā ar PVN direktīvas 315. panta pirmo daļu, kā atgādināts šī sprieduma 24. punktā, ir jāatskaita no peļņas daļas, kuru guvis tirgotājs, kas ir nodokļa maksātājs, jānorāda – kā to dara Vācijas valdība un kā ģenerālvokāts uzsvēris secinājumu 37. punktā –, ka šis PVN ir nodoklis, kurš tirgotājam, kas ir nodokļa maksātājs, ir jāmaksā par viņa veikto mākslas darbu pārdošanu. Savukārt minētais PVN nevar ietvert nodokli, kuru tirgotājs, kas ir nodokļa maksātājs, samaksājis par mākslas darbu iegādi Kopienas iekšienē un kurš attiecas uz šī [mākslas] darba iegādes cenu.
- 30 Ņemot vērā PVN direktīvas 312. un 315. panta, kā arī 317. panta pirmās daļas formulējumu, jāuzskata, ka PVN, kuru tirgotājs, kas ir nodokļa maksātājs, samaksājis par tāda mākslas darba iegādi Kopienas iekšienē, kurš ir vēlāk veiktas piegādes, uz ko attiecas peļņas daļas režīms, priekšmets, neietilpst šīs preces pirkuma cenā šīs direktīvas 312. panta 2. punkta izpratnē, tādējādi šī nodokļa summa nav jāizslēdz no šīs vēlākās piegādes nodokļa bāzes.
- 31 Tomēr gan *H. Mensing*, gan Eiropas Komisija būtībā uzskata, ka PVN direktīvas 312. un 315. panta, kā arī 317. panta pirmās daļas gramatiska interpretācija vien ir pretrunā šo tiesību normu mērķiem, kā arī to kontekstam. Komisija it īpaši norāda, ka tāda PVN direktīvas 312. panta interpretācija, saskaņā ar ko tāda mākslas darba pirkuma cena, kuru tirgotājs, kas ir nodokļa maksātājs, ir iegādājies no citā dalībvalstī reģistrēta piegādātāja saistībā ar šī priekšmeta iegādi Kopienas iekšienē, ietver PVN, kurš samaksāts par šo iegādi, ļautu izvairīties no dubultas aplikšanas ar nodokļiem, kā arī no konkurences izkropļojumiem neatkarīgi no tā, vai minētais priekšmets ticis iegādāts tajā pašā dalībvalstī, citā dalībvalstī vai trešā valstī.
- 32 Šajā ziņā, pirmām kārtām, ir taisnība, ka, pirmkārt, attiecībā uz PVN direktīvas mērķiem, no šīs direktīvas 4. apsvēruma izriet: tās mērķis ir ieviest PVN sistēmu, kas neizkropļo konkurences apstākļus un nekavē preču un pakalpojumu brīvu apriti. Turklāt atbilstoši minētās direktīvas 7. apsvērumam: pat ja likmes un atbrīvojumi nav saskaņoti pilnībā, kopējās PVN sistēmas mērķim vajadzētu būt konkurences neitralitātei, jo katras dalībvalsts teritorijā līdzīgām precēm un pakalpojumiem piemēro vienādu nodokli – neatkarīgi no ražošanas un izplatīšanas ķēdes garuma. Turklāt, kā Tiesa atgādinājusi 2018. gada 29. novembra spriedumā *Mensing* (C-264/17,



- EU:C:2018:968, 32. punkts un tajā minētā judikatūra), no pastāvīgās judikatūras izriet, ka nodokļu neitralitātes princips ir raksturīgs ar PVN direktīvu izveidotajai kopējai PVN sistēmai un ka šim principam tostarp ir pretrunā tas, ka pret saimnieciskās darbības subjektiem, kas veic vienādus darījumus, tiek piemērota atšķirīga attieksme PVN iekasēšanas jomā.
- 33 Otrkārt, konkrētāk – par peļņas daļas režīma mērķiem, Tiesa tik tiešām ir jau uzsvērusi, ka saskaņā ar PVN direktīvas 51. apsvērumu šī režīma, kas piemērojams lietotām precēm, mākslas darbiem, senlietām un kolekciju priekšmetiem, mērķis ir izvairīties no nodokļu dubultās uzlikšanas un konkurences izkropļojumiem attiecībā uz nodokļa maksātājiem (spriedums, 2018. gada 29. novembris, *Mensing*, C-264/17, EU:C:2018:968, 35. punkts).
- 34 Šādos apstākļos jāatgādina, ka saskaņā ar Tiesas pastāvīgo judikatūru Savienības tiesību normas interpretācija, ņemot vērā tās kontekstu un mērķi, nevar atņemt šīs tiesību normas skaidrajam un precīzajam formulējumam jebkādu lietderīgu iedarbību. Tādējādi, tā kā Savienības tiesību normas jēga nepārprotami izriet no tās formulējuma, Tiesa nevar atteikties no šīs interpretācijas (šajā nozīmē skat. spriedumus, 2006. gada 26. oktobris, Eiropas Kopiena, C-199/05, EU:C:2006:678, 42. punkts, un 2022. gada 20. septembris, VD un SR, C-339/20 un C-397/20, EU:C:2022:703, 71. punkts, kā arī tajā minētā judikatūra).
- 35 Šajā ziņā, lai gan nodokļu neitralitātes princips tik tiešām ir raksturīgs kopējai PVN sistēmai, kas izveidota ar PVN direktīvu, šis princips attiecībā uz vienlīdzības principa īpašu izpausmi Savienības atvasināto tiesību līmenī un īpašajā nodokļu jomā neļauj paplašināt šīs direktīvas normas piemērošanas jomu tādā veidā, kas būtu pretrunā tās skaidrajam formulējumam (šajā nozīmē skat. spriedumu, 2012. gada 15. novembris, *Zimmermann*, C-174/11, EU:C:2012:716, 50. punkts un tajā minētā judikatūra), kas, kā ģenerālvokāts uzsvēris secinājumu 61. punktā, var tikt grozīta tikai ar Savienības likumdevēja līdzdalību.
- 36 Otrām kārtām, nav strīda par to, kā būtībā norādījusi Komisija, ka PVN direktīvas 312. un 315. panta, kā arī 317. panta pirmās daļas gramatiskā interpretācija, kas minēta šī sprieduma 30. punktā, rada diferencētu nodokļu slogu piegādēm dalībvalstī atkarībā no tā, vai mākslas darbs šādi ir ticis iegādāts Kopienas iekšienē, to ir iegādājies tirgotājs, kas ir nodokļa maksātājs, tās pašas dalībvalsts teritorijā, vai arī tas ir importēts no trešās valsts.
- 37 Tomēr jākonstatē, ka šī situācija tieši izriet no piemērojamo tiesību normu formulējuma.
- 38 Proti, lai gan, kā norādīts šī sprieduma 30. punktā, tirgotāja, kurš ir nodokļa maksātājs, samaksātais PVN par tāda mākslas darba iegādi Kopienas iekšienē, kas ir vēlāk veiktas piegādes, uz kuru attiecas peļņas daļas režīms, priekšmets, neietilpst šo preču pirkuma cenā PVN direktīvas 312. panta 2. punkta izpratnē, PVN, kuru šis tirgotājs, kas ir nodokļa maksātājs, samaksājis par tāda mākslas darba iegādi dalībvalstī, kurš ir priekšmets vēlākam piegādes darījumam, uz ko tajā pašā dalībvalstī attiecas šis režīms, parasti šis tirgotājs, kurš ir nodokļa maksātājs, maksā tieši savam piegādātājam, kam principā tas ir jāsamaksā Valsts kasei saskaņā ar šīs direktīvas 193. pantu, tāpēc tas ietilpst jēdzienā “iepirkuma cena” minētās direktīvas 312. panta 2. punkta izpratnē.
- 39 Turklāt attiecībā uz tādu mākslas darbu piegādēm, kurus tirgotājs, kas ir nodokļa maksātājs, ir importējis pats, šīs pašas direktīvas 317. panta otrajā daļā ir skaidri paredzēts, ka pirkuma cena, kas jāņem vērā, aprēķinot peļņas daļu, ir vienāda ar nodokļa bāzi importam, kurai pieskaitīts PVN, kas maksājams vai samaksāts, importējot preces.

- 40 Atbilstoši šī sprieduma 34. punktā atgādinātajai judikatūrai Tiesa nevar atkāpties no šo tiesību normu skaidrā un precīzā formulējuma.
- 41 Šādos apstākļos un pašreizējā Savienības tiesību stāvoklī PVN direktīvas 312. un 315. pants, kā arī 317. panta pirmā daļa ir jāinterpretē tādējādi, ka PVN, ko tirgotājs, kurš ir nodokļa maksātājs, samaksājis par tāda mākslas darba iegādi Kopienas iekšienē, kura vēlākai piegādei saskaņā ar šīs direktīvas 316. panta 1. punktu tiek piemērots peļņas daļas režīms, ietilpst šīs piegādes nodokļa bāzē.

### ***Par pirmo jautājumu***

- 42 Ievērojot uz otro jautājumu sniegto atbildi, uz pirmo jautājumu nav jāatbild.

### **Par tiesāšanās izdevumiem**

- 43 Attiecībā uz pamatlietas pusēm šī tiesvedība izriet no tiesvedības, kas notiek iesniedzējtiesā, tāpēc tā lemj par tiesāšanās izdevumiem. Izdevumi, kas radušies, iesniedzot apsvērumus Tiesai, un kas nav minēto pušu izdevumi, nav atlīdzināmi.

Ar šādu pamatojumu Tiesa (pirmā palāta) nospriež:

**Padomes Direktīvas 2006/112/EK (2006. gada 28. novembris) par kopējo pievienotās vērtības nodokļa sistēmu 312. un 315. pants, kā arī 317. panta pirmā daļa**

**ir jāinterpretē tādējādi, ka**

**pievienotās vērtības nodoklis, ko tirgotājs, kurš ir nodokļa maksātājs, samaksājis par tāda mākslas darba iegādi Kopienas iekšienē, kura vēlākai piegādei saskaņā ar šīs direktīvas 316. panta 1. punktu tiek piemērots peļņas daļas režīms, ietilpst šīs piegādes nodokļa bāzē.**

[Paraksti]