



Сборник съдебна практика

ЗАКЛЮЧЕНИЕ НА ГЕНЕРАЛНИЯ АДВОКАТ
М. SZPUNAR
представено на 13 септември 2018 година¹

Дело C-264/17

Harry Mensing
срещу
Finanzamt Hamm

(Преюдициално запитване, отправено от Finanzgericht Münster (Финансов съд Мюнстер, Германия)

„Преюдициално запитване — Данъчни въпроси — Данък върху добавената стойност — Директива 2006/112/ЕО — Членове 314 и 316 — Специални режими — Данъчнозадължени дилъри — Режим за облагане на маржа на печалбата — Доставка на произведения на изкуството от техните автори или от правоприменниците им — Вътрешностни сделки — Право на приспадане на платения по получени доставки данък“

Въведение

1. Когато предмет на подлежаща на облагане с данък върху добавената стойност (наричан по-нататък „ДДС“) сделка са стоки, в чиято цена вече се съдържа, без възможност за приспадане, ДДС, платен на предходните етапи от икономическия оборот, както често се наблюдава при стоките, пускани повторно в обращение, например произведения на изкуството, обичайният механизъм за данъчно облагане не осигурява прилагането на основния принцип на този данък, а именно неговия неутралитет по отношение на данъчнозадължените лица. Поради това законодателят на Съюза въвежда специален режим на данъчно облагане, който дава възможност с данък да се облага само маржът на печалбата на данъчнозадълженото лице, тоест добавената стойност, генерирана на съответния етап от оборота. Макар обаче приложимите разпоредби от правото на Съюза, разглеждани самостоятелно, да изглеждат напълно ясни, съвместното им прилагане невинаги води до постигане на заложената цел. Представлява ли обаче това достатъчно основание за неприлагането на тези разпоредби в определени случаи? На този въпрос Съдът ще трябва да даде отговор по настоящото дело.

¹ Език на оригиналния текст: полски.

Правна рамка

Правото на Съюза

2. В съответствие с член 2, параграф 1 от Директива 2006/112/ЕО на Съвета от 28 ноември 2006 година относно общата система на данъка върху добавената стойност²:

„Следните сделки подлежат на облагане с ДДС:

- а) възмездната доставка на стоки на територията на дадена държава членка от данъчнозадължено лице, действащо в това си качество;
- б) възмездното вътреобщностно придобиване на стоки на територията на държава членка от:
 - и) данъчнозадължено лице в това си качество, или данъчно незадължено юридическо лице, където продавачът е данъчнозадължено лице, действащо в това си качество, което не отговаря на условията за освобождаване на малки предприятия, предвидени в членове 282—292, и което не е обхванато от член 33 или 36;

[...]

[...]

- г) вносът на стоки“.

3. Член 14, параграф 1 от тази директива дефинира доставката на стоки като „прехвърлянето на правото за разпореждане с материална вещ като собственик“.

4. На свой ред член 20, първа алинея от същата директива съдържа дефиниция за вътреобщностно придобиване на стоки, съгласно която:

„Вътреобщностно придобиване на стоки“ означава придобиването на правото на разпореждане като собственик на движима материална вещ, изпратен[а] или превозен[а] до лицето, придобиващо стоките от или от името на продавача, или от лицето, придобиващо стоките в държава членка, различн[а] от тази, в която е започнало изпращането или превоз[ът] на стоките“.

5. Съгласно член 138, параграф 1 от Директива 2006/112:

„Държавите членки освобождават доставката на стоки, изпратени или превозени до местоназначение извън съответната им територия, но на територията на Общността, от или за сметка на продавача или клиента, придобиващ стоките за друго данъчнозадължено лице или за данъчно незадължено юридическо лице, действащо в това си качество в държава членка, различна от тази, в която е започнало изпращането или превоза на стоката“.

² ОВ L 347, 2006 г., стр. 1; Специално издание на български език, 2007 г., глава 9, том 3, стр. 7, изменена с Директива 2013/61/ЕС на Съвета от 17 декември 2013 г., ОВ L 353, 2013 г., стр. 5.

6. Член 168 от тази директива предвижда:

„Доколкото стоките и услугите се използват за целите на облагаемите сделки на данъчнозадължено лице, същото има правото, в държава членка, в която извършва тези сделки да приспадне следното от дължимия данък върху добавената стойност, който то е задължено да плати:

а) дължимия или платен ДДС в тази държава членка по отношение на доставката за него на стоки или услуги, извършена или която предстои да бъде извършена от друго данъчнозадължено лице;

[...]

в) дължимия ДДС по отношение на вътреобщностни придобивания на стоки в съответствие с член 2, параграф 1, буква б), [подточка] i);

[...]

д) дължимия или платен ДДС по отношение на вноса на стоки в тази държава членка“.

7. Съгласно член 169, буква б) от тази директивата:

„В допълнение към приспадането, посочено в член 168, данъчнозадълженото лице има право да приспадне ДДС, посочен там, доколкото стоките и услугите се използват за целите на следното:

[...]

б) сделки, освободени в съответствие с член 138 [...]“.

8. Дял XII, глава 4 от Директива 2006/112 урежда специални режими за стоки втора употреба, произведения на изкуството, колекционерски предмети и антикварни предмети. Според член 311, параграф 1, точки 2 и 5 от тази директива:

„За целите на настоящата глава и без да се засягат други разпоредби на Общността, се прилагат следните дефиниции:

[...]

2) „произведения на изкуството“ са предметите, изброени в приложение IX, част А;

[...]

5) „данъчнозадължен дилър“ означава всяко данъчнозадължено лице, което в процеса на икономическата си дейност и с цел да ги препродаде, закупува, или прилага за целите на своята дейност, или внася, стоки втора употреба, произведения на изкуството, колекционерски предмети и антикварни предмети независимо от това, дали данъчнозадълженото лице действа от свое собствено име или от името на друго лице, в съответствие с договор, по който е дължима комисиона за покупката или продажбата;

[...]“.

9. Раздел 2 от тази глава от Директива 2006/112 урежда в подраздел 1 режим за облагане на маржа на печалбата на данъчнозадължените дилъри. В съответствие с членове 312—317 и 319 от тази директива:

„Член 312

За целите на настоящия раздел се прилагат следните дефиниции:

1. „продажна цена“ означава всичко, което съставлява насрещната престация, получена, или която ще бъде получена от данъчнозадължения дилър от клиента или от трето лице, включително субсидии, пряко свързани със сделката, данъци, мита, налози и такси, съпътстващи разходи, като разходи за комисионни, опаковка, превоз и застраховка, начислявани от данъчнозадължения дилър на клиента, но без сумите, посочени в член 79;
2. „покупна цена“ означава всичко, което съставлява насрещната престация за целите на точка 1, която доставчикът е получил или ще получи от данъчнозадължения дилър.

Член 313

1. По отношение на доставката на стоки втора употреба, произведения на изкуството, колекционерски предмети и антикварни предмети, извършвана от данъчнозадължени дилъри, държавите членки прилагат специален режим за данъчно облагане на маржа на печалбата, получена от данъчнозадължения дилър в съответствие с разпоредбите на настоящия подраздел.

[...]

Член 314

Режимът за облагане на маржа на печалбата се прилага по отношение на доставките от данъчнозадължен дилър на стоки втора употреба, произведения на изкуството, колекционерски предмети и антикварни предмети, когато тези стоки са му били доставени в рамките на Общността от едно от следните лица:

- а) данъчно незадължено лице;
- б) друго данъчнозадължено лице, доколкото доколкото доставката на стоки от това данъчнозадължено лице е освободена от данък в съответствие с член 136;
- в) друго данъчнозадължено лице, доколкото доколкото доставката на стоки от това данъчнозадължено лице е обхваната от режима за освобождаване от данък на малки предприятия, предвиден в членове 282—292 и е свързана с дълготрайни активи;
- г) друг данъчнозадължен дилър, доколкото ДДС се прилага по отношение на доставката на стоки от този друг данъчнозадължен дилър в съответствие с настоящия режим за маржа на печалбата.

Член 315

Данъчната основа по отношение на доставката на стоки, както е посочено в член 314, е маржът на печалбата, получена от данъчнозадължения дилър, минус размера на ДДС върху маржа на печалбата.

Маржът на печалбата на данъчнозадължения дилър е равен на разликата между продажната цена, начислена от данъчнозадължения дилър за стоките и покупната цена.

Член 316

1. Държавите членки дават на данъчнозадължените дилъри правото на избор дали да прилагат режима за облагане на маржа на печалбата по отношение на следните сделки:

- а) доставката на произведения на изкуството, колекционерски предмети или антикварни предмети, които самият данъчнозадължен дилър е внесъл;
- б) произведения на изкуството, доставени на данъчнозадължения дилър от техните автори или от правоприемниците им.
- в) произведения на изкуството, доставени на данъчнозадължения дилър от данъчнозадължено лице, различно от данъчнозадължен дилър, когато за тази доставка се прилага намалената ставка съгласно член 103.

[...]

Член 317

Ако данъчнозадължен дилър упражни правото на избор съгласно член 316, данъчната основа се определя в съответствие с член 315.

По отношение на доставката на произведения на изкуството, колекционерски предмети или антикварни предмети, които данъчнозадълженият дилър е внесъл лично, покупната цена, която се взема предвид при изчисляването на маржа на печалбата, е равна на данъчната основа за вноса, определена в съответствие с членове 85—89, плюс ДДС, дължим или платен върху вноса.

[...]

Член 319

Данъчнозадълженият дилър може да прилага общите данъчни режими за всяка доставка, обхваната от режима за облагане на маржа на печалбата“.

10. Правилата за прилагане на правото за приспадане на платения по получени доставки ДДС по отношение на данъчнозадължени дилъри са определени в членове 320 и 322 от Директива 2006/112. Те гласят:

„Член 320

1. Когато данъчнозадълженият дилър прилага общите данъчни режими по отношение на доставката на произведения на изкуството, колекционерски предмети или антикварни предмети, които данъчнозадължения дилър е внесъл лично, същият има право да приспадне от дължимия от него ДДС, платения при вноса ДДС.

Когато данъчнозадълженият дилър прилага общите данъчни режими по отношение на доставката на произведение на изкуството, доставено му от неговия автор, от правоприемниците на същия, или от данъчнозадължено лице, различно от данъчнозадължен дилър, той има право да приспадне от дължимия от него ДДС, дължимия или платен ДДС по отношение на доставеното му произведение на изкуството.

[...]

Член 322

Дотолкова, доколкото стоките се използват [за] доставки, извършвани от него, които са обект на режима за облагане на маржа на печалбата, данъчнозадълженият дилър [не може да] приспада следните [суми] от ДДС, дължим от него:

- а) ДДС, дължим или платен за произведения на изкуството, колекционерски предмети или антикварни предмети, които самият данъчнозадължен дилър е внесъл;
- б) ДДС, дължим или платен за произведения на изкуството, доставени на данъчнозадължения дилър от техния автор или от правоприемниците му.
- в) ДДС, дължим или платен за произведения на изкуството, които са или ще бъдат доставени на данъчнозадължения дилър от данъчнозадължено лице, различно от данъчнозадължен дилър“.

11. Накрая, в съответствие с член 342 от споменатата директива:

„Държавите членки могат да предприемат мерки относно правото за приспадане, за да гарантират, че данъчнозадължените дилъри, обхванати от специални режими, както са предвидени в раздел 2, не се ползват от неоснователни предимства или не понасят неоснователни щети“.

Германското право

12. Режимът за облагане на маржа на печалбата на данъчнозадължените дилъри е транспониран в германското право с член 25а от Umsatzsteuergesetz (Закон за данъка върху оборота, наричан по-нататък „UStG“). Тази разпоредба предвижда по-специално:

„1. Доставки по смисъла на член 1, параграф 1, точка 1 на движими материални вещи се облагат съгласно следващите разпоредби (режим за облагане на маржа на печалбата), когато са изпълнени следните предпоставки:

1. Търговецът е дилър. За дилър се счита лице, което по занятие търгува с движими материални вещи или предлага такива вещи на публичен търг от свое име.
2. Вещите са били доставени на дилъра на територията на Общността. За тази доставка:
 - а) не е бил дължим данък или той не е бил начислен по член 19, параграф 1, или
 - б) е бил приложен режим за облагане на маржа на печалбата.

[...]

2. Най-късно при подаването на първата справка-декларация за дадена календарна година дилърът може да декларира при данъчната служба, че от началото на посочената година прилага режима за облагане на маржа на печалбата и за следните вещи:

[...]

2. произведения на изкуството, когато тяхната доставка на дилъра е била облагаема и не е била извършена от дилър.

[...]

3. Оборотът се определя въз основа на размера на разликата между продажната и покупната цена на вещта [...]. В случаите по параграф 2, първо изречение, точка 2, покупната цена включва данък върху оборота, начислен от доставчика.

[...]

5. [...] Като изключение от член 15, параграф 1 в случаите по параграф 2 дилърът няма право да приспада като данъчен кредит данъка върху оборота при внос, посочения отделно във фактурата данък, нито дължимия на основание член 13b, параграф 5 данък.

[...]

7. Прилагат се следните специални правила:

1. Режимът за облагане на маржа на печалбата не се прилага

- a) за доставките на вещь, придобита от дилъра в рамките на Общността, ако към доставката на вещта на дилъра е било приложено освобождаване от облагане за вътрешнообщностни доставки другаде на територията на Общността.

[...]“.

Фактически обстоятелства и ход на производството

13. Harry Mensing е данъчнозадължен дилър по смисъла на член 311, параграф 1, точка 5 от Директива 2006/112 и член 25а, параграф 1, точка 1 от UStG. Той осъществява дейност в областта на търговията с произведения на изкуството на различни места на територията на Германия. През данъчната 2014 г. придобива включително произведения на изкуството от автори в други държави членки. Тези доставки са освободени от ДДС в държавите членки по произход, а Н. Mensing плаща във връзка с тях данък за вътреобщностно придобиване. За платения на това основание данък не е упражнил право на приспадане.

14. В началото на 2014 г. Н. Mensing подава декларация във Finanzamt Hamm (данъчна служба Хам, Германия) за прилагане на режима за облагане на маржа на печалбата по отношение на придобитите от автори произведения на изкуството. Данъчният орган обаче не му признава правото да приложи този режим по отношение на произведения на изкуството, придобити от автори от други държави членки, позовавайки се на член 25а, параграф 7, точка 1, буква а) от UStG и с оглед на това увеличава размера на дължимия от него ДДС с 19 763,31 EUR.

15. След неуспешно обжалване по административен ред Н. Mensing обжалва решението на данъчна служба Хам пред Finanzgericht Münster (Финансов съд Мюнстер, Германия). Поради съмнения относно съответствието на член 25а, параграф 7, точка 1, буква а) от UStG с правото на Съюза, както и относно съотношението между членове 314 и 316 от Директива 2006/112 посоченият съд решава да спре производството и да отправи до Съда следните преюдициални въпроси:

„1) Трябва ли член 316, параграф 1, буква б) от Директива [2006/112] да се тълкува в смисъл, че данъчнозадължени дилъри могат да прилагат режима за облагане на маржа на печалбата и спрямо вътрешнообщностната доставка на произведения на изкуството, извършена от техния автор или неговия правоприменник, които не са лица, попадащи под действието на член 314 от Директивата за ДДС?

2) Ако отговорът на първия въпрос е положителен: необходимо ли е съгласно член 322, буква б) от Директива [2006/112] данъчнозадълженият дилър да бъде лишен от правото да приспада данъка за вътрешнообщностното придобиване на произведения на изкуството, ако няма национална разпоредба, съдържаща съответно правило в този смисъл?“.

16. Преюдициалното запитване постъпва в Съда на 17 май 2017 г. Писмени становища са представили: Н. Mensing, германското правителство и Европейската комисия. Същите страни се представляват и в съдебното заседание на 14 юни 2018 г.

Анализ

По първия преюдициален въпрос

17. С първия преюдициален въпрос запитващата юрисдикция иска да изясни дали данъчнозадълженият дилър има право да се ползва от режима за облагане на маржа на печалбата по член 316, параграф 1, буква б) от Директива 2006/112 по отношение на продажбата на произведения на изкуството, които е придобил от автори или техните правоприменници от други държави членки, които не попадат в категорията лица, посочени в член 314 от тази директива. Този въпрос всъщност съдържа два правни проблема. Първият е относно съотношението между членове 314 и 316 от Директива 2006/112. Вторият проблем е дали режимът за облагане на маржа на печалбата може да намери приложение относно продажбата на произведения на изкуството, придобити от данъчнозадължения дилър от субекти от други държави членки, които са данъчнозадължени лица.

Съотношението между членове 314 и 316 от Директива 2006/112

18. В мотивите на преюдициалното запитване запитващата юрисдикция изяснява, че според нея член 314 от Директива 2006/112 урежда изчерпателно приложното поле на режима за облагане на маржа на печалбата. С други думи, според тази юрисдикция режимът за облагане на маржа на печалбата може да се прилага само за стоки, придобити от субекти, отговарящи на условията, определени в член 314 от тази директива или едновременно в членове 314 и 316. Разглеждано в този смисъл, съотношението между членове 314 и 316 от Директива 2006/112 би обосновоало съдържащото се в член 25, параграф 7, точка 1, буква а) от UStG изключване от режима за облагане на маржа на печалбата на стоките, които данъчнозадълженият дилър е придобил от субект от друга държава членка, който се е възползвал от освобождаване с право на приспадане на платения по получени доставки ДДС съгласно предвиденото за вътреобщностните доставки на стоки в член 138, параграф 1 от Директива 2006/112 във връзка с член 169, буква б). Субектите, изброени в член 314 от тази директива, обаче не се ползват от такова освобождаване с право на приспадане.

19. Струва ми се обаче, че това разбиране за съотношението между членове 314 и 316 от Директива 2006/112 не е основателно.

20. Преди всичко, то не произтича по никакъв начин от текста на тези разпоредби. Въвеждащото изречение в член 314 от посочената директива гласи, че режимът за облагане на маржа на печалбата „се прилага“ в посочените в този член случаи. Това означава, че този режим се прилага автоматично, ако са налице изброените обстоятелства³. Член 316, параграф 1 от Директивата обаче предоставя на данъчнозадължения дилър „правото на избор дали да

³ С уговорката, че данъчнозадълженото лице може да прилага общите данъчни режими по ДДС на основание член 319 от Директива 2006/112.

прилага[...] режима за облагане на маржа на печалбата“ в случаите, изброени в тази разпоредба, различни от случая, попадащ под действието на член 314. В текста на тези разпоредби няма никакви указания, че правото на прилагане на режима за облагане на маржа на печалбата на основание член 316, параграф 1 от Директива 2006/112 се обуславя от изпълнението на предпоставките по член 314. Тъкмо обратното, от текста следва според мен, че според законодателя правото по член 316, параграф 1 от тази директива е допълнително спрямо основното приложно поле на режима за облагане на маржа на печалбата, определено в член 314. Следователно член 316 разширява евентуалното приложно поле на този режим, предоставяйки решението по този въпрос на данъчнозадълженото лице.

21. Комисията излага мотиви за това разрешение в становището си по настоящото дело. Тя изяснява, че основна цел при въвеждането на режима за облагане на маржа на печалбата е било избягването на двойното данъчно облагане на стоки, в чиято цена на придобиване от данъчнозадължения дилър вече е бил включен ДДС, платен от продавача на по-ранните етапи от оборота без право на приспадане.

22. Тъй като субектите, изброени в член 314, нямат право да приспадат платения по получени доставки данък, те понасят икономическата му тежест, поради което естествено включват стойността му в цената на стоката при нейната продажба. Ако такава стока при продажба от данъчнозадължен дилър се облагаше по общия ред, данъчна основа би била общата продажна цена, като в данъчната основа би се включвала и стойността на заплатения на предходните етапи от оборота данък, което би довело до двойно данъчно облагане (до „данък върху данъка“). Прилагането на режима за облагане на маржа на печалбата, в рамките на който данъчна основа е само маржът на печалба, тоест добавената стойност, генерирана на етапа на сделките, сключвани от данъчнозадължения дилър, позволява да се избегне подобно двойно данъчно облагане.

23. Невинаги обаче е възможно или целесъобразно точното установяване по отношение на кои продавани от данъчнозадължения дилър стоки ДДС е бил приспаданат на предходните етапи от оборота и по отношение на кои не е бил. Освен това той може да е бил приспаданат само частично или е можело стоките изобщо да не подлежат на облагане, което допълнително усложнява случая. С оглед на това законодателят е предвидил автоматично прилагане на режима за облагане на маржа на печалбата в случаите, в които ДДС не е можел да бъде приспаданат на предходните етапи от оборота, било защото продавачът не е данъчнозадължено лице, било защото продажбата е била освободена без право на приспадане на платения по получени доставки ДДС. Това е действащата уредба по член 314 от Директива 2006/112. За сметка на това в някои други случаи, както следва да се предполага поради съображения за административна рационализация, законодателят предоставя на данъчнозадължения дилър факултативна възможност за прилагането на режима за облагане на маржа на печалбата (понастоящем в член 316 от Директива 2006/112). Поради това член 316 от Директива 2006/112 е самостоятелен и допълнителен спрямо член 314.

24. Тълкуването на член 316 от посочената директива, в съответствие с което прилагането му би било обусловено от изпълнението на съдържащите се в член 314 предпоставки, би било в несъответствие и със систематиката и логиката на правилата относно режима за облагане на маржа на печалбата.

25. Възможно е да се предположи ограничаването на кръга от субекти, попадащи под действието на член 316, параграф 1, буква б) от Директива 2006/112, до тези, които едновременно попадат под действието и на член 314. Това преди всичко биха били автори или техни правоприменници, които не са данъчнозадължени лица (член 314, буква а), или пък, по-скоро по изключение, автори или техни правоприменници, които са данъчнозадължени лица,

но чиито доставки се извършват при обстоятелствата по член 314, букви б) и в)⁴.

26. Едновременното изпълнение на предпоставките по член 314 и по член 316 обаче е невъзможно по отношение на член 316, параграф 1, букви а) и в).

27. Член 316, параграф 1, буква а) от Директива 2006/112 се отнася до стоки, внесени пряко от данъчнозадължения дилър. Въвеждащото изречение на член 314 обаче посочва стоки, които са били „доставени в рамките на Общността“ на такова данъчнозадължено лице. Следователно член 314 предварително изключва възможността да бъде приложен за вносни стоки. Това означава, че в случая на стоки с произход извън териториалното приложно поле на общата система на ДДС, е невъзможно да се говори за данък, платен на предходните етапи от оборота и съдържащ се в цената на такава стока. От гледна точка на системата за ДДС цената на вносната стока винаги е цена „без ДДС“.

28. На свой ред член 316, параграф 1, буква в) е относно произведения на изкуството, доставени на данъчнозадължения дилър, „когато за тази *доставка* се прилага намалената ставка“ на ДДС⁵. Тъй като става дума за прилагането на намалената ставка на данъка не по отношение на стоките, а на доставките, според мен това изключва прилагането на тази разпоредба за доставки, които поначало не подлежат на облагане (член 314, буква а) или освободени от данък (член 314, букви б) и в).

29. Както следва от изложеното, съвместното прилагане на член 314 и член 316, параграф 1, букви а) и в) от Директива 2006/112 е невъзможно. При това положение тълкуването, в съответствие с което член 314 от посочената директива би се прилагал съвместно само с член 316, параграф 1, буква б), според мен не е логично.

30. Поставянето като условие за прилагане на член 316, параграф 1 от тази директива да са изпълнени предпоставките по член 314 не може да бъде оправдано и по целесъобразност. Изпълнението на предпоставките по член 314 от Директивата води до автоматично прилагане на режима за облагане на маржа на печалбата. Какъв би бил смисълът на данъчнозадължения дилър да се даде право да приложи този режим в някои случаи, които така и така биха попаднали под действието на член 314? Може би това следва да се счита за някакъв вид предоставяне на права по избор под формата на изключване, от вида „opt-out“, но възможността за „opt-out“, тоест да не се прилага режимът за облагане на маржа на печалбата, вече е предвидена в член 319 от Директива 2006/112, докато член 316 от нея изрично е бил замислен като предоставящ права по избор под формата на включване, „opt-in“.

31. Накрая, поставянето като условие за прилагане на член 316 от Директива 2006/112 да са изпълнени предпоставките по член 314 би лишило от смисъл член 322 от същата. Тази разпоредба лишава данъчнозадължения дилър от право да приспада платения по получени доставки данък за стоките, които продава в рамките на режима за облагане на маржа на печалбата, в три случая, описани в член 316, параграф 1. Член 322, буква а) в този смисъл се отнася за вноса (член 316, параграф 1, буква а), член 322, буква б) се отнася за придобиването на произведения от автора или негов правоприемник (член 316, параграф 1, буква б), а член 322, буква в) се отнася за придобиването на произведения от други данъчнозадължени лица при прилагане на намалена ставка (член 316, параграф 1, буква в).

4 Прилагането на член 314, буква г) би било естествено изключено, тъй като не е възможно осъществяването на дейност едновременно в качеството на автор или негов правоприемник и данъчнозадължен дилър.

5 Курсивът е мой.

32. Член 314 от Директива 2006/112 обаче изключва самото съществуване на платен по получени доставки данък, тъй като се отнася за доставки, които или поначало не подлежат на облагане с ДДС, или са освободени от този данък⁶. Поради това, ако прилагането на член 316, параграф 1 от посочената директива зависеше от изпълнението на предпоставките по член 314, член 322 би се оказал безпредметен. Дори ако изкуствено за прилагането само на член 316, параграф 1, буква б) се постави като условие да бъдат изпълнени тези предпоставки, това пак би лишило от смисъл поне член 322, буква б).

33. С оглед на изложените съображения считам, че член 316, параграф 1 от Директива 2006/112 трябва да се тълкува в смисъл, че прилагането му не зависи от изпълнението на предпоставките, посочени в член 314.

Възможност за прилагане на режима за облагане на маржа на печалбата на основание член 316, параграф 1, буква б) от Директива 2006/112 за стоки, придобити от данъчнозадължения дилър от субекти от други държави членки

34. В становището си по настоящото дело германското правителство мотивира изключването на прилагането на режима за облагане на маржа на печалбата по отношение на произведения на изкуството, придобити от данъчнозадължения дилър от субекти от други държави членки, които са се ползвали от освобождаване за вътреобщностната доставка по член 25а, параграф 7, точка 1 от UStG. В подкрепа на тезата си правителството привежда три довода.

– Довод, свързан с целта на режима за облагане на маржа на печалбата

35. Според германското правителство при доставка на произведения на изкуството на данъчнозадължен дилър от субекти от други държави членки с освобождаване като вътреобщностна доставка облагането с ДДС на по-нататъшната продажба от данъчнозадължения дилър на такива произведения по общия ред не би довело до двойно данъчно облагане, тъй като в покупната цена на произведението, заплатена от данъчнозадължения дилър, няма да бъде включен никакъв данък, а данъкът за вътреобщностно придобиване би подлежал на приспадане. Поради това прилагането в тези случаи на режима за облагане на маржа на печалбата не би постигнало целта на този режим, която съгласно съображение 51 от Директива 2006/112 е предотвратяването на двойното данъчно облагане и нарушаването на конкуренцията между данъчнозадължени лица.

36. Аз обаче не споделям тази аргументация поради съображения, донякъде сходни с тези, които изложих в частта относно съмненията на запитващата юрисдикция относно съотношението между членове 314 и 316 от Директива 2006/112 (вж. т. 20—32 от настоящото заключение).

37. Действително, в случаите по член 316, параграф 1 от посочената директива прилагането на общите правила за данъчно облагане с ДДС, тоест облагането на цялата стойност на сделката с право на приспадане на платения по получени доставки данък, не би довело до двойно данъчно облагане. Това обаче се отнася не само за стоките, придобивани от субекти от други държави членки, а за всички случаи, попадащи под действието на член 316, параграф 1 от Директива 2006/112.

⁶ С изключение на случая по член 314, буква г), но той няма връзка с никой от случаите по член 316, параграф 1.

38. От гледна точка на ДДС вътреобщностната доставка е обичайна, облагаема доставка на стока. Единствената разлика се състои в това, че посредством освобождаването, предвидено в член 138, параграф 1 от тази директива, и едновременното облагане на вътреобщностното придобиване на стоки на основание на член 2, параграф 1, буква б), данъчната компетентност преминава от държавата на продажбата към държавата на покупката. Следователно в действителност освобождаването на вътреобщностните доставки не е освобождаване от данък, каквото е освобождаването, предвидено в член 136 от посочената директива, а само преминаване на данъчното облагане към друга държава членка. Този вид освобождаване от данък се определя понякога като облагане с нулева ставка.

39. От гледна точка на данъчнозадължените лица това освобождаване не променя кой знае какво. Продавачът доставя стоката по цена „без данък“ и няма задължение да внесе данък в данъчната администрация, но запазва правото си да приспадне платения по получени доставки данък за стоките и услугите, използвани за целите на извършената от него вътреобщностна доставка (член 169, буква б) от Директива 2006/112). На свой ред купувачът не плаща на продавача включен в цената на придобиваната стока данък, както е при доставката на територията на една и съща държава членка, а на данъчния орган. Едновременно с това обаче придобива правото да приспадне този данък като платен по получени доставки, разбира се, при условие че използва придобитата стока за облагаемата си дейност.

40. По подобен начин изглежда механизмът за данъчно облагане при внос на стоки. Вносителят плаща цената на стоката, в която не е включен никакъв ДДС (по смисъла на Директива 2006/112), тъй като тази стока е с произход извън териториалното приложно поле на общата система на ДДС. Освен това вносителят внася в данъчната администрация ДДС върху вноса, едновременно с което придобива право да го приспадне като платен по получени доставки данък.

41. Поради това не възниква проблем във връзка с двойното данъчно облагане, независимо дали става дума за внесени произведения, придобити на територията на една и съща държава членка, или пък от субект от друга държава членка (тоест чрез вътреобщностно придобиване). Ако следователно се приеме, че двойното данъчно облагане при прилагане на общия ред за облагане с ДДС е условие за прилагане на режима за облагане на маржа на печалбата, целият член 316 от Директива 2006/112 би се оказал безпредметен, както и в някои случаи член 322 от нея, чийто смисъл се изразява в това, че съществува платен по получени доставки данък, който евентуално може да се приспадне, което е невъзможно за стоки, доставката на които е освободена (в тесния смисъл на понятието) или не подлежи на облагане⁷.

42. Целта на член 316 от Директива 2006/112 не е предотвратяване на двойното данъчно облагане, а както изяснява Комисията в своето становище, избягването на извънредни административни тежести за данъчнозадължените дилъри, каквито биха били свързаните с необходимостта във всеки отделен случай да се установява и доказва дали цената на произведение на изкуството включва платен на предходните етапи от оборота ДДС и в какъв размер. Към тези административни тежести се числи и задължението на данъчнозадължения дилър да води два вида отчетност, когато продава стоки, облагани както по режима за облагане на маржа на печалбата, така и по общия ред. Това задължение произтича пряко от член 324 от Директива 2006/112.

⁷ Не съм съгласен с твърдението на германското правителство, че текстът на член 316, параграф 1, буква б) от Директива 2006/112 допуска прилагането му, независимо дали доставката на произведението на изкуството на дилъра е била освободена или облагаема. Случаите на освободени и необлагаеми доставки се уреждат от член 314 от посочената директива, докато член 316 от нея урежда облагаемите доставки, при които данъчното задължение може да възниква на страната на продавача (национална доставка) или на купувача (вътреобщностно придобиване и внос).

43. С оглед и на това съображение намирам за неубедителен довода на германското правителство, че условията за прилагане на режима за облагане на маржа на печалбата като изключение от общите правила за данъчно облагане трябва да се тълкуват стриктно. Правилото за стриктно тълкуване на изключенията не може да доведе до пълното им лишаване от смисъл, което да ги направи безпредметни.

44. Жалбоподателят в главното производство твърди, че целта на член 316 от Директива 2006/112 е преди всичко да се запази привилегированото данъчно третиране на определени стоки, предвидено в член 103 от тази директива. Тази разпоредба дава възможност за облагане с намалена ставка на произведения на изкуството, колекционерски предмети и антикварни предмети при внос, а за произведенията на изкуството и при доставка от техните автори или от правоприемниците на последните. Съгласно член 94, параграф 1 от споменатата директива тази намалена ставка намира приложение и по отношение на вътреобщностното придобиване на произведения на изкуството, доставяни от авторите или техните правоприемници.

45. Не изключвам, че тази цел е била едно от съображенията за въвеждането на член 316 от Директива 2006/112, макар че трябва да се отбележи, че докато прилагането на член 103 от тази директива е факултативно за държавите членки, то прилагането на член 316 от нея е задължително за тях. Така или иначе целта на член 316 от Директива 2006/112, за разлика от член 314 от нея, не е предотвратяването на двойното данъчно облагане.

46. В допълнение следва да се отбележи, че докато член 316, параграф 1, буква б) от Директива 2006/112 не избягва риска от двойно данъчно облагане, тъй като такъв риск не съществува, то прилагането на тази разпоредба при доставки на територията на страната едновременно с отказа да бъде приложена при вътреобщностно придобиване би могло да доведе до нарушаването на конкуренцията между данъчнозадължени лица. Това е така, понеже някои данъчнозадължени дилъри биха се оказали лишени от възможността да се възползват от режима за облагане на маржа на печалбата, въпреки че в други отношения биха се намирали в сходно положение с данъчнозадължени дилъри, придобиващи произведения на изкуството на територията на същата държава членка.

47. С оглед на изложените съображения считам, че доводът, основаващ се на липсата на риск от двойно данъчно облагане, не обосновава отказа да се приложи член 316, параграф 1, буква б) от посочената директива по отношение на произведения на изкуството, придобити от данъчнозадължен дилър от субекти от други държави членки.

– *Довод, свързан с липсата на възможност за включване в покупната цена на ДДС на основание вътреобщностно придобиване*

48. Германското правителство също обръща внимание, че за разлика от разпоредбите, отнасящи се до стоките, внасяни от данъчнозадължените дилъри, където член 317, втора алинея изисква в покупната цена да се включи ДДС върху вноса, в Директива 2006/112 липсва аналогична разпоредба относно ДДС върху вътреобщностното придобиване. Според германското правителство това свидетелства, че при изготвянето на разпоредбата на член 316 от тази директива законодателят на Съюза не е имал намерение в обхвата на въведената от нея уредба да попаднат произведения на изкуството, придобивани от данъчнозадължени дилъри от субекти от други държави членки.

49. Действително, липсата на разпоредба относно вътреобщностното придобиване, отговаряща на член 317, втора алинея от Директива 2006/112, със сигурност е проблемна. Това е така, тъй като за произведения на изкуството, придобивани от данъчнозадължен дилър от субекти от други държави членки, трябва да намерят приложение общите правила, произтичащи от член 315 от тази директива във връзка с член 317, първа алинея. В съответствие с тези

разпоредби всъщност маржът на печалбата, който е данъчна основа по режима за облагане на маржа на печалбата, представлява разликата между продажната цена на стоката, определена от данъчнозадължения дилър, и цената, на която той е придобил тази стока от доставчика. Член 312, точка 2 от тази директива пък определя покупната цена като всичко, което съставлява насрещната престация, която доставчикът е получил от данъчнозадължения дилър.

50. Следователно тези разпоредби се прилагат за произведения на изкуството, придобити от данъчнозадължен дилър както на територията на една и съща държава членка, така и чрез вътреобщностно придобиване. И в двата случая прилагането на тези разпоредби обаче има различни последици.

51. При придобиване на територията на една държава членка в насрещната престация, която доставчикът получава от данъчнозадължения дилър, се включва и начисленият и събран от доставчика ДДС в случаите, в които доставката не е освободена, и следователно по-специално в случаите, попадащи под действието на член 316, параграф 1, буква б) от Директива 2006/112. Цената при продажба на стоката от данъчнозадължения дилър след това е равна на покупната цена (включваща ДДС), увеличена с маржа на печалбата. Следователно маржът на печалбата не покрива стойността на ДДС, платен от данъчнозадължения дилър, въпреки че този данък се отразява на общия размер на цената на продаваната от него стока.

52. По-различно е в случай на вътреобщностно придобиване, тъй като данъчнозадълженият дилър ще плати цена без ДДС, тъй като вътреобщностната доставка е освободена от данък по силата на член 138, параграф 1 от Директива 2006/112. Данъчнозадълженият дилър обаче е задължен да внесе данък при вътреобщностно придобиване на основание член 2, параграф 1, буква б), подточка i) от тази директива, като по силата на член 322, буква б) от нея за него не възниква право да приспадне този данък. Поради това данъчнозадълженият дилър трябва да включи размера на този данък в цената на стоката, когато я продава. Размерът на данъка обаче не е част от покупната цена по смисъла на член 312, точка 2 от посочената директива. С оглед на това той увеличава маржа на данъчнозадължения дилър, изчислен в съответствие с член 315, втора алинея.

53. Поради това размерът на платения от данъчнозадължения дилър ДДС при вътреобщностното придобиване се включва в данъчната основа на извършената от него сделка по продажба. Това води до двойно данъчно облагане („данък върху данъка“), което именно режимът за облагане на маржа на печалбата е следвало да не допусне в съответствие със съображение 51 от Директива 2006/112. При стоките, внесени от данъчнозадължен дилър, такова двойно данъчно облагане не допуска член 317, втора алинея от посочената директива, който при изчисляване на маржа на печалбата изисква от продажната цена да се приспадне данъчната основа при внос (тоест покупната цена при вноса) заедно с ДДС върху вноса. Липсата на аналогично разрешение при вътреобщностно придобиване представлява празнота в правото, която не позволява изцяло да се постигнат целите на режима за облагане на маржа на печалбата по отношение на произведенията на изкуството, придобивани от данъчнозадължени дилъри от субекти от други държави членки.

54. Тази празнота според мен не може да се преодолее по тълкувателен път, тъй като дефиницията на покупна цена съгласно член 312, точка 2 от Директива 2006/112 изрично посочва сумата, която „доставчикът“ е получил от данъчнозадължения дилър. Поради това е трудно в покупната цена да се включи данъкът, платен от данъчнозадължения дилър на данъчната администрация. На свой ред член 322, буква б) от тази директива изключва правото на приспадане от данъчнозадължения дилър на платения от него ДДС „за произведения на изкуството“, които е придобил от автори или от правопримниците им, което на свой ред включва без съмнение данъка, платен за вътреобщностното придобиване на такива произведения на изкуството. Поради това посочената празнота в правото трябва да бъде преодоляна по законодателен път.

55. Не считам обаче, че наличието на тази празнота свидетелства, както твърди германското правителство, че законодателят нарочно е изключил възможността за прилагане на режима за облагане на маржа на печалбата по отношение на произведенията на изкуството, които данъчнозадълженият дилър придобива от субекти от други държави членки при условията на освобождаване като вътреобщностна доставка.

56. Преди всичко това не произтича нито от текста на член 316, параграф 1, буква б) от Директива 2006/112, нито от текста на член 322, буква б) от нея. Напомням, че в първата от тези разпоредби става дума за произведения на изкуството, „доставени на данъчнозадължения дилър от техните автори или от правоприменниците им“. Предмет на уредбата е доставката на произведения на изкуството без никакви допълнителни условия. Когато обаче Директива 2006/112 използва понятието доставка, то включва както доставка на територията на държава членка, така и вътреобщностна доставка. Това се доказва от самото съпоставяне на дефиницията за доставка на стоки, съдържаща се в член 14, параграф 1 от тази директива⁸, с дефиницията за вътреобщностно придобиване на стоки, съдържаща се в член 20, първа алинея от нея⁹. В случаите, когато става дума само за един от тези видове доставки, законодателят го посочва изрично, както например в член 2, параграф 1, буква а), в съответствие с който на облагане подлежи „възмездната доставка на стоки на територията на дадена държава членка“, или в член 138, параграф 1, в съответствие с който освободена от облагане е „доставката на стоки, изпратени или превозени до местоназначение извън съответната [...] територия [на държавите членки], но на територията на Общността“. Буквалното тълкуване на член 316, параграф 1, буква б) от Директива 2006/112 следователно не дава основание за изключване от неговото приложно поле на произведения на изкуството, придобити от данъчнозадължен дилър от субекти от други държави членки.

57. По подобен начин член 322, буква б) от Директива 2006/112, който допълва член 316, параграф 1, буква б), е формулиран толкова широко, че обхваща забраната за приспадане както на данъка, заплатен за придобиване на територията на една държава членка, така и за вътреобщностно придобиване (вж. също т. 54 по-горе).

58. Трудно би било да се намери и телеологическа обосновка за изключване на възможността за прилагане на режима за облагане на маржа на печалбата за произведения на изкуството, придобивани от данъчнозадължени дилъри от субекти от други държави членки. Ако такава възможност съществува както по отношение на произведения на изкуството, придобивани на територията на една държава членка (и то в два случая, член 316, параграф 1, буква б) и буква в), така и по отношение на вносни произведения (член 316, параграф 1, буква а), защо законодателят е трябвало да разграничи именно вътреобщностния оборот, след като облекчаването на свободното движение на стоки и услуги е една от основните цели при въвеждането на общата система на ДДС¹⁰?

59. Посочената празнота в правото следователно според мен е по-скоро пропуск на законодателя, отколкото целенасочено действие. Оправдава ли обаче пропускът да се откаже възможност за прилагане на режима за облагане на маржа на печалбата по отношение на произведения на изкуството, придобивани от данъчнозадължен дилър от субекти от други държави членки? Според мен не.

⁸ „[...] прехвърлянето на правото за разпореждане с материална вещь като собственик“.

⁹ „[...] придобиването на правото на разпореждане като собственик на движима материална вещь [...]“.

¹⁰ Вж. съображение 4 от Директива 2006/112.

60. Действително, съществуването на посочената празнота в правото поставя данъчнозадължения дилър, който придобива произведения на изкуството от субекти от други държави членки, в по-неблагоприятно положение от дилъри, придобиващи произведения на изкуството на територията на една и съща държава членка или извън територията на Съюза. Празнотата води до двойно данъчно облагане, както посочих по-горе, и увеличава общо по размер данъчното облагане, като увеличава изкуствено данъчната основа, тоест маржа на печалба.

61. Не трябва обаче да се забравя, че прилагането на режима за облагане на маржа на печалбата в случаите по член 316 от Директива 2006/112 е факултативно за данъчнозадълженото лице (но не и за държавата членка, която е задължена да му предостави такава възможност). Следователно, ако данъчнозадълженото лице поиска да избегне двойното данъчно облагане на своя марж на печалба в частта, обхващаща размера на платения ДДС за вътреобщностно придобиване, то може да избере данъчно облагане по общия ред при условията на пълно право на приспадане на заплатения данък.

62. Както обаче посочих по-горе, основната цел на прилагането на режима за облагане на маржа на печалбата в случаите, определени в член 316 от Директива 2006/112, е не толкова предотвратяване на двойното данъчно облагане, което се осигурява и с данъчното облагане по общия ред, колкото избягването на прекомерните административни тежести, свързани с данъчното облагане по различен ред на отделните стоки, продавани от данъчнозадължения дилър. Ако следователно данъчнозадълженото лице избере по тази причина данъчно облагане съгласно режима за облагане на маржа на печалбата, то няма основание да се чувства увредено в съответствие с древния принцип *volenti non fit iniuria*, и няма нужда от „защита“, като му се отказва правото, което има, да приложи този режим.

63. В съответствие с член 342 от Директива 2006/112 действително държавите членки могат да предприемат действия, за да избегнат понасянето на неоснователни щети от данъчнозадължените дилъри, произтичащи от прилагането по-специално на режима за облагане на маржа на печалбата. Тези мерки обаче могат да се отнасят до правото на приспадане на платения по получени доставки данък, а не до правото на прилагане на самия режим за облагане на маржа на печалбата.

– Довод, основан на текста на член 316, параграф 1, буква б) от Директива 2006/112

64. В заседанието германското правителство разви още един довод, който според него е в подкрепа на изключването на възможността за прилагане на режима за облагане на маржа на печалбата за произведения на изкуството, придобивани от данъчнозадължен дилър от субекти от други държави членки. То твърди по-конкретно че поради преминаването на данъчната компетентност в случай на вътреобщностни доставки на стоки от държавата членка на продажбата към държавата членка на покупката, данъчно събитие не е вътреобщностната доставка на стоката, а нейното вътреобщностно придобиване. Член 316, параграф 1, буква б) от Директива 2006/112 обаче не упоменава такова данъчно събитие, което според посоченото правителство означавало, че тази разпоредба не обхваща произведенията на изкуството, придобивани от субекти от други държави членки.

65. Трябва обаче да се отбележи, че членове 314 и 316 от Директива 2006/112 не уреждат данъчното облагане на стоките на етапа на придобиването им от данъчнозадължения дилър, а на етапа на продажбата им от него. Хипотезите, предвидени в член 314, букви а)—г) и в член 316, параграф 1, букви а)—в) от тази директива, посочват само способа, по който данъчнозадълженият дилър може да придобие стоките, които впоследствие, при продажбата им, има право да обложи по реда на режима за облагане на маржа на печалбата. Придобиването на тези стоки от данъчнозадължения дилър може, но не е задължително да настъпи

посредством данъчно събитие. Член 314, букви а)—в) от посочената директива урежда случаите, в които поначало не възниква данъчно задължение (за ДДС), тъй като това са или необлагаеми, или освободени сделки. По подобен начин способите за придобиване на стоки от данъчнозадължения дилър, посочени в член 316, параграф 1, букви а)—в), могат, но не е задължително да водят до възникване на данъчно задължение.

66. Освен това, доколкото вътреобщностната доставка на стоката сама по себе си не представлява данъчно събитие, тъй като е освободена, тя все пак неизбежно е свързана с възникването на данъчно задължение от момента на вътреобщностното придобиване на същата стока. Това е така, тъй като няма вътреобщностна доставка без вътреобщностно придобиване. Освобождаването на вътреобщностната доставка обаче не се прилага в случай, когато вътреобщностното придобиване е освободено (вж. член 139, втора алинея от Директива 2006/112). Следователно доводът на германското правителство се оказва изведен от твърде формалистично тълкуване на член 316, параграф 1, буква б) от споменатата директива.

Отговор на първия преюдициален въпрос

67. С оглед на изложеното предлагам на Съда да отговори на първия преюдициален въпрос, че член 316, параграф 1 от Директива 2006/112 трябва да се тълкува в смисъл, че данъчнозадълженият дилър има право да се ползва от режима за облагане на маржа на печалбата на основание на тази разпоредба по отношение на продажбата на произведения на изкуството, които е придобил от автори или техните правоприменници от други държави членки, които не принадлежат към категориите лица, посочени в член 314 от тази директива, включително в случай че тези субекти са ползвали освобождаване за вътреобщностна доставка на основание член 138, параграф 1 от нея.

По втория преюдициален въпрос

68. Ако Съдът се съгласи с моето предложение за отговор на първия преюдициален въпрос, би било необходимо да се направи анализ на втория въпрос. С втория преюдициален въпрос запитващата юрисдикция иска да установи дали член 322, буква б) от Директива 2006/112 трябва да се тълкува в смисъл, че изключва правото на данъчнозадължения дилър да приспада ДДС, който е заплатил за вътреобщностното придобиване на произведения на изкуството, за чиито доставки това данъчнозадължено лице прилага режима за облагане на маржа на печалбата на основание член 316, параграф 1, буква б) от тази директива, дори в случай че вътрешното право на държавата членка не предвижда такова изключване на правото на приспадане.

69. Този въпрос е свързан с факта, че германското право, като изключва по силата на член 25а, параграф 7, точка 1, буква а) от UStG прилагането на режима за облагане на маржа на печалбата по отношение на стоки, придобивани от данъчнозадължени дилъри от субекти от други държави членки, попадащи под действието на освобождаването, предвидено за вътреобщностни доставки, не съдържа разпоредба, изключваща правото на данъчнозадължения дилър да приспадне данъка за вътреобщностно придобиване при прилагане на режима за облагане на маржа на печалбата по отношение на такива стоки.

70. Следователно, ако на основание на отговора на първия въпрос запитващата юрисдикция установи несъответствието на член 25а, параграф 7, точка 1, буква а) от UStG с Директива 2006/112, тя ще бъде задължена да не го прилага и да признае правото на жалбоподателя в главното производство да приложи режима за облагане на маржа на печалбата. Ще има ли едновременно с това обаче право този жалбоподател да приспадне данъка, платен за вътреобщностно придобиване на стоките, предмет на спора? В съответствие с установената

практика на Съда Директивата все пак не може сама по себе си да поражда задължения за частноправен субект и следователно държавата членка не е възможно да се позовава на самата директива срещу частноправен субект¹¹, а в германското право член 322, буква б) от Директива 2006/112 не е транспониран, що се отнася до приспадането на данъка за вътреобщностно придобиване. Споделям позицията на всички заинтересовани страни, представили становища по настоящото дело, включително жалбоподателя в главното производство, че отговорът на този въпрос трябва да е отрицателен.

71. Правото на приспадане на платения по получени доставки данък не е самостоятелно право на данъчнозадълженото лице. То е част от системата на ДДС, която се основава на механизма на данъчно облагане на всяка сделка при едновременно приспадане на платения на предходния етап от оборота данък. По този начин общата тежест на данъчното облагане се увеличава всеки път само със стойността, съответстваща на добавената стойност на стоката или услугата на съответния етап от оборота, а цялата тежест на данъка преминава към последния етап от оборота, тоест на етапа на продажбата на потребителя. Правото на приспадане обслужва единствено правилното функциониране на този механизъм и, както Съдът многократно е имал повод да постанови, то предполага направените за закупуването на стоките и услугите разходи, даващи право на приспадане, да са част от елементите, формиращи цената на обложените извършени доставки¹². Данъчнозадълженото лице, ползващо освобождаване по силата на вътрешното право на държава членка за извършваните от него сделки, следователно няма право да приспада платения по получени доставки данък, дори когато това освобождаване не е в съответствие с Директива 2006/112¹³.

72. Аналогично разрешение следва да се възприеме в положение като това по настоящото дело. Ако данъчната основа не е цялата цена на стоката, а само маржът на печалба на продавача, тоест разликата между продажната и покупната цена — както в рамките на режима за облагане на маржа на печалбата — платеният с покупната цена ДДС (по получени доставки) няма да се включва в начисления при продажбата (дължим) данък. Поради това няма основание за приспадане на този платен по получени доставки данък. Различно от това разрешение фактически би довело, в разрез с Директива 2006/112, до освобождаване от данъчно облагане на доставката на стока на данъчнозадължения дилър, тъй като по същество той би имал право на възстановяване на целия размер на платения данък, без да се налага да се внесе неговата равностойност като дължим данък.

73. Поради това, ако националното право въпреки разпоредбите на Директива 2006/112 не дава право на данъчнозадълженото лице да се ползва от специален режим на данъчно облагане, то може да се позове непосредствено на разпоредбите на Директивата, за да се ползва от него, но губи правото да приспадне платения по получени доставки данък, което има по силата на националното право, ако загубата на това право е свързана с прилагането на такъв режим.

74. Това не се влияе от обстоятелството, посочено в точки 46—60 от настоящото заключение, че в случай на произведения на изкуството, придобивани от данъчнозадължен дилър от субекти от други държави членки, вследствие на празнота в уредбата на Директива 2006/112 настъпва двойно данъчно облагане на частта от маржа на печалбата, която покрива размера на данъка за вътреобщностно придобиване. Тази празнота трябва да се преодолее посредством промяна в начина на изчисляване на покупната цена, а не чрез предоставянето на право на приспадане на данъчнозадължения дилър в противоречие с логиката на общата система на ДДС.

¹¹ Вж. по-специално решение от 18 декември 2014 г., Schoenimport „Italmoda“ Mariano Previti и др. (C-131/13, C-163/13 и C-164/13, EU:C:2014:2455, т. 55 и цитираната съдебна практика).

¹² Вж. по-специално решение от 28 ноември 2013 г., MDDP (C-319/12, EU:C:2013:778, т. 41).

¹³ Решение от 28 ноември 2013 г., MDDP (C-319/12, EU:C:2013:778, т. 56, първо тире).

75. Поради това предлагам на втория преюдициален въпрос да се отговори, че член 322, буква б) от Директива 2006/112 трябва да се тълкува в смисъл, че изключва правото на данъчнозадължения дилър да приспада ДДС, който е заплатил за вътреобщностното придобиване на произведения на изкуството, за чиито доставки това данъчнозадължено лице прилага режима за облагане на маржа на печалбата на основание член 316, параграф 1, буква б) от тази директива, дори в случай че вътрешното право на държавата членка не изключва правото на приспадане.

I. Заключение

76. С оглед на изложените съображения в тяхната цялост предлагам на преюдициалните въпроси, отправени от Finanzgericht Münster (Финансов съд Мюнстер, Германия), да се дадат следните отговори:

- 1) Член 316, параграф 1 от Директива 2006/112/ЕО на Съвета от 28 ноември 2006 година относно общата система на данъка върху добавената стойност трябва да се тълкува в смисъл, че данъчнозадълженият дилър има право да се ползва от режима за облагане на маржа на печалбата на основание на тази разпоредба по отношение на продажбата на произведения на изкуството, които е придобил от автори или техните правоприменници от други държави членки, които не принадлежат към категориите лица, посочени в член 314 от тази директива, включително в случай че тези субекти са ползвали освобождаване за вътреобщностна доставка на основание член 138, параграф 1 от нея.
- 2) Член 322, буква б) от Директива 2006/112 трябва да се тълкува в смисъл, че изключва правото на данъчнозадължения дилър да приспада ДДС, който е заплатил за вътреобщностното придобиване на произведения на изкуството, за чиито доставки това данъчнозадължено лице прилага режима за облагане на маржа на печалбата на основание член 316, параграф 1, буква б) от тази директива, дори в случай че вътрешното право на държавата членка не изключва правото на приспадане.