



Сборник съдебна практика

ЗАКЛЮЧЕНИЕ НА ГЕНЕРАЛНИЯ АДВОКАТ
М. SZPUNAR
представено на 23 март 2023 година¹

Дело C-180/22

Finanzamt Hamm
срещу
Harry Mensing

(Преюдициално запитване, отправено от Bundesfinanzhof (Федерален финансов съд, Германия)

„Преюдициално запитване — Данъчни въпроси — Данък върху добавената стойност — Директива 2006/112/ЕО — Член 311 и сл. — Специални режими за произведения на изкуството — Режим за облагане на маржа на печалбата — Данъчнозадължени дилъри — Доставка на произведения на изкуството от техните автори или от правоприменниците им — Вътреобщностни сделки — Данъчна основа — Данък, платен при вътреобщностно придобиване“

Въведение

1. В решението си от 29 ноември 2018 г., *Mensing* (C-264/17, EU:C:2018:968, наричано по-нататък „решение *Mensing*“) Съдът постановява, наред с другото, че член 316, параграф 1, буква б) от Директива 2006/112/ЕО на Съвета от 28 ноември 2006 година относно общата система на данъка върху добавената стойност² (наричан по-нататък „ДДС“ или „данъкът“) трябва да се тълкува в смисъл, че данъчнозадължен дилър може да избере да прилага режима за облагане на маржа на печалбата към доставка на произведения на изкуството, които е получил с освободена вътреобщностна доставка от автора или негов правоприменник³. Това решение поставя под въпрос съвместимостта с Директива 2006/112 на германската правна уредба, изключваща тази възможност.

2. В становището си по делото, приключило с постановяването на това решение, в отговор на един от доводите на германското правителство, изтъкнат в защита на тази национална уредба, посочих, че в разпоредбите от посочената директива действително съществува празнота, която води до частично двойно данъчно облагане на произведения на изкуството, доставени на данъчнозадължен дилър с освободени от облагане

¹ Език на оригиналния текст: полски.

² ОВ L 347, 2006 г., стр. 1; Специално издание на български език, 2007 г., глава 9, том 3, стр. 7.

³ Точка 1 от диспозитива на това съдебно решение.

вътреобщностни доставки⁴. В това отношение изразих мнение, че тази празнота не може да бъде преодоляна чрез съдебно тълкуване на разпоредбите относно ДДС и че се налага намеса на законодателя на Съюза⁵.

3. Сега, в касационното производство срещу решението на националния съд, постановено след решение по делото *Mensing, Bundesfinanzhof* (Федерален финансов съд, Германия) има за цел да провери това становище, като повдига въпроси относно възможността посочената правна празнота да се преодолее чрез тълкуване на разпоредбите от Директива 2006/112 или на съответното национално законодателство.

Правна рамка

Правото на Съюза

4. Съгласно член 73 от Директива 2006/112:

„По отношение на доставката на стоки или услуги [...] данъчната основа включва всичко, което представлява насрещна престация, получена или която следва да бъде получена от доставчика срещу доставката, от клиента или трето лице, включително субсидии, пряко свързани с цената на доставката“.

5. Съгласно член 78, първа алинея, буква а) от посочената директива:

„Данъчната основа включва следните елементи:

- а) данъци, мита, налози и други такси[,] с изключение на самия данък върху добавената стойност;
- б) съпътстващите разходи, начислени от доставчика на клиента, като разходи за комисиона, опаковка, транспорт и застраховане.

[...]“.

6. Член 83 от посочената директива гласи:

„По отношение на вътреобщностното придобиване на стоки данъчната основа се установява на основата на същите фактори, използвани в съответствие с глава [2] за определяне на данъчната основа за доставката на същите стоки на [територията на] съответната държава членка. [...]“.

⁴ Вж. моето заключение по дело *Mensing* (C-264/17, EU:C:2018:722, т. 53).

⁵ Вж. моето заключение по дело *Mensing* (C-264/17, EU:C:2018:722, т. 54).

7. В глава 4 от дял XII на Директива 2006/112 се въвеждат специални режими за стоките втора употреба, произведенията на изкуството, колекционерските и антикварните предмети. В подраздел 1 от раздел 2 на тази глава се урежда режимът за облагане на маржа на печалбата на данъчнозадължените дилъри. В тези разпоредби се предвижда по-специално следното:

„Член 312

За целите на настоящия [под]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 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:

[...]

- б) произведения на изкуството, доставени на данъчнозадължения дилър от техните автори или от правоприменниците им;

[...]

Член 317

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

[...]

Член 319

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

Член 320

1. [...]

Когато данъчнозадълженият дилър прилага общите данъчни режими по отношение на доставката на произведение на изкуството, доставено му от неговия автор, от правоприменниците 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:

[...]

б) ДДС, дължим или платен за произведения на изкуството, доставени на данъчнозадължения дилър от техния автор или от правоприменниците му.

[...]“.

Германското право

8. Разпоредбите относно режима за облагане на маржа на печалбата са транспонирани в германското право с член 25а от Umsatzsteuergesetz (Закон за данъка върху оборота) в редакцията му, публикувана на 21 февруари 2005 г.⁶ (наричан по-нататък „UStG“). Параграф 3 от този член гласи следното:

„Оборотът се определя въз основа на сумата, с която продажната цена превишава покупната на вещта; при доставки по смисъла на член 3, параграф 1b и в хипотезите по член 10, параграф 5 стойността по член 10, параграф 4, точка 1 заменя продажната цена. Когато покупната цена на произведение на изкуството (т. 53 от приложение 2) не може да

⁶ BGBl. I, стр. 386.

бъде определена или е незначителна, се приема, че сумата, въз основа на която се определя оборотът, е в размер на 30 % от продажната цена. Данъкът върху оборота не е част от данъчната основа. В хипотезата по параграф 2, първо изречение, точка 1 за покупна цена се счита стойността по смисъла на член 11, параграф 1 плюс данъка върху оборота при внос. В хипотезата по параграф 2, първо изречение, точка 2 покупната цена включва данъка върху оборота на доставчика“.

9. Член 25а, параграф 7, точка 1, буква а) от UStG изключва прилагането на режима за облагане на маржа на печалбата за доставките на стоки, придобити от данъчнозадължени дилъри чрез освободена вътреобщностна доставка. След постановяването на решение Mensing тази разпоредба, доколкото се прилага за произведения на изкуството, доставени на данъчнозадължен дилър от автори или техни правоприемници, изглежда в явно противоречие с член 31б, параграф 1, буква б) от Директива 2006/112.

Фактическите обстоятелства, протичането на производството и преюдициалните въпроси

10. 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 в различни градове на територията на Германия. През данъчната 2014 г. придобива, наред с другото, произведения на изкуството от автори от други държави членки. Тези доставки са освободени от ДДС в държавите членки по произход, а Н. Mensing плаща във връзка с тях данък при вътреобщностно придобиване. За платения на това основание данък не е упражнил право на приспадане.

11. 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 към произведения на изкуството, придобити от техните автори. Данъчната служба обаче му отказва правото да прилага този режим за 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 ДДС.

12. След неуспешно обжалване по административен ред Н. Mensing обжалва решението на данъчна служба Хам пред Finanzgericht Münster (Финансов съд Мюнстер, Германия). Именно в резултат на преюдициалните въпроси, отправени от този съд, Съдът постановява решение Mensing.

13. В това решение Съдът постановява, че режимът за облагане на маржа на печалбата може да се прилага за произведения на изкуството, придобити от данъчнозадължени дилъри от авторите или техните правоприемници чрез вътреобщностна доставка, и че в този случай тези данъчнозадължени лица нямат право да приспадат ДДС, който са платили при вътреобщностното придобиване на тези произведения на изкуството⁷.

14. Вследствие на това съдебно решение Finanzgericht Münster (Финансов съд Мюнстер) уважава жалбата на Н. Mensing с решение от 7 ноември 2019 г. В този контекст посоченият съд постановява, че покупната цена на произведение на изкуството за целите на

⁷ Решение Mensing, диспозитив.

изчисляването на размера на маржа следва да се увеличи с ДДС, платен от данъчнозадължения дилър при вътреобщностното придобиване, като така се намалява данъчната основа по режима за облагане на маржа на печалбата.

15. Данъчният орган не се съгласява с това тълкуване, като посочва, че както в разпоредбите от Директива 2006/112, така и в националните разпоредби не съществува основание покупната цена да бъде увеличена с платения при вътреобщностно придобиване ДДС. Поради това той оспорва решението на Finanzgericht Münster (Финансов съд Мюнстер), като подава ревизионна жалба до запитващата юрисдикция по настоящото дело. Последната счита, че националните разпоредби е възможно да се тълкуват в съответствие с обжалваното съдебно решение, но изразява съмнение дали такова тълкуване е допустимо въз основа на Директива 2006/112.

16. При тези обстоятелства Bundesfinanzhof (Федерален финансов съд) спира производството и отправя следните преюдициални въпроси до Съда:

- „1. При обстоятелства като тези в главното производство — при които въз основа на [решение Mensing] данъчнозадължено лице се позовава на факта, че доставката на произведения на изкуството, които е получило с освободена вътреобщностна доставка от автора (или от негови правоприменници), също попада в приложното поле на режима за облагане на маржа на печалбата, предвиден в член 311 и следващите [от Директива 2006/112] — трябва ли с оглед на точка 49 от посоченото съдебно решение данъчната основа да се определя само съгласно правото на Съюза, поради което не е допустимо произнасящата се като последна инстанция национална юрисдикция да тълкува разпоредба от националното право (в случая член 25а, параграф 3, трето изречение от [UStG]) в смисъл, че дължимият при вътреобщностното придобиване данък не е част от данъчната основа?
2. При утвърдителен отговор на първия въпрос: трябва ли член 311 и сл. [от Директива 2006/112] да се тълкуват в смисъл, че при прилагането на режима за облагане на маржа на печалбата към доставки на произведения на изкуството, придобити преди това в рамките на Общността от автора (или от негови правоприменници), дължимият върху вътреобщностното придобиване данък намалява маржа на печалбата, или пък в това отношение е налице неволно допусната празнота в правото на Съюза, която може да бъде попълнена не по пътя на доразвиването на правото чрез тълкуване в съдебната практика, а само от законодателя на Съюза?“.

17. Преюдициалното запитване постъпва в Съда на 9 март 2022 г. Писмени становища представят Н. Mensing, германското правителство и Европейската комисия. Съдът решава да разгледа делото без провеждане на съдебно заседание.

Анализ

18. Запитващата юрисдикция отправя два преюдициални въпроса до Съда. Те се отнасят до възможността националната правна уредба (първи въпрос) или разпоредбите от Директива 2006/112 (втори въпрос) да се тълкуват в смисъл, че когато режимът за облагане на маржа на печалбата се прилага към доставка от данъчнозадължен дилър на произведения на

изкуството, които той е придобил чрез вътреобщностна доставка, платеният от този данъчнозадължен дилър данък при вътреобщностното придобиване не се включва в данъчната основа.

19. Отправна точка в първия въпрос е виждането, че тълкуването на националните разпоредби, предложено от запитващата юрисдикция, е допустимо съгласно Директива 2006/112. Правилността на тази отправна точка обаче зависи от отговора на втория въпрос. Затова предлагам най-напред да се разгледа вторият преюдициален въпрос.

По втория преюдициален въпрос

20. С втория преюдициален въпрос запитващата юрисдикция по същество иска да се установи дали членове 312 и 315 и член 317, първа алинея от Директива 2006/112 трябва да се тълкуват в смисъл, че платеният от данъчнозадължен дилър ДДС при вътреобщностното придобиване на произведение на изкуството, чиято последваща доставка от данъчнозадължения дилър попада в приложното поле на режима за облагане на маржа на печалбата съгласно член 316, параграф 1, буква б) от тази директива, не трябва да се включва в данъчната основа на тази последваща доставка. Надлежащият анализ на този въпрос следва да бъде предшестван от кратко изложение на проблема.

Проблемът с двойното данъчно облагане при прилагане на режима за облагане на маржа на печалбата към доставка на произведения на изкуството, придобити от данъчнозадължен дилър чрез вътреобщностна доставка

21. ДДС е данък върху оборота с каскаден ефект, което означава, че той се начислява на всеки етап от оборота, като тежестта му се прехвърля всеки път върху цената на стоките и услугите и в крайна сметка се поема от потребителите. За разлика обаче от класическите каскадни данъци ДДС не се натрупва на отделните етапи от оборота. Абсолютният му размер се увеличава всеки път пропорционално на добавената стойност на следващия етап от оборота и в крайна сметка се начислява само върху крайната цена на стоката или услугата. Това позволява да се осигури механизъм за приспадане — на всеки етап от оборота данъчната тежест се намалява с данъка, платен на предходния етап от оборота.

22. Въпреки това някои стоки, като например стоки втора употреба, произведения на изкуството, антикварни предмети и колекционерски предмети, не се търгуват по същия начин като стоките, които като „нови“ се доставят на потребителите за първи път. Такива стоки често вече са притежание на потребители, които са поели тежестта на ДДС при придобиването им⁸ и които, продавайки впоследствие тези стоки, не действат като данъчнозадължени лица по ДДС, поради което продажбата не се облага с данък. При последваща доставка на такива стоки от данъчнозадължени дилъри тяхното облагане по обичайните правила, т.е. пропорционално на общата продажна цена, би довело до повторното облагане на стоки, за които данъкът вече е бил платен веднъж.

23. Поради тази причина законодателят на Съюза е въвел режима за облагане на маржа на печалбата, който позволява да се облага само „добавената стойност“ на етапа на доставка на стоките от данъчнозадължения дилър, т.е. полученият от него марж, разбиран като

⁸ Това при всички положения се отнася до стоки, които са били търгувани при действието на разпоредбите относно ДДС.

разликата между покупната и продажната цена на стоката. По този начин ДДС се изчислява пропорционално не върху цялата продажна цена на стоките, а само върху тази част от цената, която представлява марж.

24. Логичното следствие от това е, че данъчнозадълженият дилър няма право да приспада данъка, платен при придобиването на стоки, чиято доставка впоследствие се облага в съответствие с режима за облагане на маржа на печалбата. Въпросът за приспадането става ирелевантен, когато доставката на стоки на данъчнозадължения дилър не се облага с данък, тъй като няма данък, който евентуално би могъл да бъде приспадан. Законодателят на Съюза обаче е допуснал прилагането на режима за облагане на маржа на печалбата и по отношение на стоки, чиято доставка към данъчнозадължения дилър е обложена с данък. Такъв може да бъде например случаят, когато данъчнозадълженият дилър придобива произведения на изкуството от автор, който е данъчнозадължено лице. В такава хипотеза, при липса на механизъм за приспадане, двойното данъчно облагане се предотвратява чрез определяне на маржа като разликата между покупната цена на стоката от данъчнозадължения дилър и нейната продажна цена, като в покупната цена се включва всичко, което доставчикът е получил от данъчнозадължения дилър, включително дължимият ДДС. Следователно този данък не се включва в маржа, поради което не е част от данъчната основа и не се облага повторно.

25. Ситуацията обаче се усложнява при сделки, при които данъчното събитие не е доставката, а придобиването на стока от данъчнозадълженото лице. Едната хипотеза е вносът на стоки от място извън митническата територия на Съюза. Втора хипотеза са вътреобщностните сделки (т.е. сделките между различните държави членки).

26. При вътреобщностните сделки самата доставка на стоките е освободена, докато придобиването на стоките се облага с данък⁹. Това очевидно има за цел, в съответствие с принципа на данъчното облагане в мястото на потребление, данъчната компетентност да бъде прехвърлена от държавата членка на продажбата към държавата членка на придобиването. Що се отнася до режима за облагане на маржа на печалбата, той води до това, че данъкът при вътреобщностните придобивания — тъй като не е елемент от покупната цена, платена от данъчнозадължения дилър на доставчика — автоматично се включва в маржа и следователно в данъчната основа на сделката по доставка на стоката от данъчнозадължения дилър на следващия етап от оборота. Поради тази причина се получава известно частично двойно данъчно облагане чрез натрупване на данъка — сумата, платена от данъчнозадължения дилър като данък при вътреобщностно придобиване, впоследствие се облага като част от маржа.

27. Въпреки че в аналогичния случай на внос от място извън митническата територия на Съюза законодателят на Съюза е въвел съответна разпоредба в член 317, втора алинея от Директива 2006/112, която изисква данъкът при вноса да се взема предвид в покупната цена на стоката, такава разпоредба не съществува за вътреобщностна доставка. Запитващата юрисдикция иска да разреши именно проблема с тази липса, като отправя преюдициално запитване по настоящото дело.

⁹ От това правило има изключения. Едно от тях се отнася до вътреобщностното придобиване на стоки, доставени от данъчнозадължени дилъри (член 4, буква а) от Директива 2006/112). Това обаче не е така в настоящия случай.

Тълкуване на разпоредбите от Директива 2006/112

28. Припомням, че съгласно член 315 от Директива 2006/112 данъчната основа при режима за облагане на маржа на печалбата е маржът на печалбата минус размера на ДДС върху самия марж на печалбата. Маржът същевременно трябва да се разбира като разликата между продажната цена на стоката в рамките на сделка по доставка, обхваната от режима за облагане на маржа на печалбата, и цената, на която е придобита от данъчнозадължения дилър.

29. Дефиниции за продажна и покупна цена пък са дадени в член 312 от тази директива. Съгласно предвиденото в тях под „продажна цена“ трябва да се разбира като всичко, което съставлява насрещната престация, която данъчнозадълженият дилър е получил или трябва да получи от клиента или трето лице, включително по-специално всякакви данъци и налози, както и съпътстващите разходи, начислявани от данъчнозадължения дилър на клиента. Покупната цена пък съответства на същите елементи от насрещната престация, която доставчикът е получил или трябва да получи от данъчнозадължения дилър.

30. Както Н. Mensing, така и Комисията в становищата си по настоящото дело твърдят, че при облагаемо вътреобщностно придобиване на произведение на изкуството от данъчнозадължен дилър платеният от дилъра ДДС за това придобиване трябва да се прибави към покупната цена. Според тях този данък попада в обхвата на понятието „данъци, мита, налози и такси“, съдържащо се в дефиницията за продажна цена, към което на свой ред препраща дефиницията за покупна цена.

31. Това становище обаче се основава на непълен прочит на дефинициите, съдържащи се в член 312 от Директива 2006/112. То напълно игнорира обстоятелството, че както дефиницията за продажна цена, така и дефиницията за покупна цена обхващат само елементи на разходите, които данъчнозадълженият дилър съответно е получил като насрещна престация в рамките на сделка за доставка, обхваната от режима за облагане на маржа на печалбата, и тези, които е платил на доставчика при придобиването на стоката, която впоследствие е станала предмет на тази доставка.

32. Тази формулировка на двете дефиниции не е случайна и не може да бъде пренебрегната, както предлагат Н. Mensing и Комисията. Съвсем ясно е, че при формулирането на двете дефиниции законодателят на Съюза е взел предвид само обмена на финансови средства в рамките на отделните сделки, а не всички разходи и ползи, които евентуално могат да бъдат свързани с придобиването или доставката на стоки. Следователно дефиницията за покупна цена в член 312 от Директива 2006/112 обхваща само онези съпътстващи разходи, които данъчнозадълженият дилър поема спрямо доставчика, също както дефиницията за продажна цена обхваща само онези, които данъчнозадълженият дилър си възстановява в цената на стоките.

33. Всички възможни съпътстващи разходи, които данъчнозадълженият дилър може да понесе във връзка с придобиването на стоката — като например разходи за опаковане, транспорт или застраховка — но които той понася спрямо трети лица, обаче не представляват елементи от покупната цена и се включват в маржа по смисъла на член 315, втора алинея от Директива 2006/112.

34. Колкото и нелогично да изглежда, същите принципи, с оглед на ясната и безусловна формулировка на член 312 от тази директива, трябва да се отнесат към ДДС по сделката, при която данъчнозадълженият дилър купува стоката. Ако доставката на стока към данъчнозадължен дилър е облагаема и се извършва на територията на една-единствена държава членка, съгласно общите правила на Директива 2006/112 ДДС е дължим от доставчика, който го прехвърля на данъчнозадълженият дилър в цената на стоките. Следователно този данък е елемент от покупната цена и поради това се изключва от маржа. Ако обаче, както в хипотезата на вътреобщностна доставка, задължен за внасянето на ДДС в държавната хазна е данъчнозадълженият дилър, този данък не е част от покупната цена и следователно увеличава маржа¹⁰. Ако законодателят на Съюза бе искал да включи в покупната цена по смисъла на член 312, параграф 2 от Директива 2006/112 данъка, платен от данъчнозадълженият дилър директно на държавната хазна, той е трябвало да използва формулировка, подобна на тази в член 320, параграф 1, втора алинея от същата директива, съгласно която, когато данъчнозадълженият дилър облага сделките си по общия ред, той има право да приспадне от платения по получени доставки ДДС „дължимия или платен ДДС по отношение на доставеното му произведение на изкуството“, без да посочва на кого е дължим или платен данъкът.

35. Един от елементите на продажната цена, дефинирана в член 312, параграф 1 от Директива 2006/112, е платеният по получени доставки по режима за облагане на маржа на печалбата ДДС, който данъчнозадълженият дилър събира от клиента в цената на стоката и е дължен да внесе в държавната хазна. Този данък обаче се приспада от данъчната основа в съответствие с член 315, първа алинея от посочената директива. В тази разпоредба обаче изрично се посочва, че данъчната основа се намалява с размера на ДДС „върху маржа на печалбата“.

36. Противно на твърденията, съдържащи се в становището на Н. Mensing, правилата за определяне на данъчната основа при режима за облагане на маржа на печалбата съвпадат с действащите правила, приложими към сделките, облагани по общия ред, както е предвидено в членове 73 и 78 от Директива 2006/112. Съгласно тези разпоредби данъчната основа на доставката на стоки¹¹ е всичко това и само това, което доставчикът получава като насрещна престация за тази доставка, включително данъци и други подобни такси, както и съпътстващите разходи, с изключение единствено на самия ДДС, който се отнася до данъчната основа на въпросната сделка.

37. Поради това не съществува никаква възможност за преценка, която би позволила, както постулира запитващата юрисдикция в акта си, данъчната основа да се намали и с ДДС, внесен от данъчнозадълженият дилър директно в държавната хазна за сделка, извършена на по-ранен етап от оборота. Ако в член 315, първа алинея се отбелязва размерът на ДДС „върху маржа на печалбата“, това очевидно не включва данъка, платен при придобиването на стоката от данъчнозадълженият дилър, който данък е отразен „върху“ покупната цена на тези стоки и следователно върху сума, която *не представлява* част от маржа.

¹⁰ В становището си Комисията допълва, че подобен проблем възниква, когато доставка на територията на страната подлежи на така нареченото „обратно начисляване“, т.е. когато задължен за заплащането на ДДС е клиентът. Следва да се отбележи обаче, че обратното начисляване може да бъде въведено от държавите членки само за някои категории сделки, изброени по-специално в членове 199, 199а и 199б от Директива 2006/112 (а не, както посочва Комисията, в член 205 от нея, който засяга съвсем различен въпрос), от които само няколко може да се отнасят до хипотезите, обхванати от режима за облагане на маржа на печалбата. Във всеки случай обаче това е извън обхвата на настоящото дело.

¹¹ Същото се отнася и до предоставените услуги, но аз се ограничавам до доставката на стоки, която е предмет на настоящото дело.

38. Този извод не се поставя под въпрос с точка 46 от решение Mensing. В тази точка Съдът отбелязва единствено че при режима за облагане на маржа на печалбата, за разлика от облагането по общия ред, разходите за придобиване от данъчнозадължен дилър на предмета на неговата последваща доставка не са част от данъчната основа на сделката, поради което няма основание на това данъчнозадължено лице да се предостави правото да приспадне ДДС, платен във връзка с придобиването на стоките, от данъка, начислен върху собствената му сделка. От това обаче не следва, че според Съда платеният от данъчнозадължения дилър ДДС при вътреобщностното придобиване на предмета на сделка за последваща доставка, обхваната от режима за облагане на маржа на печалбата, би бил изключен от данъчната основа на тази сделка в противоречие с ясния текст на член 315 от Директива 2006/112. Съдът изобщо не изразява становище по този въпрос, тъй като той не е предмет на преюдициалните въпроси, поставени в решение Mensing.

39. Ето защо считам, че от текста на приложимите разпоредби от Директива 2006/112 недвусмислено следва, че ДДС, платен от данъчнозадължен дилър при вътреобщностното придобиване на произведение на изкуството, което е предмет на последваща сделка за доставка, обхваната от режима за облагане на маржа на печалбата, не е елемент от покупната цена на тази стока по смисъла на посочените разпоредби, както и че няма основание за изключване на размера на този данък от данъчната основа на последващата сделка за доставка.

40. Същевременно, противно на онова, което Комисията изглежда твърди, в моето заключение по делото, приключило с постановяването на решение Mensing, не считам това положение за желателно.

41. Според мен, като не е изключил от данъчната основа на сделка за доставка, обхваната от режима за облагане на маржа на печалбата, данъка, внесен от данъчнозадължения дилър директно в държавната хазна за придобиването на предмета на сделката, законодателят на Съюза е допуснал грешка. Всъщност стоките, които данъчнозадълженият дилър придобива, за да извърши впоследствие тяхната доставка, обхваната от режима за облагане на маржа на печалбата, са единственият елемент от оперативните му разходи, който, ако доставката на данъчнозадължения дилър е облагаема, не му дава право да приспадне платения данък¹². Следователно включването на размера на данъка, платен за придобиването на тези стоки, в данъчната основа при облагане по режима за облагане на маржа на печалбата води, както вече беше споменато, до тяхното частично двойно данъчно облагане¹³, което противоречи на принципа на данъчна неутралност и на некумулиране на ДДС.

42. Проблемът, който остава да бъде решен, е как да се преодолее това противоречие.

¹² Членове 322 и 323 от Директива 2006/112 лишават данъчнозадължения дилър единствено от правото на приспадане на ДДС, платен от него за придобиването на стоки, които впоследствие са обект на извършвани от него доставки, обхванати от режима за облагане на маржа на печалбата. Той обаче запазва правото си на приспадане на данъка, платен за всички други стоки и услуги, които използва за целите на своята дейност, дори ако тази дейност се облага по режима за облагане маржа на печалбата.

¹³ Вж. точка 26 от настоящото заключение.

Възможността за преодоляване на констатираното противоречие чрез съдебно тълкуване

43. Комисията счита, че телеологичното и систематичното тълкуване на член 312 от Директива 2006/112 би позволило платеният от данъчнозадължения дилър ДДС при вътреобщиностното придобиване на произведения на изкуството, които впоследствие стават обект на доставка, обхваната от режима за облагане на маржа на печалбата, да бъде част от покупната цена по смисъла на точка 2 от този член.

44. Както обаче посочих в предходния раздел на настоящото заключение, съдържащата се там дефиниция за покупна цена по ясен и целенасочен начин се ограничава до сумите, които доставчикът е получил или се очаква да получи от данъчнозадължения дилър. Всяко тълкуване, което взема предвид сумите, платени от данъчнозадължения дилър на лице, различно от продавача, включително данъците, които той е внесъл директно в държавната хазна, би било в пряко противоречие с недвусмисления текст на разглежданата разпоредба.

45. Като предлага на Съда да даде такова тълкуване, което според мен би било *contra legem*, Комисията по същество цели Съдът да освободи законодателя на Съюза от отстраняване на противоречието, което съществува между текста на разпоредбите от член 315 във връзка с член 312 от Директива 2006/112 и принципа на еднократно начисляване на ДДС на всеки етап от оборота, когато данъчнозадълженият дилър е задължен да внесе данък върху придобиването на произведения на изкуството, подлежащи впоследствие на доставка, обхваната от режима за облагане на маржа на печалбата.

46. Такова очакване повдига въпроса за границите на нормотворческата дейност на Съда.

47. Разбира се, компетентността, предоставена на Съда по силата на член 267 ДФЕС, действително му предоставя много широки правомощия за тълкуване на актове от правото на Съюза. Вярно е също така, че Съдът многократно е упражнявал това правомощие, за да запълни празноти или несъответствия в тези актове въз основа на целите, преследвани със съответните разпоредби, и на техния контекст в нормативния акт¹⁴.

48. Същото се отнася и за общата система на ДДС, уредена понастоящем с Директива 2006/112. Когато е оправдано, Съдът дори излиза извън буквалната формулировка на разпоредбите от тази директива, позовавайки се в своето решение на основните принципи на правото или пък на цялостната логика на функциониране на ДДС. Така например Съдът въвежда в правото на ЕС в областта на ДДС понятието „злоупотреба с права“¹⁵ и отказва право на приспадане на платения по получени доставки данък на данъчнозадължено лице, което съзнателно или по небрежност е участвало в данъчна измама¹⁶.

49. Намесата на Съда в нормативното съдържание на действащите правни разпоредби е оправдана, когато те са неясни, непълни или противоречиви помежду си или когато буквалното им тълкуване би довело до резултати, които противоречат не само на целта на правната уредба, но и на основните принципи на целия правен ред, какъвто е случаят по делата, приключили с решенията, посочени в предходната точка. Имам обаче съмнения дали телеологичното или систематичното тълкуване трябва да обоснове отклоняване от

¹⁴ Съгласно утвърдения принцип в практиката на Съда, че тези два елемента следва да се вземат предвид при тълкуването на разпоредбите от правото на Съюза (вж. по-специално решение *Mensing*, т. 24).

¹⁵ Решение от 21 февруари 2006 г., *Halifax и др.* (C-255/02, EU:C:2006:121).

¹⁶ Решение от 6 юли 2006 г., *Kittel и Recolta Recycling* (C-439/04 и C-440/04, EU:C:2006:446).

недвусмисления текст на разпоредбите, когато буквалното им прилагане, макар и да не съответства напълно на логиката на правната уредба, от която те са част, нито подлага като цяло на съмнение ефективността на тази уредба, нито нарушава основните принципи на правната система.

50. Подобен подход предлага Комисията, която се позовава на решение Mensing по този въпрос. В това решение обаче Съдът не се отклонява от буквалното тълкуване на релевантните разпоредби от Директива 2006/112. Напротив, разрешението, възприето в това решение, се основава преди всичко на буквалната формулировка на член 316, параграф 1, буква б) от тази директива¹⁷, а елементите на систематичното и телеологичното тълкуване са посочени от Съда само в подкрепа на изводите, извлечени от буквалната формулировка на разпоредбата¹⁸.

51. Що се отнася до включването в данъчната основа, по режима за облагане на маржа на печалбата, на сумата на ДДС, платена от данъчнозадължения дилър за придобиването на произведение на изкуството, чиято доставка впоследствие ще попадне в приложното поле на този режим, това води, както вече посочих в самото начало на изложените съображения¹⁹, до частично двойно данъчно облагане в нарушение на принципа на данъчна неутралност, разбран като забрана за различно третиране на сходни сделки, и на принципа на некумулиране на ДДС.

52. Освен това трябва да се отбележи, че когато както вътреобщностното придобиване на произведение на изкуството от данъчнозадължен дилър, така и последващата му доставка от този данъчнозадължен дилър се облагат с обичайна ставка на ДДС, данъчната тежест върху доставката на произведението на изкуството при режима за облагане на маржа на печалбата е по-висока, отколкото при облагането по общия ред, като по този начин възможността, предвидена в член 316, параграф 1, буква б) от Директива 2006/112, се обезсмисля икономически. Трябва обаче да се има предвид, че когато както доставката на произведение на изкуството на данъчнозадължен дилър, така и последващата доставка на това произведение на изкуството от данъчнозадължен дилър се облагат с една и съща (обичайна) ставка, изборът на режима за облагане на маржа на печалбата не осигурява никакво особено икономическо предимство, тъй като дори когато ДДС е включен в покупната цена, данъчната тежест при режима за облагане на маржа на печалбата е същата като при облагането по общия ред²⁰.

53. Истинският смисъл на разпоредбата, съдържаща се в член 316 от Директива 2006/112, става очевиден тогава, когато сделката, при която данъчнозадълженият дилър придобива произведение на изкуството, се облага с намалена ставка. Всъщност член 103 от Директива 2006/112 позволява на държавите членки да прилагат намалена ставка на ДДС за вноса на произведения на изкуството, а в определени случаи и за тяхната доставка, включително доставката от авторите или техни правоприменици. В такъв случай доставката на произведения на изкуството от данъчнозадължен дилър се облага с обичайната ставка само по отношение на размера на маржа, докато за останалата част се прилага намалена ставка. Това дава възможност да се намали общата данъчна тежест в сравнение с облагането по общия ред, тъй като в последния случай данъчнозадълженият

¹⁷ Решение Mensing, точки 25 и 26.

¹⁸ Решение Mensing, точки 27—37.

¹⁹ Вж. точки 21—27 от настоящото заключение.

²⁰ Примерите, дадени в становището на Комисията, илюстрират това.

дилър би трябвало да плати ДДС върху продажната цена по обичайната ставка, но би имал право да приспадне само данъка, платен на по-ранен етап от оборота, по намалената ставка²¹.

54. Не съм съгласен обаче с твърдението в становището на Н. Mensing, че включването в маржа на платения от данъчнозадължения дилър данък при вътреобщностните придобивания и произтичащото от него частично двойно данъчно облагане не позволява да се постигне целта на правната уредба, съдържаща се в член 316, параграф 1, буква б) от Директива 2006/112, а именно да се насърчи продажбата на произведения на изкуството от техните автори чрез посредничеството на данъчнозадължени дилъри, като при доставката на произведения на изкуството от последните изцяло се взема предвид облагането им с намалена ставка на по-ранен етап от оборота.

55. На първо място, член 316, параграф 1, буква б) от разглежданата директива не поставя приложимостта на режима за облагане на маржа на печалбата за произведения на изкуството, които данъчнозадължен дилър е придобил от автора или от неговите правоприемници, в зависимост от условието доставката на тези произведения на изкуството на данъчнозадължения дилър да е била обложена с намалена ставка. Такова условие се съдържа единствено в член 316, параграф 1, буква в) от Директива 2006/112, който обаче се прилага за произведения на изкуството, придобити от данъчнозадължения дилър от други данъчнозадължени лица (които не са дилъри)²². Член 316, параграф 1, буква б) от тази директива обаче се прилага независимо от ставката, с която е обложена доставката на произведение на изкуството на данъчнозадължен дилър.

56. На второ място, когато придобиването на стока от данъчнозадължения дилър се облага с намалена ставка, увеличаването на данъчната тежест, което произтича от включването на данъка върху вътреобщностните придобивания в маржа, е относително малко и не отстранява ефекта от прилагането на тази намалена ставка²³. Всъщност общата данъчна тежест остава по-ниска, отколкото при облагане по общия ред. Оттук следва, че посочената от Н. Mensing цел на разглежданата уредба е постигната, макар и в малко по-малка степен. Следователно този аргумент не обосновава необходимостта да се приеме тълкуване на член 312 от Директива 2006/112, различно от това, което следва от буквалната му формулировка.

57. По-нататък, що се отнася до принципа на данъчна неутралност, Съдът вече е имал повод да отбележи, че характерът на този принцип, като общ принцип на общата система на ДДС, установен на равнището на вторичното право, не е като на принципите на първичното право, от чието спазване може да зависи валидността на разпоредбите от директивата, въвеждаща тази система. Този принцип не оправдава и тълкуване на посочените разпоредби, което не се основава на тяхната формулировка²⁴. Така, макар да е възможно кумулативното прилагане на членове 312 и 315, член 316, параграф 1, буква б) и член 317, първа алинея от Директива 2006/112 към произведенията на изкуството, които

²¹ Това се илюстрира от примера, даден в становището на Н. Mensing.

²² Следва впрочем да се изясни *de lege ferenda* дали член 316, параграф 1, буква в) от Директива 2006/112 може да се прилага за произведения на изкуството, придобити от данъчнозадължени дилъри чрез вътреобщностна доставка. Тази разпоредба всъщност се отнася *до доставките*, облагани с намалена ставка, докато при вътреобщностна сделка с намалена ставка може да се облага само вътреобщностното *придобиване*, тъй като самата доставка е освободена.

²³ Например при облагане на придобиването на произведение на изкуството от данъчнозадължен дилър с намалена ставка от 5 % и на доставката, извършена от данъчнозадължен дилър, с обичайната ставка от 20 % данъчната тежест върху самото произведение на изкуството (без да се отчита маржът на данъчнозадължения дилър) се увеличава от 5 % на 6 %.

²⁴ Вж. в този смисъл решение от 15 ноември 2012 г., Zimmermann (C-174/11, EU:C:2012:716, т. 50).

данъчнозадължен дилър придобива чрез вътреобщностна доставка, да води до нарушаване на принципа на данъчна неутралност, тъй като тези произведения на изкуството се третират различно от произведенията на изкуството, придобити от данъчнозадължено лице на територията на страната, това нарушение не дава основание тези разпоредби да се тълкуват в противоречие с техния недвусмислен текст.

58. При това трябва да се има предвид, че произведенията на изкуството са стоки от специфичен вид. По своята същност те са уникални, не са пряко взаимозаменяеми помежду си, а сравнително малките разлики в цените обикновено не влияят върху решенията на техните купувачи. Ето защо в този случай нарушенията на конкуренцията, произтичащи от увеличената данъчна тежест, са ограничени и са значително по-малки, отколкото при масово произвежданите стандартни стоки.

59. Подобни изводи следва да се направят и за нарушението на принципа на некумулиране на ДДС, предвиден в член 1, параграф 2 от Директива 2006/112. Това е вътрешно правило на общата система на ДДС. Нарушаването му води до известно смущение на функционирането на системата, но то не може да обоснове нито отмяната на разпоредбите от тази директива, които евентуално причиняват посоченото смущение, нито тълкуване на тези разпоредби, което не съответства на тяхната изрична формулировка.

60. Изложените по-горе съображения ме водят до извода, че Съдът не следва да тълкува член 312 от Директива 2006/112, нито пък други разпоредби от тази директива, свързани с режима за облагане на маржа на печалбата, в противоречие с тяхната недвусмислена формулировка, за да преодолее несъвместимостта с принципа на данъчен неутралност и на некумулиране на ДДС, която произтича от формулировката на тези разпоредби, когато те се прилагат към произведения на изкуството, доставени на данъчнозадължен дилър от автори или техни правоприменници като вътреобщностна доставка.

61. Въпреки това, противно на твърденията на германското правителство, не считам, че настоящото правно положение е задоволително и че факултативният характер на разпоредбите от член 316 от Директива 2006/112 за данъчнозадължения дилър сам по себе си преодолява проблема с частичното двойно данъчно облагане, породен от това правно положение. Според мен тук е необходима намесата на законодателя на Съюза, за да се коригира начинът, по който се изчислява данъчната основа по режима за облагане на маржа на печалбата, когато той се прилага за произведения на изкуството, придобити от данъчнозадължени дилъри чрез вътреобщностна доставка.

62. Подобна законодателна намеса не изглежда да представлява значителна трудност. Директива 2006/112 е приета в съответствие с член 93 от Договора за ЕО (понастоящем член 113 ДФЕС) по специална законодателна процедура след консултация с Европейския парламент и е изменяна по същия начин. При това тя е един от най-често изменяните актове от правото на Съюза, като нейните изменения имат доста рутинен характер. Достатъчно е да се отбележи, че след решение *Mensing*²⁵ — т.е. след като Съдът потвърди прилагането на режима за облагане на маржа на печалбата за произведения на изкуството, придобити от данъчнозадължени дилъри чрез вътреобщностна доставка, и стана ясно, че

²⁵ 29 ноември 2018 г.

съществува проблем с частично двойно данъчно облагане — Директива 2006/112 вече е изменяна десет пъти²⁶. Така че не липсваха поводи за внасяне на промени в посочените разпоредби.

63. Законодателното изменение би могло също така да реши проблема с двойното данъчно облагане, който Комисията посочи в своето становище, в случаите на обратно начисляване при доставка на данъчнозадължен дилър на стока, чиято последваща доставка от данъчнозадължения дилър попада в приложното поле на режима за облагане на маржа на печалбата²⁷. Този проблем няма да бъде разрешен с решението на Съда по настоящото дело, тъй като поради обхвата на преюдициалните въпроси при всяко положение ще трябва да се ограничи до въпроса за данъка, платен от данъчнозадължения дилър при вътреобщностното придобиване на произведение на изкуството.

Отговор на въпроса

64. Както следва от изложеното по-горе, не виждам нито възможност, нито необходимост разпоредбите от Директива 2006/112 да се тълкуват в смисъл, че позволяват да се избегне частично двойно данъчно облагане в хипотеза като разглежданата в спора по главното производство. Законодателят на Съюза трябва да измени тези разпоредби по съответния начин.

65. С оглед на това предлагам на втория преюдициален въпрос да се отговори, че членове 312 и 315 и член 317, първа алинея от Директива 2006/112 трябва да се тълкуват в смисъл, че ДДС, платен от данъчнозадължен дилър при вътреобщностното придобиване на произведение на изкуството, чиято последваща доставка от този данъчнозадължен дилър попада в приложното поле на режима за облагане на маржа на печалбата съгласно член 316, параграф 1, буква б) от посочената директива, се включва в данъчната основа на тази последваща доставка.

По първия преюдициален въпрос

66. С първия си преюдициален въпрос запитващата юрисдикция по същество иска да се установи дали, когато данъчнозадължен дилър поиска въз основа на член 316, параграф 1, буква б) от Директива 2006/112 да се приложи режимът за облагане на маржа на печалбата към произведения на изкуството, които е придобил чрез вътреобщностна доставка, въпреки че в противоречие с посочената разпоредба националното право не позволява режимът да се прилага, националните съдилища имат право да тълкуват разпоредбите от националното право — например член 25а, параграф 3, трето изречение от UStG — в съответствие с тази директива в смисъл, че платеният от данъчнозадължения дилър ДДС при вътреобщностното придобиване на тези произведения на изкуството не трябва да се включва в данъчната основа по режима за облагане на маржа на печалбата.

²⁶ Директиви (ЕС) на Съвета: 2018/1910 от 4 декември 2018 г. (ОВ L 311, 2018 г., стр. 3), 2018/2057 от 20 декември 2018 г. (ОВ L 329, 2018 г., стр. 3), 2019/475 от 18 февруари 2019 г. (ОВ L 83, 2019 г., стр. 42), 2019/1995 от 21 ноември 2019 г. (ОВ L 310, 2019 г., стр. 1), 2019/2235 от 16 декември 2019 г. (ОВ L 336, 2019 г., стр. 10), 2020/1756 от 20 ноември 2020 г. (ОВ L 396, 2020 г., стр. 1), 2020/2020 от 7 декември 2020 г. (ОВ L 419, 2020 г., стр. 1), 2021/1159 от 13 юли 2021 г. (ОВ L 250, 2021 г., стр. 1), 2022/542 от 5 април 2022 г. (ОВ L 107, 2022 г., стр. 1), 2022/890 от 3 юни 2022 г. (ОВ L 155, 2022 г., стр. 1).

²⁷ Вж. бележка под линия 10 към точка 34 от настоящото заключение.

67. Очевидно е, че тълкуването на националното законодателство е от компетентността на националните органи и не е в правомощията на Съда. Както обаче става ясно от отговора, който предлагам да бъде даден на втория преюдициален въпрос, разпоредбите от Директива 2006/112 не могат да се тълкуват в смисъл, че данъкът, платен от данъчнозадължен дилър при вътреобщностното придобиване на произведение на изкуството, не се включва в данъчната основа по режима за облагане на маржа на печалбата. Следователно в тази директива няма разпоредба, която да позволява тълкуване на националното право в този смисъл. Поради това първият преюдициален въпрос според мен е безпредметен и не следва да му се отговаря. Ето защо ще се ограничи до следните съображения, в случай че Съдът счете за необходимо да отговори на първия преюдициален въпрос.

68. Запитващата юрисдикция обяснява съмненията си, изразени в първия преюдициален въпрос, с констатацията на Съда в точка 49 от решение *Mensing*, че в главното производство по делото, приключило с постановяването на това решение, данъчнозадълженият дилър може да се позове на приложимостта на режима за облагане на маржа на печалбата пряко въз основа на Директива 2006/112. Предвид тази констатация на Съда запитващата юрисдикция по настоящото дело се съмнява дали може да приложи разпоредбите от своето национално право, които уреждат други аспекти от данъчното облагане на сделките, извършени от данъчнозадължения дилър, или следва да се позове единствено на разпоредбите от посочената директива.

69. Според мен обаче точка 49 от решение *Mensing* трябва да се разбира малко по-различно. В тази точка Съдът посочва, че когато данъчнозадължен дилър упражнява правото, произтичащо от Директива 2006/112, без да се съобразява с несъвместими с нея разпоредби от националното право, това трябва да става в съответствие с цялата правна уредба, от която това право е част. В конкретния случай това означава, че упражняването на правото да се приложи режимът за облагане на маржа на печалбата, води до липса на право на приспадане на ДДС, платен на по-ранен етап от оборота, в съответствие с член 322, буква б) от Директива 2006/112. Това обаче не означава, според мен, изключване на всички разпоредби от националното право, които уреждат съответното правоотношение, ако те не са в противоречие с правото на Съюза.

70. По делото, приключило с постановяването на решение *Mensing*, причина за отправянето на преюдициалните въпроси от националния съд е разпоредбата от член 25а, параграф 7, точка 1, буква а) от *UStG*, която изключва прилагането на режима за облагане на маржа на печалбата за стоки, доставени на данъчнозадължен дилър чрез освободена вътреобщностна доставка. В светлината на решение *Mensing* националният съд следва да обяви тази разпоредба за противоречаща на правото на Съюза по отношение на произведения на изкуството, доставени на данъчнозадължени дилъри от автори или техни правоприемници, и да не я прилага при разглеждането на делото²⁸. Няма обаче причина този съд, а в касационното производство — запитващата юрисдикция по настоящото дело, да не приложи останалите разпоредби от националното право, уреждащи правното положение на *H. Mensing*, доколкото прилагането на тези разпоредби може да стане в съответствие с правото на Съюза, включително с тълкуването на разпоредбите от Директива 2006/112, възприето от Съда в решение *Mensing*.

²⁸ От най-новата съдебна практика вж. решение от 18 януари 2022 г., *Thelen Technopark Berlin* (C-261/20, EU:C:2022:33, т. 30).

71. Това се отнася и за член 25а, параграф 3 от UStG. Според мен обаче не е възможно от тази разпоредба да се извлече търсеният от запитващата юрисдикция ефект в съответствие с Директива 2006/112. С третото изречение на разпоредбата се транспонира член 315, втора алинея *in fine* от Директива 2006/112, съгласно който ДДС върху маржа на печалбата не се включва в данъчната основа при режима за облагане на маржа на печалбата. Последното изречение от член 25а, параграф 3 същевременно се отнася до ДДС, платен при доставката на стоки на данъчнозадължения дилър. В тази разпоредба обаче изрично се посочва ДДС „на доставчика“, който следователно е платен от доставчика на стоките и прехвърлен на данъчнозадължения дилър в цената на стоката. Това съответства на дефиницията за покупна цена в член 312, параграф 2 от Директива 2006/112. С оглед на ясната формулировка на съответните разпоредби от разглежданата директива е трудно тези национални разпоредби да се тълкуват по различен начин.

72. Независимо от това, дори когато, както в настоящия случай, в разпоредбите от дадена директива има празнота и буквалната им формулировка води до резултати, които отчасти противоречат на логиката и целите на правната уредба, органите на държавите членки не могат да „поправят“ това положение, като тълкуват разпоредбите от националното право в противоречие със съдържанието на разпоредбите от директивата. Подобно действие на национално равнище, чийто резултат би зависел от конкретната формулировка на националните разпоредби и от начина, по който те се тълкуват от националните органи и съдилища, всъщност би подкопало постигането на основната цел на всяка директива, а именно хармонизирането на законодателството на държавите членки. Отстраняването на евентуални несъответствия в разпоредбите от правото на Съюза е задача на първо място на законодателя на Съюза, а в границите на допустимото тълкуване — на Съда.

73. Както отбелязах в началото на тази част, на първия въпрос не е необходимо да се отговаря, като се има предвид предложението от мен отговор на втория преюдициален въпрос.

Заключение

74. С оглед на всички посочени съображения предлагам да се даде следният отговор на преюдициалните въпроси, формулирани от Bundesfinanzhof (Федерален финансов съд, Германия):

„Членове 312 и 315 и член 317, първа алинея от Директива 2006/112/ЕО на Съвета от 28 ноември 2006 година относно общата система на данъка върху добавената стойност

трябва да се тълкуват в смисъл, че

данъкът върху добавената стойност, платен от данъчнозадължен дилър при вътреобщностното придобиване на произведение на изкуството, чиято последваща доставка от този данъчнозадължен дилър попада в приложното поле на режима за облагане на маржа на печалбата съгласно член 316, параграф 1, буква б) от посочената директива, се включва в данъчната основа на тази последваща доставка“.