



Сборник съдебна практика

РЕШЕНИЕ НА СЪДА (първи състав)

13 юли 2023 година *

„Преюдициално запитване — Данъчни въпроси — Обща система на данъка върху добавената стойност (ДДС) — 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 — Право на приспадане на платения по получени доставки данък“

По дело C-180/22

с предмет преюдициално запитване, отправено на основание член 267 ДФЕС от Bundesfinanzhof (Федерален финансов съд, Германия) с акт от 20 октомври 2021 г., постъпил в Съда на 9 март 2022 г., в рамките на производство по дело

Finanzamt Hamm

срещу

Harry Mensing

СЪДЪТ (първи състав),

състоящ се от: Ал. Арабаджиев, председател на състава, P. G. Xuereb, T. von Danwitz, A. Kumin и I. Ziemele (докладчик), съдии,

генерален адвокат: M. Szpunar,

секретар: A. Calot Escobar,

предвид изложеното в писмената фаза на производството,

като има предвид становищата, представени:

- за Harry Mensing, от O.-G. Lippross, Rechtsanwalt,
- за германското правителство, от J. Möller и A. Hoesch, в качеството на представители,
- за Европейската комисия, от R. Pethke и V. Uher, в качеството на представители,

* Език на производството: немски.

след като изслуша заключението на генералния адвокат, представено в съдебното заседание от 23 март 2023 г.,

постанови настоящото

Решение

- 1 Преюдициалното запитване се отнася до тълкуването на член 311 и сл. от Директива 2006/112/ЕО на Съвета от 28 ноември 2006 година относно общата система на данъка върху добавената стойност (ОВ L 347, 2006 г., стр. 1; Специално издание на български език, 2007 г., глава 9, том 3, стр. 7, наричана по-нататък „Директивата за ДДС“).
- 2 Запитването е отправено в рамките на спор между Finanzamt Hamm (Данъчна служба Хам, Германия) и г-н Harry Mensing, търговец на произведения на изкуството, във връзка с изчисляването на данъчната основа на данъка върху добавената стойност (ДДС) при прилагане на режима за облагане на маржа на печалбата към доставките на произведения на изкуството, които заинтересованото лице е получило с вътреобщностна доставка.

Правна уредба

Правото на Съюза

- 3 Съображения 4, 7 и 51 от Директивата за ДДС гласят:
 - „(4) Постигането на целта за изграждането на вътрешен пазар предполага прилагането в държавите членки на законодателство за данъците върху оборота, което не нарушава условията за конкуренция или не възпрепятства свободното движение на стоки и услуги. Затова е необходимо да се постигне такава хармонизация на законодателството за данъците върху оборота посредством такава система на [ДДС], че да премахне във възможно най-голяма степен факторите, които могат да нарушат условията на конкуренция, независимо дали на национално или на общностно равнище.

[...]
 - (7) Дори ако ставките и освобождаванията не са напълно хармонизирани, общата система на ДДС трябва да доведе до такава неутралност по отношение на конкуренцията, че в рамките на територията на всяка държава членка подобните стоки и услуги да носят едно и също данъчно бреме, каквато и да е дължината на веригата на производство и разпространение.

[...]
 - (51) Подходящо е да се приеме режим за данъчно облагане в Общността, който да бъде приложен за стоки втора употреба, произведения на изкуството, антикварни предмети и колекционерски предмети, с оглед предотвратяването на двойното данъчно облагане и нарушаването на конкуренцията между данъчнозадължени лица“.

4 Член 193 от тази директива предвижда:

„ДДС е платим от всяко данъчнозадължено лице, извършващо облагаеми доставки на стоки и услуги, освен когато е платим от друго лице в случаите, посочени в членове 194—199 и член 202“.

5 В дял XII от Директивата за ДДС, който е озаглавен „Специални режими“, се съдържа глава 4, която е озаглавена „Специални режими за стоки втора употреба, произведения на изкуството, колекционерски предмети и антикварни предмети“. В раздел 1 от тази глава се съдържа член 311, който определя по-специално понятията „произведения на изкуството“ и „данъчнозадължен дилър“. В раздел 2 от посочената глава, който установява специални режими за данъчнозадължени дилъри, се съдържа подраздел 1, който е озаглавен „Режим за облагане на маржа на печалбата“ и включва членове 312—325.

6 Член 312 от Директивата за ДДС гласи:

„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“.

7 Член 314 от тази директива предвижда:

„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 [Европейската] [о]бщност[...] от едно от следните лица:

- а) данъчно незадължено лице;
- б) друго данъчнозадължено лице, дотолкова доколкото доставката на стоки от това данъчнозадължено лице е освободена от данък в съответствие с член 136;
- в) друго данъчнозадължено лице, дотолкова 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“.

8 Член 315 от посочената директива гласи:

„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“.

9 Член 316 от същата директива предвижда:

„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:

- a) 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 правоприменниците 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.

2. Държавите членки установяват подробните правила за упражняване на правото на избор, предвидено в параграф 1, които при всички случаи обхващат период от най-малко две календарни години“.

10 Член 317 от Директивата за ДДС гласи:

„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“.

Германско право

11 Член 25а от Umsatzsteuergesetz (Закон за данъка върху оборота) в редакцията му, публикувана на 21 февруари 2005 г. (BGBl. I, стр. 386, наричан по-нататък „UStG“) предвижда следното:

„(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.
3. Вещите не са скъпоценни камъни (от позиции 71 02 и 71 03 от Митническата тарифа) или благородни метали (от позиции 71 06, 71 08, 71 10 и 71 12 от Митническата тарифа).

(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:

1. произведения на изкуството (т. 53 от приложение 2), колекционерски предмети (т. 49, буква f) и точка 54 от приложение 2) или антикварни предмети (позиция 9706 00 00 от Митническата тарифа), които самият дилър е внесъл, или
2. произведения на изкуството, когато тяхната доставка на дилъра е била облагаема и не е била извършена от дилър.

Декларацията обвързва дилъра за период от най-малко две календарни години.

(3) Оборотът се определя въз основа на размера на разликата между продажната и покупната цена 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 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.

[...]

(7) Прилагат се следните специални правила:

1. Режимът за облагане на маржа на печалбата не се прилага:
 - а) за доставките на вещ, придобита от дилъра в рамките на Общността, ако към доставката на вещта на дилъра е било приложено освобождаване от облагане за вътреобщностни доставки другаде на територията на Общността;
 - б) за вътреобщностната доставка на ново превозно средство по смисъла на член 1b, параграфи 2 и 3.
2. Вътреобщностното придобиване не подлежи на облагане с данък върху оборота, ако към доставката на стоките на клиента по смисъла на член 1a, параграф 1 е бил приложен режимът за облагане на маржа на печалбата другаде на територията на Общността.

3. В рамките на облагане на маржа на печалбата е изключено прилагането на член 3с и на освобождаването от данък на вътреобщностни доставки (член 4, точка 1, буква в) и член 6а).

[...]“.

Спорът в главното производство и преюдициалните въпроси

- 12 Г-н Mensing е търговец на произведения на изкуството, установен в Германия, който управлява галерии в няколко германски града. През 2014 г. са му доставени произведения на изкуството от автори, установени в други държави членки. В държавата членка по установяване на авторите тези доставки са били декларирани като освободени вътреобщностни доставки. Г-н Mensing плаща във връзка с тях ДДС за вътреобщностно придобиване.
- 13 Г-н Mensing иска от Данъчна служба Хам да прилага режима за облагане на маржа на печалбата към горепосочените доставки. Тъй като член 25а, параграф 7, точка 1, буква а) от UStG предвижда, че режимът за облагане на маржа на печалбата не се прилага за доставката на вещь, придобита от дилъра в рамките на вътреобщностно придобиване, когато към доставката на вещи на дилъра е било приложено освобождаване от облагане за вътреобщностни доставки другаде на територията на Европейския съюз, Данъчна служба Хам отказва да уважи искането му и поради това обявява, че г-н Mensing дължи допълнителна сума като ДДС.
- 14 След като е отхвърлена жалбата му по административен ред срещу акта за установяване на данъчни задължения, свързан с тази допълнителна сума ДДС, г-н Mensing подава жалба пред Finanzgericht Münster (Финансов съд Мюнстер, Германия), като твърди, че разглежданата национална правна уредба не е в съответствие с правото на Съюза, и иска пряко прилагане на член 316, параграф 1, буква б) от Директивата за ДДС.
- 15 Тъй като има съмнения в това отношение, тази юрисдикция отправя преюдициално запитване до Съда.
- 16 С решение от 29 ноември 2018 г., Mensing (C-264/17, EU:C:2018:968), постановено в отговор на това преюдициално запитване, Съдът постановява, от една страна, че член 316, параграф 1, буква б) от Директивата за ДДС 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 от негов правоприменник, въпреки че последните не принадлежат към категориите лица, изброени в член 314 от тази директива, и от друга страна, че данъчнозадълженият дилър не 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, и същевременно да претендира право на приспадане на платения по получени доставки ДДС в случаите, в които това право е изключено по силата на член 322, буква б) от посочената директива, ако последната разпоредба не е транспонирана в националното право.

- 17 Вследствие на това решение на Съда с решение от 7 ноември 2019 г. Finanzgericht Münster (Финансов съд Мюнстер) уважава жалбата на г-н Mensing. По същество тази юрисдикция приема, че определянето на данъчната основа трябва да се извърши в съответствие с правото на Съюза и че с оглед на разпоредбите на член 317, първа алинея във връзка с членове 312, 315 и 316 от Директивата за ДДС, данъкът върху оборота трябва да бъде взет предвид като елемент от покупната цена, който води до намаляване на маржа на печалбата.
- 18 Данъчна служба Хам подава ревизионна жалба срещу това решение пред Bundesfinanzhof (Федерален финансов съд, Германия), който е запитващата юрисдикция по настоящото дело. По същество Данъчна служба Хам изтъква, че данъкът върху оборота за вътреобщностното придобиване не намалява данъчната основа. В това отношение Данъчна служба Хам препраща към заключението на генерален адвокат Szpunar по дело Mensing (C-264/17, EU:C:2018:722), който отбелязва, че в случаите на внос от трети страни член 317, втора алинея от Директивата за ДДС изисква от продажната цена да се приспадне данъчната основа при внос, заедно с ДДС при внос, и поради това приема, че липсата на аналогично разрешение при вътреобщностните придобивания представлява празнота в правото.
- 19 Запитващата юрисдикция отбелязва, че съгласно националното право въз основа на тълкуване на член 25а, параграф 3, трето изречение от UStG в съответствие с правото на Съюза данъкът върху оборота може да бъде взет предвид при определянето на данъчната основа за целите на режима за облагане на маржа на печалбата. Тази юрисдикция обаче има съмнения дали когато данъчнозадължено лице се позовава на прилагането на режима за облагане на маржа на печалбата, предвиден в член 311 и сл. от Директивата за ДДС, е допустимо националната юрисдикция, произнасяща се като последна инстанция, да тълкува член 25а, параграф 3, трето изречение от UStG в смисъл, че дължимият при вътреобщностно придобиване данък не е част от данъчната основа.
- 20 При тези обстоятелства Bundesfinanzhof (Федералният финансов съд) решава да спре производството и да постави на Съда следните преюдициални въпроси:
- „1) При обстоятелства като тези в главното производство — при които въз основа на решение на Съда на Европейския съюз от 29 ноември 2018 г., Mensing (C-264/17, EU:C:2018:968) 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 следващите от Директива [2006/112] да се разбират 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 в това отношение е налице неволно допуснатата празнота в

правото на Съюза, която не може да бъде попълнена по пътя на доразвиването на правото чрез тълкуване в съдебната практика, а може да бъде попълнена само от законодателя на Съюза?“.

По преюдициалните въпроси

По втория въпрос

- 21 С втория си въпрос, който следва да се разгледа на първо място, запитващата юрисдикция по същество иска да се установи дали членове 312 и 315, както и член 317, първа алинея от Директивата за ДДС трябва да се тълкуват в смисъл, че платеният от данъчнозадължен дилър ДДС за вътреобщностното придобиване на произведение на изкуството, за чиято последваща доставка се прилага режимът за облагане на маржа на печалбата съгласно член 316, параграф 1 от тази директива, е част от данъчната основа на тази доставка.
- 22 Съгласно постоянната практика на Съда при тълкуването на разпоредба от правото на Съюза трябва да се вземат предвид не само нейният текст, но и контекстът ѝ и целите на правната уредба, от която тя е част (решение от 29 ноември 2018 г., *Mensing*, C-264/17, EU:C:2018:968, т. 24 и цитираната съдебна практика).
- 23 В самото начало следва да се отбележи, че що се отнася до текста на разглежданите разпоредби, от член 317, първа алинея от Директивата за ДДС следва, че когато данъчнозадължен дилър избере в съответствие с член 316 от тази директива да прилага режима за облагане на маржа на печалбата към доставката на стоки, посочени в тази разпоредба, данъчната основа се определя в съответствие с член 315 от посочената директива.
- 24 Съгласно член 315, първа алинея данъчната основа по отношение на доставката на стоки, за които се прилага режима за облагане на маржа на печалбата, е маржът на печалбата, получена от данъчнозадължения дилър, изчислен в съответствие с втора алинея от този член, минус размера на ДДС върху маржа на печалбата.
- 25 В това отношение, първо, от член 315, втора алинея от Директивата за ДДС следва, че маржът на печалбата на данъчнозадължения дилър е равен на разликата между „продажната цена“, начислена от данъчнозадължения дилър за стоките и „покупната цена“.
- 26 По-специално член 312, точка 1 от Директивата за ДДС определя „продажната цена“ като „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 комисиони, опаковка, превоз и застраховка, начислявани от данъчнозадължения дилър на клиента“. Понятието „покупна цена“ от своя страна е определено в член 312, точка 2 от тази директива като „всичко, което съставлява насрещната престация за целите на точка 1, която доставчикът е получил или ще получи от данъчнозадължения дилър“.
- 27 Както подчертава генералният адвокат в точки 31—33 от заключението си, от самия текст на член 312 от Директивата за ДДС следва, че понятията „продажна цена“ и „покупна цена“, посочени в тази разпоредба, обхващат съответно, от една страна, 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 от друга страна, тези, които е платил на доставчика при придобиването на стоката, която впоследствие е станала предмет на тази доставка.

- 28 От това следва, че що се отнася конкретно до понятието „покупна цена“, то не включва елементите на разходите, които данъчнозадълженият дилър не е платил на доставчика, а които е платил на трети лица, така че тази покупна цена не включва ДДС, платен към държавния бюджет за вътреобщностното придобиване на стоката, която впоследствие е предмет на разглежданата сделка за доставка.
- 29 Второ, що се отнася до размера на ДДС върху самия марж на печалбата, който — съгласно член 315, първа алинея от Директивата за ДДС и както е припомнено в точка 24 от настоящото решение — трябва да се приспадне от маржа на печалбата, получена от данъчнозадължения дилър, следва да се отбележи — подобно на германското правителство и както подчертава генералният адвокат в точка 37 от заключението си — че този ДДС е данъкът, който данъчнозадължения дилър трябва да заплати върху извършената от него продажба на произведение на изкуството. За сметка на това посоченият ДДС не би могъл да включва данъка, платен от данъчнозадължения дилър за вътреобщностното придобиване на произведение на изкуството, който е свързан с цената на придобиването на това произведение.
- 30 При това положение с оглед на текста на членове 312 и 315, както и на член 317, първа алинея от Директивата за ДДС, следва да се приеме, че платеният от данъчнозадължения дилър ДДС за вътреобщностното придобиване на произведение на изкуството, което е предмет на последваща сделка за доставка, за която се прилага режимът за облагане на маржа на печалбата, не е част от покупната цена на тази стока по смисъла на член 312, точка 2 от тази директива, така че размерът на този данък не следва да се приспада от данъчната основа на тази последваща доставка.
- 31 Както г-н Mensing, така и Европейската комисия, обаче считат по същество, че стриктното буквално тълкуване на членове 312 и 315, както и на член 317, първа алинея от Директивата за ДДС, не зачита целите, преследвани с тези разпоредби, както и контекста, в който те се вписват. По-специално Комисията отбелязва, че тълкуването на член 312 от Директивата за ДДС в смисъл, че покупната цена на произведение на изкуството — придобито от данъчнозадължен дилър от доставчик, установен в друга държава членка в рамките на вътреобщностно придобиване на това произведение — включва платения за това придобиване ДДС, би позволило да се избегне двойното данъчно облагане, както и нарушаването на конкуренцията независимо дали посоченото произведение е било придобито в същата държава членка, в друга държава членка или в трета държава.
- 32 В това отношение, първо, от една страна — що се отнася до целите, преследвани с Директивата за ДДС — вярно е, че от съображение 4 от тази директива е видно, че същата цели да въведе система на ДДС, която не нарушава условията за конкуренция или не възпрепятства свободното движение на стоки и услуги. Освен това съгласно съображение 7 от посочената директива дори ако ставките и освобождаванията не са напълно хармонизирани, общата система на ДДС трябва да доведе до такава неутралност по отношение на конкуренцията, че в рамките на територията на всяка държава членка подобните стоки и услуги да носят едно и също данъчно бреме, каквато и да е дължината на веригата на производство и разпространение. Освен това, както припомня Съдът в решение от 29 ноември 2018 г., Mensing (C-264/17, EU:C:2018:968, т. 32 и цитираната

съдебна практика), от трайната съдебна практика следва, че принципът на данъчен неутралитет е присъщ на общата система на ДДС, установена с Директивата за ДДС, и не допуска по-специално икономически оператори, които осъществяват едни и същи сделки, да бъдат третираны различно по отношение на облагането с ДДС.

- 33 От друга страна, що се отнася по-конкретно до целите, преследвани с режима за облагане на маржа на печалбата, Съдът действително вече е подчертал, че съгласно съображение 51 от Директивата за ДДС в областта на стоките втора употреба, произведенията на изкуството, антикварните предмети и колекционерските предмети този режим цели да се предотврати двойното данъчно облагане и нарушаването на конкуренцията между данъчнозадължени лица (решение от 29 ноември 2018 г., *Mensing*, C-264/17, EU:C:2018:968, т. 35).
- 34 При това положение следва да се припомни, че съгласно постоянната практика на Съда тълкуването на разпоредба от правото на Съюза с оглед на нейния контекст и цел не може да има за резултат да лиши ясения и точен текст на тази разпоредба от всякакво полезно действие. Поради това, след като смисълът на разпоредба от правото на Съюза следва недвусмислено от самия ѝ текст, Съдът не може да се отклонява от това тълкуване (вж. в този смисъл решения от 26 октомври 2006 г., *Европейска общност*, C-199/05, EU:C:2006:678, т. 42, и от 20 септември 2022 г., *VD и SR*, C-339/20 и C-397/20, EU:C:2022:703, т. 71 и цитираната съдебна практика).
- 35 В това отношение, макар несъмнено принципът на данъчен неутралитет да е присъщ на установената с Директивата за ДДС обща система на ДДС, този принцип — тъй като става въпрос за конкретен израз на принципа на равно третиране на равнището на вторичното законодателство на Съюза и в специалната данъчна област — не позволява и да се разширява приложното поле на разпоредба от тази директива по начин, който би бил в противоречие с ясения ѝ текст (вж. в този смисъл решение от 15 ноември 2012 г., *Zimmermann*, C-174/11, EU:C:2012:716, т. 50 и цитираната съдебна практика), който може да бъде изменен само след намеса на законодателя на Съюза, както подчертава генералният адвокат в точка 61 от заключението си.
- 36 Второ, безспорно е, както по същество отбелязва Комисията, че буквалното тълкуване на членове 312 и 315, както и на член 317, първа алинея от Директивата за ДДС, посочено в точка 30 от настоящото решение, води до диференцирана данъчна тежест върху доставките в държава членка в зависимост от това дали производението на изкуството е било предмет на такова вътреобщностно придобиване, дали е било придобито от данъчнозадължения дилър на територията на една и съща държава членка, или е било внесено от трета страна.
- 37 Налага се обаче изводът, че това положение произтича пряко от текста на приложимите разпоредби.
- 38 Всъщност, както бе посочено в точка 30 от настоящото решение, докато платеният от данъчнозадължения дилър ДДС за вътреобщностното придобиване на произведение на изкуството, предмет на последваща доставка, за която се прилага режимът за облагане на маржа на печалбата, не е част от покупната цена на тази стока по смисъла на член 312, точка 2 от Директивата за ДДС, то платеният ДДС от този данъчнозадължен дилър за придобиването на произведение на изкуството в дадена държава членка и което е предмет на последваща доставка, за която се прилага този режим в същата държава членка, е обикновено изплащан от този данъчнозадължен дилър директно на неговия доставчик,

който по принцип е данъчнозадължено лице към държавния бюджет съгласно член 193 от тази директива, поради което попада в обхвата на понятието „покупна цена“ по смисъла на член 312, точка 2 от посочената директива.

- 39 Освен това по отношение на доставките на произведения на изкуството, които самият данъчнозадължен дилър е внесъл, член 317, втора алинея от същата директива предвижда изрично, че покупната цена, която трябва да се вземе предвид при изчисляването на маржа на печалбата, е равна на данъчната основа при внос, увеличена с дължимия или платен при внос ДДС.
- 40 Съгласно припомнената в точка 34 от настоящото решение съдебна практика обаче Съдът не може да се отклонява от ясния и точен текст на тези разпоредби.
- 41 При тези обстоятелства и при настоящото състояние на правото на Съюза членове 312 и 315, както и член 317, първа алинея от Директивата за ДДС, трябва да се тълкуват в смисъл, че платеният от данъчнозадължен дилър ДДС за вътреобщностното придобиване на произведение на изкуството, за чиято последваща доставка се прилага режимът за облагане на маржа на печалбата съгласно член 316, параграф 1 от тази директива, е част от данъчната основа на тази доставка.

По първия въпрос

- 42 Предвид дадения на втория въпрос отговор не следва да се отговаря на първия въпрос.

По съдебните разноски

- 43 С оглед на обстоятелството, че за страните по главното производство настоящото дело представлява отклонение от обичайния ход на производството пред запитващата юрисдикция, последната следва да се произнесе по съдебните разноски. Разходите, направени за представяне на становища пред Съда, различни от тези на посочените страни, не подлежат на възстановяване.

По изложените съображения Съдът (първи състав) реши:

Членове 312 и 315, както 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

следва да се тълкуват в смисъл, че

платеният от данъчнозадължен дилър данък върху добавената стойност за вътреобщностното придобиване на произведение на изкуството, за чиято последваща доставка се прилага режимът за облагане на маржа на печалбата съгласно член 316, параграф 1 от тази директива, е част от данъчната основа на тази доставка.

Подписи