



# Repertoriul jurisprudenței

CONCLUZIILE AVOCATULUI GENERAL  
DOMNUL MACIEJ SZPUNAR  
prezentate la 23 martie 2023<sup>1</sup>

**Cauza C-180/22**

**Finanzamt Hamm  
împotriva  
Harry Mensing**

[cerere de decizie preliminară introdusă de Bundesfinanzhof (Curtea Federală Fiscală, Germania)]

„Trimitere preliminară – Fiscalitate – Taxa pe valoarea adăugată – Directiva 2006/112/CE – Articolul 311 și următoarele – Regimuri speciale pentru obiectele de artă – Regimul marjei de profit – Comercianți persoane impozabile – Livrare intracomunitară de obiecte de artă de către autori sau succesorii în drepturi ai acestora – Operațiuni intracomunitare – Baza de impozitare – Taxă achitată în cadrul unei achiziții intracomunitare”

## Introducere

1. În Hotărârea din 29 noiembrie 2018, *Mensing* (C-264/17, EU:C:2018:968, denumită în continuare „Hotărârea *Mensing*”), Curtea a statuat printre altele că articolul 316 alineatul (1) litera (b) din Directiva 2006/112/CE a Consiliului din 28 noiembrie 2006 privind sistemul comun al taxei pe valoarea adăugată<sup>2</sup> (denumită în continuare „TVA” sau „taxa”) trebuie interpretat în sensul că un comerciant persoană impozabilă poate opta pentru aplicarea regimului marjei de impozitare unei livrări de obiecte de artă care i-au fost livrate în amonte, în cadrul unei livrări intracomunitare scutite, de către autori sau de către succesorii în drepturi ai acestora<sup>3</sup>. Hotărârea pune sub semnul întrebării compatibilitatea cu Directiva 2006/112 a legislației germane, care exclude această posibilitate.

2. În concluziile noastre în cauza în care s-a pronunțat această hotărâre, ca răspuns la unul dintre argumentele invocate de guvernul german în apărarea dispozițiilor naționale în cauză, am arătat că există într-adevăr o lacună în dispozițiile directivei în cauză, care are drept consecință dubla impunere parțială a obiectelor de artă livrate către comercianți persoane impozabile în cadrul unor livrări intracomunitare neimpozabile<sup>4</sup>. În acest sens, am exprimat opinia că această lacună nu poate fi compensată pe cale de interpretare a normelor privind TVA-ul și că acest lucru necesită intervenția legiuitorului Uniunii<sup>5</sup>.

<sup>1</sup> Limba originală: polona.

<sup>2</sup> JO 2006, L 347, p. 1, rectificare în JO 2007, L 335, p. 60, Ediție specială, 09/vol. 3, p. 7.

<sup>3</sup> Punctul 1 din dispozitivul hotărârii.

<sup>4</sup> A se vedea Concluziile noastre prezentate în cauza *Mensing* (C-264/17, EU:C:2018:722, punctul 53).

<sup>5</sup> A se vedea Concluziile noastre prezentate în cauza *Mensing* (C-264/17, EU:C:2018:722, punctul 54).

3. În prezent, în cadrul apelului împotriva hotărârii pronunțate de instanța națională ca urmare a Hotărârii Mensing, Bundesfinanzhof (Curtea Federală Fiscală, Germania) urmărește să revină asupra acestei constatări, punând în discuție posibilitatea de a elimina lacuna menționată mai sus prin interpretarea fie a dispozițiilor Directivei 2006/112, fie a legislației naționale relevante.

## Cadrul juridic

### *Dreptul Uniunii*

4. Potrivit articolului 73 din Directiva 2006/112:

„Pentru livrarea de bunuri sau prestarea de servicii [...], baza de impozitare include toate elementele care reprezintă contrapartida obținută sau care urmează să fie obținută de către furnizor sau prestator, în schimbul livrării sau al prestării, de la client sau de la un terț, inclusiv subvenții direct legate de prețul livrării sau al prestării.”

5. Potrivit articolului 78 primul alineat litera (a) și (b) din această directivă:

„Baza de impozitare include următoarele elemente:

- (a) impozite, drepturi, prelevări și taxe, cu excepția TVA-ului în sine;
- (b) cheltuieli accesorii cum sunt: comisioanele, cheltuielile de ambalare, transport și asigurare, solicitate de către furnizor/prestator cumpărătorului sau beneficiarului.

[...]”

6. Articolul 83 din această directivă prevede:

„Pentru achiziția intracomunitară de bunuri, baza de impozitare se stabilește în funcție de aceleași elemente utilizate în conformitate cu capitolul 2 în scopul determinării bazei de impozitare pentru livrarea acelorași bunuri pe teritoriul statului membru în cauză. [...]”

7. Capitolul 4 din titlul XII din Directiva 2006/112 instituie regimuri speciale pentru bunuri second-hand, obiecte de artă, obiecte de colecție și antichități. Subsecțiunea 1 din secțiunea 2 a acestui capitol instituie regimul marjei de profit pentru comercianții persoane impozabile. Aceste dispoziții prevăd în special:

„Articolul 312

În sensul prezentei subsecțiuni, se aplică următoarele definiții:

- 1. «preț de vânzare» înseamnă tot ceea ce constituie contraprestația obținută sau care urmează să fie obținută de comerciantul persoană impozabilă de la client sau de la o parte terță, inclusiv subvenții direct legate de operațiune, impozite, drepturi, prelevări și taxe și cheltuieli neprevăzute, precum cheltuieli cu comisioane, cheltuieli de ambalare, de transport și de asigurare percepute de comerciantul impozabil clientului, dar cu excepția sumelor prevăzute la articolul 79;

2. «preț de cumpărare» înseamnă tot ceea ce constituie contravaloarea, în sensul punctului 1, obținută sau care urmează să fie obținută de la comerciantul persoană impozabilă de către furnizorul său.

#### Articolul 313

(1) În ceea ce privește livrarea de bunuri second-hand, obiecte de artă, articole de colecție sau antichități efectuată de comercianți impozabili, statele membre aplică un regim special pentru impozitarea marjei de profit realizate de comerciantul impozabil, în conformitate cu dispozițiile prezentei subsecțiuni.

[...]

#### Articolul 315

Baza impozabilă pentru livrarea de bunuri prevăzută la articolul 314 este marja de profit realizată de comerciantul persoană impozabilă, din care se scade valoarea TVA-ului aferent marjei de profit.

Marja de profit a comerciantului persoană impozabilă este egală cu diferența dintre prețul de vânzare solicitat de comerciantul persoană impozabilă pentru bunuri și prețul de cumpărare.

#### Articolul 316

(1) Statele membre acordă comercianților persoane impozabile dreptul de a opta pentru aplicarea regimului marjei următoarelor operațiuni:

[...]

- (b) livrarea de obiecte de artă unui comerciant persoană impozabilă de către autori sau succesorii în drepturi ai acestora;

[...]

#### Articolul 317

În cazul în care un comerciant persoană impozabilă exercită opțiunea prevăzută la articolul 316, baza impozabilă se determină în conformitate cu articolul 315.

[...]

#### Articolul 319

Comerciantul persoană impozabilă poate aplica regimul normal de TVA oricărei livrări reglementate de regimul marjei.

#### Articolul 320

(1) [...]

În cazul în care comerciantul persoană impozabilă aplică regimul normal de TVA livrării unui obiect de artă de către autor sau succesorii în drepturi ai acestuia sau de către o persoană impozabilă, alta decât un comerciant persoană impozabilă, comerciantul persoană impozabilă are dreptul de a deduce din TVA, pe care are obligația de a-l plăti, TVA-ul datorat sau achitat pentru obiectul de artă care i-a fost livrat.

[...]

Articolul 322

În măsura în care bunurile sunt folosite în scopul livrărilor efectuate de comerciantul persoană impozabilă și supuse regimului marjei, comerciantul respectiv nu poate deduce următoarele din TVA pe care are obligația de a-l plăti:

[...]

(b) TVA-ul datorat sau achitat pentru obiectele de artă care i-au fost sau urmează să-i fie livrate de autorul lor sau de succesorii în drepturi ai acestuia;

[...]"

### ***Dreptul german***

8. Regimul marjei de profit pentru comercianții persoane impozabile a fost transpus în dreptul german prin articolul 25a din Umsatzsteuergesetz (Legea privind impozitul pe cifra de afaceri) în versiunea publicată la 21 februarie 2005<sup>6</sup> (denumită în continuare „UStG”). Alineatul (3) al acestui articol are următorul cuprins:

„Cifra de afaceri se calculează în funcție de suma cu care prețul de vânzare depășește prețul de cumpărare a bunului; în cazul livrărilor prevăzute la articolul 3 alineatul (1b) și în cazurile prevăzute la articolul 10 alineatul (5), prețul de vânzare este înlocuit de valoarea prevăzută la articolul 10 alineatul (4) punctul 1. Dacă prețul de cumpărare a unui obiect de artă (punctul 53 din anexa 2) nu poate fi stabilit sau prețul de cumpărare este nesemnificativ, suma în funcție de care se calculează cifra de afaceri este stabilită în mod estimativ la 30 % din prețul de vânzare. Impozitul pe cifra de afaceri nu face parte din baza de impozitare. În cazul alineatului (2) prima teză punctul 1, prețul de cumpărare se consideră a fi valoarea prevăzută la articolul 11 alineatul (1), la care se adaugă taxa pe cifra de afaceri la import. În cazul alineatului (2) prima teză punctul 2, prețul de cumpărare include TVA-ul furnizorului.”

9. Articolul 25a alineatul (7) punctul 1 litera (a) din UStG exclude aplicarea regimului marjei de impozitare pentru bunurile achiziționate de comercianții persoane impozabile în cadrul unei livrări intracomunitare scutite. Ca urmare a Hotărârii Mensing, această dispoziție, în măsura în care se referă la operele de artă furnizate comercianților persoane impozabile de către autori sau succesorii în drepturi ai acestora, pare să fie în contradicție clară cu articolul 316 alineatul (1) litera (b) din Directiva 2006/112.

<sup>6</sup> BGBl. I, p. 386.

## Situația de fapt, procedura și întrebările preliminare

10. Domnul Harry Mensing este un comerciant persoană impozabilă în sensul articolului 311 alineatul (1) punctul 5 din Directiva 2006/112 și al articolului 25a alineatul (1) punctul 1 din UStG. Acesta își desfășoară activitatea în domeniul comercializării obiectelor de artă în diferite orașe din Germania. În cursul exercițiului fiscal 2014, acesta a cumpărat printre altele obiecte de artă de la autori stabiliți în alte state membre. Aceste livrări au fost scutite de TVA în statele membre de origine, iar H. Mensing a achitat pentru acestea TVA-ul aferent achizițiilor intracomunitare. Astfel, el nu și-a exercitat dreptul de deducere a acestei taxe.

11. La începutul anului 2014, H. Mensing a depus la Finanzamt Hamm (Administrația Financiară din Hamm, Germania) o declarație privind aplicarea regimului marjei de profit în privința obiectelor de artă achiziționate de la autorii acestora. Autoritatea fiscală i-a refuzat însă dreptul de a aplica acest regim obiectelor de artă achiziționate de la autori stabiliți în alte state membre, invocând articolul 25a alineatul (7) punctul 1 litera a) din UStG, și a majorat în consecință valoarea TVA-ului datorat.

12. Ca urmare a respingerii reclamației sale, H. Mensing a formulat o acțiune împotriva Administrației Financiare din Hamm în fața Finanzgericht Münster (Tribunalul Fiscal din Münster, Germania). Ca urmare a întrebărilor preliminare adresate de această instanță, Curtea a pronunțat Hotărârea Mensing.

13. În această hotărâre, Curtea a statuat că regimul marjei de profit se poate aplica obiectelor de artă achiziționate de către comercianții persoane impozabile de la autori sau de la succesorii în drepturi ai acestora în cadrul unei livrări intracomunitare și că, într-o astfel de situație, aceste persoane impozabile nu au dreptul de a deduce TVA-ul pe care l-au plătit pentru achiziția intracomunitară a acestor obiecte de artă<sup>7</sup>.

14. Ca urmare a acestei hotărâri, Finanzgericht Münster (Tribunalul Fiscal din Münster, Germania), prin hotărârea din 7 noiembrie 2019, a admis cererea lui H. Mensing. Astfel, această instanță a hotărât că prețul de cumpărare a unui obiect de artă, în scopul calculării marjei, ar trebui majorat cu TVA-ul plătit de comerciantul persoană impozabilă pentru achiziția intracomunitară, reducând astfel baza de impozitare în cadrul regimului marjei.

15. Autoritatea fiscală nu a fost de acord cu această interpretare, arătând că nici dispozițiile Directivei 2006/112, nici legislația națională nu permit ca prețul de cumpărare să fie majorat cu TVA-ul plătit pentru o achiziție comunitară. Prin urmare, autoritatea a contestat această hotărâre a Finanzgericht Münster (Tribunalul Fiscal din Münster) printr-un recurs în fața instanței de trimitere în prezenta cauză. Aceasta din urmă consideră că este posibilă interpretarea legislației naționale într-o manieră conformă cu hotărârea atacată, dar are îndoieli dacă o astfel de interpretare este permisă în temeiul Directivei 2006/112.

<sup>7</sup> Hotărârea Mensing, dispozitivul.

16. În aceste condiții, Bundesfinanzhof (Curtea Federală Fiscală, Germania) a suspendat procedura și a adresat Curții următoarele întrebări preliminare:

- „1) În împrejurări precum cele din procedura principală, în care, în temeiul [Hotărârii Mensing], o persoană impozabilă se întemeiază pe faptul că și livrarea de obiecte de artă pe care le-a achiziționat în amonte, în cadrul unei livrări intracomunitare scutite, de la autor (sau de la succesorii în drepturi ai acestuia) este supusă regimului marjei de profit, prevăzut la articolul 311 și următoarele [din Directiva 2006/112/CE], baza de impozitare trebuie stabilită exclusiv în conformitate cu dreptul Uniunii, potrivit punctului 49 din această hotărâre, astfel încât nu este admisibilă interpretarea de către instanța națională de ultim grad de jurisdicție, a unei dispoziții de drept național [în speță, articolul 25a alineatul (3) a treia teză din UStG] potrivit căreia impozitul datorat pentru achiziția intracomunitară nu face parte din baza de impozitare?
- 2) În cazul unui răspuns afirmativ la prima întrebare: articolul 311 și următoarele [din Directiva 2006/112/CE] trebuie înțelese în sensul că, în cazul în care regimul marjei se aplică livrărilor de obiecte de artă achiziționate anterior de la autor (sau de la succesorii în drepturi ai acestuia) în cadrul unei livrări intracomunitare, impozitul datorat pentru achiziția intracomunitară reduce marja comercială sau există în această privință, în dreptul Uniunii, o lacună contrară obiectivului urmărit, care nu poate fi remediată de jurisprudență prin intermediul dezvoltării pe cale pretoriană a dreptului, ci numai de către legiuitor?”

17. Cererea de decizie preliminară a fost depusă la Curte la 9 martie 2022. Au depus observații scrise H. Mensing, guvernul german și Comisia Europeană. Curtea a hotărât să judece cauza fără a organiza o ședință.

### **Analiză**

18. Instanța de trimitere adresează Curții două întrebări preliminare. Acestea privesc posibilitatea de a interpreta legislația națională (prima întrebare) sau dispozițiile Directivei 2006/112 (a doua întrebare) în sensul că, în cazul în care regimul marjei de profit se aplică livrării de către un comerciant persoană impozabilă a unor obiecte de artă pe care aceasta le-a achiziționat în cadrul unei livrări intracomunitare, taxa plătită de această persoană impozabilă pentru achiziția intracomunitară nu este inclusă în baza de calcul al impunerii.

19. Prima întrebare se întemeiază pe ipoteza că interpretarea dispozițiilor naționale propusă de instanța de trimitere este admisibilă în temeiul Directivei 2006/112. Exactitatea acestei ipoteze depinde însă de răspunsul dat la a doua întrebare. Prin urmare, propunem să abordăm mai întâi a doua întrebare.

### ***Cu privire la a doua întrebare preliminară***

20. Prin intermediul celei de a doua întrebări, instanța de trimitere urmărește în esență să se stabilească dacă articolele 312 și 315 și articolul 317 primul paragraf din Directiva 2006/112 trebuie interpretate în sensul că TVA-ul achitat de un comerciant persoană impozabilă pentru achiziția intracomunitară a unui obiect de artă, a cărui livrare ulterioară de către comerciantul persoană impozabilă este supusă regimului marjei de profit prevăzut la articolul 316 alineatul (1)

litera (b) din această directivă, nu trebuie inclus în baza de impozitare a acestei livrări ulterioare. Este necesar ca o analiză adecvată a acestei chestiuni să fie precedată de o scurtă prezentare a problemei.

*Problema dublei impuneri în cazul aplicării regimului marjei de profit la livrarea de obiecte de artă achiziționate de un comerciant persoană impozabilă în cadrul unei livrări intracomunitare*

21. TVA-ul este un impozit în lanț pe cifra de afaceri, cu alte cuvinte este perceput în fiecare etapă a comercializării, iar sarcina sa este transferată de fiecare dată în prețul bunurilor și serviciilor și, în cele din urmă, este suportată de consumatori. Cu toate acestea, spre deosebire de impozitele clasice în lanț, TVA-ul nu este cumulativ în fiecare etapă a comercializării. Valoarea sa absolută crește de fiecare dată proporțional cu valoarea adăugată în următoarea etapă a comercializării și, în final, se aplică doar la prețul final al bunului sau serviciului. Acest rezultat contribuie la asigurarea unui mecanism de deducere – în fiecare etapă de comercializare, sarcina fiscală este redusă cu taxa plătită în etapa anterioară a comercializării.

22. Cu toate acestea, bunuri precum bunurile second-hand, obiectele de artă, antichitățile și obiectele de colecție nu sunt comercializate în același mod ca bunurile care, fiind „noi”, sunt furnizate consumatorilor pentru prima dată. Astfel de bunuri se află adesea deja în posesia unor consumatori care au suportat sarcina TVA-ului<sup>8</sup> la achiziționarea lor și care, atunci când vând ulterior aceste bunuri, nu acționează ca persoane impozabile în scopuri de TVA, astfel încât vânzarea nu este impozabilă. În cazul unei livrări ulterioare a unor asemenea bunuri de către comercianți persoane impozabile, impozitarea acestora în conformitate cu normele obișnuite, și anume proporțional cu prețul total de vânzare, ar conduce la o a doua impozitare a bunurilor pentru care taxa a fost deja plătită.

23. Din acest motiv, legiuitorul Uniunii a introdus regimul marjei de profit, care permite impozitarea doar a „valorii adăugate” în etapa de livrare a bunurilor de către comerciantul persoană impozabilă, și anume marja de profit obținută de acesta, înțelesă ca diferența dintre prețul de cumpărare și prețul de vânzare. Prin urmare, TVA-ul este calculat proporțional, nu asupra prețului total de vânzare a bunurilor, ci numai asupra acelei părți din preț care constituie marja de profit.

24. Consecința logică a acestei soluții este că comerciantul persoană impozabilă nu are dreptul de a deduce taxa plătită pentru achiziționarea de bunuri a căror livrare este taxată ulterior în conformitate cu regimul marjei de profit. În cazul în care livrarea de bunuri către comerciantul persoană impozabilă nu este taxată, problema deducerii este irelevantă, deoarece nu există nicio taxă care ar putea fi dedusă. Cu toate acestea, legiuitorul Uniunii a permis aplicarea regimului marjei de profit și în cazul bunurilor a căror livrare către comerciantul persoană impozabilă este taxată. Situația poate fi aceasta, de exemplu, atunci când un comerciant persoană impozabilă dobândește obiecte de artă de la un autor persoană impozabilă. Într-o atare situație, în absența unui mecanism de deducere, dubla impozitare este evitată prin modul în care marja de profit este definită ca fiind diferența dintre prețul de cumpărare a bunurilor de către comerciantul persoană impozabilă și prețul de vânzare a bunurilor, prețul de cumpărare incluzând tot ceea ce furnizorul a primit de la comerciantul persoană impozabilă, inclusiv TVA-ul datorat. Prin urmare, această taxă nu este inclusă în marja de profit și, prin urmare, nu este un element al bazei de impozitare și nu este taxată din nou.

<sup>8</sup> În orice caz, aceasta este situația bunurilor care au fost comercializate de la intrarea în vigoare a dispozițiilor referitoare la TVA.

25. Situația devine însă mai complicată în cazul operațiunilor în care faptul generator al taxei nu este livrarea, ci achiziția de bunuri de către o persoană impozabilă. Un astfel de caz este importul de bunuri din afara teritoriului vamal al Uniunii. Un alt asemenea caz este cel al operațiunilor intracomunitare (altfel spus, între diferite state membre).

26. În cazul operațiunilor intracomunitare, livrarea bunurilor în sine este scutită, în schimb este taxată achiziția bunurilor<sup>9</sup>. Acest lucru este, bineînțeles, menit să transfere competența fiscală de la statul membru de vânzare la statul membru de achiziție, în conformitate cu principiul impozitării la locul de consum. În ceea ce privește regimul marjei de profit, consecința este că taxa pe achizițiile intracomunitare, întrucât nu este o componentă a prețului de cumpărare plătit de comerciantul persoană impozabilă către furnizor, este inclusă automat în marja de profit și, prin urmare, în baza de impozitare a livrării bunurilor de către comerciantul persoană impozabilă în următoarea etapă de comercializare. Acest lucru conduce la un fel de dublă impozitare parțială prin cumularea taxelor – suma plătită de comerciantul persoană impozabilă ca taxă pe achiziția intracomunitară este apoi taxată ca un element al marjei de profit.

27. În timp ce, în cazul analog al importului din afara teritoriului vamal al Uniunii Europene, legiuitorul Uniunii a introdus o dispoziție corespunzătoare la articolul 317 al doilea paragraf din Directiva 2006/112, care impune ca taxa de import să fie inclusă în prețul de cumpărare a bunului, nu există o astfel de dispoziție în privința unei livrări intracomunitare. Tocmai această lipsă este problema pe care instanța de trimitere intenționează să o soluționeze prin trimiterea preliminară în prezenta cauză.

#### *Interpretarea dispozițiilor Directivei 2006/112*

28. Reamintim că, în conformitate cu articolul 315 din Directiva 2006/112, baza impozabilă în cadrul regimului marjei este marja de profit din care se scade valoarea TVA-ului aferent marjei de profit. Marja de profit trebuie înțeleasă ca fiind diferența dintre prețul de vânzare a bunurilor în cadrul regimului marjei de profit și prețul de cumpărare a acestora de către comerciantul persoană impozabilă.

29. La rândul lor, prețul de vânzare și prețul de cumpărare sunt definite la articolul 312 din directiva menționată. Conform acestei definiții, „preț de vânzare” înseamnă tot ce constituie contraprestația obținută sau care urmează să fie obținută de comerciantul persoană impozabilă de la client sau de la un terț, inclusiv în special toate impozitele, precum și cheltuielile neprevăzute percepute de comerciantul persoană impozabilă de la client. Pe de altă parte, preț de cumpărare înseamnă aceleași elemente ale contravalorii obținute sau care urmează să fie obținută de la comerciantul persoană impozabilă de către furnizorul său.

30. Atât H. Mensing, cât și Comisia susțin în observațiile lor prezentate în prezenta cauză că, în cazul unei achiziții intracomunitare impozabile a unui obiect de artă de către un comerciant persoană impozabilă, TVA-ul plătit de comerciant pentru această achiziție trebuie adăugat la prețul de cumpărare. În opinia lor, această taxă intră în noțiunea de „impozite, drepturi, prelevări și taxe” cuprinsă în definiția prețului de vânzare, la care face trimitere, la rândul său, definiția prețului de cumpărare.

<sup>9</sup> Există și excepții de la acest principiu. Una dintre ele se referă la achizițiile intracomunitare de bunuri livrate de comercianți impozabili [articolul 4 litera (a) din Directiva 2006/112]. Nu acesta este însă cazul în speță.

31. Acest punct de vedere se bazează însă pe o lectură fragmentară a definițiilor cuprinse la articolul 312 din Directiva 2006/112. Se ignoră complet faptul că atât definiția prețului de vânzare, cât și definiția prețului de cumpărare includ numai elementele de cost pe care comerciantul persoană impozabilă le-a primit drept contraprestație în cadrul unei operațiuni de livrare care face obiectul regimului marjei de profit, respectiv pe cele pe care le-a plătit furnizorului atunci când a achiziționat bunul care a făcut ulterior obiectul acestei livrări.

32. Această formulare a celor două definiții nu este întâmplătoare și nu poate fi trecută cu vederea, așa cum propun H. Mensing și Comisia. În mod foarte clar, în formularea celor două definiții, legiuitorul Uniunii a luat în considerare doar schimbul de contraprestații financiare în cadrul tranzacțiilor individuale, iar nu toate costurile și beneficiile care pot fi eventual asociate cu achiziționarea sau furnizarea de bunuri. Prin urmare, definiția prețului de cumpărare de la articolul 312 din Directiva 2006/112 se referă numai la acele costuri accesorii pe care comerciantul persoană impozabilă le suportă față de furnizor, la fel cum definiția prețului de vânzare se referă numai la cele recuperate de comerciantul persoană impozabilă în prețul bunului.

33. În schimb, eventualele costuri suplimentare pe care comerciantul persoană impozabilă le poate suporta în legătură cu achiziționarea bunurilor, cum ar fi costurile de ambalare, de transport sau de asigurare, dar pe care le suportă față de terți nu constituie componente ale prețului de cumpărare și sunt incluse în marja de profit în sensul articolului 315 al doilea paragraf din Directiva 2006/112.

34. Chiar dacă poate părea illogic, aceleași principii, având în vedere formularea clară și fără rezerve a articolului 312 din această directivă, trebuie să se aplice TVA-ului aferent operațiunii prin care comerciantul persoană impozabilă dobândește bunul. În cazul în care livrarea bunului către un comerciant persoană impozabilă este supusă impozitului și are loc pe teritoriul unui singur stat membru, în conformitate cu principiile generale ale Directivei 2006/112, TVA-ul este datorat de furnizor, care îl transferă comerciantului persoană impozabilă în prețul bunului. Prin urmare, această taxă este un element al prețului de cumpărare și, prin urmare, este exclusă din marja de profit. În schimb, atunci când, ca în cazul unei livrări intracomunitare, comerciantul persoană impozabilă este obligat la plata TVA-ului către trezorerie, această taxă nu este inclusă în prețul de cumpărare și, prin urmare, mărește marja de profit<sup>10</sup>. Dacă legiuitorul Uniunii ar fi dorit să includă în prețul de cumpărare, în sensul articolului 312 alineatul (2) din Directiva 2006/112, taxa plătită de către comerciantul persoană impozabilă direct la trezorerie, ar fi utilizat o formulare similară celei de la articolul 320 alineatul (1) al doilea paragraf din această directivă, potrivit căreia, în cazul în care comerciantul persoană impozabilă aplică operațiunilor sale regimul normal, acesta are dreptul de a deduce din taxa achitată în amonte valoarea TVA-ului „datorat[...] sau achitat[...] pentru obiectul de artă care i-a fost livrat”, fără a preciza cui îi este datorată sau cui i-a fost plătită taxa.

35. Una dintre componentele prețului de vânzare, astfel cum este definit la articolul 312 alineatul (1) din Directiva 2006/112, este TVA-ul perceput în cadrul regimului marjei de profit, pe care comerciantul persoană impozabilă îl obține de la client în prețul acestuia și pe care este obligat să îl plătească la trezorerie. În schimb, această taxă este dedusă din baza impozabilă în

<sup>10</sup> În observațiile prezentate, Comisia adaugă că o problemă similară se ridică atunci când livrarea pe teritoriul național ține de „taxarea inversă”, altfel spus când TVA-ul este datorat de cumpărător. Trebuie observat însă că taxarea inversă nu poate fi inițiată de statele membre decât pentru anumite categorii de operațiuni enumerate în special la articolele 199, 199a și 199b din Directiva 2006/112 (iar nu, după cum arată Comisia, la articolul 205 din aceasta, care abordează o cu totul altă chestiune), dintre care numai câteva se pot raporta la situații ce intră sub incidența regimului marjei de profit. În orice caz, această chestiune nu face obiectul prezentei cauze.

conformitate cu articolul 315 primul paragraf din această directivă. Cu toate acestea, dispoziția menționată prevede în mod expres că din baza impozabilă se scade valoarea TVA-ului „aferentă marjei de profit”.

36. Contrar celor afirmate de H. Mensing, în observațiile prezentate, regulile pentru determinarea bazei de impozitare în cadrul regimului marjei de profit coincid cu regulile aplicabile operațiunilor impozitate în temeiul regimului normal, astfel cum este prevăzut la articolele 73 și 78 din Directiva 2006/112. Potrivit acestor norme, baza de impozitare pentru o livrare de bunuri<sup>11</sup> include toate elementele ce reprezintă contrapartida obținută de furnizor în schimbul livrării, inclusiv impozite și alte prelevări similare și cheltuieli accesorii, cu excepția TVA-ului în sine, care se raportează la baza impozabilă a operațiunii în cauză.

37. Prin urmare, nu există nicio marjă de apreciere care să permită, după cum sugerează instanța de trimitere în ordonanță, ca din baza impozabilă să se deducă și TVA-ul achitat de comerciantul persoană impozabilă direct la trezorerie pentru operațiunea din amonte. Dacă articolul 315 primul paragraf se referă la valoarea TVA-ului „aferentă marjei de profit”, este evident că aceasta nu include taxa plătită la achiziționarea bunului de către comerciantul persoană impozabilă, care „este aferentă” prețului de cumpărare a acestui bun și, prin urmare, unei sume care *nu este* un element al marjei de profit.

38. Această concluzie nu este repusă în discuție de punctul 46 din Hotărârea Mensing. La acest punct, Curtea s-a limitat să constate că, în cadrul regimului marjei de profit, spre deosebire de cazul impozitării în cadrul regimului normal, costul de achiziție a obiectului livrării de către comerciantul persoană impozabilă nu face parte din baza de impozitare a acestei operațiuni, astfel încât nu există niciun motiv pentru a acorda acestei persoane impozabile dreptul de a deduce TVA-ul achitat pentru achiziția acestor bunuri din taxa percepută pentru propria operațiune. Cu toate acestea, nu rezultă că, în opinia Curții, TVA-ul achitat de comerciantul persoană impozabilă pentru achiziționarea intracomunitară a obiectului unei operațiuni de livrare ulterioară supuse regimului marjei de profit ar fi exclusă din baza de impozitare a acestei operațiuni, contrar formulării clare a articolului 315 din Directiva 2006/112. Curtea nu s-a pronunțat asupra acestui aspect, întrucât acesta nu făcea obiectul întrebărilor preliminare din cauza soluționată prin Hotărârea Mensing.

39. Prin urmare, considerăm că din cuprinsul dispozițiilor relevante ale Directivei 2006/112 rezultă fără echivoc că TVA-ul achitat de un comerciant persoană impozabilă pentru achiziția intracomunitară a unui obiect de artă care face obiectul unei operațiuni de livrare ulterioară supuse regimului marjei de profit sau de pierdere nu este un element al prețului de cumpărare a acestui bun în sensul acestor dispoziții și că nu există niciun motiv pentru a exclude quantumul acestei taxe din baza de impozitare a acestei operațiuni de livrare ulterioară.

40. În schimb, contrar a ceea ce pare să sugereze Comisia, nu am considerat, în concluziile noastre prezentate în cauza soluționată prin Hotărârea Mensing, că o astfel de stare de fapt este de dorit.

41. În opinia noastră, prin faptul că nu a exclus din baza de impozitare a unei operațiuni de livrare care face obiectul regimului marjei de profit taxa plătită de comerciantul persoană impozabilă direct la trezorerie pentru achiziționarea obiectului acestei operațiuni, legiuitorul Uniunii a săvârșit o eroare. Astfel, bunurile pe care comerciantul persoană impozabilă le achiziționează în

<sup>11</sup> La fel ca și prestarea de servicii, dar ne limităm la furnizarea de bunuri, care face obiectul acestei cauze.

vederea efectuării ulterioare a unei livrări supuse regimului marjei de profit reprezintă singurul element al costurilor sale operaționale care, în cazul în care livrarea sa către comerciantul persoană impozabilă este impozabilă, nu îi dă dreptul de a deduce taxa achitată<sup>12</sup>. Prin urmare, includerea sumei taxei plătite pentru achiziționarea acestor bunuri în baza de impozitare în cadrul regimului marjei de impozitare conduce la dubla impozitare parțială a acestora<sup>13</sup>, ceea ce este contrar principiului neutralității fiscale și al necumulării TVA-ului, astfel cum am menționat deja.

42. Problema care rămâne de rezolvat este cum se poate elimina această contradicție.

*Cu privire la posibilitatea de a elimina pe calea interpretării jurisdicționale contradicția identificată*

43. În opinia Comisiei, o interpretare teleologică și sistematică a articolului 312 din Directiva 2006/112 ar conduce la concluzia că TVA-ul plătit de un comerciant persoană impozabilă pentru achiziția intracomunitară de obiecte de artă furnizate ulterior în cadrul regimului marjei este un element al prețului de cumpărare în sensul punctului 2 al articolului menționat.

44. Cu toate acestea, după cum am arătat în secțiunea anterioară a prezentelor concluzii, definiția prețului de cumpărare este limitată în mod expres și deliberat la sumele pe care furnizorul le-a obținut sau urmează să le obțină de la comerciantul persoană impozabilă. Orice interpretare care ar lua în considerare sumele pe care comerciantul persoană impozabilă le-a plătit către altcineva decât vânzătorul, inclusiv taxele pe care acesta le-a plătit direct la trezorerie, ar fi în contradicție directă cu formularea neechivocă a dispoziției în cauză.

45. Sugerând Curții o astfel de interpretare, care, în opinia noastră, ar fi o interpretare *contra legem*, Comisia urmărește, de fapt, ca Curtea să înlăture, în locul legiuitorului Uniunii, neconcordanța care există între formularea dispozițiilor coroborate ale articolelor 315 și 312 din Directiva 2006/112 și principiul aplicării o singură dată a TVA-ului în fiecare etapă a procesului de comercializare, în cazul în care comerciantul persoană impozabilă este obligat să plătească taxa pentru achiziția de obiecte de artă care sunt livrate ulterior în regimul marjei de profit.

46. Această așteptare ridică problema limitelor activității normative a Curții.

47. Este desigur adevărat că competența conferită Curții prin articolul 267 TFUE îi conferă o putere foarte largă de interpretare a actelor de drept al Uniunii. Este, de asemenea, adevărat că Curtea și-a exercitat în mod repetat această competență pentru a completa lacunele sau neconcordanțele din aceste acte, pe baza obiectivelor urmărite de dispozițiile respective și a contextului în care acestea apar în actul normativ<sup>14</sup>.

48. Acest lucru s-a întâmplat de asemenea în ceea ce privește sistemul comun al TVA-ului reglementat în prezent de Directiva 2006/112. În cazuri justificate, Curtea a mers chiar dincolo de formularea textuală a dispozițiilor directivei respective, bazându-se pe principiile

<sup>12</sup> Articolele 322 și 323 din Directiva 2006/112 privează doar comerciantul persoană impozabilă de dreptul de a deduce TVA-ul plătit de acesta pentru achiziționarea de bunuri care fac ulterior obiectul livrărilor de el în cadrul regimului marjei de profit. În schimb, acesta își păstrează dreptul de a deduce TVA-ul plătit pentru toate celelalte bunuri și servicii pe care le utilizează în scopul activității sale, chiar dacă această activitate este impozitată în cadrul regimului marjei de profit.

<sup>13</sup> A se vedea punctul 26 din prezentele concluzii.

<sup>14</sup> Conform principiului consacrat în jurisprudența Curții, aceste două elemente trebuie luate în considerare la interpretarea dispozițiilor dreptului Uniunii (a se vedea în special Hotărârea Mensing, punctul 24).

fundamentale de drept sau pe logica generală de funcționare a TVA-ului. Astfel, de exemplu, Curtea a introdus conceptul de abuz de drept în dreptul Uniunii în materie de TVA<sup>15</sup> și a refuzat dreptul de deducere a taxei achitate în amonte unui contribuabil care a participat cu bună-știință sau din neglijență la o fraudă fiscală<sup>16</sup>.

49. Intervenția Curții în conținutului normativ al dispozițiilor juridice în vigoare este justificată atunci când aceste norme sunt neclare, incomplete sau contradictorii sau atunci când interpretarea lor literală ar conduce la rezultate contrare nu numai obiectivului acestor norme, ci și principiilor fundamentale ale ordinii juridice în ansamblu, așa cum a fost situația în cauzele finalizate prin hotărârile menționate în paragraful precedent. Cu toate acestea, avem îndoieli în privința faptului că o interpretare teleologică sau sistematică ar trebui să justifice îndepărtarea de la formularea neechivocă a dispozițiilor atunci când aplicarea lor literală, chiar dacă este incompatibilă cu logica reglementării din care fac parte, nu repune în discuție în totalitate efectul util al acestei reglementări și nici nu încalcă principiile fundamentale ale ordinii juridice.

50. În schimb, aceasta este abordarea propusă de Comisie, care citează în acest sens Hotărârea Mensing. Totuși, în hotărârea menționată, Curtea nu s-a îndepărtat de la o interpretare literală a dispozițiilor aplicabile ale Directivei 2006/112. Dimpotrivă, soluția pronunțată în această hotărâre se întemeiază în primul rând pe formularea articolului 316 alineatul (1) litera (b) din această directivă<sup>17</sup>, iar elementele de interpretare sistemică și de interpretare obiectivă sunt invocate de Curte doar în sprijinul concluziilor deduse din formularea acestei dispoziții<sup>18</sup>.

51. În ceea ce privește includerea în baza impozabilă, în cadrul regimului marjei de profit, a quantumului TVA-ului plătit de comerciantul persoană impozabilă la achiziționarea unui obiect de artă, a cărui livrare va face ulterior obiectul acestui regim, aceasta conduce, așa cum am arătat la începutul acestor considerații<sup>19</sup>, la o dublă impunere parțială, cu încălcarea principiului neutralității fiscale, înțeles ca interdicția de a trata în mod diferit operațiuni similare, precum și a principiului necumulării TVA-ului.

52. În plus, trebuie remarcat că, în situațiile în care atât achiziția intracomunitară a unui obiect de artă de către un comerciant persoană impozabilă, cât și livrarea ulterioară a acestuia de către acel comerciant persoană impozabilă sunt impozitate la cota normală de TVA, sarcina fiscală asupra livrării obiectului de artă este mai mare în cadrul regimului marjei de profit decât în cazul impozitării în cadrul regimului normal, ceea ce face ca opțiunea prevăzută la articolul 316 alineatul (1) litera (b) din Directiva 2006/112 să fie lipsită de sens din punct de vedere economic. Cu toate acestea, trebuie avut în vedere că, în situația în care atât livrarea unui obiect de artă către un comerciant persoană impozabilă, cât și livrarea ulterioară a acelui obiect de artă de către un comerciant persoană impozabilă sunt impozitate la aceeași cotă (normală), nu există niciun avantaj economic deosebit în a opta pentru regimul marjei de profit, deoarece, chiar și în cazul în care TVA-ul este inclus în prețul de cumpărare, sarcina fiscală în cadrul regimului marjei de profit este aceeași ca în cadrul regimului normal<sup>20</sup>.

<sup>15</sup> Hotărârea din 21 februarie 2006, Halifax și alții (C-255/02, EU:C:2006:121).

<sup>16</sup> Hotărârea din 6 iulie 2006, Kittel și Recolta Recycling (C-439/04 și C-440/04, EU:C:2006:446).

<sup>17</sup> Hotărârea Mensing, punctele 25 și 26.

<sup>18</sup> Hotărârea Mensing, punctele 27-37.

<sup>19</sup> A se vedea punctele 21-27 din prezentele concluzii.

<sup>20</sup> Acest lucru este ilustrat de exemplele prezentate în observațiile Comisiei.

53. Sensul real al regulii prevăzute la articolul 316 din Directiva 2006/112 devine evident atunci când operațiunea prin care comerciantul persoană impozabilă achiziționează un obiect de artă este impozitată la o rată redusă. Într-adevăr, articolul 103 din Directiva 2006/112 permite statelor membre să aplice o cotă redusă de TVA la importul de obiecte de artă și, în anumite cazuri, la livrarea acestora, inclusiv la livrarea efectuată de către autori sau de către succesorii în drepturi ai acestora. În această situație, livrarea operei de artă de către comerciantul persoană impozabilă este impozitată la cota normală numai pentru valoarea marjei de profit, în timp ce restul este taxat cu o cotă redusă. Acest lucru reduce sarcina fiscală totală în comparație cu taxarea în cadrul regimului normal, deoarece, în această din urmă situație, comerciantul persoană impozabilă ar trebui să plătească TVA-ul aferent prețului de vânzare la cota normală, dar, în schimb, ar avea doar dreptul de a deduce taxa plătită într-o etapă anterioară a procesului de comercializare la cotă redusă<sup>21</sup>.

54. Cu toate acestea, nu suntem de acord cu afirmația din observațiile prezentate de H. Mensing potrivit căreia includerea în marja de profit a taxei achitate de comerciantul persoană impozabilă pentru achizițiile intracomunitare și dubla impunere parțială ce rezultă din aceasta nu permit atingerea obiectivului urmărit de regula prevăzută la articolul 316 alineatul (1) litera (b) din Directiva 2006/112, care este acela de a promova vânzarea obiectelor de artă de către autorii lor prin intermediul comercianților persoane impozabile, prin luarea în considerare, atunci când aceștia din urmă livrează obiecte de artă, a impozitării lor la cotă redusă în etapa anterioară de comercializare.

55. Astfel, în primul rând, articolul 316 alineatul (1) litera (b) din această directivă nu condiționează aplicabilitatea regimului marjei de profit la obiectele de artă pe care comerciantul persoană impozabilă le-a achiziționat de la autor sau de la succesorii în drepturi ai acestuia de împrejurarea ca livrarea acestor obiecte de artă către comerciantul persoană impozabilă să fi fost impozitată cu o cotă redusă. O astfel de condiție se regăsește doar la articolul 316 alineatul (1) litera (c) din Directiva 2006/112, care se aplică însă obiectelor de artă achiziționate de către comerciantul persoană impozabilă de la alte persoane impozabile (care nu sunt comercianți intermediari)<sup>22</sup>. În schimb, articolul 316 alineatul (1) litera (b) din această directivă se aplică indiferent de cota la care livrarea operei de artă i-a fost taxată comerciantului persoană impozabilă.

56. În al doilea rând, creșterea sarcinii fiscale ce rezultă din includerea în marja de profit a taxei pe achizițiile intracomunitare este relativ mică atunci când achiziționarea unui bun de către comerciantul persoană impozabilă este taxată cu o cotă redusă și nu anulează efectul aplicării acestei cote reduse<sup>23</sup>. Într-adevăr, sarcina fiscală totală rămâne mai mică decât în cazul taxării generale. Prin urmare, obiectivul legislației în cauză, la care se referă H. Mensing, este atins, chiar dacă într-o măsură ceva mai mică. Prin urmare, acest argument nu susține necesitatea de a adopta o altă interpretare a articolului 312 din Directiva 2006/112 decât cea care rezultă din formularea acestuia.

<sup>21</sup> Acest lucru este ilustrat de exemplul dat în observațiile prezentate de H. Meninge.

<sup>22</sup> Ca o paranteză, ar trebui să se clarifice *de lege ferenda* dacă articolul 316 alineatul (1) litera (c) din Directiva 2006/112 poate fi aplicat obiectelor de artă achiziționate de către comercianții persoane impozabile prin intermediul unei livrări intracomunitare. Această dispoziție se referă la *livrările* taxate cu o cotă redusă, în timp ce, în cazul unei tranzacții intracomunitare, cel mult *achiziția* intracomunitară poate fi taxată cu o cotă redusă, livrarea în sine fiind scutită.

<sup>23</sup> De exemplu, atunci când se taxează achiziționarea unui obiect de artă către un comerciant persoană impozabilă cu cota redusă de 5 % și livrarea de către un comerciant persoană impozabilă cu cota normală de 20 %, sarcina fiscală asupra obiectului de artă în sine (fără a lua în considerare marja comerciantului persoană impozabilă) crește de la 5 % la 6 %.

57. În ceea ce privește, apoi, principiul neutralității fiscale, Curtea a avut deja ocazia de a observa că acest principiu, în calitate de principiu general al sistemului comun al TVA-ului instituit la nivelul dreptului derivat, nu are caracterul unei norme de drept primar de a cărei respectare ar putea depinde validitatea dispozițiilor directivei care instituie acest sistem. De asemenea, principiul menționat nu justifică o interpretare a acestor dispoziții care nu își găsește temeiul în textul lor<sup>24</sup>. Astfel, deși aplicarea cumulativă a articolelor 312 și 315, a articolului 316 alineatul (1) litera (b) și a articolului 317 primul paragraf din Directiva 2006/112 la obiectele de artă pe care un comerciant persoană impozabilă le dobândește prin intermediul unei livrări intracomunitare poate conduce la o încălcare a principiului neutralității fiscale prin tratarea acestor obiecte de artă în mod diferit față de obiectele de artă dobândite de persoana impozabilă pe teritoriul țării, această încălcare nu justifică o interpretare a acestor dispoziții contrară formulării lor nechivoce.

58. În această privință, ar trebui să se țină seama de faptul că obiectele de artă sunt bunuri de un tip special. Prin însăși natura lor, ele sunt unice, nu sunt direct interschimbabile, iar diferențele de preț relativ mici nu influențează, în general, deciziile cumpărătorilor lor. Prin urmare, denaturările concurenței ce rezultă din creșterea sarcinii fiscale sunt, în acest caz, limitate și cu mult mai mici decât în cazul bunurilor standard produse în masă.

59. Concluzii similare se impun și în ceea ce privește încălcarea principiului necumulării TVA-ului prevăzut la articolul 1 alineatul (2) din Directiva 2006/112. Acesta este un principiu intern al sistemului comun al TVA-ului. Încălcarea sa conduce la o anumită disfuncționalitate a acestui sistem, dar nu justifică nici declararea nulității dispozițiilor acestei directive care generează o astfel de disfuncționalitate, nici o interpretare a acestor dispoziții care să nu fie conformă cu formularea lor expresă.

60. Considerațiile de mai sus ne conduc la concluzia că Curtea nu ar trebui să interpreteze articolul 312 din Directiva 2006/112 și nici celelalte dispoziții ale acestei directive referitoare la regimul marjei într-o manieră contrară formulării exprese a acestora, pentru a înlătura incompatibilitatea cu principiile neutralității fiscale și necumulării TVA-ului pe care formularea acestor dispoziții o determină atunci când acestea sunt aplicate obiectelor de artă furnizate de autori sau de succesorii acestora comercianților persoane impozabile în cadrul unei livrări intracomunitare.

61. Cu toate acestea, nu credem, contrar celor afirmate de guvernul Germaniei, că situația juridică actuală a legislației este satisfăcătoare și că doar caracterul facultativ al dispozițiilor articolului 316 din Directiva 2006/112 pentru comerciantul persoană impozabilă soluționează problema dublei impuneri parțiale pe care o cauzează această situație juridică. În opinia noastră, în acest caz, este necesară o intervenție a legiuitorului Uniunii pentru a corecta calculul bazei de impozitare în cadrul regimului marjei de profit atunci când acesta se aplică obiectelor de artă achiziționate de către comercianții persoane impozabile în cadrul unei livrări intracomunitare.

62. O astfel de intervenție legislativă nu pare să prezinte dificultăți semnificative. Directiva 2006/112 a fost adoptată, în conformitate cu articolul 93 CE (în prezent articolul 113 TFUE), în cadrul unei proceduri legislative speciale, după consultarea Parlamentului European și tot în acest mod este modificată. În același timp, ea face parte dintre actele de drept al Uniunii cele mai frecvent modificate; modificările aduse acestei directive sunt chiar de rutină. Este suficient să arătăm că, de la pronunțarea Hotărârii Mensing<sup>25</sup>, respectiv de la confirmarea de către Curte a aplicării regimului marjei de profit la obiectele de artă achiziționate de către comercianții

<sup>24</sup> A se vedea prin analogie Hotărârea din 15 noiembrie 2012, Zimmermann (C-174/11, EU:C:2012:716, punctul 50).

<sup>25</sup> 29 noiembrie 2018.

persoane impozabile în cadrul unei livrări intracomunitare și de când a devenit clar că exista o problemă de dublă impunere parțială, Directiva 2006/112 a fost modificată deja de zece ori<sup>26</sup>. Prin urmare, nu au lipsit oportunitățile de a îmbunătăți dispozițiile în cauză.

63. Modificarea legislativă ar putea de asemenea să abordeze problema dublei impunerii, semnalată de Comisie în observațiile sale, în cazul unei situații de taxare inversă a unei livrări de bunuri către un comerciant persoană impozabilă a căror livrare ulterioară de către comerciantul persoană impozabilă este supusă regimului marjei de profit<sup>27</sup>. Această problemă nu va fi soluționată prin hotărârea pronunțată de Curte în prezenta cauză, deoarece aceasta va trebui, în orice caz, să se limiteze la problema taxei achitate de către comerciantul persoană impozabilă pentru achiziția intracomunitară a unui obiect de artă, conform domeniului de aplicare al întrebărilor preliminare.

### *Răspunsul la întrebare*

64. Așa cum rezultă din cele de mai sus, nu vedem nici posibilitatea, nici necesitatea de a interpreta dispozițiile Directivei 2006/112 în așa fel încât să se evite dubla impunere parțială într-o situație precum cea în discuție în cauza principală. Este de competența legiuitorului Uniunii să modifice aceste dispoziții în mod corespunzător.

65. Prin urmare, propunem să se răspundă la a doua întrebare preliminară că articolele 312 și 315 și articolul 317 primul paragraf din Directiva 2006/112 trebuie interpretate în sensul că TVA-ul achitat de un comerciant persoană impozabilă pentru achiziția intracomunitară a unui obiect de artă, a cărui livrare ulterioară de către acest comerciant persoană impozabilă este supusă regimului marjei de profit prevăzut la articolul 316 alineatul (1) litera (b) din această directivă, trebuie inclus în baza de impozitare a acestei livrări ulterioare.

### *Cu privire la prima întrebare preliminară*

66. Prin intermediul primei întrebări, instanța de trimitere urmărește în esență să se stabilească dacă, în cazul în care un comerciant persoană impozabilă solicită, în temeiul articolului 316 alineatul (1) litera (b) din Directiva 2006/112, aplicarea regimului marjei de profit pentru obiectele de artă pe care le-a achiziționat în cadrul unei livrări intracomunitare, deși dreptul național, contrar acestei dispoziții, nu permite aplicarea acestuia, instanțele naționale au dreptul de a interpreta o reglementare națională precum articolul 25a alineatul (3) a treia teză din UStG în sensul că TVA-ul achitat de comerciantul persoană impozabilă pentru achiziția intracomunitară a acestor obiecte de artă nu este inclus în baza de impozitare în cadrul regimului marjei de profit.

67. Este evident că interpretarea legislației naționale este de competența autorităților naționale și că nu este de competența Curții. Cu toate acestea, după cum reiese din răspunsul pe care îl propunem la cea de a doua întrebare preliminară, dispozițiile Directivei 2006/112 nu pot fi interpretate în sensul că taxa plătită de un comerciant persoană impozabilă pentru achiziția

<sup>26</sup> Directivele (UE) ale Consiliului: 2018/1910 din 4 decembrie 2018 (JO 2018, L 311, p. 3), 2018/2057 din 20 decembrie 2018 (JO 2018, L 329, p. 3), 2019/475 din 18 februarie 2019 (JO 2019, L 83, p. 42), 2019/1995 din 21 noiembrie 2019 (JO 2019, L 310, p. 1), 2019/2235 din 16 decembrie 2019 (JO 2019, L 336, p. 10), 2020/1756 din 20 noiembrie 2020 (JO 2020, L 396, p. 1), 2020/2020 din 7 decembrie 2020 (JO 2020, L 419, p. 1), 2021/1159 din 13 iulie 2021 (JO 2021, L 250, p. 1), 2022/542 din 5 aprilie 2022 (JO 2022, L 107, p. 1) și 2022/890 din 3 iunie 2022 (JO 2022, L 155, p. 1).

<sup>27</sup> A se vedea nota de subsol 10 de la punctul 34 din prezentele concluzii.

intracomunitară a unui obiect de artă nu este inclusă în baza de impozitare în cadrul regimului marjei de profit. Prin urmare, în această directivă nu există nicio dispoziție în temeiul căreia dreptul național ar putea fi interpretat în acest sens. Așadar, în opinia noastră, prima întrebare este lipsită de obiect și nu este necesar să i se dea un răspuns. Prin urmare, ne vom limita la observațiile următoare pentru ipoteza în care Curtea va considera că este necesar să răspundă la prima întrebare preliminară.

68. Instanța de trimitere își explică îndoielile exprimate în prima întrebare prin faptul că, la punctul 49 din Hotărârea Mensing, Curtea a constatat că, în cauza care s-a finalizat cu această hotărâre, un comerciant persoană impozabilă poate invoca aplicabilitatea regimului marjei de profit direct în temeiul Directivei 2006/112. Având în vedere această constatare a Curții, instanța de trimitere din prezenta cauză exprimă îndoieli cu privire la aspectul dacă poate aplica dispozițiile dreptului național care reglementează alte aspecte ale taxării operațiunilor efectuate de comerciantul persoană impozabilă sau dacă trebuie să se întemeieze exclusiv pe dispozițiile acestei directive.

69. Totuși, în opinia noastră, punctul 49 din Hotărârea Mensing ar trebui înțeles oarecum diferit. La acest punct, Curtea a arătat că, în cazul în care un comerciant persoană impozabilă exercită dreptul care decurge din Directiva 2006/112 înlăturând aplicarea dispozițiilor de drept național care sunt incompatibile cu această directivă, acest lucru trebuie să se facă în conformitate cu ansamblul reglementării din care face parte acest drept. În acest caz concret, acest lucru înseamnă că exercitarea dreptului de a utiliza sistemul marjei de profit implica lipsa dreptului de deducere a TVA-ului plătit într-o etapă anterioară a comercializării, în conformitate cu articolul 322 litera (b) din Directiva 2006/112. În opinia noastră, acest lucru nu înseamnă însă că toate dispozițiile de drept național ce reglementează raportul juridic în cauză sunt excluse dacă nu sunt contrare dreptului Uniunii.

70. În cauza care s-a finalizat cu Hotărârea Mensing, întrebările preliminare ale instanței de trimitere au fost motivate de dispoziția de la articolul 25a alineatul (7) punctul 1 litera (a) din UStG, care exclude aplicarea regimului marjei de profit la bunurile livrate unui comerciant persoană impozabilă în cadrul unei livrări intracomunitare scutite. În lumina Hotărârii Mensing, instanța națională ar trebui să declare această dispoziție contrară dreptului Uniunii în ceea ce privește obiectele de artă furnizate comercianților persoane impozabile de către autori sau succesorii în drepturi ai acestora și să nu ia în considerare aplicarea acesteia la soluționarea cauzei<sup>28</sup>. Nu există însă niciun motiv pentru ca această instanță și, în cadrul recursului, instanța de trimitere în prezenta cauză să nu aplice celelalte dispoziții de drept național ce reglementează situația juridică a lui H. Mensing, în măsura în care aplicarea acestor dispoziții este compatibilă cu dreptul Uniunii, inclusiv cu interpretarea dispozițiilor Directivei 2006/112 reținută de Curte în Hotărârea Mensing.

71. Acest lucru este valabil și pentru articolul 25a alineatul (3) din UStG. Pe de altă parte, nu ni se pare că din această dispoziție se poate obține efectul urmărit de instanța de trimitere, în conformitate cu Directiva 2006/112. A treia teză a acestei dispoziții transpune articolul 315 al doilea paragraf *in fine* din Directiva 2006/112, potrivit căruia TVA-ul aferent marjei de profit nu trebuie inclus în baza de impozitare în cadrul regimului marjei. În schimb, ultima teză de la articolul 25a alineatul (3) se referă la TVA-ul plătit pentru livrarea de bunuri către comerciantul persoană impozabilă. Cu toate acestea, această dispoziție se referă în mod expres la TVA-ul „furnizorului” și, prin urmare, plătit de furnizorul de bunuri și transferat la comerciantul

<sup>28</sup> A se vedea cel mai recent Hotărârea din 18 ianuarie 2022, Thelen Technopark Berlin (C-261/20, EU:C:2022:33, punctul 30).

persoană impozabilă în prețul bunurilor. Acest lucru este în concordanță cu definiția prețului de cumpărare inclusă la articolul 312 alineatul (2) din Directiva 2006/112. Având în vedere formularea clară a dispozițiilor relevante din directiva în cauză, este dificil să se interpreteze în mod diferit aceste dispoziții naționale.

72. Independent de aceasta, chiar și atunci când, ca în cazul de față, există o lacună în dispozițiile unei directive, iar formularea lor literală conduce la rezultate parțial contrare logicii și obiectivelor întregii reglementări, autoritățile statelor membre nu pot „corecta” această stare de fapt printr-o interpretare a dispozițiilor de drept național contrară conținutului dispozițiilor directivei. O astfel de acțiune la nivel național, al cărui rezultat ar depinde de formularea concretă a dispozițiilor naționale și de modul în care acestea sunt interpretate de autoritățile și instanțele naționale, s-ar opune, de fapt, obiectivului fundamental al oricărei directive, care este acela de a armoniza legislația statelor membre. Pe de altă parte, eliminarea eventualelor neconcordanțe din dispozițiile dreptului Uniunii este, în primul rând, sarcina legiuitorului Uniunii și, în cadrul interpretării admisibile, a Curții.

73. Cu toate acestea, așa cum am arătat la începutul acestei secțiuni, având în vedere răspunsul pe care îl propunem la a doua întrebare, nu este necesar să se răspundă la prima întrebare.

## Concluzii

74. Având în vedere toate cele de mai sus, propunem următorul răspuns la întrebările preliminare formulate de Bundesfinanzhof (Curtea Federală Fiscală, Germania):

Articolele 312 și 315 și articolul 317 primul paragraf din Directiva 2006/112/CE a Consiliului din 28 noiembrie 2006 privind sistemul comun al taxei pe valoarea adăugată

trebuie interpretate în sensul că

taxa pe valoarea adăugată plătită de un comerciant persoană impozabilă pentru achiziția intracomunitară a unui obiect de artă a cărui livrare ulterioară de către comerciantul persoană impozabilă este supusă regimului marjei de profit în conformitate cu articolul 316 alineatul (1) litera (b) din directiva menționată este inclusă în baza de impozitare a acestei livrări ulterioare.