



Zbirka odločb sodne prakse

SODBA SODIŠČA (četrti senat)

z dne 29. novembra 2018*

„Predhodno odločanje – Obdavčenje – Davek na dodano vrednost (DDV) – Direktiva 2006/112/ES – Člen 314 – Člen 316 – Člen 322 – Posebna ureditev za umetniške predmete – Maržna ureditev – Obdavčljivi preprodajalci – Dobava umetniških predmetov, ki jo opravijo avtorji ali njihovi pravni nasledniki – Transakcije znotraj Skupnosti – Zavrnitev s strani davčnih organov, da davčni zavezanec uporabi maržno ureditev – Pogoji uporabe – Pravica do odbitka vstopnega davka – Umetniški izdelki, zbirke in starine“

V zadevi C-264/17,

katere predmet je predlog za sprejetje predhodne odločbe na podlagi člena 267 PDEU, ki ga je vložilo Finanzgericht Münster (finančno sodišče v Münstru, Nemčija) z odločbo z dne 11. maja 2017, ki je prispela na Sodišče 17. maja 2017, v postopku

Harry Mensing

proti

Finanzamt Hamm,

SODIŠČE (četrti senat),

v sestavi T. von Danwitz, predsednik sedmega senata v funkciji predsednika četrtega senata, K. Jürimäe, sodnica, C. Lycourgos, E. Juhász in C. Vajda (poročevalec), sodniki,

generalni pravobranilec: M. Szpunar,

sodni tajnik: R. Șereș, administratorica,

na podlagi pisnega postopka in obravnave z dne 14. junija 2018,

ob upoštevanju stališč, ki so jih je predložili:

- za H. Mensinga O.-G. Lippross, Rechtsanwalt, in H. Portheine, računovodja,
- za nemško vlado T. Henze in R. Kanitz, agenta,
- za Evropsko komisijo L. Lozano Palacios, F. Clotuche-Duvieusart, M. Wasmeier in R. Lyal, agenti,

po predstavitvi sklepnih predlogov generalnega pravobranilca na obravnavi 13. septembra 2018

izreka naslednjo

* Jezik postopka: nemščina.

Sodbo

- 1 Predlog za sprejetje predhodne odločbe se nanaša na razlago člena 316(1)(b) in člena 322(b) Direktive Sveta 2006/112/ES z dne 28. novembra 2006 o skupnem sistemu davka na dodano vrednost (UL 2006, L 347, str. 1, v nadaljevanju: Direktiva o DDV).
- 2 Ta predlog je bil vložen v okviru spora med Harryjem Mensingom, trgovcem z umetninami, in Finanzamt Hamm (davčni urad Hamm, Nemčija) glede zavrnitve slednjega, da prizna pravico do uporabe maržne ureditve za dobave umetniških predmetov, ki jih je tožeča stranka iz postopka v glavni stvari pridobila v drugih državah članicah.

Pravni okvir

Pravo Unije

- 3 V uvodnih izjavah 4, 7 in 51 Direktive o DDV je navedeno:
 - „(4) Uresničitev cilja o vzpostavitvi notranjega trga je pogojena z uporabo zakonodaje o prometnih davkih v državah članicah, ki ne izkrivlja pogojev konkurence in ne ogroža prostega pretoka blaga in storitev. Zato je treba doseči uskladitev zakonodaje o prometnih davkih s sistemom davka na dodano vrednost (DDV), ki bi odpravil, kolikor je mogoče, dejavnike, ki lahko izkrivljajo pogoje konkurence na nacionalni ravni ali na ravni Skupnosti.

[...]

 - (7) Skupni sistem DDV bi moral, kljub temu da stopnje in oprostitev niso popolnoma usklajene, voditi v nevtralnost konkurence, kar pomeni, da bo imelo podobno blago na ozemlju vsake države članice enako davčno obremenitev ne glede na število proizvodnih in distribucijskih faz.

[...]

 - (51) Da se prepreči dvojna obdavčitev in izkrivljanje konkurence med davčnimi zavezanci, je treba sprejeti davčni sistem Skupnosti, ki se bo uporabljal za rabljeno blago, umetniške predmete, starine in zbirke.“
- 4 Člen 1(2) te direktive določa:

„Načelo skupnega sistema DDV zajema uporabo splošnega davka na potrošnjo blaga in storitev, ki je povsem sorazmeren s ceno blaga in storitev, ne glede na število transakcij, ki so se v proizvodnem ali distribucijskem procesu opravile pred fazo, v kateri se davek obračuna.

Pri vsaki transakciji se DDV, izračunan na ceno blaga ali storitev po stopnji, ki je predpisana za to blago ali za te storitve, obračuna po odbitku zneska DDV, ki je neposredno vključen v razne stroškovne komponente.

Skupen sistem DDV se uporablja do vključno faze prodaje na drobno.“

5 Člen 311(1) navedene direktive določa:

„Za namene tega poglavja in brez vpliva na druge določbe Skupnosti imajo posamezni izrazi naslednji pomen:

[...]

(2) ‚umetniški predmeti‘ pomenijo predmete iz dela A Priloge IX;

[...]

(5) ‚obdavčljivi preprodajalec‘ pomeni vsakega davčnega zavezanca, ki v okviru svoje ekonomske dejavnosti kupuje ali pridobiva za svoje podjetje ali uvaža z namenom nadaljnje prodaje rabljeno blago in/ali umetniške predmete, zbirke ali starine, ne glede na to, ali ta davčni zavezanec deluje v svojem imenu ali za račun druge osebe v skladu s pogodbo, na podlagi katere se plača provizija na nakup ali prodajo;

[...]“

6 Člen 314 te direktive določa:

„Maržna ureditev se uporablja za dobave rabljenega blaga, umetniških predmetov, zbirk ali starin, ki jih opravi obdavčljivi preprodajalec, če mu to blago v Skupnosti dobavi ena od naslednjih oseb:

(a) oseba, ki ni davčni zavezanec;

(b) drug davčni zavezanec, kolikor je dobava blaga, ki jo opravi ta drug davčni zavezanec, oproščena v skladu s členom 136;

(c) drug davčni zavezanec, kolikor dobava blaga, ki jo opravi ta drug davčni zavezanec, izpolnjuje pogoje za oprostitev za mala podjetja iz členov 282 do 292 in vključuje osnovna sredstva;

(d) drug obdavčljiv preprodajalec, kolikor je bila dobava blaga, ki jo opravi ta drug obdavčljiv preprodajalec, obdavčena z DDV po tej maržni ureditvi.“

7 Člen 315 Direktive o DDV določa:

„Davčna osnova za dobave blaga iz člena 314 je razlika v ceni, ki jo doseže obdavčljivi preprodajalec, zmanjšana za znesek DDV, ki se nanaša na razliko v ceni.

Razlika v ceni obdavčljivega preprodajalca je enaka razliki med prodajno ceno, ki jo zaračuna obdavčljivi preprodajalec za blago, in nabavno ceno.“

8 Člen 316 te direktive določa:

„1. Države članice omogočijo obdavčljivim preprodajalcem uporabo maržne ureditve za naslednje transakcije:

(a) dobavo umetniških predmetov, zbirk ali starin, ki jih obdavčljivi preprodajalci uvozijo sami;

(b) dobavo umetniških predmetov, ki jo za obdavčljive preprodajalce opravijo avtorji ali njihovi pravni nasledniki;

(c) dobavo umetniških predmetov obdavčljivemu preprodajalcu, ki jo opravi davčni zavezanec, razen obdavčljivi preprodajalec, če je bila dobava obdavčena z nižjo stopnjo na podlagi člena 103.

2. Države članice določijo natančnejša pravila za izvajanje možnosti iz odstavka 1, ki se v vsakem primeru izvaja v obdobju najmanj dveh koledarskih let.“

9 Člen 317 navedene direktive določa:

„Če obdavčljivi preprodajalec uporablja možnost iz člena 316, se davčna osnova določi v skladu s členom 315.

Za dobave umetniških predmetov, zbirk ali starin, ki jih obdavčljivi preprodajalec uvozi sam, je nabavna cena, ki se upošteva pri izračunu dosežene razlike v ceni, enaka davčni osnovi pri uvozu, določeni v skladu s členi 85 do 89, povečani za DDV, ki ga je dolžan plačati ali ga je plačal pri uvozu.“

10 Člen 322 te direktive določa:

„Če se za dobave blaga, ki jih opravi obdavčljivi preprodajalec, uporablja maržna ureditev, obdavčljivi preprodajalec od DDV, ki ga je dolžan plačati, ne sme odbiti naslednjih zneskov:

- (a) DDV, ki ga je dolžan ali ga je plačal za umetniške predmete, zbirke ali starine, ki jih je sam uvozil;
- (b) DDV, ki ga je dolžan ali ga je plačal za umetniške predmete, ki so mu jih ali naj bi mu jih dobavili avtorji ali njihovi pravni nasledniki;
- (c) DDV, ki ga je dolžan ali ga je plačal za umetniške predmete, ki mu jih je ali naj bi mu jih dobavil davčni zavezanec, ki ni obdavčljivi preprodajalec.“

Nemško pravo

11 Člen 25a Umsatzsteuergesetz (zakon o prometnem davku) (v nadaljevanju: UStG) določa:

„(1) Dobave premičnin v smislu člena 1(1), točka 1, se obdavčijo v skladu z naslednjimi določbami (maržna ureditev), če so izpolnjeni ti pogoji:

- 1. Podjetnik je preprodajalec. Preprodajalec je oseba, ki trguje s premičninami ali pa tako blago v lastnem imenu javno prodaja na dražbi.
- 2. Blago je bilo preprodajalcu dobavljeno na območju Skupnosti. Za te dobave
 - (a) davek na dodano vrednost ni bil dolgovan ali pa v skladu s členom 19(1) ni bil pobran oziroma
 - (b) se je uporabila maržna ureditev.

[...]

(2) Preprodajalec lahko najpozneje ob oddaji prve davčne napovedi v koledarskem letu davčnemu uradu poda izjavo, da maržno ureditev od začetka tega koledarskega leta uporablja tudi za to blago:

[...]

2. umetniški predmeti, če je bila njemu opravljena dobava obdavčljiva in je ni opravil preprodajalec.

Preprodajalca izjava zavezuje vsaj dve koledarski leti.

(3) Vrednost transakcije se določi glede na znesek, za katerega prodajna cena presega nakupno ceno blaga [...].

[...]

(7) Veljajo naslednja posebna pravila:

1. Maržna ureditev se ne uporabi

(a) za dobave blaga, ki ga je preprodajalec kupil v Skupnosti, če se je za dobavo blaga preprodajalcu na drugih območjih Skupnosti uporabila oprostitev za dobave v Skupnosti,

[...]“

Spor o glavni stvari in vprašanja za predhodno odločanje

- 12 G. Mensing je trgovec z umetninami s sedežem v Nemčiji in ima galerije v več nemških mestih. Leta 2014 so mu bili dobavljeni umetniški predmeti od umetnikov s sedežem v drugih državah članicah. Te dobave so bile v državi članici sedeža umetnikov prijavljene kot dobave blaga znotraj Skupnosti, ki so oproščene DDV. H. Mensing je v zvezi z njimi plačal DDV na pridobitve znotraj Skupnosti.
- 13 H. Mensing je davčni urad Hamm zaprosil za uporabo maržne ureditve v zvezi z navedenimi dobavami. Ker je davčni urad Hamm njegovo prošnjo zavrnil, je moral plačati dodaten znesek DDV v višini 19.763,31 EUR.
- 14 H. Mensing svoje pravice do odbitka vstopnega davka ni uveljavljal, čeprav je po mnenju predložitvenega sodišča s postopkovnega vidika to možnost še vedno imel.
- 15 Po zavrnitvi njegove pritožbe zoper odločbo o odmeri davka je H. Mensing vložil tožbo pri Finanzgericht Münster (finančno sodišče v Münstru, Nemčija). Navaja, da zadevna nacionalna ureditev ni v skladu s pravom Unije, in predlaga neposredno uporabo člena 316(1)(b) Direktive o DDV.
- 16 Predložitveno sodišče dvomi o skladnosti člena 25a(7), točka 1(a), UStG s členom 316(1)(b) Direktive o DDV. Navaja, da se v skladu z nemškim pravom maržna ureditev ne uporablja za dobave blaga, ki ga je preprodajalec kupil v Uniji, če se je za dobavo tega blaga preprodajalcu v drugih državah članicah Unije uporabila oprostitev za dobave v Uniji. Vendar naj takšna izključitev iz področja uporabe navedene ureditve ne bi izhajala iz člena 316(1)(b) Direktive o DDV in bi lahko povzročila izkrivljanje konkurence.
- 17 Predložitveno sodišče navaja, da po njegovem mnenju do uporabe maržne ureditve iz člena 316(1)(b) Direktive o DDV lahko pride le, kar zadeva dobave blaga, ki jih opravi ena od kategorij oseb iz člena 314 te direktive. Vendar pa naj oproščene dobave znotraj Skupnosti ne bi spadale na področje uporabe te zadnjenavedene določbe. Zato naj se navedena pravica ne bi uporabljala za dobave umetniških predmetov, ki jih je obdavčljivi preprodajalec pridobil v okviru oproščene pridobitve znotraj Skupnosti.
- 18 Če bi bila oseba, ki je v položaju H. Mensinga, kljub temu lahko upravičena do uporabe maržne ureditve iz člena 316(1)(b) Direktive o DDV, si predložitveno sodišče postavlja tudi vprašanje, ali se takšna oseba lahko hkrati sklicuje na to ureditev in na pravico do odbitka vstopnega davka. To sodišče meni, da je možnost uporabe maržne ureditve in, hkrati, uveljavljanja pravice do odbitka vstopnega davka v nasprotju s sistemom, ki je bil uveden z Direktivo o DDV.

19 V teh okoliščinah je Finanzgericht Münster (finančno sodišče v Münstru) prekinilo odločanje in Sodišču v predhodno odločanje predložilo ta vprašanja:

- „1. Ali je treba člen 316(1)(b) Direktive [o DDV] razlagati tako, da obdavčljivi preprodajalci lahko uporabijo maržno ureditev tudi za dobavo umetniških predmetov, ki jo v Skupnosti za obdavčljive preprodajalce opravijo avtorji ali njihovi pravni nasledniki, pri katerih ne gre za osebe v smislu člena 314 Direktive [o DDV]?
2. Če je odgovor na prvo vprašanje pritrdilen, ali člen 322(b) Direktive [o DDV] zahteva, da se preprodajalcu pri nakupu umetniških predmetov v Skupnosti ne prizna pravica do odbitka, tudi če noben nacionalni predpis ne vsebuje ustrezne določbe?“

Vprašanja za predhodno odločanje

Prvo vprašanje

- 20 Predložitveno sodišče s prvim vprašanjem v bistvu sprašuje, ali je treba člen 316(1)(b) Direktive o DDV razlagati tako, da lahko obdavčljivi preprodajalec uporabi maržno ureditev za dobavo umetniških predmetov, ki so mu bili dobavljeni v okviru oproščene dobave znotraj Skupnosti, ki so jo opravili avtor ali njegovi pravni nasledniki, kljub temu, da ti ne spadajo v kategorije oseb, ki so naštetje v členu 314 te direktive.
- 21 Uvodoma je treba poudariti – kar mora preveriti predložitveno sodišče – da se spor o glavni stvari nanaša na dobave umetniških predmetov iz člena 311(1), točka 2, Direktive o DDV obdavčljivemu preprodajalcu, kakor je opredeljen v členu 311(1), točka 5, te direktive.
- 22 Prav tako je treba spomniti, da je obdavčitev po maržni ureditvi, ki jo je izvedel obdavčljivi preprodajalec pri dobavi umetniških predmetov, posebna ureditev DDV, ki pomeni odstopanje od splošne ureditve DDV. Zato je treba člena 314 in 316 te direktive, v katerih so naštetje primeri uporabe te posebne ureditve, razlagati ozko (glej v tem smislu sodbo z dne 18. maja 2017, Litdana, C-624/15, EU:C:2017:389, točka 23 in navedena sodna praksa).
- 23 Vendar pa zahteva po ozki razlagi ne pomeni, da je mogoče izraziti, s katerimi je opredeljena navedena ureditev, razlagati tako, da bi bil tej ureditvi odvzet učinek. Razlaga teh izrazov mora biti namreč v skladu s cilji navedene ureditve in mora spoštovati zahteve po davčni nevtralnosti (glej po analogiji sodbo z dne 21. marca 2013, PFC Clinic, C-91/12, EU:C:2013:198, točka 23 in navedena sodna praksa).
- 24 Poleg tega je treba v skladu z ustaljeno sodno prakso pri razlagi določbe prava Unije upoštevati ne le njeno besedilo, ampak tudi sobesedilo in cilje, ki jih uresničuje ureditev, katere del je (sodba z dne 21. septembra 2017, Aviva, C-605/15, EU:C:2017:718, točka 24 in navedena sodna praksa).
- 25 Na prvem mestu, kar zadeva besedilo člena 316 Direktive o DDV, ta določa, da države članice obdavčljivim preprodajalcem omogočijo uporabo maržne ureditve za transakcije, ki so taksativno naštetje v tem členu. Vendar pa iz besedila navedenega člena ne izhaja, da je uporaba te pravice izbire odvisna od izpolnitve pogojev iz člena 314, od (a) do (d), te direktive ali da imajo države članice, ki določijo podrobna pravila za uveljavljanje navedene pravice, diskrecijsko pravico glede pogojev, ki jih lahko določijo v zvezi s pravico obdavčljivega preprodajalca do uporabe navedene ureditve.

- 26 Bilo bi torej v nasprotju s samim besedilom člena 316(1)(b) Direktive o DDV, če bi država članica pravico obdavčljivega preprodajalca, da uporabi maržno ureditev za dobavo, ki sledi dobavi umetniškega predmeta znotraj Skupnosti, v smislu te določbe, pogojevala s tem, da mora umetniški predmet dobaviti ena od oseb, ki so našteje v členu 314, od (a) do (d), navedene direktive.
- 27 To razlago, na drugem mestu, potrjuje preučitev okvira, v katerega spada člen 316(1) Direktive o DDV.
- 28 Prvič, iz te preučitve izhaja, da ima člen 316(1) Direktive o DDV samostojno in dodatno področje uporabe glede na področje uporabe člena 314 te direktive. Ta člen 314 namreč določa obveznost uporabe maržne ureditve za nekatere dobave, ki jih opravi obdavčljivi preprodajalec, medtem ko člen 316(1) določa le pravico do uporabe – pod nekaterimi pogoji – navedene ureditve. Vendar ta možnost izbire ne bi imela smisla, če bi bili za njeno izvajanje določeni isti pogoji, kot so tisti, ki so v navedenem členu 314 določeni za obvezno uporabo maržne ureditve. Tako, čeprav je področje uporabe člena 314 navedene direktive omejeno na dobave blaga v Unijo, pa taka omejitev ne velja za člen 316(1) te iste direktive.
- 29 Drugič, povezana analiza člena 322(b) Direktive o DDV in člena 316(1) te direktive potrjuje samostojno in dodatno naravo zadnjenavedenega člena glede na člen 314 navedene direktive. Ta člen 322(b) namreč v bistvu izključuje pravico obdavčljivega preprodajalca, da od zneska davka, ki ga je dolžan plačati, odbije DDV, ki ga je dolžan ali ga je plačal za umetniški predmet, dobavljen v skladu s členom 316(1)(b) Direktive o DDV.
- 30 Vendar pa takšne izključitve, ki predpostavlja obstoj pravice do odbitka in torej obstoj transakcije, ki je obdavčena ob vstopu, ni mogoče uporabiti v primerih iz člena 314 Direktive o DDV, v zvezi s katerimi se predpostavlja, da dobava umetniškega predmeta obdavčljivemu preprodajalcu ni bila predmet plačila DDV ali je bila plačila DDV oproščena.
- 31 Tretjič, poudariti je treba, da preučitev okvira, v katerega spada člen 316 Direktive o DDV, omogoča tudi zavrnitev trditve nemške vlade, da maržne ureditve ni mogoče uporabiti za dobavo umetniških predmetov, pridobljenih od gospodarskih subjektov s sedežem v drugih državah članicah, ker naj obdavčljivi dogodek pri dajatvi, zlasti pridobitev znotraj Skupnosti, ne bi bil naveden v členu 316(1)(b) te direktive. Kot je namreč poudaril generalni pravobranilec v točki 65 sklepnih predlogov, maržna ureditev ne ureja obdavčitve blaga v fazi, v kateri ga obdavčljivi preprodajalec pridobi, temveč v fazi, v kateri ga proda, kar je potrjeno z dejstvom, da se davčna osnova v skladu s členoma 315 in 317 te direktive izračuna glede na prodajno ceno blaga, ki jo zaračuna obdavčljivi preprodajalec.
- 32 Na tretjem mestu, kar zadeva, po eni strani, splošne cilje, ki jih uresničuje Direktiva o DDV, je iz uvodnih izjav 4 in 7 te direktive razvidno, da je njen namen vzpostaviti sistem DDV, ki ne izkrivlja pogojev konkurence in ne ogroža prostega pretoka blaga in storitev. Poleg tega iz ustaljene sodne prakse izhaja, da je načelo davčne nevtralnosti neločljiv element skupnega sistema DDV, ki je uveden z Direktivo, in da to načelo nasprotuje temu, da se gospodarski subjekti, ki opravljajo enake transakcije, glede plačila DDV obravnavajo različno (glej v tem smislu sodbo z dne 13. marca 2014, ATP PensionService, C-464/12, EU:C:2014:139, točki 42 in 44 ter navedena sodna praksa).
- 33 Vendar pa bi razlaga, ki jo predlaga nemška vlada, v skladu s katero člena 316 Direktive o DDV ni mogoče uporabiti za dobave, ki sledijo transakciji znotraj Skupnosti, lahko kršila načela, na katerih temelji sistem DDV. Ta razlaga bi namreč med drugim vodila do diskriminacije med davčno ureditvijo, ki velja, po eni strani, za dobave umetniških predmetov, ki so bili predhodno predmet dobave znotraj ozemlja te države članice, in po drugi strani, za dobave umetniških predmetov, ki so bili predhodno predmet dobave znotraj Skupnosti, ki je oproščena plačila davka. Kot je na obravnavi priznala nemška vlada, prepoved, kakršna je ta iz člena 25a(7), točka 1(a), UStG, vodi do diskriminacije glede na to, ali imajo umetniški predmeti, dobavljeni obdavčljivemu preprodajalcu, nacionalni izvor ali izvirajo iz transakcije znotraj Skupnosti, ker obdavčljivi preprodajalec na podlagi nacionalne določbe ne more izbrati uporabe maržne ureditve za dobavo umetniškega predmeta, ki je

bil predhodno predmet dobave znotraj Skupnosti, lahko pa, nasprotno, uporablja navedeno ureditev v zvezi z dobavo umetniškega predmeta, ki je bil predhodno predmet dobave znotraj nemškega ozemlja.

- 34 Diskriminacija, ki izhaja iz navedene nacionalne določbe, bi poleg tega, da bi lahko ogrozila prosti pretok navedenih umetniških predmetov in izkrivljala konkurenco med obdavčljivimi preprodajalci v Uniji, lahko ogrozila tudi načelo davčne nevtralnosti, ker bi bili obdavčljivi preprodajalci, ki opravljajo enake transakcije, zlasti nakup in nadaljnjo prodajo umetniških predmetov, različno obravnavani, kar zadeva možnost uporabe maržne ureditve za navedene predmete, glede na to, ali so bili ti predhodno predmet dobave znotraj ozemlja države članice oziroma ali so bili predhodno predmet oproščene dobave znotraj Skupnosti.
- 35 Po drugi strani, kar zadeva, natančneje, cilje, ki jim sledi maržna ureditev, je treba opozoriti, da je v skladu z uvodno izjavo 51 Direktive o DDV namen te ureditve – na področju rabljenega blaga, umetniških predmetov, starin in zbirk – preprečiti dvojno obdavčitev in izkrivljanje konkurence med davčnimi zavezanci.
- 36 V zvezi s tem je treba ugotoviti, da bi bilo lahko na tem področju težko določiti, ali je bilo določeno blago prej obdavčeno z DDV, ker bi bilo, glede na samo naravo umetniškega predmeta, zbirke ali starine, blago lahko staro ali bi bilo lahko pred tem večkrat izmenjano med več subjekti, ki niso davčni zavezanci. Ravno ob upoštevanju teh težav pri določitvi DDV, ki je bil, če je to primerno, prej obračunan v zvezi s tem blagom, Direktiva o DDV določa pravico do uporabe maržne ureditve in izračun DDV, ki ga je treba plačati, kot je poudarjeno v točki 31 te sodbe, s sklicevanjem, v bistvu, na prodajno ceno tega blaga.
- 37 Te težave pa se ne bi mogle pojaviti, če umetniški predmet iz člena 316(1)(b) Direktive o DDV dobavi ena od oseb, ki so našteje v členu 314, od (a) do (d), te direktive, saj takšna dobava ni bila predmet DDV ali je bila oproščena, kot izhaja iz točke 30 te sodbe. V takem primeru cilj iz točke 35 te sodbe ne bi utemeljil uvedbe, v Direktivi o DDV, maržne ureditve za dobave blaga iz člena 316 te direktive.
- 38 Zato iz besedila člena 316(1)(b) Direktive o DDV, pa tudi iz okvira in ciljev, ki jim sledita ta določba in ureditev, katere del je ta določba, izhaja, da država članica ne more zahtevati, da obdavčljivi preprodajalec izpolnjuje pogoje iz člena 314, od (a) do (d), Direktive o DDV, da bi lahko uporabil maržno ureditev.
- 39 Glede na vse prej navedene preudarke je treba na prvo vprašanje odgovoriti, da je treba člen 316(1)(b) Direktive o DDV razlagati tako, da lahko obdavčljivi preprodajalec uporabi maržno ureditev za dobavo umetniških predmetov, ki so mu bili predhodno dobavljeni v okviru oproščene dobave znotraj Skupnosti, ki so jo opravili avtor ali njegovi pravni nasledniki, kljub temu, da ti ne spadajo v kategorije oseb, ki so našteje v členu 314 te direktive.

Drugo vprašanje

- 40 Predložitveno sodišče z drugim vprašanjem v bistvu sprašuje, ali se obdavčljivi preprodajalec lahko odloči za uporabo maržne ureditve iz člena 316(1)(b) Direktive o DDV za dobavo umetniških predmetov, ki so mu bili predhodno dobavljeni v okviru oproščene dobave znotraj Skupnosti, in hkrati uveljavlja pravico do odbitka vstopnega DDV v primerih, ko je takšna pravica izključena na podlagi člena 322(b) te direktive, če ta zadnjenavedena določba ni bila prenesena v nacionalno pravo.

Dopustnost

- 41 Najprej je treba preučiti trditev nemške vlade, da je drugo vprašanje za predhodno odločanje nedopustno. Po mnenju te vlade se to vprašanje nanaša na hipotetičen problem, ki ni odločilen za rešitev spora o glavni stvari, glede na to, da v zvezi z zadevnimi dobavami H. Mensing ni uveljavljal pravice do odbitka vstopnega DDV.
- 42 V zvezi s tem je treba opozoriti, da je v okviru sodelovanja med Sodiščem in nacionalnimi sodišči, določenega v členu 267 PDEU, le nacionalno sodišče, ki odloča o sporu in ki mora prevzeti odgovornost za sodno odločitev, ki jo bo sprejelo, pristojno, da ob upoštevanju posebnosti zadeve presodi potrebo po izdaji predhodne odločbe, da bi lahko izdalo sodbo, in tudi upoštevnost vprašanj, ki jih predloži Sodišču. Zato kadar se postavljeno vprašanje nanaša na razlago prava Unije, mora Sodišče načeloma odločiti. Zavrnitev odločanja o vprašanju za predhodno odločanje, ki ga je postavilo nacionalno sodišče, je mogoča, samo če je očitno, da zahtevana razlaga prava Unije nima nobene zveze z dejanskim stanjem ali predmetom spora o glavni stvari, če je problem hipotetičen ali če Sodišče nima na voljo pravnih in dejanskih elementov, da bi lahko na zastavljena vprašanja dalo koristne odgovore (sodba z dne 17. marca 2016, *Aspiro*, C-40/15, EU:C:2016:172, točka 17 in navedena sodna praksa).
- 43 Čeprav ni sporno, da H. Mensing še ni uveljavljal pravice do odbitka vstopnega DDV, pa je iz predložitvene odločbe, kot je povzeta v točki 14 te sodbe, razvidno, da se z vidika nacionalnega postopkovnega prava še vedno lahko sklicuje na takšno pravico v okviru spora o glavni stvari.
- 44 V teh okoliščinah za drugo vprašanje ni mogoče šteti, da nima nobene zveze z dejanskim stanjem ali predmetom spora, in ga je torej treba razglasiti za dopustno.

Vsebinska presoja

- 45 Eno od osrednjih načel sistema DDV je to, da je pogoj za pravico do odbitka vstopnega DDV za pridobitev blaga ali storitev, da je izdatek za pridobitev blaga sestavni del cene izstopnih transakcij, ki so bile podlaga za pravico do odbitka (sodba z dne 28. novembra 2013, *MDDP*, C-319/12, EU:C:2013:778, točka 41).
- 46 Kot je generalni pravobranilec navedel v točkah 71 in 72 sklepnih predlogov, dejstvo, da lahko obdavčljivi preprodajalec v primeru iz člena 322(b) Direktive o DDV odbije vstopni DDV, kadar se odloči za uporabo maržne ureditve iz člena 316(1)(b) te direktive, ne bi upoštevalo tega načela. Kadar se namreč uporabi posebna maržna ureditev, je v skladu s členoma 315 in 317 Direktive o DDV davčna osnova razlika v ceni, ki jo doseže obdavčljivi preprodajalec, zmanjšana za znesek DDV, ki se nanaša na razliko v ceni. V teh okoliščinah DDV, ki se plača v nabavni ceni, ni zajet v davku od prodaje in torej ne daje nobene pravice do odbitka.
- 47 Zato člen 322(b) Direktive o DDV določa, da obdavčljivi preprodajalec od zneska davka, ki ga je dolžan plačati, ne sme odbiti DDV, ki ga je dolžan ali ga je plačal za umetniške predmete, ki so mu jih ali mu jih bodo dobavili avtorji ali njihovi pravni nasledniki, če se to blago uporablja za potrebe dobav, za katere se uporablja maržna ureditev.
- 48 Z drugimi besedami, v zvezi s takšno dobavo se ni mogoče hkrati odločiti za uporabo maržne ureditve iz člena 316(1)(b) te direktive in zahtevati pravico do odbitka vstopnega DDV.
- 49 V obravnavanem primeru je treba poudariti, da se H. Mensing neposredno sklicuje na pravico do izbire iz člena 316(1)(b) Direktive o DDV, ki v zadevni nacionalni zakonodaji za dobave umetniških predmetov znotraj Skupnosti ni predvidena. Iz tega sledi, da je H. Mensing do maržne ureditve v skladu z navedenim členom upravičen le pod pogoji, določenimi v tej direktivi, in sicer če za te iste dobave ne uveljavlja pravice do odbitka vstopnega DDV.

- 50 V teh okoliščinah je treba na drugo vprašanje odgovoriti, da se obdavčljivi preprodajalec ne more hkrati odločiti za uporabo maržne ureditve iz člena 316(1)(b) Direktive o DDV za dobavo umetniških predmetov, ki so mu bili predhodno dobavljeni v okviru oproščene dobave znotraj Skupnosti, in uveljavljati pravice do odbitka vstopnega DDV v primerih, ko je takšna pravica izključena na podlagi člena 322(b) te direktive, če ta zadnjenavedena določba ni bila prenesena v nacionalno pravo.

Stroški

- 51 Ker je ta postopek za stranki v postopku v glavni stvari ena od stopenj v postopku pred predložitvenim sodiščem, to odloči o stroških. Stroški za predložitev stališč Sodišču, ki niso stroški omenjenih strank, se ne povrnejo.

Iz teh razlogov je Sodišče (četrti senat) razsodilo:

- 1. Člen 316(1)(b) Direktive Sveta 2006/112/ES z dne 28. novembra 2006 o skupnem sistemu davka na dodano vrednost je treba razlagati tako, da lahko obdavčljivi preprodajalec uporabi maržno ureditev za dobavo umetniških predmetov, ki so mu bili predhodno dobavljeni v okviru oproščene dobave znotraj Skupnosti, ki so jo opravili avtor ali njegovi pravni nasledniki, kljub temu, da ti ne spadajo v kategorije oseb, ki so našteje v členu 314 te direktive.**
- 2. Obdavčljivi preprodajalec se ne more hkrati odločiti za uporabo maržne ureditve iz člena 316(1)(b) Direktive 2006/112 za dobavo umetniških predmetov, ki so mu bili predhodno dobavljeni v okviru oproščene dobave znotraj Skupnosti, in uveljavljati pravice do odbitka vstopnega davka na dodano vrednost v primerih, ko je takšna pravica izključena na podlagi člena 322(b) te direktive, če ta zadnjenavedena določba ni bila prenesena v nacionalno pravo.**

Podpisi