CONCLUZIILE AVOCATULUI GENERAL
MACIEJ SZPUNAR
prezentate la 13 septembrie 2018 [1]

Cauza C-264/17

Harry Mensing
împotriva
Finanzamt Hamm

[cerere de decizie preliminară formulată de Finanzgericht Münster (Tribunalul Fiscal din Münster, Germania)]

„Trimitere preliminară – Fiscalitate – Taxa pe valoarea adăugată – Directiva 2006/112/CE – Articolele 314 și 316 – Regimuri speciale – Comercianți persoane impozabile – Regimul marjei de profit – Livrarea de obiecte de artă de către autori sau succesorii în drepturi ai acestora – Operațiuni intracomunitare – Drept de deducere a taxei achitate în amonte”

Introducere

1. În cazul în care obiectul unei operațiuni supuse taxei pe valoarea adăugată (denumită în continuare „TVA”) îl constituie bunuri în al căror preț este inclus deja, fără posibilitate de deducere, TVA-ul achitat în amonte, în etapele anterioare ale comercializării, astfel cum este cazul în mod frecvent în ceea ce privește bunurile reintroduse pe piață, de exemplu obiecte de artă, mecanismul obișnuit de impozitare nu asigură aplicarea principiului fundamental al acestei taxe, și anume principiul neutralității taxei în raport cu persoanele impozabile. Din acest motiv, legiuitorul Uniunii a introdus un regim de impozitare special, care permite impozitarea doar a marjei de profit a persoanei impozabile, și anume a valorii adăugate generate în etapa respectivă a comercializării. Dacă însă dispozițiile relevante ale dreptului Uniunii, analizate separat, par a fi pe deplin clare, aplicarea coroborată a acestora nu conduce întotdeauna la atingerea scopului urmărit. Este însă acesta un motiv suficient pentru ca aceste dispoziții să nu fie aplicate deloc în anumite situații? La această întrebare va trebui să răspundă Curtea în prezenta cauză.

1 Limba originală: polona.

Cadrul juridic

Dreptul Uniunii

2. Potrivit articolului 2 alineatul (1) din Directiva 2006/112/CE a Consiliului din 28 noiembrie 2006 privind sistemul comun al taxei pe valoarea adăugată [2]:

„Următoarele operațiuni sunt supuse TVA:

(a) livrarea de bunuri efectuată cu titlu oneros pe teritoriul unui stat membru de către o persoană impozabilă care acționează ca atare;

(b) achiziția intracomunitară de bunuri efectuată cu titlu oneros pe teritoriul unui stat membru de către:

(i) o persoană impozabilă care acționează ca atare sau o persoană juridică neimpozabilă, în cazul în care vânzătorul este o persoană impozabilă care acționează ca atare și care nu poate beneficia de scutirea pentru întreprinderi mici prevăzută la articolele 282-292 și care nu este reglementată de articolul 33 sau 36;

[…]

[…]

d) importul de bunuri”.

3. Articolul 14 alineatul (1) din această directivă definește livrarea de bunuri ca fiind „transferul dreptului de a dispune de bunuri corporale în calitate de proprietar”.

4. Definiția achiziției intracomunitare de bunuri figurează la articolul 20 primul paragraf din directiva menționată, potrivit căruia:

„«Achiziție intracomunitară de bunuri» înseamnă obținerea dreptului de a dispune, ca un proprietar, de bunuri mobile corporale expediate sau transportate către persoana care achiziționează aceste bunuri, de către furnizor sau de către persoana care achiziționează bunurile sau în numele acestora, într-un alt stat membru decât cel in care a început expedierea sau transportul bunurilor”.

5. Potrivit articolului 138 alineatul (1) din Directiva 2006/112:

„Statele membre scutesc livrarea de bunuri expediate sau transportate către o destinație aflată în afara teritoriului lor respectiv, dar în cadrul Comunității, de către vânzător sau persoana care achiziționează bunurile sau în numele acestora, pentru o altă persoană impozabilă sau pentru o persoană juridică neimpozabilă care acționează ca atare într-un alt stat membru decât cel în care începe expedierea sau transportul bunurilor”.

2 JO 2006, L 347, p. 1, Ediție specială, 9/vol. 3, p. 7, astfel cum a fost modificată prin Directiva 2013/61/UE a Consiliului din 17 decembrie 2013 (JO 2013, L 353, p. 5).

6. Articolul 168 din această directivă prevede:

„În măsura în care bunurile și serviciile sunt utilizate în scopul operațiunilor taxabile ale unei persoane impozabile, persoana impozabilă are dreptul, în statul membru în care efectuează operațiunile respective, de a deduce din valoarea TVA, pe care are obligația de a o plăti, următoarele sume:

(a) TVA datorat sau achitat în statul membru în cauză pentru bunurile care îi sunt sau care urmează a-i fi livrate sau pentru serviciile care îi sunt sau urmează a-i fi prestate de o altă persoană impozabilă;

[…]

(c) TVA datorat pentru achizițiile intracomunitare de bunuri în temeiul articolului 2 alineatul (1) litera (b) punctul (i);

[…]

(e) TVA datorat sau achitat pentru importul de bunuri în statul membru în cauză”.

7. Potrivit articolului 169 litera (b) din această directivă:

„Pe lângă deducerea prevăzută la articolul 168, persoana impozabilă are dreptul să deducă TVA-ul prevăzut la articolul respectiv în măsura în care bunurile și serviciile sunt utilizate în scopul următoarelor operațiuni:

[…]

(b) operațiuni scutite în temeiul articolelor 138 […]”.

8. Capitolul 4 din titlul XII din Directiva 2006/112 instituie regimuri speciale pentru bunuri second-hand, obiecte de artă, obiecte de colecție și antichități. Potrivit articolului 311 alineatul (1) punctele 2 și 5 din această directivă:

„În sensul prezentului capitol și fără a aduce atingere altor dispoziții comunitare, se aplică următoarele definiții:

[…]

(2) «obiecte de artă» înseamnă obiectele enumerate în anexa IX partea A;

[…]

(5) «comerciant persoană impozabilă» înseamnă orice persoană impozabilă care, în cursul activității sale economice, cumpără sau afectează pentru nevoile întreprinderii sale sau importă, în scopul revânzării, bunuri second-hand, obiecte de artă, articole de colecție sau antichități, fie că respectiva persoană impozabilă acționează în nume propriu sau în contul altei persoane, în temeiul unui contract pe baza căruia se plătește un comision la cumpărare sau la vânzare;

[…]”.

9. Subsecțiunea 1 din secțiunea 2 a acestui capitol din Directiva 2006/112 instituie regimul marjei de profit pentru comercianții persoane impozabile. Potrivit articolelor 312-317 și articolului 319 din această directivă:

„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 314

Regimul marjei se aplică livrării de către un comerciant persoană impozabilă a unor bunuri second-hand, obiecte de artă, obiecte de colecție sau antichități, în cazul în care respectivele bunuri i-au fost livrate în Comunitate de una dintre următoarele persoane:

(a) o persoană neimpozabilă;

(b) altă persoană impozabilă, în măsura în care livrarea de bunuri de către aceasta este scutită în temeiul articolului 136;

(c) altă persoană impozabilă, în măsura în care livrarea de bunuri de către aceasta face obiectul unei scutiri pentru întreprinderi mici, prevăzută la articolele 282-292 și se referă la bunuri de capital;

(d) alt comerciant persoană impozabilă, în măsura în care TVA a fost aplicat livrării de bunuri de către acesta în conformitate cu regimul marjei.

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:

(a) livrarea de obiecte de artă, obiecte de colecție sau antichități, pe care însuși comerciantul persoană impozabilă le-a importat;

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

(c) livrarea de obiecte de artă unui comerciant persoană impozabilă de către o persoană impozabilă, alta decât un comerciant persoană impozabilă, în cazul în care livrarea respectivă a fost supusă cotei reduse, în temeiul articolului 103.

[…]

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.

În ceea ce privește livrarea de obiecte de artă, obiecte de colecție sau antichități pe care le-a importat comerciantul persoană impozabilă însuși, prețul de cumpărare ce se ia în considerare pentru calcularea marjei de profit este egal cu baza impozabilă la import, determinată în conformitate cu articolele 85-89, la care se adaugă TVA-ul datorat sau achitat la import.

[…]

Articolul 319

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

10. Regulile exercitării de către comercianții impozabili a dreptului de deducere a TVA-ului achitat în amonte sunt definite la articolele 320 și 322 din Directiva 2006/112. Acestea prevăd:

„Articolul 320

(1) În cazul în care un comerciant persoană impozabilă aplică regimul normal de TVA livrării unui obiect de artă, obiect de colecție sau o antichitate pe care el însuși le-a importat, acesta are dreptul de a deduce din TVA, pe care are obligația de a-l plăti, TVA-ul datorat sau achitat la import.

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:

(a) TVA datorat sau achitat pentru obiectele de artă, obiectele de colecție sau antichitățile pe care el însuși le-a importat;

(b) TVA 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;

(c) TVA datorat sau achitat pentru obiectele de artă care i-au fost sau urmează să-i fie livrate de o persoană impozabilă, alta decât un comerciant persoană impozabilă”.

11. În fine, potrivit articolului 342 din directiva menționată:

„Statele membre pot adopta măsuri privind dreptul de deducere pentru a se asigura că acei comercianți persoane impozabile supuși regimului special în conformitate cu secțiunea 2 nu beneficiază de avantaje nejustificate sau nu suportă prejudicii nejustificate”.

Dreptul german

12. Regimul marjei de profit pentru comercianții persoane impozabile a fost transpus în dreptul german prin articolul 25a din Legea privind impozitul pe cifra de afaceri (Umsatzsteuergesetz, denumită în continuare „UStG”). Acest articol prevede în special:

„(1) Pentru livrările de bunuri mobile corporale prevăzute la articolul 1 alineatul (1) punctul 1 se aplică impozitul prevăzut de următoarele dispoziții (regimul marjei de impozitare), dacă sunt îndeplinite următoarele condiții:

1. Profesionistul este un comerciant. Sunt comercianți persoanele care, cu titlu profesional, vând sau cumpără bunuri mobile corporale sau vând astfel de bunuri în nume propriu la licitație publică.

2. Bunurile au fost livrate comerciantului pe teritoriul comunitar. Pentru aceste livrări:

   a) nu se datorează TVA sau nu se percepe TVA potrivit articolului 19 alineatul (1), sau

   b) s-a aplicat regimul marjei de impozitare.

[…]

(2) Comerciantul poate să declare la administrația financiară cel mai târziu odată cu depunerea primei declarații din anul calendaristic respectiv că începând cu anul calendaristic în curs va aplica regimul marjei și următoarelor bunuri:

[…]

2. obiecte de artă, dacă livrarea făcută către acesta este o operațiune impozabilă și dacă nu provine de la un alt comerciant.

[…]

(3) Operațiunea se impozitează la nivelul diferenței dintre prețul de vânzare și prețul de cumpărare plătit pentru bunul respectiv […] În situațiile menționate la alineatul (2) prima teză punctul 2, prețul de cumpărare include TVA-ul achitat în amonte de furnizor.

[…]

(5) […] Prin derogare de la articolul 15 alineatul (1), în cazurile prevăzute la alineatul (2), comerciantul nu are dreptul să deducă TVA-ul la import, impozitul indicat în mod distinct pe factură sau impozitul datorat în temeiul articolului 13b alineatul (5) cu titlu de impozit achitat în amonte.

[…]

(7) Se vor aplica următoarele derogări:

1) Regimul marjei de profit nu se aplică

   a) livrărilor de bunuri achiziționate de comerciant intracomunitar, în cazul în care livrarea către comerciant a fost scutită, pe restul teritoriului comunitar, potrivit regulilor aplicabile livrărilor intracomunitare,

[…]”

Situația de fapt și procedura

13. 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, domnul Mensing 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 domnul H. Mensing a achitat pentru acestea TVA-ul aferent achizițiilor intracomunitare. Astfel, el nu și-a exercitat dreptul de deducere a acestei taxe.

14. La începutul anului 2014, domnul 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 cu 19 763,31 EUR.

15. După respingerea contestației formulate, domnul H. Mensing a formulat o acțiune împotriva Administrației Financiare din Hamm în fața Finanzgericht Münster (Tribunalul Fiscal din Münster, Germania). Această instanță, având îndoieli cu privire la conformitatea articolului 25a alineatul (7) punctul 1 litera a) din UStG cu dreptul Uniunii, precum și cu privire la relația dintre articolele 314 și 316 din Directiva 2006/112, a hotărât să suspende procedura și să adreseze Curții următoarele întrebări:

„1) Articolul 316 alineatul (1) litera (b) din Directiva [2006/112] trebuie interpretat în sensul că comerciantul persoană impozabilă poate aplica regimul marjei de profit și livrărilor intracomunitare de obiecte de artă realizate de autori sau de succesorii în drepturi ai acestora care nu fac parte dintre persoanele prevăzute la articolul 314 din Directiva TVA?

2) În cazul unui răspuns afirmativ la prima întrebare: articolul 322 litera (b) din Directiva [2006/112] impune să se refuze comerciantului dreptul la deducerea taxei achitate în amonte pentru achiziția intracomunitară de obiecte de artă și în cazul în care nu există nicio dispoziție națională care să conțină o reglementare corespunzătoare?"

16. Cererea de decizie preliminară a fost depusă la Curte la 17 mai 2017. Au depus observații scrise domnul H. Mensing, guvernul Germaniei și Comisia Europeană. Aceste părți interesate au fost reprezentate în ședința din 14 iunie 2018.

Analiza

Prima întrebare preliminară

17. Prin intermediul primei întrebări preliminare, instanța de trimitere dorește să se clarifice dacă un comerciant persoană impozabilă are dreptul de a beneficia de regimul marjei de profit în temeiul articolului 316 alineatul (1) litera (b) din Directiva 2006/112 în privința vânzării obiectelor de artă pe care le-a achiziționat de la autori sau de la succesorii în drepturi ai acestora stabiliți în alte state membre care nu fac parte din categoriile de persoane prevăzute la articolul 314 din directiva menționată. Această întrebare ascunde, de fapt, două chestiuni de drept. Prima dintre acestea privește relația dintre articolul 314 și articolul 316 din Directiva 2006/112. A doua chestiune ridică problema dacă regimul marjei de profit poate fi aplicat vânzării de obiecte de artă achiziționate de un comerciant persoană impozabilă de la operatori stabiliți în alte state membre, care sunt persoane impozabile.

Relația dintre articolul 314 și articolul 316 din Directiva 2006/112

18. Instanța de trimitere arată, în motivarea cererii de decizie preliminară, că, în opinia sa, articolul 314 din Directiva 2006/112 definește în mod exhaustiv domeniul de aplicare al regimului marjei de profit. Cu alte cuvinte, în aprecierea acestei instanțe, regimul marjei de profit poate fi aplicat exclusiv bunurilor achiziționate de la operatori care îndeplinesc condițiile prevăzute la articolul 314 din această directivă sau, cumulativ, condițiile prevăzute la articolele 314 și 316. Această interpretare a relației dintre articolele 314 și 316 din Directiva 2006/112 ar justifica excluderea din regimul marjei de profit, prevăzută la articolul 25a alineatul (7) punctul 1 litera a) din UstG, a bunurilor achiziționate de un comerciant persoană impozabilă de la un operator stabilit în alt stat membru care a beneficiat de scutire cu drept de deducere a TVA-ului achitat în amonte, potrivit regulilor aplicabile livrărilor intracomunitare de bunuri conform articolului 138 alineatul (1) din Directiva 2006/112 coroborat cu articolul 169 litera (b) din aceeași directivă. Astfel, operatorii menționați la articolul 314 din această directivă nu beneficiază de o asemenea scutire cu drept de deducere.

19. Nu ni se pare însă că o asemenea înțelegere a relației dintre articolele 314 și 316 din Directiva 2006/112 este justificată.

20. În primul rând, acest lucru nu rezultă în niciun mod din formularea acestor dispoziții. Teza introductivă a articolului 314 din directiva menționată prevede că regimul marjei de profit „se aplică" în cazurile indicate la articolul respectiv. Aceasta înseamnă aplicarea automată a acestui regim în cazul în care survin împrejurările amintite [3]. Pe de altă parte, articolul 316 alineatul (1) din această directivă conferă unui comerciantul persoană impozabilă „dreptul de a opta pentru aplicarea regimului marjei" în situațiile enumerate la acest articol, altele decât situațiile reglementate la articolul 314. Nimic din

3 Sub rezerva posibilității comerciantului persoană impozabilă de a opta pentru aplicarea regimului normal de TVA în temeiul articolului 319 din Directiva 2006/112.

modul de redactare a acestor dispoziții nu arată că dreptul de a aplica regimul marjei de profit în temeiul articolului 316 alineatul (1) din Directiva 2006/112 ar depinde de îndeplinirea condițiilor prevăzute la articolul 314 din aceeași directivă. Dimpotrivă, din acest mod de redactare rezultă, în opinia noastră, că legiuitorul a tratat dreptul prevăzut de articolul 316 alineatul (1) din această directivă ca un drept suplimentar față de domeniul de aplicare principal al regimului marjei de profit, definit la articolul 314 din directiva menționată. Articolul 316 extinde, așadar, domeniul de aplicare potențial al acestui regim, lăsând această chestiune la latitudinea comerciantului.

21. Motivarea acestei soluții este furnizată în observațiile Comisiei în prezenta cauză. Comisia explică faptul că scopul fundamental al instituirii regimului marjei de profit a constat în evitarea dublei impuneri a bunurilor în al căror preț plătit de comerciantul persoană impozabilă a fost inclus deja TVA-ul achitat de vânzător, fără drept de deducere, în etapele anterioare ale comercializării.

22. Operatorii menționați la articolul 314, neavând drept de deducere a taxei achitate în amonte, suportă sarcina economică a acesteia, astfel încât includ în mod natural valoarea acesteia în prețul bunurilor în momentul vânzării acestora. Dacă aceste bunuri, la vânzarea de către un comerciant persoană impozabilă, ar fi impozitate în regim normal, aceasta ar însemna că baza impozabilă ar fi prețul total de vânzare, iar în această bază ar fi inclusă și valoarea taxei achitate în etapele anterioare ale comercializării, ceea ce ar conduce la o dublă impunere (un „impozit la impozit”). Aplicarea regimului marjei de profit, în care baza impozabilă o reprezintă doar marja de profit respectivă, și anume valoarea adăugată generată în etapa tranzacțiilor încheiate de comerciantul persoană impozabilă, permite evitarea unei asemenea duble impuneri.

23. Însă nu întotdeauna este posibil sau oportun să se determine cu precizie pentru care dintre bunurile vândute de un comerciant persoană impozabilă s-a dedus TVA în etapele anterioare ale comercializării și pentru care nu. De altfel, este posibil ca TVA să fie dedus doar parțial sau ca bunurilor să nu li se aplice deloc TVA, ceea ce complică și mai mult lucrurile. Pentru acest motiv, legiuitorul a prevăzut aplicarea automată a regimului marjei de profit în situațiile în care TVA-ul nu a putut fi dedus în etapele anterioare fie pentru că vânzătorul nu este persoană impozabilă, fie pentru că vânzarea a beneficiat de scutire fără drept de deducere a TVA-ului achitat în amonte. Aceasta este reglementarea curentă prevăzută la articolul 314 din Directiva 2006/112. În alte situații, legiuitorul, după cum se poate presupune din motive de raționalizare administrativă, a lăsat la latitudinea comercianților persoane impozabile aplicarea regimului marjei de profit (în prezent articolul 316 din Directiva 2006/112). Articolul 316 din Directiva 2006/112 are, așadar, un caracter autonom și suplimentar față de articolul 314 din aceeași directivă.

24. Interpretarea articolului 316 din directiva menționată, potrivit căreia aplicarea acestuia ar depinde de îndeplinirea condițiilor prevăzute la articolul 314 din această directivă, ar fi de asemenea incoerentă cu sistemul și cu logica reglementărilor privind regimul marjei de profit.

25. Astfel, se poate imagina limitarea cercului operatorilor menționați la articolul 316 alineatul (1) litera (b) din Directiva 2006/112 la cei care sunt vizați în același timp și la articolul 314. Aceștia ar fi, în primul rând, autorii sau succesorii în drepturi ai acestora care nu sunt persoane impozabile [articolul 314 litera (a)] și, deși mai curând cu titlu excepțional, autorii sau succesorii în drepturi ai acestora care sunt persoane impozabile, dar ale căror livrări sunt realizate în condițiile prevăzute la articolul 314 literele (b) și (c) [4].

26. Îndeplinirea cumulativă a condițiilor prevăzute la articolele 314 și 316 nu este însă posibilă în ceea ce privește articolul 316 alineatul (1) literele (a) și (c).

4 Aplicarea articolului 314 litera (d) ar fi, în mod natural, exclusă, pentru că nu pot fi deținute simultan calitățile de autor sau succesor în drepturi al acestuia și de comerciant persoană impozabilă.

27. Articolul 316 alineatul (1) litera (a) din Directiva 2006/112 se referă la bunuri importate direct de comercianții persoane impozabile. În schimb, teza introductivă a articolului 314 se referă la bunuri care i-au fost „livrate în Comunitate” unei astfel de persoane impozabile. Articolul 314 exclude, așadar, de la bun început aplicarea sa în privința bunurilor importate. Acest lucru se explică prin faptul că, în cazul bunurilor provenite din afara domeniului de aplicare teritorial al sistemului comun de TVA, nu se poate vorbi despre TVA achitat într-o etapă anterioară a comercializării și inclus în prețul bunului respectiv. Din punctul de vedere al sistemului de TVA, prețul bunurilor importate este întotdeauna un preț „fără TVA”.

28. Pe de altă parte, articolul 316 alineatul (1) litera (c) se referă la obiectele de artă livrate unui comerciant persoană impozabilă „în cazul în care *livrarea* respectivă a fost supusă cotei reduse” de TVA [5]. Deoarece în acest caz este vorba despre aplicarea unei cotei reduse de TVA nu unor bunuri, ci unor livrări, în opinia noastră, este exclusă astfel aplicarea acestei dispoziții livrărilor care nu sunt supuse deloc impozitării [articolul 314 litera (a)] sau sunt scutite de TVA [articolul 314 literele (b) și (c)].

29. Astfel cum rezultă din cele de mai sus, nu este posibilă aplicarea coroborată a articolului 314 și a articolului 316 alineatul (1) literele (a) și (c) din Directiva 2006/112. În această situație, interpretarea potrivit căreia articolul 314 din directiva menționată ar fi aplicat coroborat doar cu articolul 316 alineatul (1) litera (b) din această directivă nu ni se pare logică.

30. Condiționarea aplicării articolului 316 alineatul (1) din directiva menționată de îndeplinirea cerințelor prevăzute la articolul 314 nu este justificată nici din punct de vedere teleologic. Îndeplinirea condițiilor prevăzute la articolul 314 din această directivă determină aplicarea automată a regimului marjei de profit. Ce sens ar avea, așadar, să se acorde comercianților persoane impozabile dreptul de a aplica acest regim în anumite cazuri, care oricum ar fi cuprinse în articolul 314? Acesta ar putea fi considerat eventual un drept special de tip „opt-out”, însă posibilitatea de „opt-out” în raport cu regimul marjei de profit este prevăzută deja la articolul 319 din Directiva 2006/112, iar articolul 316 din aceeași directivă a fost conceput în mod clar ca un drept de tip „opt-in”.

31. În fine, condiționarea aplicării articolului 316 din Directiva 2006/112 de îndeplinirea cerințelor prevăzute la articolul 314 ar lipsi de sens articolul 322 din această directivă. Această dispoziție îl privează pe comerciantul persoană impozabilă de dreptul de a deduce TVA-ul achitat în amonte pentru bunurile pe care le vinde în regimul marjei de profit în trei cazuri, care corespund celor prevăzute la articolul 316 alineatul (1). Astfel, articolul 322 litera (a) se referă la import [articolul 316 alineatul (1) litera (a)], articolul 322 litera (b) se referă la achiziția de obiecte de artă de la autori sau succesorii în drepturi ai acestora [articolul 316 alineatul (1) litera (b)], iar articolul 322 litera (c) se referă la achiziția de obiecte de artă de la alte persoane impozabile cu aplicarea unei cote reduse [articolul 316 alineatul (1) litera (c)].

32. Articolul 314 din Directiva 2006/112 exclude, în schimb, existența însăși a unui TVA achitat în amonte, pentru că se referă la livrări care fie nu sunt supuse deloc TVA, fie sunt scutite de TVA [6]. Astfel, dacă aplicarea articolului 316 alineatul (1) din directiva menționată ar fi condiționată de îndeplinirea cerințelor prevăzute la articolul 314 din această directivă, articolul 322 al acesteia ar rămâne fără obiect. Chiar dacă ar fi condiționată, în mod artificial, de îndeplinirea acelor cerințe doar aplicarea articolului 316 alineatul (1) litera (b), și în acest caz cel puțin articolul 322 litera (b) ar deveni lipsit de sens.

5 Sublinierea noastră.

6 Cu excepția ipotezei prevăzute la articolul 314 litera (d), dar aceasta nu poate fi corelată cu niciun caz prevăzut la articolul 316 alineatul (1).

33. Pentru motivele de mai sus, considerăm că articolul 316 alineatul (1) din Directiva 2006/112 trebuie interpretat în sensul că aplicarea acestuia nu este condiționată de îndeplinirea cerințelor prevăzute la articolul 314 din directiva menționată.

Posibilitatea aplicării regimului marjei de profit în temeiul articolului 316 alineatul (1) litera (b) din Directiva 2006/112 bunurilor achiziționate de un comerciant persoană impozabilă de la operatori stabiliți în alte state membre

34. În observațiile sale în prezenta cauză, guvernul german justifică excluderea aplicării regimului marjei de profit în privința obiectelor de artă achiziționate de comercianții persoane impozabile de la operatori stabiliți în alte state membre care au beneficiat de scutirea pentru livrări intracomunitare, prevăzută la articolul 25a alineatul (7) punctul 1 din UstG. Guvernul invocă trei argumente în susținerea tezei sale.

– *Argumentul referitor la obiectivul urmărit de regimul marjei de profit*

35. În opinia guvernului german, în cazul obiectelor de artă livrate unui comerciant persoană impozabilă de operatori stabiliți în alte state membre cu scutire pentru livrări intracomunitare, aplicarea de către un comerciant persoană impozabilă, la revânzarea acestor obiecte, a regimului normal al TVA nu ar determina o dublă impunere, având în vedere că în prețul de cumpărare a obiectului de către comerciantul persoană impozabilă nu ar fi inclusă nicio taxă, iar taxa pentru achiziția intracomunitară ar fi supusă deducerii. Astfel, aplicarea, în aceste cazuri, a regimului marjei de profit nu ar îndeplini obiectivul urmărit de acest regim, care constă, potrivit considerentului (51) al Directivei 2006/112, în evitarea dublei impuneri și a denaturării concurenței între persoanele impozabile.

36. Nu împărtășim însă această argumentație, din motive relativ asemănătoare celor pe care le-am expus în partea referitoare la îndoielile instanței de trimitere cu privire la relația dintre articolele 314 și 316 din Directiva 2006/112 (a se vedea punctele 20-32 din prezentele concluzii).

37. Desigur, în cazurile descrise la articolul 316 alineatul (1) din directiva menționată, aplicarea regimului normal de TVA, și anume impozitarea întregului cuantum al tranzacției cu drept de deducere a taxei achitate în amonte, nu ar conduce la o dublă impunere. Sunt însă vizate nu doar bunurile achiziționate de la operatori stabiliți în alte state membre, ci toate cazurile care intră sub incidența articolului 316 alineatul (1) din Directiva 2006/112.

38. Din punctul de vedere al TVA, livrarea intracomunitară este o livrare de bunuri obișnuită și supusă TVA. Singura diferență constă în faptul că, prin scutirea prevăzută la articolul 138 alineatul (1) din directiva menționată și prin impozitarea simultană a achiziției intracomunitare de bunuri în temeiul articolului 2 alineatul (1) litera (b) din aceeași directivă, competența fiscală este transferată de la statul în care are loc vânzarea la statul în care are loc cumpărarea. Prin urmare, scutirea livrărilor intracomunitare nu este, în realitate, o scutire de impozitare precum scutirile prevăzute la articolul 136 din directiva menționată, ci o transferare a impozitării către un alt stat membru. Acest tip de scutire este definit uneori ca impozitare la cota 0 %.

39. Din punctul de vedere al persoanelor impozabile, această scutire nu schimbă multe. Vânzătorul livrează bunurile la un preț „fără TVA” și nu are obligația de a achita TVA autorității fiscale, păstrând însă dreptul de a deduce TVA-ul achitat în amonte pentru bunurile și serviciile utilizate în scopuri legate de livrarea intracomunitară [articolul 169 litera (b) din Directiva 2006/112]. La rândul său, cumpărătorul nu va plăti TVA vânzătorului în prețul bunului achiziționat, astfel cum se întâmplă în cazul livrării pe teritoriul aceluiași stat membru, ci autorității fiscale. Acesta beneficiază însă, în același timp, de dreptul de a deduce această taxă ca taxă achitată în amonte, cu condiția, desigur, de a utiliza bunul achiziționat în scopuri legate de activitatea sa impozitată.

40. Un mecanism de impozitare similar se aplică la importul de bunuri. Importatorul achită prețul bunurilor, în care nu este inclus TVA (în sensul Directivei 2006/112), deoarece bunurile respective provin din afara domeniului de aplicare teritorial al sistemului comun de TVA. În plus, importatorul achită autorității fiscale TVA la import, obținând, în același timp, dreptul de a deduce această taxă ca taxă achitată în amonte.

41. Astfel, nu se ridică problema unei duble impuneri, indiferent dacă este vorba despre obiecte de artă importate, achiziționate pe teritoriul aceluiași stat membru sau achiziționate de la un operator cu sediul în alt stat membru (cu alte cuvinte prin achiziție intracomunitară). Dacă s-ar considera că dubla impunere, în cazul aplicării regimului normal de TVA, este o condiție a aplicării regimului marjei de profit, articolul 316 din Directiva 2006/112 în ansamblul său ar rămâne fără obiect și, în mod analog, și articolul 322 din directiva menționată, al cărui sens presupune existența unei taxe achitate în amonte care poate fi, eventual, dedusă, ceea ce nu se întâmplă în cazul bunurilor a căror livrare a fost scutită (în sensul strict al acestui termen) sau nu este supusă impozitării[7].

42. Scopul articolului 316 din Directiva 2006/112 nu constă în evitarea dublei impuneri, ci, astfel cum arată Comisia în observațiile sale, în evitarea unei sarcini administrative excesive pentru comercianții persoane impozabile, pe care ar fi implicat-o necesitatea de a examina și de a demonstra de fiecare dată dacă prețul unui obiect de artă conține TVA-ul achitat în etapele anterioare ale comercializării și valoarea acestuia. Printre aceste sarcini administrative se numără și obligația comerciantului persoană impozabilă de a conduce o contabilitate în partidă dublă în cazul în care vinde bunuri impozitate atât în regimul marjei de profit, cât și în baza regimului normal. Această obligație rezultă în mod direct din articolul 324 din Directiva 2006/112.

43. Acesta este încă un motiv pentru care nu ne convinge argumentul guvernului german potrivit căruia condițiile de aplicare a regimului marjei de profit, ca excepție de la regimul normal de impozitare, trebuie interpretate într-un mod strict. Principiul interpretării stricte a excepțiilor nu poate duce la lipsirea completă de sens a acestora și astfel la privarea lor de obiect.

44. Reclamantul din litigiul principal susține că scopul articolului 316 din Directiva 2006/112 constă, în primul rând, în menținerea tratamentului fiscal privilegiat al anumitor bunuri, prevăzut la articolul 103 din această directivă. Dispoziția amintită permite impozitarea cu o cotă redusă a obiectelor de artă, a obiectelor de colecție și a antichităților în cazul importului acestora, iar în ceea ce privește obiectele de artă, și în cazul livrării lor de către autori sau succesorii în drepturi ai acestora. Potrivit articolului 94 alineatul (1) din directiva menționată, cota redusă respectivă se aplică și la achiziția intracomunitară de obiecte de artă livrate de autori sau succesorii în drepturi ai acestora.

45. Nu excludem ca un asemenea scop să fi stat și la baza introducerii articolului 316 din Directiva 2006/112, deși trebuie să atragem atenția că, în timp ce aplicarea articolului 103 din această directivă este facultativă pentru statele membre, aplicarea articolului 316 din aceeași directivă este obligatorie pentru acestea. În orice caz, scopul articolului 316 din Directiva 2006/112, spre deosebire de articolul 314 din aceeași directivă, nu este evitarea dublei impuneri.

7 În această privință, nu suntem de acord cu teza guvernului german potrivit căreia modul de redactare a articolului 316 alineatul (1) litera (b) din Directiva 2006/112 permite aplicarea acestuia indiferent dacă livrarea obiectului de artă către comerciant a fost scutită sau impozitată. Situațiile de livrări scutite și neimpozabile sunt reglementate la articolul 314 din directiva menționată, în timp ce articolul 316 din aceeași directivă se referă la livrările impozitabile, în cazul cărora obligația fiscală se poate naște fie în sarcina vânzătorului (livrare internă), fie în sarcina cumpărătorului (livrare intracomunitară și import).

46. În plus, trebuie remarcat că, în timp ce articolul 316 alineatul (1) litera (b) din Directiva 2006/112 nu previne riscul dublei impuneri, având în vedere că un asemenea risc există, aplicarea acestei dispoziții în cazul livrărilor în interiorul țării cu refuzul simultan de aplicare a acesteia la achizițiile intracomunitare ar putea conduce la o denaturare a concurenței între persoanele impozabile. Anumiți comercianți persoane impozabile ar fi astfel lipsiți de posibilitatea de a beneficia de regimul marjei de profit, chiar dacă, din alte puncte de vedere, s-ar afla într-o situație comparabilă cu comercianții persoane impozabile care achiziționează obiecte de artă pe teritoriul aceluiași stat membru.

47. Pentru motivele de mai sus, apreciem că argumentul bazat pe lipsa riscului unei duble impuneri nu justifică refuzul aplicării articolului 316 alineatul (1) litera (b) din directiva menționată în ceea ce privește obiectele de artă achiziționate de un comerciant persoană impozabilă de la operatori stabiliți în alte state membre.

– Argumentul referitor la imposibilitatea adăugării la prețul de cumpărare a TVA-ului pentru achiziția intracomunitară

48. De asemenea, guvernul german atrage atenția că, spre deosebire de dispozițiile referitoare la bunurile importate de comercianții persoane impozabile, pentru care articolul 317 al doilea paragraf impune adăugarea la prețul de cumpărare a TVA-ului la import, Directiva 2006/112 nu conține o dispoziție analoagă referitoare la TVA pentru achizițiile intracomunitare. În opinia guvernului german, aceasta arată că, atunci când a redactat articolul 316 din această directivă, legiuitorul Uniunii nu a intenționat ca prevederile acestuia să includă obiectele de artă achiziționate de comercianții persoane impozabile de la operatori stabiliți în alte state membre.

49. Într-adevăr, lipsa unui echivalent al articolului 317 al doilea paragraf din Directiva 2006/112 referitor la achizițiile intracomunitare reprezintă o problemă. Astfel, obiectelor de artă achiziționate de comercianții persoane impozabile de la operatori stabiliți în alte state membre trebuie să li se aplice regulile generale prevăzute la articolul 315 din directiva menționată coroborat cu articolul 317 primul paragraf din aceasta. Astfel, potrivit dispozițiilor respective, marja de profit care constituie baza de impozitare în regimul marjei de profit este egală cu diferența dintre prețul de vânzare a bunului solicitat de comerciantul persoană impozabilă și prețul cu care acesta a achiziționat bunul de la furnizor. Prețul de cumpărare este definit la articolul 312 punctul 2 din directiva menționată ca fiind tot ceea ce constituie contravaloarea obținută sau care urmează să fie obținută de la comerciantul persoană impozabilă de către furnizorul său.

50. Aceste dispoziții sunt, așadar, aplicabile obiectelor de artă cumpărate de un comerciant persoană impozabilă atât pe teritoriul aceluiași stat membru, cât și prin achiziție intracomunitară. În cele două cazuri, aplicarea acestor dispoziții are însă efecte diferite.

51. Astfel, în cazul unei achiziții pe teritoriul aceluiași stat membru, din contravaloarea obținută de furnizor de la comerciantul persoană impozabilă face parte și TVA-ul achitat în amonte și încasat de furnizor, în situațiile în care livrarea respectivă nu este scutită de TVA, așadar, printre altele, în situațiile prevăzute la articolul 316 alineatul (1) litera (b) din Directiva 2006/112. Prețul de vânzare a bunurilor de către comerciantul persoană impozabilă este egal apoi cu prețul de cumpărare (inclusiv TVA) majorat cu marja de profit. Prin urmare, marja de profit nu acoperă costul TVA-ului achitat de comerciantul persoană impozabilă, chiar dacă acest TVA influențează prețul total al bunului vândut de acesta.

52. Situația este diferită în cazul achiziției intracomunitare, deoarece comerciantul persoană impozabilă va plăti furnizorului prețul fără TVA, având în vedere că livrarea intracomunitară este scutită de TVA în temeiul articolului 138 alineatul (1) din Directiva 2006/112. Comerciantul persoană impozabilă este însă obligat să achite TVA pentru achiziția intracomunitară în temeiul articolului 2 alineatul (1) litera (b) subpunctul (i) din această directivă, în condițiile în care, în conformitate cu articolul 322

litera (b) din directiva menționată, nu are dreptul de a deduce această taxă. În consecință, comerciantul persoană impozabilă trebuie să includă costul taxei respective în prețul bunurilor la momentul vânzării lor. Costul TVA nu face însă parte din prețul de cumpărare în sensul articolului 312 punctul 2 din directiva menționată. Prin urmare, acesta majorează marja de profit a comerciantului persoană impozabilă calculată conform articolului 315 al doilea paragraf din directiva menționată.

53. Costul TVA-ului achitat de comerciantul persoană impozabilă pentru achiziția intracomunitară este inclus, așadar, în baza de impozitare a tranzacției sale de vânzare. Aceasta conduce la o dublă impunere („impozit la impozit”), care ar fi trebuit să fie prevenită prin însuși regimul marjei de profit, potrivit considerentului (51) al Directivei 2006/112. În cazul bunurilor importate de comercianți persoane impozabile, această dublă impunere este prevenită prin articolul 317 al doilea paragraf din directiva menționată, care, pentru calcularea marjei de profit, impune scăderea din prețul de vânzare a bazei impozabile la import (așadar a prețului de cumpărare a bunului), inclusiv a TVA-ului la import. Lipsa unei soluții analoage în situația achiziției intracomunitare reprezintă o lacună juridică care nu permite realizarea completă a obiectivelor regimului marjei de profit în cazul obiectelor de artă achiziționate de comercianții persoane impozabile de la operatori stabiliți în alte state membre.

54. În opinia noastră, această lacună nu poate fi compensată pe cale de interpretare, întrucât definiția prețului de cumpărare care figurează la articolul 312 punctul 2 din Directiva 2006/112 vorbește foarte clar despre o sumă obținută de la comerciantul persoană impozabilă „de către furnizorul său”. Astfel, este dificil să se includă în prețul de cumpărare TVA-ul achitat de comerciantul persoană impozabilă autorității fiscale. Pe de altă parte, articolul 322 litera (b) din directiva menționată exclude dreptul de deducere de către comerciantul persoană impozabilă a TVA-ului achitat de acesta „pentru obiectele de artă” achiziționate de la autori sau succesorii în drepturi ai acestora, inclusiv, fără îndoială, a TVA-ului achitat pentru achiziția intracomunitară a acestor obiecte de artă. Astfel, lacuna juridică menționată trebuie eliminată de legiuitor.

55. În schimb, nu considerăm că existența acestei lacune ar indica, astfel cum susține guvernul german, excluderea intenționată de către legiuitor a posibilității de a aplica regimul marjei de profit obiectelor de artă achiziționate de comerciantul persoană impozabilă de la operatori stabiliți în alte state membre cu scutire pentru livrare intracomunitară.

56. În primul rând, nici formularea articolului 316 alineatul (1) litera (b) din Directiva 2006/112, nici a articolului 322 litera (b) din directiva menționată nu indică aceasta. Reamintim că prima dispoziție menționată se referă la „livrarea de obiecte de artă unui comerciant persoană impozabilă de către autori sau succesorii în drepturi ai acestora”. Astfel, este vorba despre livrarea de obiecte de artă, fără nicio altă condiție suplimentară. Atunci când, în cadrul Directivei 2006/112, este utilizată noțiunea de livrare, aceasta vizează atât livrarea pe teritoriul unui singur stat membru, cât și livrările intracomunitare. O dovadă în acest sens este însăși compararea definiției livrării de bunuri care figurează la articolul 14 alineatul (1) din această directivă[8] cu definiția achiziției intracomunitare de bunuri care figurează la articolul 20 primul paragraf din aceeași directivă[9]. În situațiile în care este vorba doar de unul dintre aceste tipuri de livrări, legiuitorul specifică în mod clar acest lucru, ca, de exemplu, la articolul 2 alineatul (1) litera (a), potrivit căruia este supusă TVA „livrarea de bunuri efectuată cu titlu oneros pe teritoriul unui stat membru” sau la articolul 138 alineatul (1), potrivit căruia este scutită de TVA „livrarea de bunuri expediate sau transportate către o destinație aflată în afara teritoriului lor respectiv, dar în cadrul Comunității”. Interpretarea literală a articolului 316 alineatul (1) litera (b) din Directiva 2006/112 nu oferă, așadar, temeiuri pentru excluderea din domeniul său de aplicare a obiectelor de artă achiziționate de comercianții persoane impozabile de la operatori stabiliți în alte state membre.

8 „[…] transferul dreptului de a dispune de bunuri corporale în calitate de proprietar”.

9 „[…] obținerea dreptului de a dispune, ca un proprietar, de bunuri mobile corporale […]”.

57. În mod similar, articolul 322 litera (b) din Directiva 2006/112, care constituie o completare a articolului 316 alineatul (1) litera (b) din aceeași directivă, este formulat într-un sens suficient de larg încât să cuprindă interdicția de a deduce TVA-ul achitat atât pentru achiziția pe teritoriul unui singur stat membru, cât și pentru achiziția intracomunitară (a se vedea și punctul 54 de mai sus).

58. De asemenea, ar fi dificil să se găsească justificarea teleologică a excluderii posibilității de a aplica regimul marjei de profit obiectelor de artă achiziționate de comercianții persoane impozabile de la operatori stabiliți în alte state membre. Astfel, dacă această posibilitate există atât în ceea ce privește obiectele de artă achiziționate pe teritoriul unui singur stat membru [și aceasta în două cazuri: articolul 316 alineatul (1) literele (b) și (c)], cât și în ceea ce privește obiectele de artă importate [articolul 316 alineatul (1) litera (a)], atunci de ce ar fi dorit legiuitorul să discrimineze tocmai comerțul intracomunitar, de vreme ce facilitarea liberei circulații a bunurilor și serviciilor este unul dintre scopurile fundamentale ale instituirii unui sistem comun de TVA [10]?

59. Lacuna juridică amintită este, în opinia noastră, mai curând o omisiune a legiuitorului decât o intervenție intenționată. Această omisiune justifică totuși refuzul posibilității de a aplica regimul marjei de profit obiectelor de artă achiziționate de comercianții persoane impozabile de la operatori stabiliți în alte state membre? În opinia noastră, nu.

60. Desigur, existența lacunei juridice amintite pune comerciantul persoană impozabilă care achiziționează obiecte de artă de la operatori stabiliți în alte state membre într-o situație mai puțin favorabilă decât cea a comercianților care achiziționează obiecte de artă pe teritoriul aceluiași stat membru sau din afara Uniunii. Astfel, această lacună conduce la o dublă impunere, pe care am menționat-o mai sus, și crește valoarea impozitului global, majorând în mod artificial baza de impozitare, și anume marja de profit.

61. Trebuie însă să reținem că aplicarea regimului marjei de profit în cazurile prevăzute la articolul 316 din Directiva 2006/112 este facultativă pentru comerciantul persoană impozabilă (dar nu și pentru statul membru, care este obligat să îi ofere această opțiune). Prin urmare, în cazul în care comerciantul persoană impozabilă dorește să evite dubla impunere a marjei sale de profit pentru partea acesteia care acoperă costul TVA-ului achitat pentru achiziția intracomunitară, acesta poate alege impozitarea în regim normal, cu drept deplin de deducere a TVA-ului achitat.

62. Astfel cum am amintit însă mai sus, scopul fundamental al aplicării regimului marjei de profit în cazurile prevăzute la articolul 316 din Directiva 2006/112 este nu atât prevenirea dublei impuneri, aceasta fiind deja asigurată prin impozitarea conform regimului normal, cât evitarea unei sarcini administrative excesive pe care ar implica-o impozitarea în regimuri diferite a diverselor bunuri vândute de un comerciant persoană impozabilă. Prin urmare, dacă, pentru acest motiv, comerciantul optează pentru impozitarea în regimul marjei de profit, nu se poate simți prejudiciat, conform dictonului antic *volenti non fit iniuria*, și nu este necesar ca acesta să fie „protejat”, refuzându-i-se dreptul pe care îl are de a aplica regimul respectiv.

63. Este adevărat că, potrivit articolului 342 din Directiva 2006/112, statele membre pot adopta măsuri pentru a se asigura că comercianții persoane impozabile supuși nu suportă prejudicii nejustificate ca urmare, printre altele, a aplicării regimului marjei de profit. Aceste măsuri pot privi însă dreptul de deducere a TVA-ului achitat în amonte și nu dreptul de a aplica regimul marjei de profit în sine.

10 A se vedea considerentul (4) al Directivei 2006/112.

– Argumentul întemeiat pe modul de redactare a articolului 316 alineatul (1) litera (b) din Directiva 2006/112

64. În ședință, guvernul german a mai dezvoltat un argument care pledează, în opinia sa, pentru excluderea posibilității de a aplica regimul marjei de profit obiectelor de artă achiziționate de comercianții persoane impozabile de la operatori stabiliți în alte state membre. Guvernul german susține că, întrucât, în cazul livrărilor intracomunitare, competența de impozitare este transferată din statul membru de origine a bunului în statul membru de destinație, faptul generator al obligației fiscale nu este livrarea intracomunitară a bunurilor, ci achiziția intracomunitară a acestora. Articolul 316 alineatul (1) litera (b) din Directiva 2006/112 nu menționează însă un asemenea fapt generator al obligației fiscale, ceea ce, în opinia guvernului, ar trebui să însemne că această dispoziție nu se aplică obiectelor de artă achiziționate de la operatori stabiliți în alte state membre.

65. Trebuie să se observe, totuși, că articolele 314 și 316 din Directiva 2006/112 nu reglementează impozitarea bunurilor în etapa achiziției acestora de către comercianții persoane impozabile, ci în etapa vânzării de către aceștia. Cazurile enumerate la articolul 314 literele (a)-(d) și la articolul 316 alineatul (1) literele (a)-(c) din directiva amintită indică doar modul în care un comerciant persoană impozabilă poate intra în posesia bunurilor, pe care ulterior va avea dreptul să le impoziteze la revânzare conform regimului marjei de profit. Achiziția acestor bunuri de către comerciantul persoană impozabilă poate, dar nu este obligatoriu, să intervină prin intermediul unui fapt generator al unei obligații fiscale. Articolul 314 literele (a)-(c) din directiva menționată se referă la cazurile în care nu ia naștere nicio obligație fiscală (constând în TVA), deoarece este vorba despre tranzacții fie neimpozitate, fie scutite. În mod similar, modalitățile de achiziție a bunurilor de către comerciantul persoană impozabilă prevăzute la articolul 316 alineatul (1) literele (a)-(c) pot, dar nu este obligatoriu, să implice nașterea unei obligații fiscale.

66. În plus, deși livrarea intracomunitară de bunuri nu constituie, în realitate, în sine un fapt generator al unei obligații fiscale, deoarece beneficiază de scutire, aceasta implică însă, în mod inevitabil, nașterea unei asemenea obligații în momentul achiziției intracomunitare a acelorași bunuri. Astfel, nu există livrare intracomunitară fără achiziție intracomunitară. Nu se acordă însă scutirea pentru o livrare intracomunitară în situația în care achiziția intracomunitară este scutită [a se vedea articolul 139 alineatul (1) al doilea paragraf din Directiva 2006/112]. Argumentul guvernului german pare, așadar, să se bazeze pe o interpretare prea formalistă a articolului 316 alineatul (1) litera (b) din directiva menționată.

Răspunsul la prima întrebare preliminară

67. Având în vedere cele de mai sus, propunem Curții să răspundă la prima întrebare preliminară că articolul 316 alineatul (1) din Directiva 2006/112 trebuie interpretat în sensul că un comerciant persoană impozabilă are dreptul de a aplica regimul marjei de profit, în temeiul acestei dispoziții, în ceea ce privește vânzarea de obiecte de artă achiziționate de la autori sau succesorii în drepturi ai acestora stabiliți în alte state membre, care nu fac parte din categoriile de persoane prevăzute la articolul 314 din această directivă, chiar și în situația în care acești operatori au beneficiat de scutire pentru livrările intracomunitare în temeiul articolului 138 alineatul (1) din directiva menționată.

Cu privire la cea de a doua întrebare preliminară

68. În cazul în care Curtea adoptă propunerea noastră de răspuns la prima întrebare preliminară, este necesar să se examineze cea de a doua întrebare preliminară. Prin intermediul celei de a doua întrebări preliminare, instanța de trimitere dorește să se stabilească dacă articolul 322 litera (b) din Directiva 2006/112 trebuie interpretat în sensul că exclude dreptul unui comerciant persoană impozabilă de a

deduce TVA-ul achitat de acesta pentru achiziția intracomunitară de obiecte de artă la a căror livrare comerciantul aplică regimul marjei de profit în temeiul articolului 316 alineatul (1) litera (b) din directiva menționată, chiar și în situația în care dreptul național al statului membru nu prevede o asemenea excludere a dreptului de deducere.

69. Această întrebare se referă la faptul că, excluzând, la articolul 25a alineatul (7) punctul 1 litera a) din UStG, aplicarea regimului marjei de profit la bunurile cumpărate de comercianții persoane impozabile de la operatori stabiliți în alte state membre și cărora li s-a aplicat scutirea pentru livrare intracomunitară, dreptul german nu conține o dispoziție care să excludă dreptul unui comerciant persoană impozabilă de a deduce TVA-ul pentru achiziția intracomunitară în cazul aplicării regimului marjei de profit bunurilor respective.

70. Prin urmare, dacă, pe baza răspunsului la prima întrebare preliminară, instanța de trimitere constată neconformitatea articolului 25a alineatul (7) punctul 1 litera a) din UStG cu Directiva 2006/112, ea va fi obligată să lase neaplicată această dispoziție și să recunoască dreptul reclamantului din litigiul principal de a aplica regimul marjei de profit. Acest reclamant va avea însă, în același timp, dreptul de a deduce TVA-ul achitat pentru achiziția intracomunitară a bunurilor care fac obiectul litigiului? Potrivit jurisprudenței constante a Curții, o directivă nu poate, prin ea însăși, să creeze drepturi și obligații în sarcina unui particular și, prin urmare, nu poate fi invocată ca atare de statul membru împotriva sa [11], iar în dreptul german nu există o transpunere a articolului 322 litera (b) din Directiva 2006/112 privind deducerea TVA pentru achizițiile intracomunitare. Împărtășim opinia tuturor părților interesate care au prezentat observații în prezenta cauză, inclusiv a reclamantului din litigiul principal, potrivit căreia răspunsul la această întrebare trebuie să fie negativ.

71. Dreptul de deducere a TVA-ului achitat în amonte nu este un drept autonom al persoanelor impozabile. Acest drept este un element al sistemului de TVA, care se bazează pe un mecanism de impozitare a fiecărei tranzacții, cu deducerea concomitentă a TVA-ului achitat în etapa anterioară a comercializării. În acest mod, sarcina fiscală globală crește de fiecare dată doar cu valoarea corespunzătoare valorii adăugate a bunului sau serviciului respectiv din etapa respectivă a comercializării, iar totalitatea acestei sarcini fiscale este transferată în ultima etapă a comercializării, care este etapa vânzării către consumator. Dreptul de deducere este util doar pentru funcționarea corectă a acestui mecanism și, astfel cum Curtea a avut ocazia să statueze în mai multe rânduri, presupune că cheltuielile efectuate pentru achiziția de bunuri și servicii care conferă dreptul de deducere fac parte dintre elementele constitutive ale prețului operațiunilor la care se aplică taxa aferentă ieșirilor [12]. O persoană impozabilă căreia dreptul național al statului membru îi acordă o scutire pentru operațiunile proprii nu are, așadar, dreptul de a deduce TVA-ul achitat în amonte, chiar dacă această scutire nu este conformă cu Directiva 2006/112 [13].

72. O soluție analoagă ar trebui adoptată într-o situație precum cea din prezenta cauză. Dacă baza de impozitare este reprezentată nu de prețul total al bunului, ci doar de marja de profit a vânzătorului, și anume de diferența dintre prețul de vânzare și prețul de cumpărare – cum este cazul regimului marjei de profit –, TVA-ul achitat în prețul de cumpărare (TVA achitat în amonte) nu va fi inclus în taxa aplicată la vânzare (TVA în aval). Astfel, nu există temei pentru deducerea acestei taxe achitate în amonte. O altă soluție ar duce *de facto* la o scutire, contrară Directivei 2006/112, a livrării bunurilor către comerciantul persoană impozabilă, întrucât acesta ar obține, în realitate, dreptul de rambursare a întregului cuantum al taxei achitate, fără a fi nevoie să plătească echivalentul acesteia cu titlu de TVA aferent ieșirilor.

11 A se vedea în special Hotărârea din 18 decembrie 2014 Schoenimport „Italmoda" Mariano Previti și alții (C-131/13, C-163/13 și C-164/13, EU:C:2014:2455, punctul 55 și jurisprudența citată).

12 A se vedea în special Hotărârea din 28 noiembrie 2013, MDDP (C-319/12, EU:C:2013:778, punctul 41).

13 Hotărârea din 28 noiembrie 2013, MDDP (C-319/12, EU:C:2013:778, punctul 56 prima liniuță).

73. Prin urmare, dacă dreptul național, în pofida dispozițiilor Directivei 2006/112, refuză unei persoane impozabile dreptul de a beneficia de un regim fiscal special, respectiva persoană impozabilă poate invoca direct dispozițiile directivei pentru a beneficia de acest regim, pierzând însă dreptul de a deduce TVA-ul achitat în amonte, care îi revine în temeiul dreptului național, dacă aplicarea acestui regim implică pierderea dreptului menționat.

74. Această constatare nu este afectată de faptul, enunțat la punctele 46-60 din prezentele concluzii, că, în cazul obiectelor de artă achiziționate de un comerciant persoană impozabilă de la operatori stabiliți în alte state membre, ca urmare a unei lacune de reglementare din Directiva 2006/112, are loc o dublă impunere a părții din marja de profit care acoperă costul TVA pentru achiziția intracomunitară. Această lacună trebuie eliminată prin modificarea modului de calcul al prețului de cumpărare, iar nu prin acordarea comerciantului persoană impozabilă, contrar logicii sistemului comun de TVA, a dreptului de deducere.

75. Astfel, propunem ca la a doua întrebare preliminară să se răspundă că articolul 322 litera (b) din Directiva 2006/112 trebuie interpretat în sensul că exclude dreptul unui comerciant persoană impozabilă de a deduce TVA-ul achitat de acesta pentru achiziția intracomunitară de obiecte de artă pentru a căror livrare respectivul comerciant aplică regimul marjei de profit în temeiul articolului 316 alineatul (1) litera (b) din această directivă, chiar și în situația în care dreptul național al statului membru nu exclude un asemenea drept de deducere.

Concluzie

76. Având în vedere ansamblul considerațiilor de mai sus, propunem să se răspundă la întrebările preliminare adresate de Finanzgericht Münster (Tribunalul Fiscal din Münster, Germania) după cum urmează:

„1) Articolul 316 alineatul (1) din Directiva 2006/112/CE a Consiliului din 28 noiembrie 2006 privind sistemul comun al taxei pe valoarea adăugată trebuie interpretat în sensul că un comerciant persoană impozabilă are dreptul de a aplica regimul marjei de profit, în temeiul acestei dispoziții, în ceea ce privește vânzarea de obiecte de artă achiziționate de la autori sau succesorii în drepturi ai acestora stabiliți în alte state membre, care nu fac parte din categoriile de persoane prevăzute la articolul 314 din această directivă, chiar și în situația în care acești operatori au beneficiat de scutire pentru livrările intracomunitare în temeiul articolului 138 alineatul (1) din directiva menționată.

2) Articolul 322 litera (b) din Directiva 2006/112 trebuie interpretat în sensul că exclude dreptul unui comerciant persoană impozabilă de a deduce TVA-ul achitat de acesta pentru achiziția intracomunitară de obiecte de artă pentru a căror livrare respectivul comerciant aplică regimul marjei de profit în temeiul articolului 316 alineatul (1) litera (b) din această directivă, chiar și în situația în care dreptul național al statului membru nu exclude un asemenea drept de deducere.”