Zbirka odločb sodne prakse

SKLEPNI PREDLOGI GENERALNEGA PRAVOBRANILCA
MACIEJA SZPUNARJA,
predstavljeni 13. septembra 2018 [1]

**Zadeva C-264/17**

**Harry Mensing**
**proti**
**Finanzamt Hamm**

(Predlog za sprejetje predhodne odločbe,
ki ga je vložilo Finanzgericht Münster (finančno sodišče v Münstru, Nemčija))

„Predlog za sprejetje predhodne odločbe – Davki – Davek na dodano vrednost – Direktiva 2006/112/ES – Člena 314 in 316 – Posebne ureditve – Obdavčljivi preprodajalci – Maržna ureditev – Dobava umetniških predmetov, ki jo opravijo avtorji ali njihovi pravni nasledniki – Transakcije znotraj Skupnosti – Pravica do odbitka vstopnega davka“

## Uvod

1. Če je predmet transakcije, ki se obdavči z davkom na dodano vrednost (v nadaljevanju: DDV), blago, v katerega ceni je že zajet vstopni DDV iz predhodnih faz prometa, ki ga ni mogoče odbiti, kot se pogosto zgodi v zvezi z blagom, ki se ponovno da na trg – na primer umetniškimi predmeti – običajni mehanizem obdavčitve ne zagotavlja uresničitve osnovnega načela tega davka, kakršno je načelo njegove nevtralnosti za davčne zavezance. Zato je zakonodajalec Unije uvedel posebno ureditev obdavčitve, s katero je mogoče obdavčiti samo maržo zavezanca, torej dodano vrednost, ustvarjeno v dani fazi prometa. A čeprav se ustrezne določbe prava Unije, presojane ločeno, zdijo povsem jasne, njihova skupna uporaba nima vedno nameravanega učinka. Toda ali je to zadosten razlog za to, da se te določbe v nekaterih položajih sploh ne uporabijo? Na to vprašanje bo Sodišče moralo odgovoriti v tej zadevi.

## Pravni okvir

### *Pravo Unije*

2. Člen 2(1) Direktive Sveta 2006/112/ES z dne 28. novembra 2006 o skupnem sistemu davka na dodano vrednost [2] določa:

„Predmet DDV so naslednje transakcije:

(a) dobave blaga, ki jih davčni zavezanec, ki deluje kot tak, opravi na ozemlju države članice za plačilo;

1 Jezik izvirnika: poljščina.

2 UL 2006, L 347, str. 1, kakor je bila spremenjena z Direktivo Sveta 2013/61/EU z dne 17. decembra 2013 (UL 2013, L 353, str. 5).

(b) pridobitve blaga znotraj Skupnosti, ki jih za plačilo na ozemlju države članice opravi:

(i) davčni zavezanec, ki deluje kot tak, ali pravna oseba, ki ni davčni zavezanec, če je prodajalec davčni zavezanec, ki deluje kot tak, ki ni upravičen do oprostitve za mala podjetja, predvidene v členih 282 do 292 in ga ne zajema ureditev iz členov 33 ali 36;

[…]

[…]

(d) uvoz blaga.“

3. V členu 14(1) te direktive je dobava blaga opredeljena kot „prenos pravice do razpolaganja s premoženjem v stvareh kot lastnik“.

4. Opredelitev pridobitve blaga znotraj Skupnosti je določena v členu 20, prvi odstavek, zadevne direktive, v skladu s katerim:

„‚Pridobitev blaga znotraj Skupnosti‘ pomeni pridobitev pravice do razpolaganja s premičninami kot lastnik, ki jih pridobitelju odpošlje ali pripelje prodajalec ali pridobitelj ali druga oseba za njun račun, v drugo državo članico, kot je država, v kateri se pošiljanje ali prevoz blaga začne.“

5. Člen 138(1) Direktive 2006/112 določa:

„Države članice oprostijo dobave blaga, ki ga prodajalec ali pridobitelj, ali druga oseba za njun račun odpošlje ali odpelje z ozemlja vsake od njih, vendar znotraj Skupnosti, opravljene za drugega davčnega zavezanca ali pravno osebo, ki ni davčni zavezanec, ki deluje kot taka v državi članici, ki ni država članica, v kateri se odpošiljanje ali prevoz blaga začne.“

6. Člen 168 te direktive določa:

„Dokler se blago in storitve uporabljajo za namene njegovih obdavčenih transakcij, ima davčni zavezanec v državi članici, v kateri opravlja te transakcije, pravico, da odbije od zneska DDV, ki ga je dolžan plačati, naslednje zneske:

(a) DDV, ki ga je dolžan ali ga je plačal v tej državi članici za blago ali storitve, ki mu jih je ali mu jih bo opravil drug davčni zavezanec;

[…]

(c) DDV, ki ga je dolžan plačati za pridobitve blaga znotraj Skupnosti v skladu s členom 2(1)(b)(i);

[…]

(e) DDV, ki ga je dolžan ali ga je plačal za uvoženo blago v to državo članico.“

7. Člen 169(b) te direktive pa določa:

„Razen odbitka iz člena 168 ima davčni zavezanec pravico do odbitka DDV iz omenjenega člena, če se blago in storitve uporabljajo za namene:

[…]

(b) transakcij, oproščenih v skladu s členoma 138 […]“.

8. V poglavju 4 iz naslova XII Direktive 2006/112 so določene posebne ureditve za rabljeno blago, umetniške predmete, zbirke in starine. Člen 311(1), točki 2 in 5, te 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;

[…]".

9. V pododdelku 1 oddelka 2 tega poglavja Direktive 2006/112 je za obdavčljive preprodajalce določena maržna ureditev. Členi od 312 do 317 in člen 319 te direktive določajo:

„Člen 312

Pomen izrazov, uporabljenih v tem pododdelku:

(1) ‚prodajna cena' pomeni vse, kar predstavlja plačilo, ki ga je ali ga bo obdavčljivi preprodajalec prejel od pridobitelja ali tretje osebe, vključno s subvencijami, neposredno povezanimi s transakcijo, davki, dajatvami, prelevmani in taksami ter postranskimi stroški, kot so provizije, stroški embaliranja, prevoza in zavarovanja, ki jih obdavčljivi preprodajalec zaračuna pridobitelju, razen zneskov iz člena 79;

(2) ‚nabavna cena' pomeni vse, kar predstavlja plačilo, opredeljeno v točki (1), ki ga je ali ga bo prejel dobavitelj od obdavčljivega preprodajalca.

Člen 313

1. Države članice za obdavčitev dobav rabljenega blaga, umetniških predmetov, zbirk ali starin, ki jih opravijo obdavčljivi preprodajalci, uporabljajo posebno ureditev, po kateri se obdavčuje razlika v ceni, ki jo doseže obdavčljiv preprodajalec v skladu z določbami tega pododdelka.

[…]

Člen 314

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.

Člen 315

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.

Člen 316

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.

[…]

Člen 317

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.

[…]

Člen 319

Obdavčljivi preprodajalec lahko uporablja splošno ureditev DDV za vsako dobavo, za katero velja maržna ureditev.“

10. Načela uporabe pravice do odbitka vstopnega DDV za obdavčljive preprodajalce so urejena v členih 320 in 322 Direktive 2006/112. Ta člena določata:

„Člen 320

1. Če obdavčljivi preprodajalec uporablja splošno ureditev DDV za dobavo umetniškega predmeta, zbirateljskega predmeta ali starine, ki jo je sam uvozil, ima pravico, da od DDV, ki ga je dolžan plačati, odbije DDV, ki ga je dolžan ali ga je plačal pri uvozu tega blaga.

Če obdavčljivi preprodajalec uporablja splošno ureditev DDV za dobavo umetniškega predmeta, ki mu ga dobavi avtor ali njegov pravni naslednik ali davčni zavezanec, ki ni obdavčljivi preprodajalec, ima pravico, da od zneska svoje davčne obveznosti odbije DDV, ki ga je dolžan ali ga je plačal za umetniški predmet, ki mu je bil dobavljen.

[…]

Člen 322

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.“

11. Nazadnje, člen 342 zadevne direktive določa:

„Države članice lahko sprejmejo ukrepe glede pravice do odbitka DDV, da bi preprečile neupravičene ugodnosti ali neupravičeno škodo obdavčljivih preprodajalcev, za katere se uporablja ena od ureditev iz oddelka 2.“

### *Nemško pravo*

12. Maržna ureditev za obdavčljive preprodajalce je bila v nemško pravo prenesena s členom 25a Umsatzsteuergesetz (zakon o davku na dodano vrednost; v nadaljevanju: UStG). V njem je zlasti določeno:

„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 pridobitno 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 ali

   (b) se je uporabila maržna ureditev.

[…]

2. Preprodajalec lahko najpozneje ob oddaji prvega davčnega obračuna v koledarskem letu davčnemu uradu poda izjavo, da maržno ureditev od začetka tega koledarskega leta uporablja tudi za to blago:

[…]

2) umetniške predmete, če je bila njemu opravljena dobava obdavčljiva in je ni opravil preprodajalec.

[…]

3. Vrednost transakcije se določi glede na znesek, za katerega prodajna cena presega nabavno ceno blaga […]. V primeru iz odstavka 2, prvi stavek, točka 2, je v nabavni ceni zajet vstopni davek na dodano vrednost dobavitelja.

[…]

5. […] Z odstopanjem od člena 15(1) preprodajalec v primerih iz odstavka 2 ni upravičen odbiti davka na dodano vrednost na uvoz, posebej izkazanega davka ali davka, ki se dolguje na podlagi člena 13b(5) kot vstopni davek.

[…]

7. Veljajo naslednja posebna pravila:

1) Maržna ureditev se ne uporabi

   (a) za dobave blaga, ki ga je preprodajalec pridobil znotraj Skupnosti, če se je za dobavo blaga preprodajalcu na preostalem območju Skupnosti uporabila oprostitev za dobave znotraj Skupnosti,

[…].“

**Dejansko stanje in potek postopka**

13. Harry Mensing je obdavčljivi preprodajalec v smislu člena 311(1), točka 5, Direktive 2006/112 in člena 25a(1), točka 1, UStG. Ukvarja se s trgovanjem z umetniškimi predmeti v več mestih na ozemlju Nemčije. V davčnem letu 2014 je med drugim od avtorjev iz drugih držav članic pridobil umetniške predmete. Te dobave so bile oproščene DDV v državah članicah porekla, H. Mensing pa je v zvezi z njimi plačal davek na pridobitev znotraj Skupnosti. Pri tem ni uveljavljal pravice do odbitka tega davka.

14. H. Mensing je v začetku leta 2014 Finanzamt Hamm (davčni urad v Hammu, Nemčija) predložil izjavo, da za umetniške predmete, pridobljene od njihovih avtorjev, uporablja maržno ureditev. Vendar je davčni urad ugotovil, da te ureditve ne more uporabljati za umetniške predmete, pridobljene od avtorjev iz drugih držav članic, pri čemer se je skliceval na člen 25a(7), točka 1(a), UStG, in znesek dolgovanega DDV posledično povečal za 19.763,31 EUR.

15. H. Mensing je po ugovoru, s katerim ni uspel, zoper odločbo davčnega urada v Hammu vložil tožbo pri Finanzgericht Münster (finančno sodišče v Münstru, Nemčija). To sodišče je imelo dvome glede skladnosti člena 25a(7), točka 1(a), UStG s pravom Unije in glede razmerja med členoma 314 in 316 Direktive 2006/112 ter se je zato odločilo prekiniti postopek in Sodišču predložiti ti vprašanji za predhodno odločanje:

„1. Ali je treba člen 316(1)(b) Direktive [2006/112] 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 je treba v skladu s členom 322(b) Direktive 2006/112 preprodajalcu zavrniti pravico do odbitka pri pridobitvi umetniških predmetov znotraj Skupnosti, tudi če ni nacionalne določbe, ki določa takšno pravilo?“

16. Predlog za sprejetje predhodne odločbe je sodno tajništvo Sodišča prejelo 17. maja 2017. Pisna stališča so predložili H. Mensing, nemška vlada in Evropska komisija. Vsi so se udeležili obravnave, opravljene 14. junija 2018.

## Analiza

### *Prvo vprašanje za predhodno odločanje*

17. Predložitveno sodišče želi s prvim vprašanjem za predhodno odločanje izvedeti, ali lahko obdavčljivi preprodajalec uporabi maržno ureditev v skladu s členom 316(1)(b) Direktive 2006/112 za prodajo umetniških predmetov, ki jih je pridobil od avtorjev ali njihovih pravnih naslednikov iz drugih držav članic, ki niso zajeti v kategoriji oseb iz člena 314 te direktive. V tem vprašanju sta pravzaprav vsebovana dva pravna problema. Prvi je vprašanje o razmerju med členoma 314 in 316 Direktive 2006/112. Drugi problem pa se nanaša na to, ali se maržna ureditev lahko uporabi za prodajo umetniških del, ki jih obdavčljivi preprodajalec pridobi od subjektov iz drugih držav članic, ki so davčni zavezanci.

#### *Razmerje med členoma 314 in 316 Direktive 2006/112*

18. Predložitveno sodišče je v obrazložitvi predloga za sprejetje predhodne odločbe pojasnilo, da je po njegovem mnenju s členom 314 Direktive 2006/112 področje uporabe maržne ureditve urejeno izčrpno. Z drugimi besedami, meni, da se lahko maržna ureditev uporabi izključno za blago, pridobljeno od subjektov, ki izpolnjujejo pogoje, ki so določeni v členu 314 te direktive ali obenem v členih 314 in 316 te direktive. S takim razumevanjem razmerja med členoma 314 in 316 Direktive 2006/112 bi bila utemeljena določba iz člena 25a(7), točka 1(a), UStG, da se maržna ureditev ne more uporabiti za blago, ki ga obdavčljivi preprodajalec pridobi od subjekta iz druge države članice, ki je uporabil oprostitev s pravico do odbitka vstopnega DDV, ki je za dobave blaga znotraj Skupnosti določena v členu 138(1) Direktive 2006/112 v povezavi z njenim členom 169(b). Subjekti, navedeni v členu 314 te direktive, namreč take oprostitve s pravico do odbitka ne uporabljajo.

19. Vendar menim, da tako razumevanje razmerja med členoma 314 in 316 Direktive 2006/112 ni utemeljeno.

20. To predvsem nikakor ne izhaja iz besedila teh določb. V uvodnem stavku člena 314 zadevne direktive je določeno, da se maržna ureditev „uporablja“ za primere, naštete v tem členu. To pomeni, da se ta ureditev samodejno uporabi, če so podane navedene okoliščine.[3] V skladu s členom 316(1) te direktive pa je obdavčljivemu preprodajalcu „omogoč[ena] […] uporab[a] maržne ureditve“ v položajih, ki so navedeni v tej določbi in ki se razlikujejo od teh, za katere velja ureditev iz člena 314. Iz besedila teh določb nikjer ni razvidno, da je pravica do uporabe maržne ureditve na podlagi člena 316(1) Direktive 2006/112 odvisna od izpolnitve pogojev, določenih v njenem členu 314. Nasprotno, iz tega besedila po mojem mnenju izhaja, da je zakonodajalec možnost iz člena 316(1) te direktive obravnaval kot dodatek glede na osnovno področje uporabe maržne ureditve, opredeljeno s členom 314 Direktive. Člen 316 torej pomeni možnost razširitve področja uporabe te ureditve, odločitev glede tega pa je prepuščena davčnemu zavezancu.

21. Utemeljitev take rešitve je podana v stališču, ki ga je v tej zadevi predložila Komisija. Ta pojasnjuje, da je bil temeljni namen določitve maržne ureditve preprečitev dvojne obdavčitve blaga, v katerega nabavni ceni, ki jo je plačal obdavčljivi preprodajalec, je bil že zajet DDV, ki ga je brez pravice do odbitka v predhodnih fazah prometa plačal prodajalec.

3 Razen če davčni zavezanec na podlagi člena 319 Direktive 2006/112 ne uporabi splošne ureditve DDV.

22. Subjekti iz člena 314, ki nimajo pravice do odbitka vstopnega davka, nosijo njegovo gospodarsko breme, zaradi česar – kot je naravno – njegovo vrednost ob prodaji blaga vračunajo v njegovo ceno. Če bi bilo tako blago ob tem, ko ga proda obdavčljivi preprodajalec, obdavčeno po splošnih načelih, torej če bi bila davčna osnova celotna prodajna cena, bi bila v tej davčni osnovi zajeta tudi vrednost davka, plačanega v predhodnih fazah prometa, zaradi česar bi prišlo do dvojne obdavčitve („davek na davek“). Z uporabo maržne ureditve, v okviru katere je davčna osnova le marža, torej dodana vrednost, ki se ustvari v fazi transakcij, ki jih sklepa obdavčljivi preprodajalec, se je taki dvojni obdavčitvi mogoče izogniti.

23. Vendar ni vselej mogoče ali smiselno natančno ugotoviti, za katero blago, ki ga prodaja obdavčljivi preprodajalec, je bil DDV v predhodnih fazah prometa odbit, za katero pa ne. Lahko je bil odbit tudi le deloma ali pa blago morda sploh ni bilo predmet obdavčitve, zaradi česar je ugotavljanje še bolj zapleteno. Zato je zakonodajalec določil samodejno uporabo maržne ureditve v primerih, v katerih DDV v predhodnih fazah prometa ni bilo mogoče odbiti bodisi zato, ker prodajalec ni davčni zavezanec, bodisi zato, ker je bila za prodajo uporabljena oprostitev brez pravice do odbitka vstopnega DDV. To je ureditev, ki je trenutno določena v členu 314 Direktive 2006/112. V nekaterih drugih primerih pa je zakonodajalec – najbrž zaradi racionalizacije delovanja uprave – obdavčljivim preprodajalcem omogočil, da fakultativno uporabijo maržno ureditev (trenutno člen 316 Direktive 2006/112). Člen 316 Direktive 2006/112 je torej v razmerju do člena 314 te direktive neodvisen in pomeni dodatno ureditev.

24. Razlaga člena 316 zadevne direktive, v skladu s katero bi bila njegova uporaba odvisna od izpolnitve pogojev iz člena 314 te direktive, prav tako ne bi bila skladna s sistematiko in logiko določb o maržni ureditvi.

25. Lahko si je namreč zamisliti omejitev kroga subjektov, zajetih s členom 316(1)(b) Direktive 2006/112, na te, ki so obenem zajeti s členom 314. To bi bili torej predvsem avtorji ali njihovi pravni nasledniki, ki niso davčni zavezanci (člen 314(a)), ali – čeprav zgolj izjemoma – avtorji ali njihovi pravni nasledniki, ki sicer so davčni zavezanci, vendar dobave opravijo v okoliščinah, opredeljenih v členu 314(b) in (c)[4].

26. Pri členu 316(1)(a) in (c) pa hkratna izpolnitev pogojev iz členov 314 in 316 ni mogoča.

27. Člen 316(1)(a) Direktive 2006/112 se nanaša na blago, ki ga neposredno uvozijo obdavčljivi preprodajalci. V uvodnem stavku člena 314 pa je govora o blagu, ki se „v Skupnosti dobavi“ takemu davčnemu zavezancu. S členom 314 torej ni vnaprej izključena njegova uporaba za uvoženo blago. To je pojasnjeno s tem, da v primeru blaga, ki izhaja zunaj ozemeljskega področja uporabe skupnega sistema DDV, ni mogoče govoriti o davku, ki je bil plačan v predhodnih fazah prometa in ki je zajet v ceni takega blaga. Z vidika sistema DDV je cena uvoženega blaga vselej cena „brez davka“.

28. Člen 316(1)(c) pa se nanaša na umetniške predmete, ki se dobavijo obdavčljivemu preprodajalcu, „če je bila *dobava* obdavčena z nižjo stopnjo“ DDV.[5] Ker se uporaba nižje stopnje tu ne nanaša na blago, temveč na dobavo, je zaradi tega po mojem mnenju izključena uporaba te določbe za dobave, ki sploh niso predmet obdavčitve (člen 314(a)) ali ki so davka oproščene (člen 314(b) in (c)).

29. Kot izhaja iz navedenega, skupna uporaba členov 314 in 316(1)(a) in (c) Direktive 2006/112 ni mogoča. Razlaga, v skladu s katero bi se člen 314 zadevne direktive skupaj uporabil le z njenim členom 316(1)(b), pa se mi v tem položaju ne zdi logična.

4 Uporaba člena 314(d) bi bila po naravi stvari izključena, saj ni mogoče obenem delovati kot avtor ali njegov pravni naslednik in kot obdavčljivi preprodajalec.

5 Moj poudarek.

30. Trditev, da je uporaba člena 316(1) zadevne direktive odvisna od izpolnitve pogojev iz njenega člena 314, prav tako ni teleološko utemeljena. Posledica izpolnitve pogojev iz člena 314 te direktive je samodejna uporaba maržne ureditve. Kakšen smisel bi torej imelo to, da se obdavčljivim preprodajalcem omogoči, da to ureditev uporabijo v nekaterih primerih, ki so tako ali tako zajeti s členom 314? To bi bilo eventualno mogoče šteti za svojevrstno „opt-out“ možnost; vendar možnost „opt-out“ od uporabe maržne ureditve določa že člen 319 Direktive 2006/112, medtem ko je bil njen člen 316 očitno zasnovan kot možnost „opt-in“.

31. Nazadnje, če bi bila uporaba člena 316 Direktive 2006/112 pogojena z izpolnitvijo pogojev iz njenega člena 314, bi člen 322 te direktive izgubil svoj smisel. V skladu s to določbo obdavčljivi preprodajalec pravice do odbitka vstopnega davka na blago, ki ga prodaja v okviru maržne ureditve, nima v treh primerih, ki ustrezajo tem, opredeljenim v členu 316(1). Torej, člen 322(a) se nanaša na uvoz (člen 316(1)(a)), člen 322(b) na pridobitev predmeta od avtorja ali njegovih pravnih naslednikov (člen 316(1)(b)), člen 322(c) pa na pridobitev predmeta od drugih davčnih zavezancev ob uporabi nižje stopnje (člen 316(1)(c)).

32. S členom 314 Direktive 2006/112 pa je izključen sam obstoj vstopnega davka, saj se nanaša na dobave, ki bodisi sploh niso predmet obdavčitve z DDV bodisi so tega davka oproščene.[6] Če bi bila uporaba člena 316(1) zadevne direktive torej odvisna od izpolnitve pogojev iz člena 314 te direktive, bi njen člen 322 postal brezpredmeten. Že če bi se z izpolnitvijo teh pogojev umetno pogojevala le uporaba člena 316(1)(b), bi zaradi tega smisel izgubil vsaj člen 322(b).

33. Zaradi zgoraj navedenih razlogov menim, da je treba člen 316(1) Direktive 2006/112 razlagati tako, da njegova uporaba ni odvisna od izpolnitve pogojev, opredeljenih v členu 314 te direktive.

*Možnost uporabe maržne ureditve na podlagi člena 316(1)(b) Direktive 2006/112 za blago, ki ga obdavčljivi preprodajalec pridobi od subjektov iz drugih držav članic*

34. Nemška vlada v svojem stališču v tej zadevi utemeljuje v členu 25a(7), točka 1, UStG določeno izključitev uporabe maržne ureditve za umetniške predmete, ki jih je obdavčljivi preprodajalec pridobil od subjektov iz drugih držav članic, ki so uporabili oprostitev za dobavo znotraj Skupnosti. V podporo svoji tezi navaja tri argumente.

– *Argument v zvezi z namenom maržne ureditve*

35. Nemška vlada meni, da v primeru umetniških del, ki jih obdavčljivemu preprodajalcu subjekti iz drugih držav članic dobavijo ob uporabi oprostitve za dobavo znotraj Skupnosti, posledica tega, da se za nadaljnjo prodajo teh predmetov s strani obdavčljivega preprodajalca uporabijo splošna načela DDV, ne bi bila dvojna obdavčitev, saj v nabavni ceni predmeta, ki jo plača obdavčljivi preprodajalec, ne bi bil zajet noben davek, davek iz naslova pridobitve znotraj Skupnosti pa bi bil odbiten. S tem, da bi se v takih primerih uporabila maržna ureditev, se torej ne bi uresničeval namen te ureditve, ki je v skladu z uvodno izjavo 51 Direktive 2006/112 preprečitev dvojne obdavčitve in izkrivljanja konkurence med davčnimi zavezanci.

36. S to utemeljitvijo se ne strinjam, razlogi za to pa so do neke mere podobni tem, ki sem jih navedel v delu, ki se nanaša na dvome, ki jih ima predložitveno sodišče glede razmerja med členoma 314 in 316 Direktive 2006/112 (glej točke od 20 do 32 teh sklepnih predlogov).

6 Z izjemo primera iz člena 314(d), ki pa ga ni mogoče povezati z nobenim primerom iz člena 316(1).

37. V primerih iz člena 316(1) zadevne direktive uporaba splošnih načel obdavčitve z DDV, torej obdavčitev celotnega zneska transakcije s pravico do odbitka vstopnega davka, res ne bi povzročila dvojne obdavčitve. Vendar to velja ne le za blago, pridobljeno od subjektov iz drugih držav članic, ampak za vse primere iz člena 316(1) Direktive 2006/112.

38. Dobava znotraj Skupnosti je z vidika DDV običajna, obdavčena dobava blaga. Edina razlika je v tem, da se z oprostitvijo iz člena 138(1) zadevne direktive in hkratno obdavčitvijo pridobitve blaga znotraj Skupnosti na podlagi njenega člena 2(1)(b) davčna pristojnost prenese z države prodaje na državo pridobitve. Oprostitev dobav znotraj Skupnosti torej dejansko ne pomeni oprostitve obdavčitve, za kakršno gre pri oprostitvah iz člena 136 zadevne direktive, temveč prenos obdavčitve v drugo državo članico. Tovrstna oprostitev se včasih označuje kot obdavčitev z ničelno stopnjo.

39. Za davčne zavezance se zaradi te oprostitve veliko ne spremeni. Prodajalec dobavi blago po ceni „brez davka“ in nima obveznosti plačila davka davčnemu organu, vendar ohrani pravico do odbitka vstopnega davka na blago in storitve, ki jih uporabi za namene svoje dobave znotraj Skupnosti (člen 169(b) Direktive 2006/112). Pridobitelj pa davka ne plača prodajalcu v ceni pridobljenega blaga, kot je podano v primeru dobave na ozemlju iste države članice, temveč davčnemu organu. Vendar obenem pridobi pravico do odbitka tega davka kot vstopnega davka, če seveda pridobljeno blago uporabi za namene svoje obdavčljive dejavnosti.

40. Podoben mehanizem obdavčitve velja pri uvozu blaga. Uvoznik plača ceno blaga, v kateri ni zajet noben DDV (v smislu Direktive 2006/112), saj blago izvira zunaj ozemeljskega področja uporabe skupnega sistema DDV. Uvoznik poleg tega davčnemu organu plača DDV na uvoz ter obenem pridobi pravico, da ga odbije kot vstopni davek.

41. Problema dvojne obdavčitve torej ni, in sicer ne glede na to, ali gre za uvožen umetniški predmet, pridobljen na ozemlju iste države članice, ali za uvožen umetniški predmet, pridobljen od subjekta iz druge države članice (torej s pridobitvijo znotraj Skupnosti). Če bi se torej štelo, da je pogoj za uporabo maržne ureditve to, da v primeru uporabe splošnih načel DDV pride do dvojne obdavčitve, bi zaradi tega brezpredmeten postal celoten člen 316 Direktive 2006/112, obenem pa tudi njen člen 322, katerega smisel je v tem, da obstaja vstopni davek, ki bi ga bilo sicer mogoče odbiti, vendar ne v primeru blaga, katerega dobava je bila oproščena (v ožjem pomenu te besede) ali ni predmet obdavčitve. [7]

42. Namen člena 316 Direktive 2006/112 ni izognitev dvojni obdavčitvi, temveč – kot v svojem stališču pojasnjuje Komisija – preprečitev prekomernih administrativnih obremenitev za obdavčljive preprodajalce, kakršne bi izhajale iz potrebe po vsakokratnem preverjanju in dokazovanju, ali je v ceni danega umetniškega predmeta zajet DDV, plačan v predhodnih fazah prometa, in koliko znaša. Med te administrativne obremenitve spada tudi obveznost obdavčljivega preprodajalca, da vodi dvostavno knjigovodstvo, če prodaja tako blago, ki je obdavčeno v skladu z maržno ureditvijo, kot blago, obdavčeno v skladu s splošnimi načeli. Ta obveznost izhaja neposredno iz člena 324 Direktive 2006/112.

43. Zato me ne prepriča argument nemške vlade, da je treba pogoje uporabe maržne ureditve kot izjeme od splošnih načel obdavčitve razlagati ozko. Posledica načela ozke razlage izjem ne more biti ta, da se jim povsem odvzame smisel in se jih tako vsebinsko izvotli.

7 Pri tem se ne strinjam s tezo nemške vlade, v skladu s katero je na podlagi besedila člena 316(1)(b) Direktive 2006/112 njegova uporaba mogoča ne glede na to, ali je bila dobava umetniškega predmeta preprodajalcu oproščena ali obdavčena. Primeri dobav, ki so oproščene in ki niso predmet obdavčitve, so urejeni v členu 314 zadevne direktive, medtem ko se njen člen 316 nanaša na obdavčene dobave, pri katerih lahko obveznost plačila davka nastane prodajalcu (dobava znotraj države) ali pridobitelju (pridobitev znotraj Skupnosti in uvoz).

44. Tožeča stranka v postopku v glavni stvari trdi, da je namen člena 316 Direktive 2006/112 predvsem ohranitev ugodnejše davčne obravnave nekaterega blaga, ki je določena v členu 103 te direktive. V skladu s to določbo se lahko z nižjo stopnjo obdavčijo uvoženi umetniški predmeti, zbirke ali starine in pa umetniški predmeti, ki jih dobavijo njihovi avtorji ali pravni nasledniki. V skladu s členom 94(1) zadevne direktive se ta nižja stopnja uporabi tudi za pridobitve umetniških predmetov znotraj Skupnosti, ki jih dobavijo avtorji in njihovi pravni nasledniki.

45. Ne izključujem, da je bil to tudi namen za določitev člena 316 Direktive 2006/112, čeprav je treba opozoriti, da je za države članice uporaba člena 103 te direktive neobvezna, uporaba njenega člena 316 pa obvezna. Kakor koli že, namen člena 316 Direktive2006/112 za razliko od člena 314 te direktive ni izognitev dvojni obdavčitvi.

46. Poleg tega velja opozoriti, da medtem ko namen člena 316(1)(b) Direktive 2006/112 ni preprečevanje nevarnosti dvojne obdavčitve, ker ta nevarnost ne obstaja, pa bi njegova uporaba v primeru dobav na ozemlju države ob hkratni zavrnitvi njegove uporabe za dobavo znotraj Skupnosti lahko povzročila izkrivljanje konkurence med davčnimi zavezanci. Nekateri obdavčljivi preprodajalci bi namreč izgubili možnost uporabe maržne ureditve, čeprav bi bili z drugih vidikov v položaju, ki je primerljiv s položajem obdavčljivih preprodajalcev, ki pridobivajo umetniške predmete na ozemlju iste države članice.

47. Zaradi navedenih razlogov menim, da z argumentom, temelječim na neobstoju nevarnosti dvojne obdavčitve, ni mogoče utemeljiti izključitve uporabe člena 316(1)(b) zadevne direktive za umetniške predmete, ki jih obdavčljivi preprodajalec pridobi od subjektov iz drugih držav članic.

*– Argument v zvezi z neobstojem možnosti prištetja zneska DDV iz naslova pridobitve znotraj Skupnosti nabavni ceni*

48. Nemška vlada opozarja tudi, da v nasprotju z določbami v zvezi z blagom, ki ga uvozijo obdavčljivi preprodajalci, v okviru katerih člen 317, drugi odstavek, določa, da je treba nabavno ceno povečati za DDV, ki se plača pri uvozu, v Direktivi 2006/112 ni analogne določbe v zvezi z DDV, ki se plača v zvezi s pridobitvijo znotraj Skupnosti. Po mnenju nemške vlade to dokazuje, da zakonodajalec Unije pri oblikovanju določbe člena 316 te direktive z ureditvijo iz tega člena ni nameraval zajeti umetniških predmetov, ki jih obdavčljivi preprodajalci pridobivajo od subjektov iz drugih držav članic.

49. To, da ni ustreznika člena 317, drugi odstavek, Direktive 2006/112, ki bi se nanašal na pridobitev znotraj Skupnosti, je dejansko problematično. Za umetniške predmete, ki jih obdavčljivi preprodajalec pridobi od subjektov iz drugih držav članic, se morajo namreč uporabiti splošna načela, ki izhajajo iz člena 315 te direktive v povezavi z njenim členom 317, prvi odstavek. V skladu s tema določbama pa je marža, ki je davčna osnova v maržni ureditvi, razlika v ceni med prodajno ceno blaga, ki jo zaračuna obdavčljivi preprodajalec, in nabavno ceno, ki jo je plačal za pridobitev tega blaga od dobavitelja. Nabavna cena pa je v členu 312, točka 2, navedene direktive opredeljena tako, da pomeni vse, kar predstavlja plačilo, ki ga od obdavčljivega preprodajalca prejme njegov dobavitelj.

50. Te določbe se torej uporabljajo tako za umetniške predmete, ki jih obdavčljivi preprodajalec pridobi na ozemlju iste države članice, kot za te, ki jih pridobi znotraj Skupnosti. Vendar ima v teh dveh primerih uporaba teh določb različen učinek.

51. V primeru pridobitve na ozemlju ene države članice je namreč v tem, kar predstavlja plačilo, ki ga dobavitelj prejme od obdavčljivega preprodajalca, v položajih, v katerih ta dobava ni oproščena davka, torej med drugim v položajih iz člena 316(1)(b) Direktive 2006/112, tudi vstopni DDV, ki ga obračuna dobavitelj. Prodajna cena blaga, ki jo zaračuna obdavčljivi preprodajalec, je tako nabavna cena (skupaj z DDV), povečana za maržo. Marža torej ne pokrije stroška DDV, ki ga je plačal obdavčljivi preprodajalec, čeprav ta davek vpliva na celotno ceno blaga, ki ga prodaja.

52. V primeru pridobitve znotraj Skupnosti je drugače, saj obdavčljivi preprodajalec dobavitelju plača ceno brez DDV, ker je dobava znotraj Skupnosti oproščena davka na podlagi člena 138(1) Direktive 2006/112. Vendar mora obdavčljivi preprodajalec plačati davek iz naslova dobave znotraj Skupnosti na podlagi člena 2(1)(b)(i) te direktive, pri čemer pa v skladu z njenim členom 322(b) nima pravice do odbitka tega davka. Obdavčljivi preprodajalec mora zato strošek tega davka ob prodaji blaga vračunati v njegovo ceno. Vendar strošek davka ni vključen v nabavno ceno v smislu člena 312, točka 2, zadevne direktive. Zaradi njega se zato poveča marža obdavčljivega preprodajalca, izračunana v skladu s členom 315, drugi odstavek, te direktive.

53. Strošek DDV, ki ga obdavčljivi preprodajalec plača v zvezi s pridobitvijo znotraj Skupnosti, se torej vračuna v davčno osnovo njegove prodajne transakcije. Posledica tega je dvojna obdavčitev („davek na davek“), ki pa naj bi se – kot izhaja iz uvodne izjave 51 Direktive 2006/112 – preprečila ravno z maržno ureditvijo. V primeru blaga, ki ga uvozijo obdavčljivi preprodajalci, je ta dvojna obdavčitev preprečena s členom 317, drugi odstavek, zadevne direktive, ki določa, da je treba za izračun marže od prodajne cene blaga odšteti davčno osnovo pri uvozu (torej njegovo nabavno ceno) skupaj z DDV, ki se dolguje pri uvozu. Neobstoj analogne rešitve za pridobitev znotraj Skupnosti je pravna praznina, zaradi katere pri umetniških predmetih, ki jih obdavčljivi preprodajalci pridobijo od subjektov iz drugih držav članic, popolna uresničitev ciljev maržne ureditve ni mogoča.

54. Te praznine po mojem mnenju ni mogoče odpraviti z razlago, saj opredelitev nabavne cene iz člena 312, točka 2, Direktive 2006/112 zelo jasno govori o znesku, ki ga bo prejel „dobavitelj“ od obdavčljivega preprodajalca. Zato v nabavno ceno ni mogoče vključiti davka, ki ga obdavčljivi preprodajalec plača davčnemu organu. S členom 322(b) te direktive pa je izključena pravica obdavčljivega preprodajalca do odbitka DDV, ki ga je plačal „za umetniške predmete“, pridobljene od avtorjev ali od njihovih pravnih naslednikov, v čemer pa je nedvomno zajet davek, plačan v zvezi s pridobitvijo takih umetniških predmetov znotraj Skupnosti. To pravno praznino bi moral torej odpraviti zakonodajalec.

55. Vendar pa ne menim, da obstoj take praznine pomeni – kot trdi nemška vlada – da je zakonodajalec namenoma izključil možnost uporabe maržne ureditve za umetniške predmete, ki jih je obdavčljivi preprodajalec od subjektov iz drugih držav članic pridobil z oprostitvijo za dobavo znotraj Skupnosti.

56. To ni razvidno niti iz besedila člena 316(1)(b) Direktive 2006/112 niti iz besedila njenega člena 322(b). Naj spomnim, da je v prvonavedeni določbi govora o dobavi umetniških predmetov, „ki jo za obdavčljive preprodajalce opravijo avtorji ali njihovi pravni nasledniki“. Gre torej za dobavo umetniških predmetov brez kakršnih koli dodanih pogojev. Ko pa se v Direktivi 2006/112 uporablja pojem dobava, je v njem zajeta tako dobava na ozemlju ene države članice kot dobava znotraj Skupnosti. To je mogoče dokazati že s primerjavo opredelitve dobave blaga iz člena 14(1) te direktive [8] in opredelitve pridobitve blaga znotraj Skupnosti iz njenega člena 20, prvi odstavek. [9] Zakonodajalec v položajih, v katerih gre le za eno vrsto takih dobav, to okoliščino jasno poudari, kot na primer v členu 2(1)(a), v skladu s katerim je predmet obdavčitve „dobav[a] blaga […] na ozemlju države članice za plačilo“, ali v členu 138(1), v skladu s katerim so oproščene „dobave blaga, ki [se] odpošlje ali odpelje z ozemlja [države članice], vendar znotraj Skupnosti“. Na podlagi jezikovne razlage člena 316(1)(b) Direktive 2006/112 torej ni mogoče sklepati, da so iz njegovega področja uporabe izključeni umetniški predmeti, ki jih obdavčljivi preprodajalec pridobi od subjektov iz drugih držav članic.

8 „[…] prenos pravice do razpolaganja s premoženjem v stvareh kot lastnik“.

9 „[…] pridobitev pravice do razpolaganja s premičninami kot lastnik […]“.

57. Podobno je člen 322(b) Direktive 2006/112, ki pomeni dopolnitev njenega člena 316(1)(b), formuliran tako široko, da je z njim zajeta prepoved odbitka tako davka, plačanega v zvezi s pridobitvijo na ozemlju ene države članice, kot davka, plačanega iz naslova pridobitve znotraj Skupnosti (glej tudi točko 54 zgoraj).

58. Prav tako bi težko našli teleološko utemeljitev izključitve možnosti uporabe maržne ureditve za umetniške predmete, ki jih obdavčljivi preprodajalci pridobijo od subjektov iz drugih držav članic. Če namreč taka možnost obstaja tako v zvezi z umetniškimi predmeti, pridobljenimi na ozemlju ene države članice (in to v dveh primerih: člen 316(1)(b) in (c)), kot v zvezi z uvoženimi predmeti (člen 316(1)(a)), zakaj bi zakonodajalec bolj neugodno obravnaval ravno promet znotraj Skupnosti, če je olajšanje prostega pretoka blaga in storitev eden izmed osnovnih ciljev uvedbe skupnega sistema DDV? [10]

59. Pri tej pravni praznini gre po mojem mnenju prej za spregled zakonodajalca kot pa za namensko ravnanje. Toda ali je zaradi tega spregleda utemeljena izključitev uporabe maržne ureditve za umetniške predmete, ki jih obdavčljivi preprodajalci pridobijo od subjektov iz drugih držav članic? Menim, da ne.

60. Zaradi obstoja te pravne praznine je obdavčljivi preprodajalec, ki pridobiva umetniške predmete od subjektov iz drugih držav članic, dejansko v slabšem položaju kot preprodajalci, ki umetniške predmete pridobivajo na ozemlju iste države članice ali zunaj Unije. Posledica te praznine je namreč zgoraj omenjena dvojna obdavčitev in povečanje splošnega obsega obdavčitve z umetno razširitvijo njene osnove, to je marže.

61. Vendar je treba upoštevati, da je v primerih iz člena 316 Direktive 2006/112 uporaba maržne ureditve za davčnega zavezanca neobvezna (ne pa za državo članico, ki mu to mora omogočiti). Če se torej davčni zavezanec želi izogniti dvojni obdavčitvi svoje marže v delu, v katerem je z njo pokrit strošek DDV, plačan iz naslova pridobitve blaga znotraj Skupnosti, lahko izbere obdavčitev v skladu s splošnimi pravili, na podlagi katerih ima polno pravico do odbitka plačanega davka.

62. Vendar – kot sem navedel zgoraj – namen uporabe maržne ureditve v primerih iz člena 316 Direktive 2006/112 ni toliko izognitev dvojni obdavčitvi, saj je to zagotovljeno že z obdavčitvijo v skladu s splošnimi načeli, temveč predvsem preprečitev prekomernih administrativnih bremen, ki so povezana s tem, da se posamezni predmeti, ki jih prodaja obdavčljivi preprodajalec, obdavčijo v skladu z različnimi pravili. Če se davčni zavezanec zato odloči za obdavčitev v skladu z maržno ureditvijo, se v skladu s prastarim načelom *volenti non fit iniuria* ne more počutiti oškodovan in ga ni treba „varovati“ tako, da se mu odvzame pravica do uporabe te ureditve.

63. V skladu s členom 342 Direktive 2006/112 države članice sicer lahko sprejmejo ukrepe, da bi preprečile neupravičeno škodo, ki obdavčljivim preprodajalcem nastane zaradi uporabe – med drugim – maržne ureditve. Vendar se lahko ti ukrepi nanašajo na pravico do odbitka vstopnega davka, ne pa tudi na pravico do uporabe same maržne ureditve.

*– Argument, ki temelji na besedilu člena 316(1)(b) Direktive 2006/112*

64. Na obravnavi je nemška vlada opisala še en argument, ki po njenem mnenju govori v prid izključitvi možnosti uporabe maržne ureditve za umetniške predmete, ki jih obdavčljivi preprodajalec pridobi od subjektov iz drugih držav članic. V skladu z njim zaradi prenosa davčne pristojnosti v primeru dobav blaga znotraj Skupnosti z države članice prodaje na državo članico pridobitve,

10 Glej uvodno izjavo 4 Direktive 2006/112.

obdavčljivi dogodek ni dobava blaga znotraj Skupnosti, temveč njena pridobitev znotraj Skupnosti. V členu 316(1)(b) Direktive 2006/112 pa ta obdavčljivi dogodek ni omenjen, kar naj bi po mnenju navedene vlade pomenilo, da s to določbo niso zajeta umetniška dela, pridobljena od subjektov iz drugih držav članic.

65. Vendar je treba opozoriti, da s členoma 314 in 316 Direktive 2006/112 ni urejena obdavčitev blaga v fazi, v kateri ga obdavčljivi preprodajalec pridobi, temveč v fazi, v kateri ga proda. S primeri iz členov 314, od (a) do (d), in 316(1), od (a) do (c), te direktive je opisano le to, kako lahko obdavčljivi preprodajalec pride do blaga, za obdavčitev katerega bo lahko ob njegovi prodaji uporabil maržno ureditev. Obdavčljivi preprodajalec to blago lahko pridobi v okviru obdavčljivega dogodka, ni pa to nujno. Člen 314, od (a) do (c), zadevne direktive se nanaša na primere, v katerih do davčne obveznosti (za DDV) sploh ne pride, saj gre za transakcije, ki so bodisi neobdavčene bodisi oproščene. Podobno so tudi načini pridobitve blaga s strani obdavčljivega preprodajalca iz člena 316(1), od (a) do (c), lahko – ne pa nujno – povezani z nastankom davčne obveznosti.

66. Poleg tega, čeprav dobava blaga znotraj Skupnosti kot taka dejansko ne pomeni obdavčljivega dogodka, ker je oproščena, pa bo zaradi nje do tega dogodka vseeno prišlo ob pridobitvi tega blaga znotraj Skupnosti. Dobave znotraj Skupnosti namreč ne more biti brez pridobitve znotraj Skupnosti. Dobava znotraj Skupnosti pa ni oproščena, če je oproščena pridobitev znotraj Skupnosti (glej člen 139(1), drugi pododstavek, Direktive 2006/112). Zdi se torej, da se argument nemške vlade opira na pretirano formalistično razlago člena 316(1)(b) zadevne direktive.

*Odgovor na prvo vprašanje za predhodno odločanje*

67. Glede na zgornje preudarke predlagam, naj Sodišče na prvo vprašanje za predhodno odločanje odgovori, da je treba člen 316(1) Direktive 2006/112 razlagati tako, da lahko obdavčljivi preprodajalec maržno ureditev na podlagi te določbe za prodajo umetniških predmetov, ki jih je pridobil od avtorjev ali njihovih pravnih naslednikov iz drugih držav članic, ki niso zajeti v kategorijah oseb iz člena 314 te direktive, uporabi tudi v položaju, v katerem so ti subjekti uporabili oprostitev za dobave znotraj Skupnosti na podlagi člena 138(1) te direktive.

## *Drugo vprašanje za predhodno odločanje*

68. Če bo Sodišče na prvo vprašanje za predhodno odločanje odgovorilo tako, kot predlagam, bo treba preučiti še drugo vprašanje. Predložitveno sodišče želi z njim dognati, ali je treba člen 322(b) Direktive 2006/112 razlagati tako, da je z njim pravica obdavčljivega preprodajalca do odbitka DDV, ki ga je plačal iz naslova pridobitve umetniškega predmeta znotraj Skupnosti, za dobavo katerega ta davčni zavezanec uporablja maržno ureditev na podlagi člena 316(1)(b) te direktive, izključena tudi v položaju, ko notranje pravo države članice ne določa take izključitve pravice do odbitka.

69. To vprašanje je povezano z dejstvom, da v nemškem pravu, v okviru katerega člen 25a(7), točka 1(a), UStG določa, da se maržna ureditev ne more uporabiti za blago, ki ga obdavčljivi preprodajalci pridobijo od subjektov iz drugih držav članic in je predmet oprostitve za dobave znotraj Skupnosti, ni določbe, s katero je v primeru uporabe maržne ureditve za tako blago pravica obdavčljivega preprodajalca do odbitka davka iz naslova pridobitve znotraj Skupnosti izključena.

70. Če bo predložitveno sodišče na podlagi odgovora na prvo vprašanje ugotovilo, da člen 25a(7), točka 1(a), UStG ni v skladu z Direktivo 2006/112, bo moralo opustiti uporabo tega člena in tožeči stranki v postopku v glavni stvari priznati pravico do uporabe maržne ureditve. Toda ali bo tožeča stranka obenem imela pravico do odbitka davka, plačanega iz naslova pridobitve blaga, ki je predmet spora, znotraj Skupnosti? V skladu z ustaljeno sodno prakso Sodišča direktiva za posameznika sama po sebi namreč ne more ustvarjati obveznosti, tako da se država članica nanjo kot tako proti njemu ne

more sklicevati;[11] v nemškem pravu pa ni določbe za prenos člena 322(b) Direktive 2006/112, kar zadeva odbitek davka iz naslova pridobitve znotraj Skupnosti. Strinjam se z mnenjem vseh, ki so predložili stališča v tej zadevi, vključno s tožečo stranko v postopku v glavni stvari, da je treba na to vprašanje odgovoriti nikalno.

71. Pravica do odbitka vstopnega davka ni samostojna pravica davčnih zavezancev. Je element sistema DDV, ki temelji na mehanizmu obdavčitve vsake transakcije ob hkratnem odbitku davka, plačanega v predhodni fazi prometa. Tako se skupna davčna obremenitev vsakič poveča samo za vrednost, ki ustreza dodani vrednosti blaga ali storitve v dani fazi prometa, celotno breme te obdavčitve pa je preneseno v zadnjo fazo prometa, torej v fazo prodaje potrošniku. Pravica do odbitka je namenjena le pravilnemu delovanju tega mehanizma, pogoj za to pravico pa je – kot je večkrat ugotovilo Sodišče – to, da je izdatek za pridobitev blaga in storitev, zaradi katerih nastane pravica do odbitka, sestavni del cene izstopnih transakcij.[12] Davčni zavezanec, ki mu je po pravu države članice priznana oprostitev za njegove transakcije, torej nima pravice do odbitka vstopnega davka, celo če je ta oprostitev v nasprotju z Direktivo 2006/112.[13]

72. Analogno rešitev je treba sprejeti v položaju, kakršen je ta iz obravnavane zadeve. Če davčna osnova ni celotna cena blaga, temveč le marža prodajalca, torej razlika med prodajno in nabavno ceno – kot je podano v primeru maržne ureditve – DDV, ki se plača v nabavni ceni (vstopni davek), ni zajet v davku od prodaje (dolgovanem davku). Zato ni podlage za odbitek tega vstopnega davka. Posledica vsake druge rešitve bi *de facto* bila oprostitev dobave blaga obdavčljivemu preprodajalcu, ki bi bila v nasprotju z Direktivo 2006/112, saj bi ta v bistvu pridobil pravico do vračila celotnega zneska plačanega davka, ne da bi moral poravnati njegovo protivrednost iz naslova dolgovanega davka.

73. Če torej z nacionalnim pravom davčnemu zavezancu v nasprotju z določbami Direktive 2006/112 ni priznana pravica do uporabe posebne davčne ureditve, se lahko ta zavezanec za uporabo te ureditve sklicuje neposredno na določbe direktive, vendar s tem izgubi pravico do odbitka vstopnega davka, ki jo ima na podlagi nacionalnega prava, če je izguba te pravice posledica uporabe take ureditve.

74. Na to ne vpliva okoliščina, obravnavana v točkah od 46 do 60 teh sklepnih predlogov, da v primeru umetniških predmetov, ki jih obdavčljivi preprodajalec pridobi od subjektov iz drugih držav članic, zaradi praznine v ureditvi Direktive 2006/112 pride do dvojne obdavčitve tega dela marže, s katerim je pokrit strošek davka iz naslova pridobitve znotraj Skupnosti. To praznino je treba odpraviti s spremembo načina izračuna nabavne cene, ne pa tako, da se obdavčljivemu preprodajalcu v nasprotju z logiko skupnega sistema DDV prizna pravica do odbitka.

75. Zato predlagam, naj se na drugo vprašanje za predhodno odločanje odgovori tako, da je treba člen 322(b) Direktive 2006/112 razlagati tako, da je z njim pravica obdavčljivega preprodajalca do odbitka DDV, ki ga je plačal iz naslova pridobitve umetniškega predmeta znotraj Skupnosti, za dobavo katerega ta davčni zavezanec na podlagi člena 316(1)(b) te direktive uporabi maržno ureditev, izključena tudi v položaju, v katerem z notranjim pravom države članice taka pravica do odbitka ni izključena.

11 Glej zlasti sodbo z dne 18. decembra 2014, Schoenimport „Italmoda“ Mariano Previti in drugi (C-131/13, C-163/13 in C-164/13, EU:C:2014:2455, točka 55 in navedena sodna praksa).

12 Glej zlasti sodbo z dne 28. novembra 2013, MDDP (C-319/12, EU:C:2013:778, točka 41).

13 Sodba z dne 28. novembra 2013, MDDP (C-319/12, EU:C:2013:778, točka 56, prva alinea).

## I. Predlog

76. Glede na vse zgornje preudarke predlagam, naj se na vprašanji za predhodno odločanje, ki ju je predložilo Finanzgericht Münster (finančno sodišče v Münstru, Nemčija), odgovori tako:

1. Člen 316(1) 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 maržno ureditev na podlagi te določbe za prodajo umetniških predmetov, ki jih je pridobil od avtorjev ali njihovih pravnih naslednikov iz drugih držav članic, ki niso zajeti v kategorijah oseb iz člena 314 te direktive, uporabi tudi v položaju, v katerem so ti subjekti uporabili oprostitev za dobave znotraj Skupnosti na podlagi člena 138(1) te direktive.

2. Člen 322(b) Direktive 2006/112 je treba razlagati tako, da je z njim pravica obdavčljivega preprodajalca do odbitka DDV, ki ga je plačal iz naslova pridobitve umetniškega predmeta znotraj Skupnosti, za dobavo katerega ta davčni zavezanec na podlagi člena 316(1)(b) te direktive uporabi maržno ureditev, izključena tudi v položaju, v katerem z notranjim pravom države članice taka pravica do odbitka ni izključena.