

Foreløbig udgave

DOMSTOLENS DOM (Fjerde Afdeling)

29. november 2018 (*)

»Præjudiciel forelæggelse – skatter og afgifter – merværdiafgift (moms) – direktiv 2006/112/EF – artikel 314 – artikel 316 – artikel 322 – særordninger for kunstgenstande – fortjenstmargenordningen – afgiftspligtige videreforhandlere – levering af kunstgenstande foretaget af kunstneren eller dennes retssuccessorer – transaktioner inden for Fællesskabet – de nationale skatte- og afgiftsmyndigheders afslag på at lade en afgiftspligtig person være omfattet af retten til at vælge at anvende fortjenstmargenordningen – betingelser for anvendelse – ret til fradrag af afgift, der er betalt i tidligere led – kunstgenstande, samlerobjekter og antikviteter«

I sag C-264/17,

angående en anmodning om præjudiciel afgørelse i henhold til artikel 267 TEUF, indgivet af Finanzgericht Münster (domstolen i skatte- og afgiftsretlige sager i Münster, Tyskland) ved afgørelse af 11. maj 2017, indgået til Domstolen den 17. maj 2017, i sagen

Harry Mensing

mod

Finanzamt Hamm,

har

DOMSTOLEN (Fjerde Afdeling),

sammensat af formanden for Syvende Afdeling, T. von Danwitz, som fungerende formand for Fjerde Afdeling, og dommerne K. Jürimäe, C. Lycourgos, E. Juhász og C. Vajda (refererende dommer),

generaladvokat: M. Szpunar,

justitssekretær: fuldmægtig R. ?ere?,

på grundlag af den skriftlige forhandling og efter retsmødet den 14. juni 2018,

efter at der er afgivet indlæg af:

- Harry Mensing ved Rechtsanwalt O.-G. Lippross og revisor H. Portheine,
- den tyske regering ved T. Henze og R. Kanitz, som befuldmægtigede,
- Europa-Kommissionen ved L. Lozano Palacios, F. Clotuche-Duvieusart, M. Wasmeier og R. Lyal, som befuldmægtigede,

og efter at generaladvokaten har fremsat forslag til afgørelse i retsmødet den 13. september 2018,

afsagt følgende

Dom

1 Anmodningen om præjudiciel afgørelse vedrører fortolkningen af artikel 316, stk. 1, litra b), og artikel 322, litra b), i Rådets direktiv 2006/112/EF af 28. november 2006 om det fælles merværdiafgiftssystem (EUT 2006, L 347, s. 1, berigtiget i EUT 2007, L 335, s. 60, herefter »momsdirektivet«).

2 Anmodningen er blevet indgivet i forbindelse med en tvist mellem Harry Mensing, som er forhandler af kunstgenstande, og Finanzamt Hamm (skatte- og afgiftsmyndigheden i Hamm, Tyskland) vedrørende sidstnævntes afslag på at lade leveringer af kunstgenstande erhvervet af sagsøgeren i hovedsagen i andre medlemsstater være omfattet af fortjenstmargenordningen.

Retsforskrifter

EU-retten

3 Følgende fremgår af 4., 7. og 51. betragtning til momsdirektivet:

»(4) Det er en forudsætning for virkeliggørelsen af målet om indførelse af et indre marked, at der i medlemsstaterne findes lovgivning om omsætningsafgifter, der ikke fordrejer konkurrencevilkårene, og som ikke hindrer den frie bevægelighed for varer og ydelser. Det er derfor nødvendigt at gennemføre en harmonisering af lovgivningen om omsætningsafgift ved hjælp af et system med afgift på merværdien, i det følgende benævnt moms, for i videst muligt omfang at fjerne de faktorer, der kan fordreje konkurrencevilkårene både på det nationale plan og på fællesskabsplan.

[...]

(7) Det fælles momssystem bør, selv om satserne og fritagelserne ikke er fuldstændigt harmoniseret, medføre konkurrencemæssig neutralitet, således at varer og ydelser af samme art på de enkelte medlemsstaters område beskattes ens uanset produktions- og distributionskædens længde.

[...]

(51) Der bør vedtages en fællesskabsafgiftsordning for brugte genstande, kunstgenstande, antikviteter og samlerobjekter, der tager sigte på at undgå dobbelt påligning af afgift og konkurrenceforvridning mellem afgiftspligtige personer.«

4 Dette direktivs artikel 1, stk. 2, har følgende ordlyd:

»Det fælles merværdiafgiftssystem bygger på det princip, at der på varer og ydelser skal anvendes en generel forbrugsafgift, der er nøjagtig proportional med varernes og ydelsernes pris, uanset antallet af transaktioner i de produktions- og distributionsled, der ligger før beskatningsleddet.

Ved enhver transaktion svares en merværdiafgift (moms), der beregnes af varens eller ydelsens pris med anvendelse af den afgiftssats, som gælder for varen eller ydelsen, med fradrag af det afgiftsbeløb, der direkte er blevet pålagt de forskellige omkostningselementer.

Det fælles momssystem anvendes til og med detailhandelsleddet.«

5 Nævnte direktivs artikel 311, stk. 1, bestemmer:

»I dette kapitel og med forbehold af andre fællesskabsbestemmelser forstås ved:

[...]

2) »kunstgenstande«: de varer, der er nævnt i bilag IX, del A

[...]

5) »afgiftspligtig videreforhandler«: enhver afgiftspligtig person, der som led i sin økonomiske virksomhed køber eller benytter til brug for sin virksomhed eller indfører brugte genstande eller kunstgenstande, samlerobjekter eller antikviteter med henblik på videresalg, uanset om denne afgiftspligtige person handler for egen regning eller for en andens regning i henhold til en kommissionsaftale med henblik på køb eller salg

[...]«

6 Samme direktivs artikel 314 fastsætter:

»Fortjenstmargenordningen finder anvendelse på leveringer af brugte genstande, kunstgenstande, samlerobjekter og antikviteter foretaget af en afgiftspligtig videreforhandler, når disse varer er leveret til ham inden for Fællesskabet af en af følgende personer:

a) en ikke-afgiftspligtig person

b) en anden afgiftspligtig person, for så vidt leveringen af varen foretaget af denne anden afgiftspligtige person er fritaget for afgift i overensstemmelse med artikel 136

c) en anden afgiftspligtig person, for så vidt leveringen af varen foretaget af denne anden afgiftspligtige person er omfattet af den afgiftsfritagelse for små virksomheder, der er omhandlet i artikel 282-292, og vedrører et investeringsgode

d) en anden afgiftspligtig videreforhandler, for så vidt leveringen af varen foretaget af denne anden afgiftspligtige videreforhandler er blevet pålagt moms i overensstemmelse med særordningen.«

7 Momsdirektivets artikel 315 har følgende ordlyd:

»Afgiftsgrundlaget for de leveringer af varer, der er omhandlet i artikel 314, er den afgiftspligtige videreforhandlers fortjenstmargen med fradrag af den moms, der vedrører selve fortjenstmargenen.

Den afgiftspligtige videreforhandlers fortjenstmargen er lig med forskellen mellem den salgspris, som den afgiftspligtige videreforhandler forlanger for varen, og købsprisen.«

8 Direktivets artikel 316 fastsætter:

»1. Medlemsstaterne giver de afgiftspligtige videreforhandlere ret til at vælge at anvende fortjenstmargenordningen på leveringer af følgende varer:

a) kunstgenstande, samlerobjekter eller antikviteter, som de selv har indført

- b) kunstgenstande, som er leveret til dem af kunstneren eller dennes retssuccessorer
- c) kunstgenstande, som er leveret til dem af en afgiftspligtig person, der ikke er en afgiftspligtig videreforhandler, når leveringen er sket under anvendelse af den nedsatte sats i henhold til artikel 103.

2. Medlemsstaterne fastlægger de nærmere bestemmelser for den i stk. 1 omhandlede valgmulighed, som under alle omstændigheder skal dække en periode på mindst to kalenderår.«

9 Nævnte direktivs artikel 317 bestemmer:

»Når en afgiftspligtig videreforhandler benytter sig af den i artikel 316 omhandlede mulighed, fastlægges afgiftsgrundlaget i overensstemmelse med artikel 315.

For så vidt angår leveringer af kunstgenstande, samlereobjekter eller antikviteter, som den afgiftspligtige videreforhandler selv har indført, er den købspris, der skal tages hensyn til ved beregning af fortjenstmargenen, lig med afgiftsgrundlaget ved indførsel som fastlagt i overensstemmelse med artikel 85-89 med tillæg af den moms, som skal betales eller er betalt ved indførsel.«

10 Samme direktivs artikel 322 bestemmer:

»I det omfang varer anvendes i forbindelse med den afgiftspligtige videreforhandlers leveringer, der er omfattet af fortjenstmargenordningen, må han ikke trække følgende beløb fra i det afgiftsbeløb, han skal betale:

- a) den moms, som skal betales eller er betalt for kunstgenstande, samlereobjekter eller antikviteter, som han selv har indført
- b) den moms, som skal betales eller er betalt for kunstgenstande, der er eller vil blive leveret til ham af kunstneren eller dennes retssuccessorer
- c) den moms, som skal betales eller er betalt for kunstgenstande, der er eller vil blive leveret til ham af en afgiftspligtig person, der ikke er en afgiftspligtig videreforhandler.«

Tysk ret

11 Det fastsættes i § 25a i Umsatzsteuergesetz (lov om omsætningsafgift) (herefter »UStG«):

»(1) Leveringer som omhandlet i § 1, stk. 1, nr. 1, af løsøregenstande pålægges moms efter nedenstående bestemmelser (fortjenstmargenordning), såfremt følgende betingelser er opfyldt:

- 1. Den erhvervsdrivende er videreforhandler. Som videreforhandler anses enhver, der erhvervsmæssigt handler med løsøregenstande eller sælger sådanne varer i eget navn ved offentlig auktion.
- 2. Varerne er blevet leveret til videreforhandleren inden for Fællesskabet. For så vidt angår denne levering:
 - a) var moms ikke skyldig eller blev ikke opkrævet i henhold til § 19, stk. 1, eller
 - b) blev fortjenstmargenordningen anvendt.

[...]

(2) Videreforhandleren kan senest ved indgivelsen af den første momsangivelse for et kalenderår over for skatte- og afgiftsmyndigheden afgive erklæring om, at han fra begyndelsen af det pågældende kalenderår også anvender fortjenstmargenordningen på følgende varer:

[...]

2. Kunstgenstande, såfremt leveringen til ham var afgiftspligtig og ikke blev foretaget af en videreforhandler.

Erklæringen er bindende for videreforhandleren i mindst to kalenderår.

(3) transaktionen fastsættes til det beløb, hvormed salgsprisen overstiger indkøbsprisen for varen [...]

[...]

(7) Der gælder følgende særlige regler:

1. Fortjenstmargenordningen finder ikke anvendelse

a) på leveringer af en vare, som videreforhandleren har erhvervet inden for Fællesskabet, såfremt afgiftsfritagelsen for leveringer inden for det øvrige fællesskabsområde er blevet anvendt på leveringen af varen til videreforhandleren

[...]«

Twisten i hovedsagen og de præjudicielle spørgsmål

12 Harry Mensing er en kunsthändler etableret i Tyskland, som driver gallerier i flere tyske byer. I 2014 blev der fra kunstnere etableret i andre medlemsstater leveret kunstgenstande til ham. Disse leveringer blev i den medlemsstat, hvor kunstnerne var etableret, angivet som afgiftsfrie leveringer inden for Fællesskabet. Harry Mensing betalte moms af leveringerne som erhvervelser inden for Fællesskabet

13 Harry Mensing anmodede skatte- og afgiftsmyndigheden i Hamm om, at nævnte leveringer kunne omfattes af fortjenstmargenordningen. Skatte- og afgiftsmyndigheden i Hamm gav afslag på hans anmodning, og han blev anset for pligtig at betale et yderligere momsbeløb på 19 763,31 EUR.

14 Harry Mensing har ikke gjort brug af sin ret til fradrag af afgift, der er betalt i tidligere led, selv om dette, ifølge den forelæggende ret, ud fra et processuelt synspunkt stadig er en mulighed for ham.

15 Da Harry Mensing ikke fik medhold i sin klage over momsansættelsen anlagde han sag ved Finanzgericht Münster (domstolen i skatte- og afgiftsretlige sager i Münster, Tyskland). Han har gjort gældende, at den i hovedsagen omhandlede nationale lovgivning ikke er i overensstemmelse med EU-retten, og har nedlagt påstand om en direkte anvendelse af momsdirektivets artikel 316, stk. 1, litra b).

16 Den forelæggende ret har rejst tvivl om, hvorvidt UStG's § 25a, stk. 7, nr. 1, litra a), er forenelig med momsdirektivets artikel 316, stk. 1, litra b). Den har anført, at i henhold til tysk ret finder fortjenstmargenordningen ikke anvendelse på leveringer af en vare, som videreforhandleren

har erhvervet inden for EU, såfremt en afgiftsfritagelse for leveringer inden for Fællesskabet i de øvrige EU-medlemsstater er blevet anvendt på leveringen af varen til videreforhandleren. En sådan udelukkelse fra anvendelsesområdet af nævnte ordning fremgår imidlertid ikke af momsdirektivets artikel 316, stk. 1, litra b), og kan føre til konkurrenceforvridning.

17 Den forelæggende ret har anført, at efter rettens opfattelse finder retten til at vælge at anvende fortjenstmargenordningen, som fastsat i momsdirektivets artikel 316, stk. 1, litra b), kun anvendelse på leveringer af varer foretaget af en person omfattet af en af de kategorier af personer, der er opregnet i dette direktivs artikel 314. Afgiftsfrie leveringer inden for Fællesskabet er imidlertid ikke omfattet af sidstnævnte bestemmelse. Følgelig gælder denne ret ikke for leveringer af kunstgenstande, som den afgiftspligtige videreforhandler har erhvervet som led i en afgiftsfri erhvervelse inden for Fællesskabet.

18 For det tilfælde, at en person, som befinder sig i den situation, som Harry Mensing befinder sig i, ikke desto mindre kan omfattes af fortjenstmargenordningen i momsdirektivets artikel 316, stk. 1, litra b), ønsker den forelæggende ret ligeledes oplyst, om en sådan person både kan påberåbe sig denne ordning og retten til fradrag af afgift, der er betalt i tidligere led. Denne ret er af den opfattelse, at muligheden for at anvende denne fortjenstmargenordning, og på samme tid kunne udøve retten til fradrag af afgift, der er betalt i tidligere led, er i strid med den ordning, der er indført med momsdirektivet.

19 På denne baggrund har Finanzgericht Münster (domstolen i skatte- og afgiftsretlige sager i Münster) besluttet at udsætte sagen og forelægge Domstolen følgende præjudicielle spørgsmål:

»1) Skal [momsdirektivets] artikel 316, stk. 1, litra b), [...] fortolkes således, at afgiftspligtige videreforhandlere også kan anvende fortjenstmargenordningen på leveringer af kunstgenstande, der er blevet leveret til dem inden for Fællesskabet af kunstneren eller af dennes retssuccessor, idet der ikke er tale om de i momsdirektivets artikel 314 anførte personer?

2) Såfremt spørgsmål 1 besvares bekræftende: Kræver momsdirektivets artikel 322, litra b), at videreforhandleren nægtes ret til fradrag af afgift, der skal betales ved erhvervelse af kunstgenstande inden for Fællesskabet, selv om der ikke findes en national bestemmelse, der indeholder en tilsvarende regel?«

Om de præjudicielle spørgsmål

Det første spørgsmål

20 Med det første spørgsmål ønsker den forelæggende ret nærmere bestemt oplyst, om momsdirektivets artikel 316, stk. 1, litra b), skal fortolkes således, at en afgiftspligtig videreforhandler kan vælge at anvende fortjenstmargenordningen på en levering af kunstgenstande, som i tidligere led er blevet leveret til ham som led i en afgiftsfri erhvervelse inden for Fællesskabet af kunstneren eller dennes retssuccessorer, selv om disse personer ikke er omfattet af de kategorier af personer, der er opregnet i dette direktivs artikel 314.

21 Det bemærkes indledningsvis, at med forbehold af den forelæggende rets efterprøvelse heraf, vedrører tvisten i hovedsagen leveringer af kunstgenstande omhandlet i momsdirektivets artikel 311, stk. 1, nr. 2), til en afgiftspligtig videreforhandler som defineret i dette direktivs artikel 311, stk. 1, nr. 5).

22 Ligeledes bemærkes, at ordningen med afgift af den afgiftspligtige videreforhandlers fortjenstmargen ved levering af kunstgenstande er en særlig momsordning, der er en undtagelse fra den almindelige ordning i momsdirektivet. Dette direktivs artikel 314 og 316, som fastsætter

anvendelsesområdet for denne særordning, skal derfor fortolkes indskrænkende (jf. i denne retning dom af 18.5.2017, Litdana, C-624/15, EU:C:2017:389, præmis 23 og den deri nævnte retspraksis).

23 Reglen om en streng fortolkning betyder imidlertid ikke, at de udtryk, der anvendes til at definere den nævnte ordning, skal fortolkes således, at den fratages sin virkning. Fortolkningen af ordlyden skal nemlig være forenelig med de formål, der forfølges med nævnte ordning, og overholde kravene om afgiftsneutralitet (jf. analogt dom af 21.3.2013, PFC Clinic, C-91/12, EU:C:2013:198, præmis 23 og den deri nævnte retspraksis).

24 Ifølge fast retspraksis skal der desuden ved fortolkningen af en EU-retlig bestemmelse ikke blot tages hensyn til dennes ordlyd, men også til den sammenhæng, hvori den indgår, og til de mål, der forfølges med den ordning, som den udgør en del af (dom af 21.9.2017, Aviva, C-605/15, EU:C:2017:718, præmis 24 og den deri nævnte retspraksis).

25 Hvad i første række angår ordlyden af momsdirektivets 316 fastsætter denne bestemmelse, at medlemsstaterne giver de afgiftspligtige videreforhandlere ret til at vælge at anvende fortjenstmargenordningen på leveringer af de varer, der udtømmende er opregnet i denne artikel. Det fremgår imidlertid ikke af ordlyden af nævnte artikel, at denne valgmulighed er underlagt overholdelsen af de betingelser, der er fastsat i dette direktivs artikel 314, litra a)-d), eller at medlemsstaterne, som skal fastsætte de nærmere bestemmelser for udøvelsen af nævnte valgmulighed, har en skønsmargen med hensyn til de betingelser, de kan opstille for den afgiftspligtige videreforhandlers ret til at vælge at anvende denne ordning.

26 Det ville derfor være i strid med selve ordlyden af momsdirektivets artikel 316, stk. 1, litra b), at en medlemsstat betinger den afgiftspligtige videreforhandlers ret til at anvende fortjenstmargenordningen på en levering, der følger efter en levering inden for Fællesskabet af en kunstgenstand som omhandlet i denne bestemmelse, af, at kunstgenstanden leveres af en af de personer, der er opregnet i nævnte direktivs artikel 314, litra a)-d).

27 I anden række bekræftes denne fortolkning af en analyse af den sammenhæng, hvori momsdirektivets artikel 316, stk. 1, indgår.

28 Det fremgår for det første af denne analyse, at momsdirektivets artikel 316, stk. 1, har et anvendelsesområde, der er selvstændigt og supplerende i forhold til anvendelsesområdet for dette direktivs artikel 314. Denne artikel 314 fastsætter nemlig en forpligtelse til at anvende fortjenstmargenordningen på visse leveringer foretaget af en afgiftspligtig videreforhandler, hvorimod artikel 316, stk. 1, blot foreskriver en ret til, på visse betingelser, at vælge at anvende nævnte ordning. Denne valgmulighed ville imidlertid være uden mening, hvis udøvelsen heraf var underlagt de samme betingelser som dem, der er fastsat i nævnte artikel 314 for den obligatoriske anvendelse af fortjenstmargenordningen. Selv om anvendelsesområdet for nævnte direktivs artikel 314 er begrænset til leveringer af varer i EU, finder en sådan begrænsning således ikke anvendelse på samme direktivs artikel 316, stk. 1.

29 En samlet analyse af momsdirektivets artikel 322, litra b), og dette direktivs artikel 316, stk. 1, bekræfter for det andet sidstnævnte artikels selvstændige og supplerende karakter i forhold til direktivs artikel 314. Artikel 322, litra b), udelukker i det væsentlige den afgiftspligtige videreforhandlers ret til at trække den moms, som skal betales eller er betalt for en kunstgenstand leveret i henhold til momsdirektivets artikel 316, stk. 1, litra b), fra i det afgiftsbeløb, han skal betale.

30 En sådan udelukkelse, som forudsætter, at der består en fradragsret, og følgelig, at der foreligger en afgiftsbelagt transaktion i tidligere led, kan imidlertid ikke anvendes i de tilfælde, der er omhandlet i momsdirektivets artikel 314, som forudsætter, at leveringen af en kunstgenstand til

den afgiftspligtige videreforhandler ikke var pålagt moms eller var fritaget herfor.

31 For det tredje bemærkes, at det ligeledes følger af en analyse af den sammenhæng, hvori momsdirektivets artikel 316 indgår, at den tyske regerings argument om, at fortjenstmargenordningen ikke kan finde anvendelse på levering af kunstgenstande, der erhverves fra personer fra andre medlemsstater, med den begrundelse, at afgiftspligtens indtræden, bl.a. erhvervelse inden for Fællesskabet, ikke er nævnt i dette direktivs artikel 316, stk. 1, litra b), ikke kan tiltrædes. Som generaladvokaten har anført i punkt 65 i forslaget til afgørelse, regulerer fortjenstmargenordningen nemlig pålæggelsen af afgift på varer, ikke i det led, hvor de erhverves af en afgiftspligtig videreforhandler, men i det led, hvor de sælges, hvilket bekræftes af det forhold, at afgiftsgrundlaget i henhold til dette direktivs artikel 315 og 317 beregnes på grundlag af den salgspris, som den afgiftspligtige videreforhandler forlanger for varen.

32 Hvad i tredje række angår for det første de generelle formål, der forfølges med momsdirektivet, fremgår det af fjerde og syvende betragtning til direktivet, at dette direktiv har til formål at indføre et momssystem, der ikke fordrejer konkurrencevilkårene, og som ikke hindrer den frie bevægelighed for varer og ydelser. Det følger desuden af fast retspraksis, at princippet om afgiftsneutralitet er uadskilleligt forbundet med det fælles momssystem, der er indført ved dette direktiv, og at dette princip er til hinder for, at erhvervsdrivende, som udfører de samme transaktioner, behandles forskelligt med hensyn til opkrævning af moms (jf. i denne retning dom af 13.3.2014, ATP PensionService, C-464/12, EU:C:2014:139, præmis 42 og 44 og den deri nævnte retspraksis).

33 Den fortolkning, som den tyske regering har fremført, hvorefter momsdirektivets artikel 316 ikke finder anvendelse på leveringer forud for en transaktion inden for Fællesskabet, kan imidlertid være i strid med de principper, som momssystemet bygger på. Denne fortolkning fører nemlig bl.a. til en skatte- og afgiftsmæssig forskelsbehandling mellem leveringer af kunstgenstande, der fandt sted som leveringer i tidligere led inden for denne medlemsstats område, på den ene side, og på den anden side leveringer af kunstgenstande, der i tidligere led har været genstand for en afgiftsfri levering inden for Fællesskabet. Som den tyske regering medgav i retsmødet, fører et forbud som det, der er fastsat i UStG's § 25a, stk. 7, nr. 1, litra a), til en forskelsbehandling på grundlag af den nationale oprindelse eller fællesskabsoprindelsen af de kunstgenstande, der leveres til den afgiftspligtige videreforhandler, for så vidt som en afgiftspligtig videreforhandler ikke i henhold til den nævnte nationale bestemmelse kan vælge at anvende fortjenstmargenordningen på en levering af en kunstgenstand, som i tidligere led har været genstand for en levering inden for Fællesskabet, men kan derimod anvende nævnte ordning med hensyn til en levering af en kunstgenstand, som i tidligere led er blevet leveret inden for tysk område.

34 Den forskelsbehandling, der følger af den nævnte nationale bestemmelse, kan, ud over risikoen for at tilsidesætte disse kunstgenstandes frie bevægelighed og fordreje konkurrencen mellem de afgiftspligtige videreforhandlere i EU, medføre, at princippet om afgiftsneutralitet bringes i fare, for så vidt som de afgiftspligtige videreforhandlere, der foretager samme transaktioner, bl.a. erhvervelse og videresalg af kunstgenstande, behandles forskelligt med hensyn til muligheden for at vælge at anvende fortjenstmargenordningen på disse genstande, alt efter om de i tidligere led er leveret inden for medlemsstatens område eller om de i tidligere led har været genstand for en afgiftsfri levering inden for Fællesskabet.

35 Hvad for det andet nærmere bestemt angår de formål, der forfølges med fortjenstmargenordningen, bemærkes, at det i 51. betragtning til momsdirektivet er anført, at denne ordning, for brugte genstande, kunstgenstande, antikviteter og samlereobjekter, tager sigte på at undgå dobbelt påligning af afgift og konkurrenceforvridning mellem afgiftspligtige personer.

36 Det må i denne henseende konstateres, at for disse genstande kan det blive vanskeligt at

afgøre, om en given vare tidligere har været pålagt moms, for så vidt som varen – henset til selve arten af kunstgenstande, samlerobjekter og antikviteter – kan være gammel eller have været genstand for adskillelige udvekslinger mellem forskellige ikke-afgiftspligtige personer. Det er netop i lyset af disse vanskeligheder ved fastlæggelsen af moms, som sådanne varer i givet fald tidligere har været pålagt, at momsdirektivet fastsætter en ret til at vælge at anvende fortjenstmargenordningen og at beregne den moms, som skal betales, således som det er fremhævet i nærværende doms præmis 31, i det væsentlige under henvisning til disse varers salgspris.

37 Sådanne vanskeligheder kan imidlertid ikke forekomme, når en kunstgenstand som omhandlet i momsdirektivets artikel 316, stk. 1, litra b), leveres af en af de personer, der er opregnet i dette direktivs artikel 314, litra a)-d), idet en sådan levering enten ikke har været pålagt moms eller har været fritaget, således som det fremgår af nærværende doms præmis 30. I et sådant tilfælde kan det i nærværende doms præmis 35 omhandlede formål ikke begrunde indførelsen af fortjenstmargenordningen for leveringer af varer omhandlet i dette direktivs artikel 316.

38 Det følger således af ordlyden af momsdirektivets artikel 316, stk. 1, litra b), men også af konteksten og de mål, der forfølges med både denne bestemmelse og den ordning, hvori den indgår, at en medlemsstat ikke kan kræve, at en afgiftspligtig videreforhandler opfylder betingelserne i momsdirektivets artikel 314, litra a)-d), for at kunne vælge at anvende fortjenstmargenordningen.

39 Henset til samtlige ovenstående betragtninger skal det første spørgsmål besvares med, at momsdirektivets artikel 316, stk. 1, litra b), skal fortolkes således, at en afgiftspligtig videreforhandler kan vælge at anvende fortjenstmargenordningen på en levering af kunstgenstande, som i tidligere led er blevet leveret til ham som led i en afgiftsfri erhvervelse inden for Fællesskabet af kunstneren eller dennes retssuccessorer, selv om disse personer ikke er omfattet af de kategorier af personer, der er opregnet i dette direktivs artikel 314.

Det andet spørgsmål

40 Med det andet spørgsmål ønsker den forelæggende ret nærmere bestemt oplyst, om en afgiftspligtig videreforhandler på samme tid kan vælge at anvende fortjenstmargenordningen i momsdirektivets artikel 316, stk. 1, litra b), på en levering af kunstgenstande, som i tidligere led er blevet leveret til ham som led i en afgiftsfri levering inden for Fællesskabet, og gøre krav på en ret til fradrag af den moms, der er betalt i tidligere led, i de situationer, hvor en sådan ret er udelukket i medfør af dette direktivs artikel 322, litra b), hvis sidstnævnte bestemmelse ikke er blevet gennemført i national ret.

Om formaliteten

41 Indledningsvis skal den tyske regerings argument om, at det andet spørgsmål ikke kan antages til realitetsbehandling, undersøges. Ifølge denne regering vedrører dette spørgsmål et hypotetisk problem, som ikke har betydning for udfaldet af tvisten i hovedsagen, for så vidt som Harry Mensing ikke har udøvet en ret til at fradrage moms, der er betalt i tidligere led.

42 Det skal i denne forbindelse bemærkes, at inden for rammerne af det samarbejde, der i henhold til artikel 267 TEUF er indført mellem Domstolen og de nationale retter, tilkommer det udelukkende den nationale ret, som tvisten er indbragt for, og som har ansvaret for den retsafgørelse, som skal træffes, på grundlag af omstændighederne i den konkrete sag at vurdere, såvel om en præjudiciel afgørelse er nødvendig for, at den kan afsige dom, som relevansen af de spørgsmål, den forelægger Domstolen. Når det forelagte spørgsmål vedrører fortolkningen af EU-

retten, er Domstolen derfor principielt forpligtet til at træffe afgørelse. Domstolen kan kun afslå at træffe afgørelse vedrørende et præjudicielt spørgsmål fra en national retsinstans, når det klart fremgår, at den ønskede fortolkning af EU-retten savner enhver forbindelse med realiteten i hovedsagen eller dennes genstand, når problemet er af hypotetisk karakter, eller når Domstolen ikke råder over de faktiske og retlige oplysninger, som er nødvendige for, at den kan foretage en saglig korrekt besvarelse af de stillede spørgsmål (dom af 17.3.2016, *Aspiro*, C-40/15, EU:C:2016:172, præmis 17 og den deri nævnte retspraksis).

43 Selv om det er ubestridt, at Harry Mensing endnu ikke har udøvet retten til at fradrage moms, der er betalt i tidligere led, fremgår det ikke desto mindre af forelæggelsesafgørelsen, således som gengivet i nærværende doms præmis 14, at det ud fra et processuelt synspunkt dog stadig er en mulighed for ham at gøre en sådan ret gældende i forbindelse med tvisten i hovedsagen.

44 Under disse omstændigheder kan det andet spørgsmål ikke antages at savne enhver forbindelse med realiteten i hovedsagen eller dennes genstand, og kan antages til realitetsbehandling.

Om realiteten

45 Det er et grundlæggende momsretligt princip, at retten til at fradrage den moms, der i tidligere led er erlagt for varer eller tjenesteydelser, er betinget af, at udgifterne til erhvervelse af disse varer eller tjenesteydelser indgår blandt omkostningselementerne i prisen for de transaktioner i senere omsætningsled, der giver ret til fradrag (dom af 28.11.2013, *MDDP*, C-319/12, EU:C:2013:778, præmis 41).

46 Det forhold, at en afgiftspligtig videreforhandler gives mulighed for at fradrage moms, der er betalt i tidligere led, i en situation som omhandlet i momsdirektivets artikel 322, litra b), når denne vælger at anvende fortjenstmargenordningen i henhold til dette direktivs artikel 316, stk. 1, litra b), ville – som generaladvokaten har anført i punkt 71 og 72 i forslaget til afgørelse – være i strid med dette princip. Når undtagelsesordningen vedrørende fortjenstmargenen anvendes, er afgiftsgrundlaget i henhold til momsdirektivets artikel 315 og 317 således den afgiftspligtige videreforhandlers fortjenstmargen med fradrag af den moms, der vedrører selve fortjenstmargenen. Under disse omstændigheder er den moms, der blev betalt ved erlæggelsen af købsprisen, ikke indeholdt i afgiften for salget, og giver derfor ingen ret til fradrag.

47 Momsdirektivets artikel 322, litra b), bestemmer derfor, at en afgiftspligtig videreforhandler ikke må trække den moms, som skal betales eller er betalt for kunstgenstande, der er eller vil blive leveret til ham af kunstneren eller dennes retssuccessorer, fra i det afgiftsbeløb, han skal betale, i det omfang disse varer anvendes i forbindelse med den afgiftspligtige videreforhandlers leveringer, der er omfattet af fortjenstmargenordningen.

48 Den afgiftspligtige videreforhandler kan med andre ord ikke, for en sådan levering, på samme tid vælge at anvende fortjenstmargenordningen i dette direktivs artikel 316, stk. 1, litra b), og gøre krav på en ret til fradrag af moms, der er betalt i tidligere led.

49 I den foreliggende sag skal det bemærkes, at Harry Mensing direkte har påberåbt sig den valgmulighed, der er fastsat i momsdirektivets artikel 316, stk. 1, litra b), og som den i hovedsagen omhandlede nationale lovgivning ikke fastsætter for leveringer af kunstgenstande inden for Fællesskabet. Det følger heraf, at Harry Mensing kun kan omfattes af fortjenstmargenordningen i medfør af denne artikel på de betingelser, der er fastsat i dette direktiv, dvs. når han ikke – for disse samme leveringer – udøver retten til fradrag af moms, der er betalt i tidligere led.

50 På denne baggrund skal det andet spørgsmål besvares med, at en afgiftspligtig videreforhandler ikke på samme tid kan vælge at anvende fortjenstmargenordningen i momsdirektivets artikel 316, stk. 1, litra b), på en levering af kunstgenstande, som i tidligere led er blevet leveret til ham som led i en afgiftsfri levering inden for Fællesskabet, og gøre krav på en ret til fradrag af den moms, der er betalt i tidligere led, i de situationer, hvor en sådan ret er udelukket i medfør af dette direktivs artikel 322, litra b), hvis sidstnævnte bestemmelse ikke er blevet gennemført i national ret.

Sagsomkostninger

51 Da sagens behandling i forhold til hovedsagens parter udgør et led i den sag, der verserer for den forelæggende ret, tilkommer det denne at træffe afgørelse om sagsomkostningerne. Bortset fra nævnte parters udgifter kan de udgifter, som er afholdt i forbindelse med afgivelse af indlæg for Domstolen, ikke erstattes.

På grundlag af disse præmisser kender Domstolen (Fjerde Afdeling) for ret:

1) **Artikel 316, stk. 1, litra b), i Rådets direktiv 2006/112/EF af 28. november 2006 om det fælles merværdiafgiftssystem skal fortolkes således, at en afgiftspligtig videreforhandler kan vælge at anvende fortjenstmargenordningen på en levering af kunstgenstande, som i tidligere led er blevet leveret til ham som led i en afgiftsfri erhvervelse inden for Fællesskabet af kunstneren eller dennes retssuccessorer, selv om disse personer ikke er omfattet af de kategorier af personer, der er opregnet i dette direktivs artikel 314.**

2) **En afgiftspligtig videreforhandler kan ikke på samme tid vælge at anvende fortjenstmargenordningen i artikel 316, stk. 1, litra b), i direktiv 2006/112 på en levering af kunstgenstande, som i tidligere led er blevet leveret til ham som led i en afgiftsfri levering inden for Fællesskabet, og gøre krav på en ret til fradrag af den merværdiafgift, der er betalt i tidligere led, i de situationer, hvor en sådan ret er udelukket i medfør af dette direktivs artikel 322, litra b), hvis sidstnævnte bestemmelse ikke er blevet gennemført i national ret**

Underskrifter

*— Processprog: tysk.