Downloaded via the EU tax law app / web

62017CJ0264
DOMSTOLENS DOM (fjärde avdelningen)

den 29 november 2018 (*1)

”Begäran om förhandsavgörande – Beskattning – Mervärdesskatt – Direktiv 2006/112/EG – Artikel 314 – Artikel 316 – Artikel 322 – Särskilda ordningar för konstverk – Ordning för beskattning av vinstmarginal – Beskattningsbara återförsäljare – Konstverk som levereras av konstverkens upphovsmän eller av upphovsmännens efterföljande rättsinnehavare – Gemenskapsinterna transaktioner – De nationella skattemyndigheterna nekar en beskattningsbar person rätten att välja att tillämpa ordningen för beskattning av vinstmarginal – Villkor för tillämpning – Rätt att dra av ingående skatt – Konstverk, samlarföremål och antikviteter”

I mål C?264/17,

angående en begäran om förhandsavgörande enligt artikel 267 FEUF, framställd av Finanzgericht Münster (Skattedomstolen i Münster, Tyskland) genom beslut av den 11 maj 2017, som inkom till domstolen den 17 maj 2017, i målet

Harry Mensing

mot

Finanzamt Hamm,

meddelar

DOMSTOLEN (fjärde avdelningen)

sammansatt av ordföranden på sjunde avdelningen T. von Danwitz, tillika tillförordnad ordförande på fjärde avdelningen, samt domarna K. Jürimäe, C. Lycourgos, E. Juhász och C. Vajda (referent),

generaladvokat: M. Szpunar,

justitiesekreterare: handläggaren R. ?ere?,

efter det skriftliga förfarandet och förhandlingen den 14 juni 2018,

med beaktande av de yttranden som avgetts av:

–

Harry Mensing, genom O.-G. Lippross, Rechtsanwalt, och M. H. Portheine, revisor,

–

Tysklands regering, genom T. Henze och R. Kanitz, båda i egenskap av ombud,

–

Europeiska kommissionen, genom L. Lozano Palacios, F. Clotuche-Duvieusart, M. Wasmeier och R. Lyal, samtliga i egenskap av ombud,

och efter att den 13 september 2018 ha hört generaladvokatens förslag till avgörande,

följande

Dom

1

Begäran om förhandsavgörande avser tolkningen av artiklarna 316.1 b och 322 b i rådets direktiv 2006/112/EG av den 28 november 2006 om ett gemensamt system för mervärdesskatt (EUT L 347, 2006, s. 1) (nedan kallat mervärdesskattedirektivet).

2

Begäran har framställts i ett mål mellan Harry Mensing, som är konsthandlare, och Finanzamt Hamm (Skattekontoret i Hamm, Tyskland) angående skattekontorets avslag på en begäran om tillämpning av ordningen för beskattning av vinstmarginal för leveranser av konstverk som Harry Mensing förvärvat i andra medlemsstater.

Tillämpliga bestämmelser

Unionsrätt

3

I skälen 4, 7 och 51 i mervärdesskattedirektivet anges följande:

”(4)

Förverkligandet av målet att skapa en inre marknad förutsätter att det i medlemsstaterna tillämpas en sådan lagstiftning om omsättningsskatter som inte snedvrider konkurrensvillkoren eller hindrar den fria rörligheten av varor och tjänster. Det är därför nödvändigt att genom ett mervärdesskattesystem åstadkomma en sådan harmonisering av lagstiftningen om omsättningsskatter som i möjligaste mån undanröjer faktorer som kan snedvrida konkurrensvillkoren, på nationell nivå såväl som på gemenskapsnivå.

…

(7)

Det gemensamma systemet för mervärdesskatt bör, även om skattesatserna och undantagen inte är helt harmoniserade, vara konkurrensneutralt genom att liknande varor och tjänster belastas med lika stort skatteuttag inom varje medlemsstats territorium, oavsett hur lång produktions- och distributionskedjan är.

…

(51)

En gemenskapsordning för beskattning av begagnade varor, konstverk, antikviteter och samlarföremål bör antas i syfte att undvika dubbelbeskattning och en snedvridning av

konkurrensen mellan beskattningsbara personer.”

4

I artikel 1.2 i det direktivet föreskrivs följande:

”Principen om det gemensamma systemet för mervärdesskatt innebär tillämpning på varor och tjänster av en allmän skatt på konsumtion som är exakt proportionell mot priset på varorna och tjänsterna, oavsett antalet transaktioner som äger rum under produktions- och distributionsprocessen före det led där skatt tas ut.

På varje transaktion skall mervärdesskatt, beräknad på varornas eller tjänsternas pris enligt den skattesats som är tillämplig på sådana varor eller tjänster, vara utkrävbar efter avdrag av det mervärdesskattebelopp som burits direkt av de olika kostnadskomponenter som utgör priset.

Det gemensamma systemet för mervärdesskatt skall tillämpas till och med detaljhandelsledet.”

5

I artikel 311.1 i ovannämnda direktiv föreskrivs följande:

”Utan att det påverkar tillämpningen av andra gemenskapsbestämmelser avses i detta kapitel med

…

2.

konstverk: de föremål som anges i del A i bilaga IX,

…

5.

beskattningsbar återförsäljare: en beskattningsbar person som inom ramen för sin ekonomiska verksamhet i syfte att sälja vidare köper, för sin rörelse använder eller importerar begagnade varor, konstverk, samlarföremål eller antikviteter, oberoende av om denna beskattningsbara person handlar för egen räkning eller för en annan persons räkning inom ramen för ett avtal enligt vilket provision skall betalas vid köp eller försäljning,

…”

6

I artikel 314 i samma direktiv föreskrivs följande:

”Ordningen för beskattning av vinstmarginal skall tillämpas på beskattningsbara återförsäljares leveranser av begagnade varor, konstverk, samlarföremål och antikviteter, om varorna levererats till dem i gemenskapen av någon av följande personer:

a)

En icke beskattningsbar person.

b)

En annan beskattningsbar person, om den personens leverans av varan är undantagen från skatteplikt i enlighet med artikel 136.

c)

En annan beskattningsbar person, om den personens leverans av varan omfattas av den skattebefrielse för små företag som avses i artiklarna 282–292 och det rör sig om en investeringsvara.

d)

En annan beskattningsbar återförsäljare, om den personens leverans av varan varit föremål för mervärdesskatt i enlighet med denna särskilda ordning.”

7

I artikel 315 i mervärdesskattedirektivet anges följande:

”Beskattningsunderlaget för de leveranser av varor som avses i artikel 314 skall utgöras av den beskattningsbara återförsäljarens vinstmarginal efter avdrag av den mervärdesskatt som belöper på själva vinstmarginalen.

Den beskattningsbara återförsäljarens vinstmarginal skall motsvara skillnaden mellan det försäljningspris som återförsäljaren tar ut för varorna och inköpspriset.”

8

I artikel 316 i mervärdesskattedirektivet föreskrivs följande:

”1. Medlemsstaterna skall ge beskattningsbara återförsäljare rätt att välja att tillämpa ordningen för beskattning av vinstmarginal för leveranser av följande varor:

a)

Konstverk, samlarföremål eller antikviteter som de själva importerat.

b)

Konstverk som levererats till dem av upphovsmännen till dessa eller av upphovsmännens efterföljande rättsinnehavare.

c)

Konstverk som levererats till dem av en annan beskattningsbar person än den beskattningsbara återförsäljaren, i fall där en reducerad skattesats tillämpats på leveransen med stöd av artikel 103.

2. Medlemsstaterna skall fastställa närmare regler för utnyttjandet av valmöjligheten i punkt 1 vilken under alla omständigheter skall gälla under minst två kalenderår.”

9

I artikel 317 i ovannämnda direktiv anges följande:

”När en beskattningsbar återförsäljare utnyttjar valmöjligheten i artikel 316 skall

beskattningsunderlaget fastställas i enlighet med artikel 315.

För leveranser av konstverk, samlarföremål eller antikviteter som den beskattningsbara återförsäljaren själv har importerat skall det inköpspris som skall beaktas för beräkning av vinstmarginalen motsvara beskattningsunderlaget vid importen, fastställt i enlighet med artiklarna 85–89, med tillägg av den mervärdesskatt som skall betalas eller har betalats för importen.”

10

I artikel 322 i samma direktiv föreskrivs följande:

”Om den beskattningsbara återförsäljaren använder varorna för leveranser vilka omfattas av ordningen för beskattning av vinstmarginal, skall han inte ha rätt att från den skatt som han är skyldig att betala dra av följande belopp:

a)

Den mervärdesskatt som skall betalas eller har betalats för konstverk, samlarföremål eller antikviteter som han själv importerat.

b)

Den mervärdesskatt som skall betalas eller har betalats för konstverk som har levererats eller skall levereras till honom av upphovsmännen eller av deras efterföljande rättsinnehavare.

c)

Den mervärdesskatt som skall betalas eller har betalats för konstverk som har levererats eller skall levereras till honom av en annan beskattningsbar person än en beskattningsbar återförsäljare.”

Tysk rätt

11

I 25a § Umsatzsteuergesetz (mervärdesskattelagen) (nedan kallad UStG) föreskrivs följande:

”1) För leveranser, i den mening som avses i 1 § stycke 1 punkt 1, av materiell lös egendom, gäller beskattning enligt följande ordning (ordning för beskattning av vinstmarginal) om följande omständigheter föreligger:

1.

Företagaren är en återförsäljare. Med återförsäljare avses den som affärsmässigt handlar med materiell lös egendom eller som säljer sådana varor på offentlig auktion i eget namn.

2.

Varorna levererades till en återförsäljare inom gemenskapen. För denna leverans

a)

påfördes ingen mervärdesskatt eller togs inte ut någon mervärdesskatt enligt 19 § stycke 1, eller

b)

tillämpades ordningen för beskattning av vinstmarginal.

…

2) Återförsäljaren kan senast när den första förhandsanmälan lämnas in under ett kalenderår förklara för Finanzamt (skattekontoret) att ordningen för beskattning av vinstmarginal, från början av detta kalenderår, även tillämpades på följande varor:

…

2.

Konstverk, om leveransen till företagaren var skattepliktig och inte genomfördes av en återförsäljare.

Anmälan är bindande för återförsäljaren under minst två kalenderår.

3) Omsättningen beräknas efter det belopp med vilket försäljningspriset för varan överstiger varans inköpspris …

…

7) Följande specifika bestämmelser äger tillämpning:

1.

Ordningen för beskattning av vinstmarginal ska inte tillämpas

a)

på leverans av varor som återförsäljaren förvärvat gemenskapsinternt om skattebefrielse för gemenskapsinterna förvärv i resten av gemenskapen har tillämpats för leveransen till återförsäljaren,

…”

Målet vid den nationella domstolen och tolkningsfrågorna

12

Harry Mensing är en konsthandlare i Tyskland som driver gallerier i flera tyska städer. 2014 levererades konstverk från konstnärer i andra medlemsstater till honom. Dessa leveranser deklarerades i konstnärernas etableringsmedlemsstat som gemenskapsinterna leveranser som var undantagna från skatteplikt. Harry Mensing erlade därvid mervärdesskatt för gemenskapsinterna förvärv.

13

Harry Mensing begärde vid skattekontoret i Hamm att ordningen för beskattning av vinstmarginal skulle tillämpas på dessa leveranser. Skattekontoret i Hamm avslog denna begäran och förklarade att Harry Mensing var skyldig att betala ytterligare mervärdesskatt till ett belopp på 19763,31 euro.

14

Harry Mensing utövade inte sin rätt till avdrag för ingående mervärdesskatt trots att detta, enligt den hänskjutande domstolen, i förfaranderättsligt hänseende fortfarande var möjligt.

15

Efter att utan framgång ha begärt omprövning av beskattningsbeslutet överklagade Harry Mensing till Finanzgericht Münster (Skattedomstolen i Münster, Tyskland). Harry Mensing gjorde gällande att den nationella lagstiftningen i fråga inte är förenlig med unionsrätten och yrkade att artikel 316.1 b i mervärdesskattedirektivet skulle tillämpas direkt.

16

Den hänskjutande domstolen anser att det är oklart huruvida 25a § stycke 7 punkt 1 a UStG är förenlig med artikel 316.1 b i mervärdesskattedirektivet. Den hänskjutande domstolen har påpekat att ordningen för beskattning av vinstmarginal enligt tysk rätt inte ska tillämpas på leveranser av varor som återförsäljaren förvärvat inom unionen om skattebefrielse för gemenskapsinterna förvärv har tillämpats för leveransen till återförsäljaren i de andra medlemsstaterna i unionen. Ett sådant undantag från tillämpningsområdet för denna ordning följer emellertid inte av artikel 316.1 b i mervärdesskattedirektivet och kan enligt den hänskjutande domstolen leda till en snedvridning av konkurrensen.

17

Enligt den hänskjutande domstolen är rätten att välja att tillämpa ordningen för beskattning av vinstmarginal, vilken föreskrivs i artikel 316.1 b i mervärdesskattedirektivet, endast tillämplig på leveranser av varor som görs av en av de personkategorier som anges i artikel 314 i detta direktiv. Gemenskapsinterna leveranser som är undantagna från skatteplikt omfattas inte av nämnda bestämmelse. Rätten att tillämpa denna ordning är således inte tillämplig på leveranser av konstverk som den beskattningsbara återförsäljaren har förvärvat genom ett gemenskapsinternt förvärv som är undantaget från skatteplikt.

18

Om den ordning för beskattning av vinstmarginal vilken föreskrivs i artikel 316.1 b i mervärdesskattedirektivet dock skulle kunna tillämpas för en person i Harry Mensings situation undrar den hänskjutande domstolen även om en sådan person kan göra gällande denna ordning och rätten till avdrag för ingående mervärdesskatt samtidigt. Den hänskjutande domstolen anser att möjligheten att tillämpa ordningen för beskattning av vinstmarginal och att samtidigt kunna utöva rätten till avdrag för ingående mervärdesskatt strider mot det system som inrättats genom mervärdesskattedirektivet.

19

Mot denna bakgrund beslutade Finanzgericht Münster (Skattedomstolen i Münster) att vilandeförklara målet och ställa följande frågor till EU-domstolen:

”1)

Ska artikel 316.1 b i [mervärdesskattedirektivet] tolkas så, att beskattningsbara återförsäljare har rätt att tillämpa ordningen för beskattning av vinstmarginal för gemenskapsinterna leveranser av konstverk som levererats till dem av upphovsmännen till dessa konstverk eller av upphovsmännens efterföljande rättsinnehavare, vilka inte omfattas av den krets av personer som räknas upp i artikel 314 i mervärdesskattedirektivet?

2)

För det fall den första frågan besvaras jakande: Ska återförsäljaren, enligt artikel 322 b i [mervärdesskattedirektivet], nekas rätt att dra av ingående skatt på gemenskapsinterna förvärv av konstverk, även om det inte finns någon nationell bestämmelse som innehåller en motsvarande bestämmelse?”

Prövning av tolkningsfrågorna

Den första frågan

20

Den hänskjutande domstolen har ställt den första frågan för att få klarhet i huruvida artikel 316.1 b i mervärdesskattedirektivet ska tolkas så, att en beskattningsbar återförsäljare kan välja att tillämpa ordningen för beskattning av vinstmarginal på en leverans av konstverk som levererats till denne i ett föregående omsättningsled inom ramen för en gemenskapsintern varuleverans som är undantagen från skatteplikt och som gjorts av upphovsmannen eller upphovsmannens efterföljande rättsinnehavare, även om dessa inte omfattas av de personkategorier som räknas upp i artikel 314 i direktivet.

21

EU-domstolen påpekar inledningsvis att det nationella målet, med förbehåll för den hänskjutande domstolens prövning, rör leveranser av konstverk i den mening som avses i artikel 311.1 led 2 i mervärdesskattedirektivet till en beskattningsbar återförsäljare i den mening som avses i artikel 311.1 led 5 i detta direktiv.

22

Ordningen för beskattning av en beskattningsbar återförsäljares vinstmarginal vid leveranser av konstverk utgör vidare en särskild ordning för mervärdesskatt som avviker från de allmänna bestämmelserna i mervärdesskattedirektivet. Artiklarna 314 och 316 i detta direktiv, i vilka det anges i vilka fall nämnda särskilda ordning är tillämplig, ska således tolkas restriktivt (se, för ett liknande resonemang, dom av den 18 maj 2017, Litdana, C?624/15, EU:C:2017:389, punkt 23 och där angiven rättspraxis).

23

Denna regel om restriktiv tolkning innebär emellertid inte att de ord som används för att definiera denna ordning ska tolkas på ett sådant sätt att ordningen förlorar sin effekt. Tolkningen av dessa uttryck måste nämligen vara förenlig med ändamålen med nämnda ordning och uppfylla kraven enligt principen om skatteneutralitet (se, analogt, dom av den 21 mars 2013, PFC Clinic, C?91/12, EU:C:2013:198, punkt 23 och där angiven rättspraxis).

24

Vid tolkningen av en unionsbestämmelse är det enligt fast rättspraxis inte bara lydelsen som ska beaktas, utan också sammanhanget och de mål som eftersträvas med de föreskrifter som bestämmelsen ingår i (dom av den 21 september 2017, Aviva, C?605/15, EU:C:2017:718, punkt 24 och där angiven rättspraxis).

25

Vad inledningsvis gäller lydelsen i artikel 316 i mervärdesskattedirektivet, föreskriver denna artikel att medlemsstaterna ska ge beskattningsbara återförsäljare rätt att välja att tillämpa ordningen för beskattning av vinstmarginal för leveranser av de varor som uttömmande räknas upp i denna artikel. Det följer emellertid inte av lydelsen i den artikeln att denna valmöjlighet är underordnad villkoren i artikel 314 a–d i mervärdesskattedirektivet eller att medlemsstaterna, som ska fastställa närmare regler för utnyttjandet av denna valmöjlighet, har ett utrymme för skönsmässig bedömning vad gäller de villkor de kan uppställa för att en beskattningsbar återförsäljare ska ha rätt att välja att tillämpa denna ordning.

26

Det skulle således strida mot själva ordalydelsen i artikel 316.1 b i mervärdesskattedirektivet om en medlemsstat, för en leverans som följer på en gemenskapsintern leverans av ett konstverk i den mening som avses i denna bestämmelse, som villkor för att en beskattningsbar återförsäljare ska kunna utöva rätten att tillämpa ordningen för beskattning av vinstmarginal krävde att konstverket ska levereras av en av de personer som räknas upp i artikel 314 a–d i mervärdesskattedirektivet.

27

Vidare ger en analys av det sammanhang som artikel 316.1 i mervärdesskattedirektivet ingår i stöd för denna tolkning.

28

För det första följer det av denna analys att artikel 316.1 i mervärdesskattedirektivet har ett tillämpningsområde som är självständigt i förhållande till tillämpningsområdet för artikel 314 i mervärdesskattedirektivet och är ett tillägg till detta. I artikel 314 föreskrivs nämligen en skyldighet att tillämpa ordningen för beskattning av vinstmarginal på vissa leveranser som görs av en beskattningsbar återförsäljare, medan denna artikel 316.1 endast föreskriver en rätt att under vissa förutsättningar välja att tillämpa denna ordning. Denna valmöjlighet skulle förlora sin betydelse om utövandet av den var underställt samma villkor som nämnda artikel 314 uppställer för den obligatoriska tillämpningen av ordningen för beskattning av vinstmarginal. Även om tillämpningsområdet för artikel 314 i mervärdesskattedirektivet är begränsat till leveranser av varor inom unionen, gäller ingen sådan begränsning för artikel 316.1 i samma direktiv.

29

För det andra visar en analys av artikel 322 b i mervärdesskattedirektivet tillsammans med artikel 316.1 i detta direktiv att den senare är självständig i förhållande till artikel 314 i direktivet och utgör ett tillägg till den artikeln. Artikel 322 b utesluter nämligen i princip rätten för en beskattningsbar återförsäljare att från den mervärdesskatt som ska betalas göra avdrag för den mervärdesskatt som ska erläggas eller har erlagts för ett konstverk som levererats enligt artikel 316.1 b i mervärdesskattedirektivet.

30

Ett sådant uteslutande, vilket förutsätter en avdragsrätt och, således, en ingående transaktion, kan inte tillämpas i de fall som avses i artikel 314 i mervärdesskattedirektivet. Avdragsrätten och den ingående transaktionen förutsätter nämligen att leveransen av konstverket till den beskattningsbara återförsäljaren inte är mervärdesskattepliktig eller att den är undantagen från skatteplikt.

31

För det tredje följer det även av en analys av det sammanhang artikel 316 i mervärdesskattedirektivet ingår i att domstolen inte kan godta den tyska regeringens resonemang, enligt vilket ordningen för beskattning av vinstmarginal inte kan tillämpas på leveranser av konstverk som förvärvats av aktörer i andra medlemsstater, av det skälet att den beskattningsgrundande händelsen, särskilt den gemenskapsinterna varuleveransen, inte nämns i artikel 316.1 b i detta direktiv. Såsom generaladvokaten har påpekat i punkt 65 i sitt förslag till avgörande reglerar ordningen för beskattning av vinstmarginal inte beskattningen av varor vid den beskattningsbara återförsäljarens förvärv av varorna, utan försäljningen av varorna, vilket bekräftas av den omständigheten att beskattningsunderlaget, enligt artiklarna 315–317 i direktivet, beräknas med hänvisning till det försäljningspris den beskattningsbara återförsäljaren tar ut för varan.

32

Därefter följer det, vad gäller de allmänna mål som eftersträvas med mervärdesskattedirektivet, av skälen 4 och 7 i det direktivet att detta avser att inrätta ett mervärdesskattesystem som inte snedvrider konkurrensvillkoren eller hindrar den fria rörligheten av varor och tjänster. Det följer för övrigt av fast rättspraxis att principen om skatteneutralitet, vilken ligger till grund för det gemensamma system för mervärdesskatt som inrättas genom direktivet, utgör hinder för att näringsidkare som genomför samma transaktioner behandlas olika i mervärdesskattehänseende (se, för ett liknande resonemang, dom av den 13 mars 2014, ATP PensionService, C?464/12, EU:C:2014:139, punkterna 42 och 44 och där angiven rättspraxis).

33

Den tolkning som den tyska regeringen föreslagit, enligt vilken artikel 316 i mervärdesskattedirektivet inte är tillämplig på leveranser som föregås av en gemenskapsintern transaktion, kan strida mot de principer mervärdesskattesystemet vilar på. Denna tolkning leder nämligen särskilt till att det uppkommer diskriminering mellan det skattesystem som är tillämpligt på leveranser av konstverk som levererats i ett föregående omsättningsled i denna medlemsstat, å ena sidan, och leveranser av konstverk som i ett föregående omsättningsled utgjort föremål för en gemenskapsintern varuleverans som är undantagen från skatteplikt, å andra sidan. Såsom den tyska regeringen vitsordat under förhandlingen, leder ett sådant förbud som föreskrivs i 25a § punkt 7 led 1 a UStG till diskriminering på grund av det nationella eller gemenskapsinterna ursprunget hos de konstverk som levereras till den beskattningsbara återförsäljaren, eftersom den beskattningsbara återförsäljaren, enligt denna nationella bestämmelse, inte kan välja att tillämpa ordningen för beskattning av vinstmarginal för en leverans av ett konstverk som utgjort föremål för en gemenskapsintern varuleverans i ett föregående omsättningsled, men däremot kan tillämpa denna ordning när det gäller en leverans av konstverk i ett föregående omsättningsled inom Tyskland.

34

Förutom att den fria rörligheten för dessa konstverk äventyras och att konkurrensen mellan beskattningsbara återförsäljare snedvrids i unionen, riskerar den diskriminering som följer av denna nationella bestämmelse att äventyra principen om skatteneutralitet, eftersom beskattningsbara återförsäljare som utför dessa transaktioner, bland annat förvärv och återförsäljning av konstverk, behandlas olika vad gäller möjligheten att välja att tillämpa ordningen för beskattning av vinstmarginal för dessa konstverk beroende på om de, i det föregående omsättningsledet, levereras inom medlemsstaten eller om de i det föregående omsättningsledet varit föremål för en gemenskapsintern leverans som är undantagen från skatteplikt.

35

Vad mer specifikt gäller de syften som eftersträvas med ordningen för beskattning av vinstmarginal avser denna ordning, enligt skäl 51 i mervärdesskattedirektivet, inom området för begagnade varor, konstverk, antikviteter och samlarföremål, att undvika dubbelbeskattning och snedvridning av konkurrensen mellan beskattningsbara personer.

36

Inom detta område kan det härvidlag vara svårt att fastställa huruvida mervärdesskatt tidigare utgått för en viss vara eftersom, mot bakgrund av själva beskaffenheten hos konstverk, samlarföremål och antikviteter, varan kan vara gammal eller tidigare ha utgjort föremål för flera utbyten mellan olika icke beskattningsbara personer. Det är just mot bakgrund av dessa svårigheter i fastställandet av den mervärdesskatt som i förekommande fall utgått på sådana varor som mervärdesskattedirektivet föreskriver rätten att välja att tillämpa ordningen för beskattning av vinstmarginal och, såsom påpekats i punkt 31 ovan, beräkna den mervärdesskatt som ska betalas i huvudsak med hänvisning till försäljningspriset för dessa varor.

37

Sådana svårigheter skulle däremot inte kunna uppkomma när ett konstverk som avses i artikel 316.1 b i mervärdesskattedirektivet levereras av en av de personer som räknas upp i artikel 314 a–d i detta direktiv, eftersom en sådan leverans inte utgjort föremål för mervärdesskatt eller har undantagits från mervärdesskatt, såsom framgår av punkt 30 ovan. I ett sådant fall skulle det syfte som avses i punkt 35 ovan inte motivera att det i mervärdesskattedirektivet införts en ordning för beskattning av vinstmarginal för sådana leveranser av varor som avses i artikel 316 i detta direktiv.

38

Det följer följaktligen av lydelsen i artikel 316.1 b i mervärdesskattedirektivet, men även av dess sammanhang och de syften som eftersträvas såväl med denna bestämmelse som med det regelverk den ingår i, att en medlemsstat inte kan kräva att en beskattningsbar återförsäljare uppfyller de villkor som anges i artikel 314 a–d i mervärdesskattedirektivet för att den kunna välja att tillämpa ordningen för beskattning av vinstmarginal.

39

Mot bakgrund av det ovan anförda ska den första tolkningsfrågan besvaras enligt följande. Artikel 316.1 b i mervärdesskattedirektivet ska tolkas så, att en beskattningsbar återförsäljare kan välja att tillämpa ordningen för beskattning av vinstmarginal på en leverans av konstverk som levererats till denne i ett föregående omsättningsled inom ramen för en gemenskapsintern varuleverans som är undantagen från skatteplikt och som gjorts av upphovsmannen eller upphovsmannens

efterföljande rättsinnehavare, även om dessa inte omfattas av de personkategorier som räknas upp i artikel 314 i direktivet.

Den andra frågan

40

Den hänskjutande domstolen har ställt den andra frågan för att få klarhet i huruvida en beskattningsbar återförsäljare kan välja att både tillämpa ordningen för beskattning av vinstmarginal enligt artikel 316.1 b i mervärdesskattedirektivet på en leverans av konstverk som levererats till denne i ett föregående omsättningsled inom ramen för en gemenskapsintern varuleverans som är undantagen från skatteplikt och göra gällande avdragsrätt för ingående mervärdesskatt i situationer då en sådan rätt är utesluten enligt artikel 322 b i det direktivet, om denna bestämmelse inte har införlivats med nationell rätt.

Huruvida tolkningsfrågan kan tas upp till prövning

41

Inledningsvis ska EU-domstolen pröva den tyska regeringens påstående att den andra frågan inte kan prövas. Enligt den tyska regeringen avser denna fråga ett hypotetiskt problem som inte är avgörande för utgången i det nationella målet eftersom, vad gäller leveranserna i fråga, Harry Mensing inte har utövat en avdragsrätt för ingående mervärdesskatt.

42

Inom ramen för det samarbete mellan EU-domstolen och de nationella domstolarna som införts enligt artikel 267 FEUF ankommer det uteslutande på den nationella domstolen, vid vilken tvisten anhängiggjorts och vilken har ansvaret för det rättsliga avgörandet, att mot bakgrund av omständigheterna i målet bedöma såväl om ett förhandsavgörande är nödvändigt för att döma i saken som relevansen av de frågor som ställs till EU-domstolen. EU-domstolen är följaktligen i princip skyldig att meddela ett förhandsavgörande när den fråga som ställts avser tolkningen av unionsrätten. En tolknings- eller giltighetsfråga från en nationell domstol kan bara avvisas då det är uppenbart att den begärda tolkningen av unionsrätten inte har något samband med de verkliga omständigheterna eller saken i det nationella målet eller då frågorna är hypotetiska eller EU-domstolen inte har tillgång till sådana uppgifter om de faktiska eller rättsliga omständigheterna som är nödvändiga för att kunna ge ett användbart svar på de frågor som ställts till den (dom av den 17 mars 2016, Aspiro, C?40/15, EU:C:2016:172, punkt 17 och där angiven rättspraxis).

43

Även om det är utrett att Harry Mensing ännu inte har utövat en rätt till avdrag för ingående mervärdesskatt, framgår det ändå av beslutet om hänskjutande, såsom detta sammanfattats i punkt 14 ovan, att Harry Mensing, mot bakgrund av nationell processrätt, fortfarande har möjlighet att göra en sådan rättighet gällande inom ramen för det nationella målet.

44

Under dessa omständigheter kan det inte anses att den andra frågan uppenbart saknar samband med de verkliga omständigheterna eller saken i målet. Frågan ska därför anses kunna prövas i sak.

Prövning i sak

45

En central princip i mervärdesskattesystemet är att avdragsrätten för den ingående mervärdesskatt som erlagts vid förvärvet av varor eller tjänster förutsätter att kostnaderna för dessa förvärv utgör en del av de kostnadskomponenter som ingår i priset för de utgående skattepliktiga transaktioner för vilka rätt till avdrag föreligger (dom av den 28 november 2013, MDDP, C?319/12, EU:C:2013:778, punkt 41).

46

Såsom generaladvokaten påpekat i punkterna 71 och 72 i sitt förslag till avgörande, skulle denna princip åsidosättas om en beskattningsbar återförsäljare tilläts göra avdrag för ingående mervärdesskatt i den situation som avses i artikel 322 b i mervärdesskattedirektivet, när denna väljer att tillämpa ordningen för beskattning av vinstmarginal enligt artikel 316.1 b i detta direktiv. När undantagsbestämmelserna för beskattning av vinstmarginal tillämpas utgörs beskattningsunderlaget, enligt artiklarna 315 och 317 i mervärdesskattedirektivet, av den beskattningsbara återförsäljarens vinstmarginal efter avdrag av den mervärdesskatt som belöper på själva vinstmarginalen. Under dessa omständigheter kommer den mervärdesskatt som har betalats i inköpspriset inte att ingå i den skatt som belastar försäljningen och ger därför inte rätt till avdrag.

47

Artikel 322 b i mervärdesskattedirektivet anger således att beskattningsbara återförsäljare inte ska ha rätt att från den skatt som de är skyldiga att betala dra av den mervärdesskatt som ska betalas eller har betalats för konstverk som har levererats eller kommer att levereras till dem av upphovsmannen eller upphovsmannens efterföljande rättsinnehavare i den mån varorna används för deras leveranser som omfattas av ordningen för beskattning av vinstmarginal.

48

Den beskattningsbara återförsäljaren kan med andra ord inte för en sådan leverans välja att tillämpa ordningen för beskattning av vinstmarginal, vilken föreskrivs i artikel 316.1 b i detta direktiv, och samtidigt göra gällande en rätt till avdrag för ingående mervärdesskatt.

49

I förevarande fall har Harry Mensing direkt åberopat den valmöjlighet som föreskrivs i artikel 316.1 b i mervärdesskattedirektivet, som inte föreskrivs för gemenskapsinterna leveranser av konstverk i den nationella lagstiftningen i fråga. Härav följer att Harry Mensing kan tillämpa ordningen för beskattning av vinstmarginal enligt denna artikel endast enligt de villkor som anges i detta direktiv, nämligen när han inte för samma leveranser utövar rätten till avdrag för ingående mervärdesskatt.

50

Under dessa omständigheter ska den andra frågan besvaras enligt följande. En beskattningsbar återförsäljare kan inte välja att både tillämpa ordningen för beskattning av vinstmarginal enligt artikel 316.1 b i mervärdesskattedirektivet på en leverans av konstverk som levererats till denne i ett föregående omsättningsled inom ramen för en gemenskapsintern varuleverans som är undantagen från skatteplikt och göra gällande avdragsrätt för ingående mervärdesskatt i situationer då en sådan rätt är utesluten enligt artikel 322 b i det direktivet, om denna bestämmelse inte har införlivats med nationell rätt.

Rättegångskostnader

51

Eftersom förfarandet i förhållande till parterna i det nationella målet utgör ett led i beredningen av samma mål, ankommer det på den hänskjutande domstolen att besluta om rättegångskostnaderna. De kostnader för att avge yttrande till domstolen som andra än nämnda parter har haft är inte ersättningsgilla.

Mot denna bakgrund beslutar domstolen (fjärde avdelningen) följande:

1)

Artikel 316.1 b i rådets direktiv 2006/112/EG av den 28 november 2006 om ett gemensamt system för mervärdesskatt ska tolkas så, att en beskattningsbar återförsäljare kan välja att tillämpa ordningen för beskattning av vinstmarginal på en leverans av konstverk som levererats till denne i ett föregående omsättningsled inom ramen för en gemenskapsintern varuleverans som är undantagen från skatteplikt och som gjorts av upphovsmannen eller upphovsmannens efterföljande rättsinnehavare, även om dessa inte omfattas av de personkategorier som räknas upp i artikel 314 i direktivet.

2)

En beskattningsbar återförsäljare kan inte välja att både tillämpa ordningen för beskattning av vinstmarginal enligt artikel 316.1 b i direktiv 2006/112 på en leverans av konstverk som levererats till denne i ett föregående omsättningsled inom ramen för en gemenskapsintern varuleverans som är undantagen från skatteplikt och göra gällande avdragsrätt för ingående mervärdesskatt i situationer då en sådan rätt är utesluten enligt artikel 322 b i det direktivet, om denna bestämmelse inte har införlivats med nationell rätt.

Underskrifter

(*1) Rättegångsspråk: tyska.