

62017CC0264

FORSLAG TIL AFGØRELSE FRA GENERALADVOKAT

M. SZPUNAR

fremsat den 13. september 2018 ( 1 )

Sag C-264/17

Harry Mensing

mod

Finanzamt Hamm

(anmodning om præjudiciel afgørelse indgivet af Finanzgericht Münster (domstolen i skatte- og afgiftsretlige sager i Münster, Tyskland))

»Præjudiciel forelæggelse – skatter og afgifter – merværdiafgift – direktiv 2006/112/EF – artikel 314 og 316 – særordninger – afgiftspligtige videreforhandlere – fortjenstmargenordningen – leveringer af kunstgenstande foretaget af kunstneren eller dennes retssuccessorer – transaktioner inden for Fællesskabet – ret til fradrag«

Indledning

1.

Når en momspligtig transaktion vedrører varer, i hvis pris indgående moms fra tidligere afsætningsled allerede er indeholdt, uden at denne moms kan fradrages, som det ofte er tilfældet med genstande, der afsættes gentagne gange, f.eks. kunstgenstande, sikrer den almindelige afgiftsordning ikke overholdelsen af det vigtigste princip for denne afgift, nemlig princippet om afgiftens neutralitet for de afgiftspligtige personer. Derfor har EU-lovgiver indført en momssærordning, der giver mulighed for, at der kun lægges afgift på den afgiftspligtiges fortjenstmargen, dvs. på den merværdi, der er skabt i det pågældende afsætningsled. De relevante bestemmelser i EU-retten forekommer ganske vist hver for sig helt klare, men alligevel fører deres kumulative anvendelse ikke altid til de ønskede resultater. Er det imidlertid tilstrækkelig grund til helt at undlade at anvende dem i en række situationer? Det er det spørgsmål, Domstolen skal besvare i den foreliggende sag.

Retsforskrifter

EU-retten

2.

Artikel 2, stk. 1, i Rådets direktiv 2006/112/EF af 28. november 2006 om det fælles merværdiafgiftssystem ( 2 ) har følgende ordlyd:

»Følgende transaktioner er momspligtige:

a)

levering af varer, som mod vederlag foretages på en medlemsstats område af en afgiftspligtig person, der handler i denne egenskab

b)

erhvervelse af varer inden for Fællesskabet, som mod vederlag foretages på en medlemsstats område:

i)

af en afgiftspligtig person, der handler i denne egenskab, eller af en ikke-afgiftspligtig juridisk person, når sælgeren er en afgiftspligtig person, der handler i denne egenskab og hverken er omfattet af fritagelsesordningen for små virksomheder i artikel 282-292 eller af bestemmelserne i artikel 33 eller artikel 36

[...]

[...]

d)

indførsel af varer.«

3.

Samme direktivs artikel 14, stk. 1, definerer levering af varer som »overdragelse af retten til som ejer at råde over et materielt gode«.

4.

Erhvervelse af varer inden for Fællesskabet er defineret i artikel 20, stk. 1, i direktiv 2006/112, der har følgende ordlyd:

»Ved »erhvervelse af varer inden for Fællesskabet« forstås erhvervelse af retten til som ejer at råde over en løsøregenstand, som af sælgeren, af erhververen eller for disses regning forsendes eller transporteres til erhververen til en anden medlemsstat end den, hvor forsendelsen eller transporten af denne vare påbegyndes.«

5.

Artikel 138, stk. 1, i direktiv 2006/112 bestemmer:

»Medlemsstaterne fritager levering af varer, der af sælgeren, af erhververen eller for disses regning forsendes eller transporteres til steder uden for medlemsstaternes respektive område, men inden for Fællesskabet, til en anden afgiftspligtig person eller en ikke-afgiftspligtig juridisk person, som handler i denne egenskab i en anden medlemsstat end den, hvor forsendelsen eller transporten af varerne påbegyndes.«

6.

Direktivets artikel 168 har følgende ordlyd:

»I det omfang varer og ydelser anvendes i forbindelse med hans afgiftspligtige transaktioner, hvoraf der er betalt moms, har den afgiftspligtige person i den medlemsstat, hvor han foretager transaktionerne, ret til i den afgift, der påhviler ham, at fradrage følgende beløb:

a)

den moms, som skal betales eller er betalt i nævnte medlemsstat for varer og ydelser, der er eller vil blive leveret til ham af en anden afgiftspligtig person

[...]

c)

den moms, som skal betales for erhvervelser af varer inden for Fællesskabet i henhold til artikel 2, stk. 1, litra b), nr. i)

[...]

e)

den moms, som skal betales eller er betalt i nævnte medlemsstat for indførte varer.«

7.

Samme direktivs artikel 169, litra b), fastsætter:

»Foruden det i artikel 168 omhandlede fradrag har den afgiftspligtige person ret til at fradrage den i nævnte artikel omhandlede moms, såfremt varerne og ydelserne anvendes til følgende:

[...]

b)

hans transaktioner, som er fritaget for afgift i henhold til artikel 138 [...].«

8.

Afsnit XII, kapitel 4, i direktiv 2006/112 indeholder særordninger for brugte genstande, kunstgenstande, samlerobjekter og antikviteter. Direktivets artikel 311, stk. 1, nr. 2) og 5), 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

[...]«

9.

Afdeling 2, underafdeling 1, i dette kapitel i direktiv 2006/112 fastsætter regler for fortjenstmargenordningen for afgiftspligtige videreforhandlere. Det nævnte direktivs artikel 312-317 samt artikel 319 har følgende ordlyd:

#### »Artikel 312

Ved anvendelsen af denne underafdeling forstås ved:

1. »salgspris«: den samlede modværdi, som den afgiftspligtige videreforhandler modtager eller vil modtage af kunden eller tredjemand, herunder tilskud, der er direkte forbundet med transaktionen, skatter, told, importafgifter og andre afgifter, biomkostninger såsom provisions-, emballage-, transport- og forsikringsomkostninger, som den afgiftspligtige videreforhandler forlanger afholdt af kunden, men undtagen de beløb, der er omhandlet i artikel 79
2. »købspris«: den samlede modværdi som defineret i nr. 1), som leverandøren modtager eller vil modtage af den afgiftspligtige videreforhandler.

#### Artikel 313

1. Medlemsstaterne anvender på leveringer af brugte genstande, kunstgenstande, samlerobjekter og antikviteter, der foretages af afgiftspligtige videreforhandlere, en særordning med moms af den afgiftspligtige videreforhandlers fortjenstmargen i overensstemmelse med bestemmelserne i denne underafdeling.

[...]

#### Artikel 314

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.

#### Artikel 315

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.

#### Artikel 316

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.

[...]

#### Artikel 317

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, samlerobjekter 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.

#### Artikel 319

Den afgiftspligtige videreforhandler kan for hver levering, der henhører under fortjenstmargenordningen, anvende den almindelige momsordning.«

10.

Principperne for afgiftspligtige videreforhandleres fradragsret er fastlagt i artikel 320 og 322 i

direktiv 2006/112. Disse artikler bestemmer:

»Artikel 320

1. Når den afgiftspligtige videreforhandler anvender den almindelige momsordning i forbindelse med levering af kunstgenstande, samlerobjekter eller antikviteter, som han selv har indført, har han ret til at trække den moms, som skal betales eller er betalt ved indførslen af den pågældende vare, fra i det afgiftsbeløb, som han skal betale.

Når den afgiftspligtige videreforhandler anvender den almindelige momsordning i forbindelse med levering af en kunstgenstand, som er leveret til ham af kunstneren eller dennes retssuccessorer eller af en afgiftspligtig person, som ikke er en afgiftspligtig videreforhandler, har han ret til at trække den moms, som skal betales eller er betalt for den pågældende kunstgenstand, fra i det afgiftsbeløb, som han skal betale.

[...]

Artikel 322

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, samlerobjekter 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.«

11.

Artikel 342 i nævnte direktiv bestemmer:

»Medlemsstaterne kan træffe foranstaltninger vedrørende retten til at fradrage momsen for at undgå, at de afgiftspligtige videreforhandlere, der berøres af en af de i afdeling 2 omhandlede ordninger, opnår uberettigede fordele eller lider uberettigede tab.«

Tysk ret

12.

Fortjenstmargenordningen for afgiftspligtige videreforhandlere blev gennemført i tysk ret ved § 25a i Umsatzsteuergesetz (lov om omsætningsafgift, herefter »UStG«). Denne bestemmelse har følgende ordlyd:

»(1) Leveringer som omhandlet i § 1, stk. 1, nr. 1), af løsørestande pålægges moms efter

nedenstående bestemmelser (fortjenstmargenordning), såfremt følgende betingelser er opfyldt:

1.

Den erhvervsdrivende er videreforhandler. Som videreforhandler anses enhver, der erhvervsmæssigt handler med løsørengenstande 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.

[...]

(3) Transaktionen fastsættes til det beløb, hvormed salgsprisen overstiger indkøbsprisen for varen; [...] I det i stk. 2, første punktum, nr. 2, nævnte tilfælde er leverandørens moms indeholdt i indkøbsprisen.

[...]

(5) [...] Uanset § 15, stk. 1, har videreforhandleren i de i stk. 2 anførte tilfælde ikke ret til at trække den opståede importmoms, den særskilt angivne afgift eller den afgift, der skal betales for den til ham udførte levering i henhold til § 13b, stk. 5, fra i den afgift, som han skal betale.

[...]

(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

[...]«

De faktiske omstændigheder og retsforhandlingerne

13.

Harry Mensing er en afgiftspligtig videreforhandler som omhandlet i artikel 311, stk. 1, nr. 5), i direktiv 2006/112 og UStG's § 25a, stk. 1, nr. 1. Han driver kunstgallerier i forskellige byer i Tyskland. I skatteåret 2014 erhvervede han bl.a. kunstgenstande fra kunstnere fra andre medlemsstater. Disse leveringer blev fritaget for moms i oprindelsesmedlemsstaterne, mens Harry Mensing betalte moms af leveringerne som erhvervelser inden for Fællesskabet. I denne forbindelse gjorde han ikke fradrag for indgående moms gældende.

14.

I begyndelsen af 2014 anmodede Harry Mensing Finanzamt Hamm (skatte- og afgiftsmyndigheden i Hamm, Tyskland) om anvendelse af fortjenstmargenordningen på de leveringer af kunstgenstande, som han havde erhvervet fra kunstnerne. Under henvisning til UStG's § 25a, stk. 7, nr. 1, litra a), gav Finanzamt Hamm imidlertid afslag på anvendelsen af fortjenstmargenordningen vedrørende de kunstgenstande, som han havde erhvervet fra kunstnere fra andre medlemsstater, og forhøjede som følge heraf det momsbeløb, der skulle betales, med 19763,31 EUR.

15.

Efter forgæves at have klaget over afgørelsen anlagde Harry Mensing søgsmål ved Finanzgericht Münster (domstolen i skatte- og afgiftsretlige sager i Münster, Tyskland) til prøvelse af Finanzamt Hamms afgørelse. Denne ret ønsker nærmere oplyst, hvorvidt UStG's § 25a, stk. 7, nr. 1, litra a), er forenelig med EU-retten, samt om forholdet mellem artikel 314 og 316 i direktiv 2006/112. På denne baggrund har retten besluttet at udsætte sagen og forelægge Domstolen følgende præjudicielle spørgsmål:

»1)

Skal artikel 316, stk. 1, litra b), i [...] direktiv 2006/112[...] 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 artikel 322, litra b), i direktiv 2006/112, 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?»

16.

Domstolen modtog anmodningen om præjudiciel afgørelse den 17. maj 2017. Harry Mensing, den tyske regering og Europa-Kommissionen har indgivet skriftlige indlæg. De samme parter deltog i retsmødet den 14. juni 2018.

Bedømmelse

Det første præjudicielle spørgsmål

17.

Med det første præjudicielle spørgsmål ønsker den forelæggende ret oplyst, om en afgiftspligtig videreforhandler kan anvende fortjenstmargenordningen i henhold til artikel 316, stk. 1, litra b), i direktiv 2006/112, når han sælger kunstgenstande, som han har erhvervet fra kunstneren eller fra dennes retssuccessorer fra andre medlemsstater, idet der ikke er tale om de i dette direktivs artikel 314 anførte personer. Dette spørgsmål omfatter egentlig to retlige spørgsmål. Det første vedrører forholdet mellem artikel 314 og 316 i direktiv 2006/112. Det andet spørgsmål drejer sig om muligheden for at anvende fortjenstmargenordningen på salg af kunstgenstande, som den afgiftspligtige videreforhandler har erhvervet fra afgiftspligtige personer fra andre medlemsstater.

Forholdet mellem artikel 314 og 316 i direktiv 2006/112

18.

I anmodningen om præjudiciel afgørelse har den forelæggende ret anført, at artikel 314 i direktiv 2006/112 efter rettens opfattelse regulerer anvendelsesområdet for fortjenstmargenordningen udtømmende. Retten er med andre ord af den opfattelse, at fortjenstmargenordningen kun kan finde anvendelse på varer, der er blevet erhvervet fra personer, der opfylder betingelserne i henhold til direktivets artikel 314 eller i henhold til direktivets artikel 314 og 316. Ifølge retten kan denne fortolkning af forholdet mellem artikel 314 og 316 i direktiv 2006/112 begrunde, at varer, som en afgiftspligtig videreforhandler har erhvervet fra en person i en anden medlemsstat, i henhold til UStG's § 25a, stk. 7, nr. 1, litra a), udelukkes fra fortjenstmargenordningen, såfremt denne person har gjort brug af den afgiftsfritagelse med bibeholdelse af fradragsretten, der er hjemlet for leveringer af varer inden for Fællesskabet i artikel 138, stk. 1, sammenholdt med artikel 169, litra b), i direktiv 2006/112. De personer, der er anført i dette direktivs artikel 314, har nemlig ikke ret til en sådan fritagelse med fradragsret.

19.

Jeg mener imidlertid ikke, at forholdet mellem artikel 314 og 316 i direktiv 2006/112 kan opfattes på denne måde.

20.

Dette følger navnlig ikke af disse bestemmelsers ordlyd. Den indledende sætning i artikel 314 i det nævnte direktiv bestemmer, at fortjenstmargenordningen »finder anvendelse« i de i denne artikel nævnte tilfælde. Det betyder, at denne ordning automatisk anvendes, såfremt de deri anførte omstændigheder foreligger ( 3 ). Samme direktivs artikel 316, stk. 1, giver derimod de afgiftspligtige videreforhandlere »ret til at vælge at anvende fortjenstmargenordningen« i situationer, der er nævnt i denne bestemmelse og ikke reguleres af artikel 314. Intet i disse bestemmelsers ordlyd antyder, at retten til at anvende fortjenstmargenordningen i henhold til artikel 316, stk. 1, i direktiv 2006/112 afhænger af, at de i artikel 314 anførte betingelser er opfyldt. Den anførte

bestemmelses ordlyd peger tværtimod på, at lovgiver ville indrømme retten i henhold til dette direktivs artikel 316, stk. 1, som supplement til det egentlige anvendelsesområde for fortjenstmargenordningen i henhold til direktivets artikel 314. Artikel 316 udvider således det mulige anvendelsesområde for denne ordning og overlader beslutningen herom til den afgiftspligtige person.

21.

Kommissionen har i sine indlæg i den foreliggende sag henvist til de overvejelser, der ligger til grund for denne ordning. Kommissionen har anført, at fortjenstmargenordningen hovedsageligt har til formål at undgå dobbelt påligning af afgift af varer, hvor den pris, til hvilken den afgiftspligtige videreforhandler har erhvervet varerne, indeholdt et momsbeløb, som allerede var blevet betalt af den oprindelige sælger i et tidligere afsætningsled uden fradragsret.

22.

De personer, der er anført i artikel 314 i det nævnte direktiv, har ikke ret til fradrag af den indgående moms og bærer følgelig den økonomiske afgiftsbyrde, hvorfor de i sagens natur lægger momsbeløbet oven i prisen, når de sælger varen. Såfremt disse varer pålægges afgift efter de almindelige principper, når den afgiftspligtige videreforhandler sælger dem, dvs. at den fulde salgspris anvendes som afgiftsgrundlag, vil dette afgiftsgrundlag også omfatte det afgiftsbeløb, der er blevet betalt i tidligere afsætningsled, hvilket ville medføre en dobbelt påligning af afgift (»afgift af afgiften«). Anvendelsen af fortjenstmargenordningen, inden for hvis rammer det kun er fortjenstmargenen, dvs. den merindtægt, som den afgiftspligtige videreforhandler opnår ved videresalget, der anvendes som afgiftsgrundlag, giver mulighed for at undgå dobbelt påligning af afgift.

23.

Det er dog ikke altid muligt eller hensigtsmæssigt at fastsætte præcist, for hvilke varer, som er blevet solgt af en afgiftspligtig videreforhandler, momsen blev fradraget på forhånd, og for hvilke det ikke var tilfældet. Desuden kan det forekomme, at den indgående moms kun er blevet fradraget delvist, eller at varerne slet ikke var momspligtige, hvilket komplicerer sagen yderligere. På den baggrund har lovgiver fastsat, at fortjenstmargenordningen anvendes automatisk i tilfælde, hvor den indgående moms ikke har kunnet fradrages i et tidligere afsætningsled, hvad enten det skyldes, at sælgeren ikke er afgiftspligtig, eller at salget var fritaget for afgift og fradragsretten udelukket. Dette er i overensstemmelse med den aktuelle ordning i artikel 314 i direktiv 2006/112. I nogle andre tilfælde har lovgiver derimod, formodentlig af hensyn til de administrative omkostninger, givet de afgiftspligtige videreforhandlere mulighed for at vælge, om de ønsker at anvende fortjenstmargenordningen (nuværende artikel 316 i direktiv 2006/112). Artikel 316 i direktiv 2006/112 er således uafhængig af artikel 314 og supplerer denne.

24.

En fortolkning af artikel 316 i det nævnte direktiv, der knytter bestemmelsens anvendelse sammen med opfyldelsen af betingelserne i direktivets artikel 314, ville være uforenelig med fortjenstmargenordningens opbygning og logik.

25.

Det er så absolut muligt at forestille sig, at den personkreds, der er omfattet af artikel 316, stk. 1, litra b), i direktiv 2006/112, er begrænset til de personer, der samtidig hører ind under artikel 314. Der ville først og fremmest være tale om ikke-afgiftspligtige kunstnere og deres retssuccessorer

[artikel 314, litra a)] samt, om end kun i undtagelsestilfælde, kunstnere og deres retssuccessorer, der ganske vist er afgiftspligtige, men hvis leveringer finder sted under de omstændigheder, der er anført i artikel 314, litra b) og c) ( 4 ).

26.

Betingelserne i artikel 314 og 316 kan dog ikke opfyldes samtidig, for så vidt angår artikel 316, stk. 1, litra a) og c).

27.

Artikel 316, stk. 1, litra a), i direktiv 2006/112 vedrører varer, som de afgiftspligtige videreforhandlere selv indfører. I den indledende sætning i artikel 314 er der derimod tale om genstande, der »er leveret [til den afgiftspligtige] inden for Fællesskabet«. Artikel 314 finder således som udgangspunkt ikke anvendelse på indførte varer. Forklaringen herpå er, at der for så vidt angår varer, der er indført fra steder uden for det geografiske anvendelsesområde for det fælles merværdiafgiftssystem, ikke er betalt afgift i et tidligere afsætningsled, som er indeholdt i prisen på disse varer. Ud fra et momssystematisk synspunkt er afgiften aldrig indeholdt i prisen på indførte varer.

28.

Artikel 316, stk. 1, litra c), omhandler kunstgenstande, som er leveret til en afgiftspligtig videreforhandler, »når leveringen er sket under anvendelse af den nedsatte sats [...]« ( 5 ). Eftersom der her ikke er tale om anvendelse af en nedsat sats på varer, men på leveringer, er det efter min opfattelse udelukket at anvende denne bestemmelse på leveringer, der slet ikke er afgiftspligtige [artikel 314, litra a)] eller er fritaget fra afgift [artikel 314, litra b) og c)].

29.

Som det fremgår af ovenstående, kan artikel 314 og artikel 316, stk. 1, litra a) og c), i direktiv 2006/112 ikke anvendes sammen. Som følge heraf anser jeg en fortolkning, hvorefter direktivets artikel 314 kun kan anvendes sammen med artikel 316, stk. 1, litra b), for ulogisk.

30.

Teleologiske synspunkter kan heller ikke begrunde, at anvendelsen af artikel 316, stk. 1, i det nævnte direktiv gøres afhængig af, at betingelserne i artikel 314 er opfyldt. Når betingelserne i direktivets artikel 314 er opfyldt, fører det automatisk til anvendelse af fortjenstmargenordningen. Hvordan skulle det så give mening at give de afgiftspligtige videreforhandlere mulighed for at anvende denne fremgangsmåde i situationer, som under alle omstændigheder er omfattet af artikel 314? Man kunne højst betragte det som en form for ordning med fravalg; muligheden for at fravælge fortjenstmargenordningen er imidlertid allerede indeholdt i artikel 319 i direktiv 2006/112, mens artikel 316 udtrykkeligt er udformet som en ordning med tilvalg.

31.

Endelig ville det gøre artikel 322 i direktiv 2006/112 indholdsløs, hvis anvendelsen af direktivets artikel 316 gøres afhængig af, at betingelserne i artikel 314 er opfyldt. Direktivets artikel 322 fratager i tre situationer, der svarer til dem i artikel 316, stk. 1, den afgiftspligtige videreforhandler retten til fradrag af indgående moms på varer, som han sælger inden for rammerne af fortjenstmargenordningen. Således omhandler artikel 322, litra a), indførsel [artikel 316, stk. 1, litra a)], artikel 322, litra b), erhvervelse af en kunstgenstand fra kunstneren eller dennes retssuccessorer [artikel 316, stk. 1, litra b),] og artikel 322, litra c), erhvervelse af en kunstgenstand

fra andre afgiftspligtige under anvendelse af den nedsatte sats [artikel 316, stk. 1, litra c)].

32.

Artikel 314 i direktiv 2006/112 udelukker derimod ikke på forhånd en indgående afgift, eftersom den omhandler leveringer, der enten slet ikke er omfattet af momsens anvendelsesområde eller er fritaget for moms ( 6 ). Hvis anvendelsen af artikel 316, stk. 1, i direktiv 2006/112 afhang af, at betingelserne i artikel 314 er opfyldt, ville direktivets artikel 322 være indholdsløs. Selv hvis man kunstigt kun gør anvendelsen af artikel 316, stk. 1, litra b), afhængig af opfyldelsen af disse betingelser, vil i al fald som minimum artikel 322, litra b), blive indholdsløs.

33.

På denne baggrund er jeg af den opfattelse, at artikel 316, stk. 1, i direktiv 2006/112 skal fortolkes således, at bestemmelsens anvendelse ikke afhænger af, at betingelserne i direktivets artikel 314 er opfyldt.

Mulighed for at anvende fortjenstmargenordningen i henhold til artikel 316, stk. 1, litra b), i direktiv 2006/112 på varer, som en afgiftspligtig videreforhandler har erhvervet fra personer fra andre medlemsstater

34.

Den tyske regering har i sine indlæg i denne sag begrundet den i UStG's § 25a, stk. 7, nr. 1, fastsatte udelukkelse af anvendelsen af fortjenstmargenordningen på kunstgenstande, som en afgiftspligtig videreforhandler har erhvervet fra personer fra andre medlemsstater, som har gjort brug af afgiftsfritagelsen for en levering inden for Fællesskabet. Den tyske regering har anført tre argumenter til støtte for sin opfattelse.

– Argumentation vedrørende formålet med fortjenstmargenordningen

35.

Efter den tyske regerings opfattelse finder der ikke en dobbelt afgiftspåligning sted, når videresalget af kunstgenstande foretaget af den afgiftspligtige videreforhandler, der har fået varerne leveret af personer fra andre medlemsstater under anvendelse af afgiftsfritagelsen for leveringer inden for Fællesskabet, er undergivet den almindelige momsordning, eftersom den købspris, som den afgiftspligtige videreforhandler har betalt, ikke har indeholdt afgift, mens afgiften for erhvervelsen inden for Fællesskabet kan fradrages. Anvendelsen af fortjenstmargenordningen ville i sådanne tilfælde ikke tjene formålet med denne afgiftsordning, der ifølge 51. betragtning til direktiv 2006/112 består i at undgå dobbelt påligning af afgift og konkurrenceforvridning mellem afgiftspligtige personer.

36.

Jeg er dog ikke enig i denne opfattelse, nærmere betegnet af grunde, der ligner dem, jeg har redegjort for i mine bemærkninger vedrørende den forelæggende rets tvivl med hensyn til forholdet mellem artikel 314 og 316 i direktiv 2006/112 (jf. punkt 20-32 i dette forslag til afgørelse).

37.

Faktisk fører anvendelsen af den almindelige momsordning, dvs. påligning af afgift af hele omsætningen med ret til fradrag for indgående moms, i de situationer, der er anført i artikel 316, stk. 1, i det nævnte direktiv, ikke til dobbelt påligning af afgift. Dette gælder imidlertid ikke kun for

varer, der erhverves af personer fra andre medlemsstater, men i alle situationer, der er omfattet af artikel 316, stk. 1, i direktiv 2006/112.

38.

En levering inden for Fællesskabet er i momsretlig henseende en almindelig, afgiftspligtig levering af varer. Den eneste forskel består i, at salgsstatens beskatningskompetence som følge af fritagelsen i henhold til dette direktivs artikel 138, stk. 1, og den samtidige påligning af afgift for erhvervelsen af varer inden for Fællesskabet i henhold til direktivets artikel 2, stk. 1, litra b), overgår til erhvervelsesstaten. Fritagelsen af leveringer inden for Fællesskabet er således i virkeligheden ikke en afgiftsfritagelse, sådan som den er fastsat i direktivets artikel 136, men en overdragelse af beskatningskompetencen til en anden medlemsstat. Fritagelser af denne karakter betegnes til dels som afgift med nulsats.

39.

Ud fra den afgiftspligtige persons synspunkt ændrer denne fritagelse ikke meget. Sælgeren leverer varerne til en pris, der indeholder »ingen afgift«, og er ikke forpligtet til at betale afgift til statskassen, men beholder retten til at fradrage den indgående moms for de varer og ydelser, der er blevet anvendt til sælgerens levering inden for Fællesskabet [artikel 169, litra b), i direktiv 2006/112]. Køberen betaler på sin side ikke afgiften til sælgeren som en del af købsprisen, sådan som det er tilfældet ved leveringer inden for en og samme medlemsstat, men til statskassen. Samtidig erhverver han dog ret til at fradrage denne afgift som indgående moms, naturligvis under forudsætning af, at han anvender de erhvervede varer til sin afgiftspligtige virksomhed.

40.

En lignende mekanisme for afgiftspålæggelse finder anvendelse i forbindelse med indførsel af varer. Den købspris, som importøren betaler for varerne, indeholder ingen moms (i medfør af direktiv 2006/112), eftersom disse varer er blevet indført fra et sted uden for det geografiske anvendelsesområde for det fælles merværdiafgiftssystem. Importøren betaler momsen for indførslen til statskassen og erhverver samtidig ret til at fradrage den som indgående moms.

41.

Afgiften pålignes således ikke dobbelt, uanset om der er tale om en kunstgenstand, der er indført og erhvervet i den samme medlemsstat, eller om en kunstgenstand, der er erhvervet fra en person fra en anden medlemsstat (ved en levering inden for Fællesskabet). Hvis man anser det for en forudsætning for anvendelsen af fortjenstmargenordningen, at anvendelsen af den almindelige momsordning fører til en dobbelt afgiftspåligning, vil artikel 316 i direktiv 2006/112 være indholdsløs og eventuelt også artikel 322, der forudsætter en indgående moms, som eventuelt kan fratrækkes, hvilket imidlertid ikke er tilfældet i forbindelse med varer, hvis levering er fritaget for afgift (i dette udtryks egentlige forstand) eller ikke pålægges afgift ( 7 ).

42.

Artikel 316 i direktiv 2006/112 har ikke til formål at undgå dobbelt afgiftspåligning, men, som Kommissionen har redegjort for i sine indlæg, at undgå de uforholdsmæssige administrative byrder for de afgiftspligtige videreforhandlere, som ville være forbundet med et krav om, at det hver gang skulle undersøges og godtgøres, om prisen for den pågældende kunstgenstand indeholder moms, der er betalt i et tidligere afsætningsled, og hvor høj denne moms er. Disse administrative byrder omfatter også pligten til, at den afgiftspligtige videreforhandler fører et dobbelt bogholderi, hvis han både sælger varer, der pålignes afgift efter fortjenstmargenordningen,

og varer, på hvilke den almindelige momsordning finder anvendelse. Denne forpligtelse følger direkte af artikel 324 i direktiv 2006/112.

43.

På denne baggrund finder jeg heller ikke den tyske regerings argumentation, hvorefter betingelserne for fortjenstmargenordningen som undtagelse fra den almindelige afgiftspåligning skal fortolkes strengt, overbevisende. Princippet om, at undtagelsesordninger skal fortolkes strengt, kan ikke føre til, at de helt mister deres formål og derved bliver indholdsløse.

44.

Sagsøgeren i hovedsagen har gjort gældende, at artikel 316 i direktiv 2006/112 først og fremmest tager sigte på at opretholde den afgiftsmæssige begunstigelse af visse varer, der er hjemlet i samme direktivs artikel 103. I henhold til denne bestemmelse kan en nedsat sats finde anvendelse på indførsel af kunstgenstande, samlereobjekter og antikviteter, for så vidt angår kunstgenstande også, når de leveres af kunstneren eller dennes retssuccessor. I henhold til artikel 94, stk. 1, i det nævnte direktiv skal denne nedsatte sats også anvendes på erhvervelse af kunstgenstande inden for Fællesskabet, der leveres af kunstnerne eller disses retssuccessorer.

45.

Jeg vil ikke udelukke, at dette formål også lå til grund for indførelsen af artikel 316 i direktiv 2006/112, men i denne forbindelse bør det bemærkes, at anvendelsen af direktivets artikel 103 er fakultativ for medlemsstaterne, mens det er obligatorisk for dem at anvende artikel 316. Under alle omstændigheder tager artikel 316 i modsætning til artikel 314 i direktiv 2006/112 ikke sigte på at undgå dobbelt afgiftspåligning.

46.

Det bør også nævnes, at artikel 316, stk. 1, litra b), i direktiv 2006/112 ganske vist ikke har til formål at undgå dobbelt afgiftspåligning, eftersom der slet ikke er risiko herfor, men at dens anvendelse på indenlandske leveringer af varer, hvis den ikke samtidig anvendes i tilfælde af en erhvervelse inden for Fællesskabet, kan føre til en konkurrencefordrejning mellem de afgiftspligtige personer. En del afgiftspligtige videreforhandlere vil nemlig blive frataget muligheden for at gøre brug af fortjenstmargenordningen, selv om de ud fra andre betragtninger befinder sig i en situation, der er sammenlignelig med situationen for de afgiftspligtige videreforhandlere, der erhverver kunstgenstande i den samme medlemsstat.

47.

På denne baggrund finder jeg, at argumentet om den manglende risiko for dobbelt afgiftspåligning ikke kan begrunde en afvisning af at anvende artikel 316, stk. 1, litra b), i direktiv 2006/112 på kunstgenstande, som den afgiftspligtige videreforhandler har erhvervet fra personer fra andre medlemsstater.

– Argumentation vedrørende den manglende mulighed for at indregne momsen i købsprisen i tilfælde af en erhvervelse inden for Fællesskabet

48.

Den tyske regering har endvidere anført, at direktiv 2006/112 i modsætning til bestemmelserne om afgiftspligtige videreforhandlers indførsel af varer, hvor den moms, der skal betales for indførslen, i henhold til artikel 317, stk. 2, skal tillægges købsprisen, ikke indeholder nogen tilsvarende

ordning for momsen for erhvervelse inden for Fællesskabet. Heraf fremgår det ifølge den tyske regering, at EU-lovgiver ved affattelsen af direktivets artikel 316 ikke havde til hensigt, at denne ordning skulle omfatte kunstgenstande, som en afgiftspligtig videreforhandler har erhvervet fra personer fra andre medlemsstater.

49.

Fraværet af en ordning for erhvervelse inden for Fællesskabet, der svarer til artikel 317, stk. 2, i direktiv 2006/112, udgør rent faktisk et vist problem. Den almindelige ordning i henhold til direktivets artikel 315, sammenholdt med artikel 317, skal nemlig anvendes på kunstgenstande, som en afgiftspligtig videreforhandler erhverver fra personer fra andre medlemsstater. Efter disse bestemmelser er den fortjenstmargen, der udgør afgiftsgrundlaget for fortjenstmargenordningen, lig med forskellen mellem den pris, hvortil den afgiftspligtige videreforhandler sælger varen, og den købspris, som han betaler leverandøren for varen. »Købsprisen« defineres i artikel 312, nr. 2), i det nævnte direktiv som den samlede modværdi, som leverandøren modtager af den afgiftspligtige videreforhandler.

50.

Disse bestemmelser gælder følgelig både for kunstgenstande, der erhverves i den samme medlemsstat, og for kunstgenstande, der erhverves af den afgiftspligtige videreforhandler inden for Fællesskabet. Afhængig af, hvilken situation der foreligger, har disse bestemmelser imidlertid forskellig virkning.

51.

Når erhvervelsen finder sted inden for en medlemsstat, omfatter den afgiftspligtige videreforhandlers modydelse til leverandøren også det momsbeløb, som leverandøren har betalt og faktureret, medmindre den pågældende levering er fritaget for afgift, dvs. bl.a. i de situationer, der er anført i artikel 316, stk. 1, litra b), i direktiv 2006/112. Den pris, hvortil den afgiftspligtige videreforhandler derefter sælger varerne, er lig med købsprisen (inklusive moms) med tillæg af dennes fortjenstmargen. Fortjenstmargenen indeholder følgelig ikke den moms, som den afgiftspligtige videreforhandler har betalt, selv om denne afgift har indflydelse på den endelige pris på de varer, som han sælger.

52.

Anderledes forholder det sig i tilfælde af en erhvervelse inden for Fællesskabet, hvor den afgiftspligtige videreforhandler betaler leverandøren prisen uden moms, eftersom leveringen inden for Fællesskabet er fritaget for afgift i henhold til artikel 138, stk. 1, i direktiv 2006/112. I henhold til direktivets artikel 2, stk. 1, litra b), nr. i), er den afgiftspligtige videreforhandler dog forpligtet til at betale momsen af erhvervelsen inden for Fællesskabet, og er i denne forbindelse ikke berettiget til fradrag i henhold til artikel 322, litra b). Den afgiftspligtige videreforhandler skal således lægge dette afgiftsbeløb til prisen for varen, når han sælger den. Afgiftsbeløbet er imidlertid ikke omfattet af købsprisen som omhandlet i direktivets artikel 312, nr. 2). Dette beløb forøger således den afgiftspligtige videreforhandlers fortjenstmargen som beregnet efter artikel 315, stk. 2.

53.

Den moms, som den afgiftspligtige videreforhandler har betalt for erhvervelsen inden for Fællesskabet, lægges således til afgiftsgrundlaget for dennes salgstransaktioner. Dette fører til en dobbelt afgiftspåligning (»afgift af afgiften«), som fortjenstmargenordningen ifølge 51. betragtning til direktiv 2006/112 netop har til formål at undgå. I tilfælde af varer, som afgiftspligtige

videreforhandlere indfører, undgås denne dobbelte afgiftspåligning ved hjælp af direktivets artikel 317, stk. 2, hvorefter grundlaget for beskattningen af indførslen (dvs. købsprisen) med tillæg af den moms, der skal betales for indførslen, ved beregningen af fortjenstmargenen skal trækkes fra salgsprisen. Fraværet af en lignende bestemmelse i tilfælde af en erhvervelse inden for Fællesskabet udgør en lakune, der forhindrer, at formålene med fortjenstmargenordningen kan nås fuldt ud, for så vidt angår kunstgenstande, som afgiftspligtige videreforhandlere erhverver fra personer fra andre medlemsstater.

54.

Efter min opfattelse kan denne lakune ikke udfyldes ved fortolkning, eftersom købsprisen i henhold til definitionen i artikel 312, nr. 2), i direktiv 2006/112 udtrykkeligt er den modværdi, som »leverandøren« modtager af den afgiftspligtige videreforhandler. Følgelig kan den skat, som den afgiftspligtige videreforhandler har betalt til statskassen, næppe lægges til købsprisen. I henhold til direktivets artikel 322, litra b), må den afgiftspligtige videreforhandler på den anden side ikke fratrække den moms, som er betalt »for kunstgenstande«, der er leveret til ham af kunstneren eller dennes retssuccessorer, hvilket uden tvivl også omfatter den afgift, der er betalt for erhvervelsen inden for Fællesskabet af disse kunstgenstande. Den beskrevne lakune skal derfor udfyldes af lovgiver.

55.

Jeg mener dog ikke, at denne lakunes eksistens – hvilket er den tyske regerings opfattelse – betyder, at lovgiver ønskede at udelukke muligheden for at anvende fortjenstmargenordningen på kunstgenstande, som den afgiftspligtige videreforhandler har erhvervet fra personer fra andre medlemsstater med fritagelse for afgiften på leveringerne inden for Fællesskabet.

56.

Navnlig peger hverken ordlyden af artikel 316, stk. 1, litra b), eller artikel 322, litra b), i direktiv 2006/112 i denne retning. I førstnævnte bestemmelse er der tale om kunstgenstande, »som er leveret til [den afgiftspligtige videreforhandler] af kunstneren eller dennes retssuccessorer«. Det drejer sig således om levering af kunstgenstande, uden at nogen som helst yderligere betingelser skal være opfyldt. Når direktiv 2006/112 anvender begrebet levering, menes der dermed både levering inden for en medlemsstat og levering inden for Fællesskabet. Det er den konklusion, man må drage, blot ved at sammenligne definitionen af levering af varer i direktivets artikel 14, stk. 1, ( 8 ) med definitionen af erhvervelse af varer inden for Fællesskabet i direktivets artikel 20, stk. 1 ( 9 ). I situationer, hvor der kun er tale om en af disse former for levering, angiver lovgiver udtrykkeligt dette, som f.eks. i artikel 2, stk. 1, litra a), hvorefter »levering af varer, som mod vederlag foretages på en medlemsstats område« er momspligtige, eller i artikel 138, stk. 1, hvorefter »levering af varer, der [...] forsendes eller transporteres til steder uden for medlemsstaternes respektive område, men inden for Fællesskabet« er fritaget. Den grammatiske fortolkning af artikel 316, stk. 1, litra b), i direktiv 2006/112 kan således ikke anvendes som grundlag for at udelukke kunstgenstande, som en afgiftspligtig videreforhandler erhverver fra personer fra andre medlemsstater, fra denne bestemmelses anvendelsesområde.

57.

Tilsvarende forholder det sig med artikel 322, litra b), i direktiv 2006/112, som supplerer artikel 316, stk. 1, litra b), og er formuleret så bredt, at den både forbyder fradrag af afgift for erhvervelse inden for en medlemsstat og fradrag af afgift for erhvervelse inden for Fællesskabet (jf. også punkt 54 i nærværende forslag til afgørelse).

58.

Det ville også være vanskeligt på rimelig vis at begrunde, hvorfor muligheden for at anvende fortjenstmargenordningen på kunstgenstande, som afgiftspligtige videreforhandlere erhverver fra personer fra andre medlemsstater, skal være udelukket. Når denne mulighed foreligger både for så vidt angår kunstgenstande, der er erhvervet inden for en medlemsstat [nærmere betegnet i to situationer, nemlig dem i henhold til artikel 316, stk. 1, litra b) og c),] og for så vidt angår indførte kunstgenstande [artikel 316, stk. 1, litra a)], hvorfor skulle lovgiver da stille netop transaktioner inden for Fællesskabet ringere, henset til, at et af hovedformålene med det fælles merværdiafgiftssystem jo netop er at lette den frie bevægelighed for varer og ydelser ( 10 )?

59.

Den beskrevne lakune skyldes derfor efter min opfattelse snarere en fejl fra lovgivers side end en hensigt. Spørgsmålet er, om denne fejl kan begrunde en udelukkelse af muligheden for at anvende fortjenstmargenordningen på kunstgenstande, som afgiftspligtige videreforhandlere erhverver fra personer fra andre medlemsstater? Det mener jeg ikke.

60.

Den pågældende lakune fører ganske vist til, at en afgiftspligtig videreforhandler, der erhverver kunstgenstande fra personer fra andre medlemsstater, er ringere stillet end videreforhandlere, der erhverver kunstgenstande inden for den samme medlemsstat eller uden for Unionen. Denne lakune fører nemlig til den ovenfor beskrevne dobbelte afgiftspåligning og forhøjer det samlede afgiftsbeløb, idet grundlaget for beregningen heraf, dvs. fortjenstmargenen, ansættes for højt.

61.

Man bør dog være opmærksom på, at anvendelsen af fortjenstmargenordningen i de situationer, der er anført i artikel 316 i direktiv 2006/112, er fakultativ for den afgiftspligtige (dette gælder imidlertid ikke for medlemsstaten, som skal give den afgiftspligtige denne mulighed). Såfremt en afgiftspligtig ønsker at undgå, at hans fortjenstmargen pålægges dobbelt afgift, kan han, for så vidt denne margen omfatter moms, der er betalt for en erhvervelse inden for Fællesskabet, vælge den almindelige momsordning med fuld fradragsret.

62.

Som allerede nævnt ovenfor skal hovedformålet med anvendelsen af fortjenstmargenordningen i de situationer, der er anført i artikel 316 i direktiv 2006/112, ikke findes i undgåelsen af dobbelt afgiftspåligning, eftersom denne allerede undgås med den almindelige momsordning, men i begrænsningen af de administrative byrder, der er forbundet med forskellene i afgiften på de enkelte varer, som den afgiftspligtige videreforhandler udbyder. Når den afgiftspligtige person af denne grund vælger fortjenstmargenordningen, kan han efter det traditionelle retsgrundsætning *volenti non fit iniuria* ikke anse sig selv for skadelidt og har heller ikke brug for »beskyttelse« i form af nægtelse af ret til at anvende denne ordning.

63.

I henhold til artikel 342 i direktiv 2006/112 kan medlemsstaterne ganske vist træffe foranstaltninger for at undgå, at de afgiftspligtige videreforhandlere lider uberettigede tab, bl.a. som følge af anvendelsen af fortjenstmargenordningen. Disse foranstaltninger kan dog kun vedrøre fradragsretten og ikke anvendelsen af fortjenstmargenordningen som sådan.

– Argumentation støttet på ordlyden af artikel 316, stk. 1, litra b), i direktiv 2006/112

64.

I retsmødet fremførte den tyske regering et yderligere argument, som efter dennes opfattelse udelukker muligheden for at anvende fortjenstmargenordningen på kunstgenstande, som en afgiftspligtig videreforhandler har erhvervet fra personer fra andre medlemsstater. Eftersom beskatningskompetencen overgår fra salgs- til erhvervsesmedlemsstaten ved levering af varer inden for Fællesskabet, er afgiftspligten ikke knyttet til leveringen af varen inden for Fællesskabet, men til erhvervelsen af denne inden for Fællesskabet. I artikel 316, stk. 1, litra b), i direktiv 2006/112 nævnes et sådant kriterium for afgiftspligtens indtræden dog ikke, hvoraf det følger, at denne bestemmelse ikke omfatter kunstgenstande, der er erhvervet fra personer fra andre medlemsstater.

65.

Det bør dog bemærkes, at artikel 314 og 316 i direktiv 2006/112 ikke regulerer pålæggheden af afgift på varer i det led, hvor de erhverves af en afgiftspligtig videreforhandler, men først i det led, hvor denne afgiftspligtige person sælger dem. Direktivets artikel 314, litra a)-d), og artikel 316, stk. 1, litra a)-c), anfører blot mulighederne for, hvordan en afgiftspligtig videreforhandler kan komme i besiddelse af de varer, som han ved det efterfølgende salg af disse kan svare moms af efter fortjenstmargenordningen. Den afgiftspligtige videreforhandlers erhvervelse af disse varer kan medføre, at afgiftspligten indtræder, men gør det ikke nødvendigvis. Artikel 314, litra a)-c), i det nævnte direktiv vedrører situationer, hvor der slet ikke opstår nogen (merværdi)afgiftspligt, eftersom disse transaktioner enten ikke er afgiftspligtige eller er fritaget for afgift. De situationer, der er anført i artikel 316, stk. 1, litra a)-c), vedrørende en afgiftspligtig videreforhandlers erhvervelse af varer, kan udløse afgiftspligten, men gør det ikke nødvendigvis.

66.

Desuden indebærer en levering af varer inden for Fællesskabet ganske vist som sådan rent faktisk ikke, at der indtræder afgiftspligt, eftersom den er fritaget for afgift, men leveringen er uløseligt forbundet med afgiftspligtens indtræden i det øjeblik, hvor de samme varer erhverves inden for Fællesskabet. Der findes nemlig ingen levering inden for Fællesskabet uden en erhvervelse inden for Fællesskabet. Afgiftsfritagelsen gælder derimod ikke for levering inden for Fællesskabet af varer, hvis erhvervelse ikke er momspligtig (jf. artikel 139, stk. 1, andet afsnit, i direktiv 2006/112). Den tyske regerings argumentation synes derfor at være støttet på en alt for formalistisk fortolkning af artikel 316, stk. 1, litra b), i direktiv 2006/112.

Besvarelse af det første præjudicielle spørgsmål

67.

Jeg foreslår derfor, at Domstolen besvarer det første præjudicielle spørgsmål med, at artikel 316, stk. 1, i direktiv 2006/112 skal fortolkes således, at en afgiftspligtig videreforhandler også kan anvende fortjenstmargenordningen i henhold til denne bestemmelse på salg af kunstgenstande, som han har erhvervet fra kunstneren eller fra dennes retssuccessorer fra andre medlemsstater, når der ikke er tale om de i dette direktivs artikel 314 anførte personer, selv om disse personer har gjort brug af afgiftsfritagelsen for leveringer inden for Fællesskabet i henhold til direktivets artikel 138, stk. 1.

## Det andet præjudicielle spørgsmål

68.

Såfremt Domstolen tilslutter sig mit forslag til besvarelse af det første præjudicielle spørgsmål, skal det andet spørgsmål undersøges. Med det andet præjudicielle spørgsmål ønsker den nationale ret oplyst, om artikel 322, litra b), i direktiv 2006/112 skal fortolkes således, at den også udelukker en afgiftspligtig videreforsenders ret til at fradrage den indgående moms, som han har betalt for erhvervelsen inden for Fællesskabet af kunstgenstande, på hvis levering den pågældende afgiftspligtige anvender fortjenstmargenordningen i henhold til dette direktivs artikel 316, stk. 1, litra b), når den pågældende medlemsstats nationale ret ikke tillader en sådan udelukkelse af fradragsretten.

69.

Dette spørgsmål hænger sammen med den omstændighed, at tysk ret, som i henhold til UStG's § 25a, stk. 7, nr. 1, litra a), undtager levering af varer, som den afgiftspligtige videreforsender har erhvervet fra personer fra andre medlemsstater, og som er omfattet af afgiftsfritagelsen for leveringer inden for Fællesskabet, fra anvendelsen af fortjenstmargenordningen, ikke indeholder nogen bestemmelse, som ville udelukke den afgiftspligtige videreforsenders ret til at fradrage den indgående moms for erhvervelsen inden for Fællesskabet, hvis fortjenstmargenordningen fandt anvendelse på disse varer.

70.

Såfremt den forelæggende ret på grundlag af besvarelsen af det første spørgsmål fastslår, at UStG's § 25a, stk. 7, nr. 1, litra a), ikke er forenelig med direktiv 2006/112, må den ikke anvende denne bestemmelse og vil være nødt til at give sagsøgeren i hovedsagen ret til at anvende fortjenstmargenordningen. Men vil sagsøgeren også have ret til at fradrage den afgift, der er betalt for erhvervelsen inden for Fællesskabet af de pågældende varer? Efter Domstolens faste praksis kan et direktiv ikke i sig selv skabe forpligtelser for borgerne og kan derfor ikke som sådant påberåbes af en medlemsstat over for dem ( 11 ). Samtidig er artikel 322, litra b), i direktiv 2006/112, for så vidt angår fradrag for indgående moms for erhvervelser inden for Fællesskabet, ikke gennemført i tysk ret. Jeg er af samme opfattelse som alle de parter, der har afgivet indlæg i den foreliggende sag, herunder sagsøgeren i hovedsagen, nemlig at dette spørgsmål skal besvares benægtende.

71.

Fradragsretten er ikke en selvstændig ret for de afgiftspligtige. Den er en del af momssystemet, som er baseret på, at alle transaktioner pålægges afgift, samtidig med, at den afgift, der er betalt i et tidligere afsætningsled, fratrækkes. Derved forøges afgiftsbelastningen hver gang kun med varens eller ydelsens merværdi i det pågældende afsætningsled, og det samlede beløb for denne byrde overføres til det sidste afsætningsled, nemlig salget til forbrugeren. Fradragsretten skal sikre, at denne mekanisme fungerer korrekt, og er, som Domstolen gentagne gange har fastslået, betinget af, at udgifterne til erhvervelse af de varer og ydelser, der giver ret til fradrag, indgår blandt omkostningselementerne i prisen for de afgiftsbelagte transaktioner ( 12 ). En afgiftspligtig person, hvis egne transaktioner i henhold til medlemsstatens nationale ret er fritaget for moms, har ikke ret til fradrag for indgående moms, heller ikke selv om denne fritagelse er i strid med direktiv 2006/112 ( 13 ).

72.

Samme fremgangsmåde bør følges i den foreliggende sag. Er afgiftsgrundlaget ikke lig med den samlede pris for varen, men kun med sælgerens fortjenstmargen, dvs. forskellen mellem salgs- og købsprisen – således som det er tilfældet inden for rammerne af fortjenstmargenordningen – er den afgift, der blev betalt ved erlæggelsen af købsprisen (indgående moms), ikke indeholdt i afgiften for salget (den moms, der skal betales). Der foreligger således ikke noget grundlag for fradrag af denne indgående moms. Enhver anden løsning ville de facto føre til en fritagelse af levering af varer til den afgiftspligtige videreforhandler i strid med direktiv 2006/112, eftersom denne ville få ret til tilbagebetaling af hele det betalte afgiftsbeløb uden at være forpligtet til at betale det tilsvarende skyldige afgiftsbeløb.

73.

Såfremt den nationale ret i strid med bestemmelserne i direktiv 2006/112 nægter den afgiftspligtige person mulighed for at anvende en momssærordning, kan den pågældende afgiftspligtige person påberåbe sig direktivets bestemmelser direkte for at drage fordel af denne ordning, men mister den fradragsret, han har i henhold til national ret, såfremt fortabelsen af retten følger af anvendelsen af denne særordning.

74.

Den omstændighed, som jeg har behandlet i punkt 46-60 i nærværende forslag til afgørelse, nemlig at der i tilfældet med kunstgenstande, som en afgiftspligtig videreforhandler erhverver fra personer fra andre medlemsstater, som følge af lakunen i direktiv 2006/112 sker en dobbelt afgiftspåligning for så vidt angår den del af fortjenstmargenen, som dækker beløbet for momsen for erhvervelsen inden for Fællesskabet, ændrer heller ikke noget herved. Denne lakune skal udfyldes ved en ændring af metoden til beregning af købsprisen og ikke ved, at den afgiftspligtige videreforhandler indrømmes en fradragsret, der er i strid med logikken i det fælles merværdiafgiftssystem.

75.

Jeg foreslår derfor, at det andet præjudicielle spørgsmål besvares med, at artikel 322, litra b), i direktiv 2006/112 skal fortolkes således, at bestemmelsen også udelukker en afgiftspligtig videreforhandlers ret til at fradrage den indgående moms, som han har betalt for erhvervelsen inden for Fællesskabet af kunstgenstande, på hvis levering den pågældende afgiftspligtige person anvender fortjenstmargenordningen i henhold til direktivets artikel 316, stk. 1, litra b), når den pågældende medlemsstats nationale ret ikke udelukker denne fradragsret.

I. Forslag til afgørelse

76.

På baggrund af de ovenfor anførte betragtninger foreslår jeg, at de præjudicielle spørgsmål, som Finanzgerichts Münster (domstolen i skatte- og afgiftsretlige sager i Münster, Tyskland) har forelagt, på følgende måde:

»1)

Artikel 316, stk. 1, i Rådets direktiv 2006/112/EF af 28. november 2006 om det fælles merværdiafgiftssystem skal fortolkes således, at en afgiftspligtig videreforhandler også kan anvende fortjenstmargenordningen i henhold til denne bestemmelse på salg af kunstgenstande,

som han har erhvervet fra kunstneren eller fra dennes retssuccessorer fra andre medlemsstater, når der ikke er tale om de i dette direktivs artikel 314 anførte personer, selv om disse personer har gjort brug af afgiftsfritagelsen for leveringer inden for Fællesskabet i henhold til direktivets artikel 138, stk. 1.

2)

Artikel 322, litra b), i direktiv 2006/112 skal fortolkes således, at bestemmelsen også udelukker en afgiftspligtig videreforhandlers ret til at fradrage den indgående moms, som han har betalt for erhvervelsen inden for Fællesskabet af kunstgenstande, på hvis levering den pågældende afgiftspligtige person anvender fortjenstmargenordningen i henhold til direktivets artikel 316, stk. 1, litra b), når den pågældende medlemsstats nationale ret ikke udelukker denne fradragsret.«

( 1 ) – Originalsprog: polsk.

( 2 ) – EUT 2006, L 347, s. 1, berigtiget i EUT 2007, L 335, s. 60, som ændret ved Rådets direktiv 2013/61/EU af 17.12.2013 (EUT 2013, L 353, s. 5).

( 3 ) – Med det forbehold, at den afgiftspligtige person kan anvende den almindelige momsordning i henhold til artikel 319 i direktiv 2006/112.

( 4 ) – Anvendelsen af artikel 314, litra d), kommer naturligvis ikke på tale, eftersom man ikke samtidig kan være kunstner eller dennes retssuccessor og afgiftspligtig videreforhandler.

( 5 ) – Min fremhævelse.

( 6 ) – Med undtagelse af den situation, der er reguleret i artikel 314, litra d), men som ikke kan knyttes sammen med nogen af de situationer, der er reguleret i artikel 316, stk. 1.

( 7 ) – Jeg kan i denne forbindelse ikke tilslutte mig den tyske regerings argumentation, hvorefter artikel 316, stk. 1, litra b), i direktiv 2006/112 ifølge sin ordlyd finder anvendelse, uanset om leveringen af kunstgenstandene til videreforhandleren var fritaget for afgift eller ikke. Artikel 314 i direktiv 2006/112 regulerer leveringer, der er fritaget for afgift eller ikke er underlagt denne, mens artikel 316 vedrører afgiftspligtige leveringer, hvorved afgiftspligten enten kan opstå hos sælger (indenlandsk levering) eller hos erhververen (erhvervelse og indførsel inden for Fællesskabet).

( 8 ) – »[...] overdragelse af retten til som ejer at råde over et materielt gode«.

( 9 ) – »[...] erhvervelse af retten til som ejer at råde over en løsøregenstand«.

( 10 ) – Jf. fjerde betragtning til direktiv 2006/112.

( 11 ) – Jf. navnlig dom af 18.12.2014, Schoenimport Italmoda Mariano Previti m.fl. (C-131/13, C-163/13 og C-164/13, EU:C:2014:2455, præmis 55 og den deri nævnte retspraksis).

( 12 ) – Jf. navnlig dom af 28.11.2013, MDDP (C-319/12, EU:C:2013:778, præmis 41).

( 13 ) – Jf. navnlig dom af 28.11.2013, MDDP (C-319/12, EU:C:2013:778, præmis 56, første led).