

Voorlopige editie

CONCLUSIE VAN ADVOCaat-GENERAAL

M. SZPUNAR

van 13 september 2018 (1)

Zaak C-264/17

Harry Mensing

tegen

Finanzamt Hamm

[verzoek van het Finanzgericht Münster (belastingrechter in eerste aanleg Münster, Duitsland) om een prejudiciële beslissing]

„Prejudiciële verwijzing – Belastingen – Belasting over de toegevoegde waarde – Richtlijn 2006/112/EG – Artikelen 314 en 316 – Bijzondere regelingen – Belastingplichtige wederverkopers – Winstmargeregeling – Leveringen van kunstvoorwerpen door de maker of diens rechthebbenden – Intracommunautaire transacties – Recht op aftrek van voorbelasting”

Inleiding

1. Wanneer een transactie waarover belasting over de toegevoegde waarde (hierna: „btw”) verschuldigd is, betrekking heeft op goederen waarvan de prijs de in eerdere handelsstadia in rekening gebrachte voorbelasting reeds bevat, zonder mogelijkheid van aftrek, wat vaak voorkomt bij goederen, zoals kunstvoorwerpen, die op de secundaire markt in de handel worden gebracht, dan garandeert het normale belastingmechanisme niet dat een basisbeginsel van deze belasting, namelijk het beginsel van fiscale neutraliteit voor belastingplichtigen, in acht wordt genomen. Om die reden heeft de Uniewetgever een bijzondere belastingregeling ingevoerd waarbij alleen de winstmarge van de belastingplichtige, te weten de toegevoegde waarde die in het betrokken handelsstadium is gegenereerd, in de belasting wordt betrokken. Hoewel de relevante Unierechtelijke bepalingen afzonderlijk beschouwd volstrekt duidelijk lijken, leidt de gezamenlijke toepassing daarvan echter niet altijd tot de verwezenlijking van het nagestreefde doel. Het is evenwel de vraag of dat afdoende reden is om deze bepalingen in bepaalde situaties helemaal niet toe te passen. Op deze vraag zal het Hof in de onderhavige zaak een antwoord moeten formuleren.

Toepasselijke bepalingen

Unierecht

2. Artikel 2, lid 1, van richtlijn 2006/112/EG van de Raad van 28 november 2006 betreffende het gemeenschappelijke stelsel van belasting over de toegevoegde waarde(2) bepaalt:

„De volgende handelingen zijn aan de btw onderworpen:

- a) de leveringen van goederen, die binnen het grondgebied van een lidstaat door een als zodanig handelende belastingplichtige onder bezwarende titel worden verricht;
- b) de intracommunautaire verwervingen van goederen die binnen het grondgebied van een lidstaat onder bezwarende titel worden verricht:
 - (i) door een als zodanig handelende belastingplichtige of door een niet-belastingplichtige rechtspersoon, wanneer de verkoper een als zodanig handelende belastingplichtige is die noch onder de in de artikelen 282 tot en met 292 bedoelde vrijstellingsregeling voor kleine ondernemingen, noch onder artikel 33 of artikel 36 valt;

[...]

[...]

- d) de invoer van goederen.”

3. Artikel 14, lid 1, van deze richtlijn definieert de levering van goederen als „de overdracht of overgang van de macht om als een eigenaar over een lichamelijke zaak te beschikken”.

4. De definitie van een intracommunautaire verwerving van goederen is te vinden in artikel 20, eerste alinea, van de besproken richtlijn, waarvan de bepaling luidt als volgt:

„Als ‚intracommunautaire verwerving van goederen’ wordt beschouwd het verkrijgen van de macht om als eigenaar te beschikken over een roerende lichamelijke zaak die door de verkoper of de afnemer, of voor hun rekening, met als bestemming de afnemer is verzonden of vervoerd naar een andere lidstaat dan de lidstaat van vertrek van de verzending of het vervoer van het goed.”

5. Artikel 138, lid 1, van richtlijn 2006/112 bepaalt:

„De lidstaten verlenen vrijstelling voor de levering van goederen, door of voor rekening van de verkoper of de afnemer verzonden of vervoerd naar een plaats buiten hun respectieve grondgebied, maar binnen de Gemeenschap, welke wordt verricht voor een andere belastingplichtige of voor een niet-belastingplichtige rechtspersoon die als zodanig handelt in een andere lidstaat dan de lidstaat van vertrek van de verzending of het vervoer van de goederen.”

6. Artikel 168 van deze richtlijn bepaalt:

„Voor zover de goederen en diensten worden gebruikt voor de belaste handelingen van een belastingplichtige, is deze gerechtigd in de lidstaat waar hij deze handelingen verricht, van het door hem verschuldigde belastingbedrag de volgende bedragen af te trekken:

- a) de btw die in die lidstaat verschuldigd of voldaan is voor de goederenleveringen of de diensten die een andere belastingplichtige voor hem heeft verricht;

[...]

c) de btw die verschuldigd is voor de intracommunautaire verwervingen van goederen overeenkomstig artikel 2, lid 1, onder b), punt i);

[...]

e) de btw die verschuldigd of voldaan is voor de in die lidstaat ingevoerde goederen.”

7. Artikel 169, onder b), van deze richtlijn bepaalt:

„Naast de in artikel 168 bedoelde aftrek heeft de belastingplichtige recht op aftrek van de in dat artikel bedoelde btw, voor zover de goederen en de diensten worden gebruikt voor de volgende handelingen:

[...]

b) door de belastingplichtige verrichte handelingen waarvoor overeenkomstig [artikel] 138 [...] vrijstelling is verleend.”

8. In hoofdstuk 4 onder titel XII van richtlijn 2006/112 zijn de bijzondere regelingen voor gebruikte goederen, kunstvoorwerpen, voorwerpen voor verzamelingen en antiquiteiten neergelegd. In artikel 311, lid 1, punten 2 en 5, van deze richtlijn wordt bepaald:

„Voor de toepassing van dit hoofdstuk, en onverminderd andere communautaire bepalingen, wordt verstaan onder:

[...]

2) ‚kunstvoorwerpen’: de in bijlage IX, deel A, genoemde goederen;

[...]

5) ‚belastingplichtige wederverkoper’: elke belastingplichtige die in het kader van zijn economische activiteit gebruikte goederen, kunstvoorwerpen, voorwerpen voor verzamelingen of antiquiteiten koopt, voor bedrijfsdoeleinden bestemt dan wel invoert met het oog op wederverkoop, ongeacht of deze belastingplichtige handelt voor eigen rekening dan wel, ingevolge een overeenkomst tot aan- of verkoop in commissie, voor rekening van een derde;

[...]”

9. Onderafdeling 1 in afdeling 2 van dit hoofdstuk van richtlijn 2006/112 bevat de winstmargeregeling voor belastingplichtige wederverkopers. De artikelen 312 tot en met 317 en artikel 319 van deze richtlijn bepalen:

„Artikel 312

Voor de toepassing van deze onderafdeling wordt verstaan onder:

1) ‚verkoopprijs’: alles wat de tegenprestatie uitmaakt die een belastingplichtige wederverkoper verkrijgt of moet verkrijgen van de afnemer of een derde, met inbegrip van subsidies die rechtstreeks verband houden met de handeling, belastingen, rechten, heffingen en bijkomende kosten zoals kosten van commissie, verpakking, vervoer en verzekering die de belastingplichtige wederverkoper de afnemer in rekening brengt, echter met uitsluiting van de in artikel 79 bedoelde bedragen;

2) „aankoopprijs”: alles wat de in punt 1) gedefinieerde tegenprestatie uitmaakt die de leverancier van de belastingplichtige wederverkoper verkrijgt of moet verkrijgen.

Artikel 313

1. De lidstaten passen op door belastingplichtige wederverkopers verrichte leveringen van gebruikte goederen, kunstvoorwerpen, voorwerpen voor verzamelingen en antiquiteiten een bijzondere regeling toe voor de belastingheffing over de winstmarge van de belastingplichtige wederverkoper, overeenkomstig het bepaalde in deze onderafdeling.

[...]

Artikel 314

De winstmargeregeling is van toepassing op door een belastingplichtige wederverkoper verrichte leveringen van gebruikte goederen, kunstvoorwerpen, voorwerpen voor verzamelingen en antiquiteiten, wanneer deze goederen hem binnen de Gemeenschap door een der onderstaande personen worden geleverd:

- a) een niet-belastingplichtige;
- b) een andere belastingplichtige, voor zover de levering van het goed door deze andere belastingplichtige overeenkomstig artikel 136 is vrijgesteld;
- c) een andere belastingplichtige, voor zover de levering van het goed door deze andere belastingplichtige in aanmerking komt voor de in de artikelen 282 tot en met 292 bedoelde vrijstellingsregeling voor kleine ondernemingen en het gaat om een investeringsgoed;
- d) een andere belastingplichtige wederverkoper, voor zover de levering van het goed door deze andere belastingplichtige wederverkoper overeenkomstig deze bijzondere regeling aan de btw onderworpen is geweest.

Artikel 315

De maatstaf van heffing voor de in artikel 314 bedoelde goederenleveringen is de winstmarge van de belastingplichtige wederverkoper, verminderd met het bedrag van de btw die voor de winstmarge zelf geldt.

De winstmarge van de belastingplichtige wederverkoper is gelijk aan het verschil tussen de door de belastingplichtige wederverkoper voor het goed gevraagde verkoopprijs en de aankoopprijs.

Artikel 316

1. De lidstaten verlenen de belastingplichtige wederverkopers het recht te kiezen voor toepassing van de winstmargeregeling op de leveringen van de volgende goederen:

- a) kunstvoorwerpen, voorwerpen voor verzamelingen en antiquiteiten die zij zelf hebben ingevoerd;
- b) kunstvoorwerpen die aan hen geleverd zijn door de maker of diens rechthebbenden;

c) kunstvoorwerpen die aan hen geleverd zijn door een andere belastingplichtige dan een belastingplichtige wederverkoper, wanneer die levering aan het verlaagde tarief uit hoofde van artikel 103 onderworpen is.

[...]

Artikel 317

Wanneer een belastingplichtige wederverkoper het in artikel 316 bedoelde keuzerecht uitoefent, wordt de maatstaf van heffing overeenkomstig artikel 315 vastgesteld.

Voor de leveringen van kunstvoorwerpen, voorwerpen voor verzamelingen of antiquiteiten die door de belastingplichtige wederverkoper zelf zijn ingevoerd, is de voor de berekening van de winstmarge in aanmerking te nemen [aankoopprijs] gelijk aan de overeenkomstig de artikelen 85 tot en met 89 vastgestelde maatstaf van heffing bij invoer, vermeerderd met de bij invoer verschuldigde of betaalde btw.

[...]

Artikel 319

Voor elke levering die onder de winstmargeregeling valt, kan de belastingplichtige wederverkoper de normale btw-regeling toepassen.”

10. De regels krachtens welke belastingplichtige wederverkopers recht op aftrek van voorbelasting hebben, zijn neergelegd in de artikelen 320 en 322 van richtlijn 2006/112. Deze bepalen:

„Artikel 320

1. De belastingplichtige wederverkoper die de normale btw-regeling toepast op de levering van kunstvoorwerpen, voorwerpen voor verzamelingen en antiquiteiten welke hij zelf heeft ingevoerd, heeft het recht de bij invoer van dit goed verschuldigde of voldane btw af te trekken van het door hem verschuldigde belastingbedrag.

De belastingplichtige wederverkoper die de normale btw-regeling toepast op de levering van kunstvoorwerpen welke hem door de maker of diens rechthebbenden of door een andere belastingplichtige dan een belastingplichtige wederverkoper zijn geleverd, heeft het recht, de met betrekking tot de hem geleverde kunstvoorwerpen verschuldigde of voldane btw af te trekken van het door hem verschuldigde belastingbedrag.

[...]

Artikel 322

Voor zover de goederen worden gebruikt ten behoeve van zijn aan de winstmargeregeling onderworpen leveringen mag de belastingplichtige wederverkoper van de door hem verschuldigde belasting de volgende bedragen niet aftrekken:

a) de btw die verschuldigd of voldaan is voor kunstvoorwerpen, voorwerpen voor verzamelingen of antiquiteiten die hij zelf heeft ingevoerd;

- b) de btw die verschuldigd of voldaan is voor aan hem geleverde of te leveren kunstvoorwerpen door de maker of diens rechthebbenden;
- c) de btw die verschuldigd of voldaan is voor aan hem geleverde of te leveren kunstvoorwerpen door een andere belastingplichtige dan een belastingplichtige wederverkoper.”

11. Ten slotte bepaalt artikel 342 van deze richtlijn:

„De lidstaten kunnen maatregelen treffen betreffende het recht op aftrek van de btw om te voorkomen dat de belastingplichtige wederverkopers op wie een van de in afdeling 2 vastgestelde regelingen van toepassing is, ongerechtvaardigde voordelen genieten, dan wel ongerechtvaardigde schade lijden.”

Duits recht

12. De winstmargeregeling voor belastingplichtige wederverkopers is in Duits recht omgezet door § 25a van het Umsatzsteuergesetz (wet op de omzetbelasting; hierna: „UStG”). Daarin wordt met name bepaald:

„1. Op leveringen van roerende lichamelijke zaken in de zin van § 1, lid 1, punt 1, wordt belasting geheven volgens de hiernavolgende bepalingen (winstmargeregeling) wanneer is voldaan aan de volgende voorwaarden:

1) De ondernemer is een wederverkoper. Een wederverkoper is een persoon die beroepsmatig betrokken is bij de handel in roerende lichamelijke zaken of die dergelijke zaken in eigen naam op veilingen verkoopt.

2) De zaken zijn op het grondgebied van de Unie aan de wederverkoper geleverd. Met betrekking tot deze leveringen:

a) was geen omzetbelasting verschuldigd of is krachtens § 19, lid 1, geen omzetbelasting geheven, of

b) is de winstmargeregeling toegepast.

[...]

2. De wederverkoper kan uiterlijk op het moment van de eerste aangifte in een kalenderjaar aan de belastingdienst verklaren dat hij vanaf het begin van dat kalenderjaar de winstmargeregeling ook op de volgende zaken toepast:

[...]

2) kunstvoorwerpen, indien bij de levering aan hem belasting verschuldigd was en deze levering niet door een wederverkoper is verricht.

[...]

3. De omzet wordt bepaald op basis het verschil tussen de aankoopprijs en de verkoopprijs van de zaak; [...] In de gevallen bedoeld in lid 2, eerste zin, punt 2, is de door de leverancier in rekening gebrachte omzetbelasting begrepen in de aankoopprijs.

[...]

5. [...] In afwijking van § 15, lid 1, is de wederverkoper in de gevallen bedoeld in lid 2 niet gerechtigd de omzetbelasting bij invoer, de afzonderlijk op de factuur vermelde belasting of de krachtens § 13b, lid 5, verschuldigde belasting als voorbelasting af te trekken.

[...]

7. De volgende bijzondere regels zijn van toepassing:

1) De winstmargeregeling wordt niet toegepast

a) op de levering van een zaak die door de wederverkoper intracommunautair is verworven, indien op de levering van de zaak aan de wederverkoper de vrijstelling van belasting voor intracommunautaire leveringen op het resterende grondgebied van de Gemeenschap is toegepast,

[...]”

Feiten en procedure

13. Harry Mensing is een belastingplichtige wederverkoper in de zin van artikel 311, lid 1, punt 5, van richtlijn 2006/112 en § 25a, lid 1, punt 1, UStG. Hij verricht activiteiten op het gebied van handel in kunstvoorwerpen in verschillende steden in Duitsland. In het belastingjaar 2014 heeft hij onder andere kunstvoorwerpen verworven van makers uit andere lidstaten. Deze leveringen werden in de lidstaat van oorsprong vrijgesteld van btw, maar Mensing heeft daarover wel belasting over intracommunautaire verwervingen betaald. Daarbij heeft hij geen gebruik van het recht op aftrek gemaakt.

14. In het begin van 2014 heeft Mensing bij het Finanzamt Hamm (belastingdienst Hamm, Duitsland) een verklaring ingediend houdende toepassing van de winstmargeregeling op kunstvoorwerpen verworven van de makers ervan. Met een beroep op § 25a, lid 7, punt 1, onder a), UStG heeft de belastingdienst hem echter het recht ontzegd deze regeling toe te passen op kunstvoorwerpen verworven van makers uit andere lidstaten en bijgevolg het verschuldigde btw-bedrag met 19 763,31 EUR verhoogd.

15. Na een onsuccesvolle bezwaarprocedure heeft Mensing bij het Finanzgericht Münster (belastingrechter in eerste aanleg Münster, Duitsland) beroep tegen de beslissing van de belastingdienst ingesteld. Deze rechter, die twijfels had over de verenigbaarheid van § 25a, lid 7, punt 1, onder a), UStG met het Unierecht, alsook over de wisselwerking tussen artikel 314 en artikel 316 van richtlijn 2006/112, heeft de behandeling van de zaak geschorst en het Hof de volgende prejudiciële vragen gesteld:

„1) Dient artikel 316, lid 1, onder b), van richtlijn 2006/112/EG van de Raad van 28 november 2006 betreffende het gemeenschappelijke stelsel van belasting over de toegevoegde waarde aldus te worden uitgelegd dat belastingplichtige wederverkopers de winstmargeregeling ook kunnen toepassen op de levering van kunstvoorwerpen die hun intracommunautair zijn geleverd door de maker of door diens rechthebbenden die niet tot de in artikel 314 van de btw-richtlijn vermelde personen behoren?

2) Indien de eerste vraag bevestigend moet worden beantwoord: legt artikel 322, onder b), van richtlijn 2006/112 de verplichting op om het recht van aftrek van voorbelasting op de verwerving van kunstvoorwerpen te weigeren aan de wederverkoper, zelfs indien er geen overeenkomstige nationale wettelijke regeling bestaat waarin dit is bepaald?”

16. Het verzoek om een prejudiciële beslissing is bij het Hof ingekomen op 17 mei 2017. Er zijn

schriftelijke opmerkingen ingediend door Mensing, de Duitse regering en de Europese Commissie. Dezelfde betrokkenen waren ter terechtzitting van 14 juni 2018 vertegenwoordigd.

Analyse

Eerste prejudiciële vraag

17. Met zijn eerste prejudiciële vraag wenst de verwijzende rechter te vernemen of een belastingplichtige wederverkoper krachtens artikel 316, lid 1, onder b), van richtlijn 2006/112 recht heeft op de toepassing van de winstmargeregeling op de verkoop van kunstvoorwerpen die hij heeft verworven van de maker of diens rechthebbenden uit andere lidstaten, die niet tot de in artikel 314 van de btw-richtlijn vermelde categorieën personen behoren. In deze vraag zijn in feite twee rechtsvragen vervat. De eerste hiervan is de kwestie van het verband tussen de artikelen 314 en 316 van richtlijn 2006/112. De tweede kwestie betreft de vraag of de winstmargeregeling kan worden toegepast op de verkoop van kunstvoorwerpen die door de belastingplichtige wederverkoper zijn verworven van belastingplichtigen uit andere lidstaten.

Wisselwerking tussen artikel 314 en artikel 316 van richtlijn 2006/112

18. Tot staving van zijn verzoek om een prejudiciële beslissing merkt de verwijzende rechter op dat artikel 314 van richtlijn 2006/112 zijns inziens op uitputtende wijze de werkingssfeer van de winstmargeregeling bepaalt. Met andere woorden, volgens deze rechter kan de winstmargeregeling uitsluitend worden toegepast op goederen die zijn verworven van personen die voldoen aan de voorwaarden van artikel 314 van de richtlijn of die tegelijk aan de voorwaarden van artikel 314 en artikel 316 voldoen. Een dergelijke lezing van het verband tussen artikel 314 en artikel 316 van richtlijn 2006/112 zou een grond zijn voor de in § 25a, lid 7, punt 1, onder a), UStG neergelegde uitsluiting van de winstmargeregeling voor goederen die door een belastingplichtige wederverkoper zijn verworven van een persoon uit een andere lidstaat die bij de intracommunautaire goederenlevering heeft geprofiteerd van vrijstelling met recht op aftrek van voorbelasting als bedoeld in artikel 138, lid 1, van richtlijn 2006/112, gelezen in samenhang met artikel 169, onder b), ervan. De in artikel 314 van de richtlijn vermelde personen kunnen immers geen gebruik maken van een dergelijke vrijstelling met recht op aftrek van voorbelasting.

19. Het komt mij echter voor dat een dergelijke lezing van het verband tussen artikel 314 en artikel 316 van richtlijn 2006/112 niet gerechtvaardigd is.

20. In de eerste plaats volgt een dergelijke lezing geenszins uit de bewoordingen van deze bepalingen. De inleidende zin van artikel 314 van deze richtlijn bepaalt dat de winstmargeregeling „van toepassing” is in de gevallen die in dat artikel worden vermeld. Dat betekent dat deze regeling automatisch van toepassing is indien aan de vermelde voorwaarden is voldaan.⁽³⁾ Artikel 316, lid 1, van de richtlijn verleent de belastingplichtige wederverkoper evenwel „het recht te kiezen voor toepassing van de winstmargeregeling” in de in die bepaling genoemde gevallen, welke verschillen van die van artikel 314. Niets in de bewoordingen van deze bepalingen wijst erop dat het recht op toepassing van de winstmargeregeling krachtens artikel 316, lid 1, van richtlijn 2006/112 is onderworpen aan de voorwaarden van artikel 314. Integendeel, naar mijn mening volgt uit deze bewoordingen dat de wetgever het recht waarin wordt voorzien in artikel 316, lid 1, van de richtlijn heeft bedoeld als een aanvulling op de wezenlijke strekking van de winstmargeregeling als bedoeld in artikel 314. Artikel 316 verruimt derhalve de potentiële werkingssfeer van deze regeling, waarbij de uiteindelijke beslissing aan de belastingplichtige wordt overgelaten.

21. Een dergelijke regeling wordt door de Commissie in haar opmerkingen bepleit. Zij geeft aan dat de belangrijkste doelstelling van de winstmargeregeling bestond in het voorkomen van een

dubbele heffing van belasting over goederen die door een belastingplichtige wederverkoper werden verworven tegen een prijs waarin de door de verkoper in eerdere handelsstadia betaalde btw reeds begrepen was, zonder dat daarbij sprake was van een recht op aftrek.

22. De in artikel 314 vermelde personen zonder recht op aftrek van voorbelasting moeten de economische lasten van de btw dragen, wat uiteraard inhoudt dat zij deze zullen doorberekenen in de verkoopprijs. Indien dergelijke goederen bij de verkoop door een belastingplichtige wederverkoper volgens de algemene regels zouden worden belast en de maatstaf van heffing dus de totale verkoopprijs zou zijn, zou de in eerdere handelsstadia betaalde belasting in deze maatstaf van heffing begrepen zijn, wat zou leiden tot dubbele belastingheffing („belasting op belasting”). Door de toepassing van de winstmargeregeling, waarbij de maatstaf van heffing slechts de winstmarge is, dat wil zeggen de toegevoegde waarde die is gegenereerd in het stadium van de door de belastingplichtige wederverkoper verrichte transacties, kan een dergelijke dubbele belastingheffing worden voorkomen.

23. Het is evenwel niet altijd mogelijk of passend precies vast te stellen voor welke van de door de belastingplichtige wederverkoper verkochte goederen er in eerdere handelsstadia btw is afgetrokken en voor welke goederen dat niet het geval is. Voorts is het mogelijk dat de btw slechts gedeeltelijk is afgetrokken of dat de goederen helemaal niet zijn belast, wat de kwestie nog ingewikkelder maakt. Dat is de reden waarom de wetgever heeft voorzien in de automatische toepassing van de winstmargeregeling in gevallen waarin aftrek van btw in eerdere handelsstadia niet mogelijk was, hetzij omdat de verkoper niet belastingplichtig is, hetzij omdat bij de verkoop gebruik is gemaakt van een vrijstelling zonder recht op aftrek van voorbelasting. Dit is de huidige regeling van artikel 314 van richtlijn 2006/112. Om redenen van administratieve rationalisering heeft de wetgever belastingplichtige wederverkopers echter de mogelijkheid geboden om de winstmargeregeling in sommige gevallen alsnog toe te passen (nu artikel 316 van richtlijn 2006/112). Artikel 316 van richtlijn 2006/112 is dan ook onafhankelijk van aard en vormt een aanvulling op artikel 314 van de richtlijn.

24. Een uitlegging van artikel 316 van de richtlijn als zou de toepassing ervan worden onderworpen aan de voorwaarden van artikel 314 zou ook niet stroken met de systematiek en de logica van de winstmargeregeling.

25. Men zou zich immers een beperking van de personen als bedoeld in artikel 316, lid 1, onder b), van richtlijn 2006/112 kunnen voorstellen tot die welke tevens onder artikel 314 vallen. Dat zouden in de eerste plaats de niet-belastingplichtige makers en hun rechthebbenden zijn [art. 314, onder a)] en, hoewel dit eerder ongebruikelijk is, de belastingplichtige makers en hun rechthebbenden, mits zij goederen leveren in de omstandigheden van artikel 314, onder b) en c).(4)

26. Met betrekking tot artikel 316, lid 1, onder a) en c), kan echter niet tegelijk aan de voorwaarden van artikel 314 en artikel 316 worden voldaan.

27. Artikel 316, lid 1, onder a), van richtlijn 2006/112 heeft betrekking op goederen die rechtstreeks door belastingplichtige wederverkopers worden ingevoerd. In de inleidende zin van artikel 314 is echter sprake van goederen die aan een dergelijke belastingplichtige zijn geleverd „binnen de Gemeenschap”. Derhalve sluit artikel 314 van tevoren de toepassing van zijn bepaling op ingevoerde goederen uit. Dit is te verklaren door het feit dat men in het geval van goederen die afkomstig zijn van buiten de territoriale werkingssfeer van het gemeenschappelijke btw-stelsel onmogelijk kan spreken van een belasting die in een eerder handelsstadium is betaald en die in de prijs van een dergelijk goed is begrepen. Uit het oogpunt van het btw-stelsel is de prijs van een ingevoerd goed steeds de nettoprijs.

28. Voorts heeft artikel 316, lid 1, onder c), betrekking op kunstvoorwerpen die aan een belastingplichtige wederverkoper geleverd zijn „wanneer die *levering* aan het verlaagde [btw-]tarief [...] onderworpen is”(5). Aangezien hier geen sprake is van de toepassing van het verlaagde belastingtarief op goederen maar op de levering ervan, sluit dit naar mijn mening de toepassing van deze bepaling uit voor leveringen die helemaal niet worden belast [artikel 314, onder a)] of die zijn vrijgesteld [artikel 314, onder b) en c)].

29. Zoals blijkt uit het voorgaande, kunnen artikel 314 en artikel 316, lid 1, onder a) en c), van richtlijn 2006/112 niet tezamen worden toegepast. In een dergelijke situatie lijkt de uitlegging als zou artikel 314 van de richtlijn alleen in combinatie met artikel 316, lid 1, onder b), ervan van toepassing zijn, mij niet logisch.

30. Voor een verband tussen de toepassing van artikel 316, lid 1, van de richtlijn en de voorwaarden van artikel 314 ervan is evenmin een teleologische rechtvaardiging te vinden. De vervulling van de voorwaarden van artikel 314 van de richtlijn leidt automatisch tot de toepassing van de winstmargeregeling. Men dient zich derhalve af te vragen wat de zin zou zijn van het recht van een belastingplichtige wederverkoper om deze regeling in bepaalde gevallen toe te passen als die gevallen toch al onder artikel 314 zouden vallen. Eventueel zou dit kunnen worden opgevat als een soort „opt-out”-recht, maar in de mogelijkheid van een „opt-out” van de winstmargeregeling is al in artikel 319 van richtlijn 2006/112 voorzien, terwijl artikel 316 duidelijk als een „opt-in”-recht bedoeld is.

31. Ten slotte zou een verband tussen de toepassing van artikel 316 van richtlijn 2006/112 en de voorwaarden van artikel 314 ervan afbreuk doen aan de zin van artikel 322 van de richtlijn. Deze bepaling ontnemt belastingplichtige wederverkopers het recht op aftrek van voorbelasting voor goederen die zij in het kader van de winstmargeregeling verkopen in de drie gevallen van artikel 316, lid 1. Zij hier opgemerkt dat artikel 322, onder a), betrekking heeft op invoer [artikel 316, lid 1, onder a)], dat artikel 322, onder b), de verwerving van kunstvoorwerpen van de maker of diens rechthebbenden betreft [artikel 316, lid 1, onder b)] en dat artikel 322, onder c), gaat over de verwerving van kunstvoorwerpen van andere belastingplichtigen onder toepassing van het verlaagde tarief [artikel 316, lid 1, onder c)].

32. Artikel 314 van richtlijn 2006/112 sluit voorbelasting evenwel uit, aangezien het betrekking heeft op leveringen die ofwel helemaal niet aan btw zijn onderworpen of die van een dergelijke belasting zijn vrijgesteld.(6) Indien de toepassing van artikel 316, lid 1, van de richtlijn onderworpen zou zijn aan de voorwaarden van artikel 314 van de richtlijn, zou artikel 322 dus worden uitgehold. Zelfs indien op kunstmatige wijze alleen de toepassing van artikel 316, lid 1, onder b), van deze voorwaarden afhankelijk zou worden gesteld, zou hierdoor op zijn minst artikel 322, onder b), zinloos worden.

33. Om deze redenen ben ik van mening dat artikel 316, lid 1, van richtlijn 2006/112 aldus moet worden uitgelegd dat de toepassing ervan niet is onderworpen aan de voorwaarden van artikel 314 van de richtlijn.

Mogelijkheid tot toepassing van de winstmargeregeling krachtens artikel 316, lid 1, onder b), van richtlijn 2006/112 op goederen die door een belastingplichtige wederverkoper zijn verworven van personen uit andere lidstaten

34. In haar opmerkingen in de onderhavige zaak motiveert de Duitse regering waarom de winstmargeregeling volgens haar niet kan worden toegepast op kunstvoorwerpen die door een belastingplichtige wederverkoper zijn verworven van personen uit andere lidstaten die hebben geprofiteerd van de vrijstelling voor intracommunautaire leveringen, zoals bepaald in § 25a, lid 7,

punt 1, UStG. Tot staving van haar stelling voert zij drie argumenten aan.

– *Argument betreffende de doelstelling van de winstmargeregeling*

35. In het geval van kunstvoorwerpen die aan een belastingplichtige wederverkoper zijn geleverd door personen uit andere lidstaten die hebben geprofiteerd van de vrijstelling voor intracommunautaire leveringen, zou er volgens de Duitse regering geen sprake zijn van dubbele belastingheffing als de belastingplichtige wederverkoper deze kunstvoorwerpen doorverkoopt met toepassing van de algemene btw-regels. In dat geval zou in de door de belastingplichtige wederverkoper betaalde aankoopprijs immers generlei belasting begrepen zijn en zou de belasting voor de intracommunautaire verwerving aftrekbaar zijn. In dergelijke gevallen zou de toepassing van de winstmargeregeling de doelstelling van deze regeling derhalve niet verwezenlijken, aangezien deze volgens overweging 51 van richtlijn 2006/112 bestaat in het vermijden van dubbele heffing van belasting en verstoring van de mededinging tussen belastingplichtigen.

36. Ik ben het evenwel niet eens met deze redenering. De redenen hiervoor zijn enigszins vergelijkbaar met die welke ik heb uiteengezet in het gedeelte betreffende de twijfels van de verwijzende rechter over de wisselwerking tussen artikel 314 en artikel 316 van richtlijn 2006/112 (zie punten 20-32 van deze conclusie).

37. Het klopt dat er in de gevallen van artikel 316, lid 1, van de richtlijn bij toepassing van de algemene btw-regels, dat wil zeggen door heffing van belasting over het totale bedrag van de transactie met recht op aftrek van de voorbelasting, geen sprake van dubbele belastingheffing zou zijn. Dat geldt evenwel niet alleen voor goederen die worden verworven van personen uit andere lidstaten maar voor alle gevallen die door artikel 316, lid 1, van richtlijn 2006/112 worden bestreken.

38. Vanuit het oogpunt van de btw is een intracommunautaire levering een gewone, belastbare goederenlevering. Het enige verschil is dat de vrijstelling in artikel 138, lid 1, van de richtlijn en het tegelijk belasten van de intracommunautaire verwerving van goederen krachtens artikel 2, lid 1, onder b), ertoe leiden dat de fiscale bevoegdheid wordt overgedragen van de lidstaat van verkoop naar de lidstaat van verwerving. Derhalve is de vrijstelling van intracommunautaire leveringen in werkelijkheid geen vrijstelling van de belasting in de zin van artikel 136 van de richtlijn, maar een overdracht van de heffing naar de andere lidstaat. Een dergelijke vrijstelling wordt ook wel belasting tegen nultarief genoemd.

39. Vanuit het oogpunt van de belastingplichtigen verandert deze vrijstelling niet veel. De verkoper levert de goederen tegen de nettoprijs en is niet verplicht om belasting aan de belastingdienst te voldoen, maar hij behoudt wel het recht om voorbelasting af te trekken met betrekking tot de goederen en diensten die voor zijn intracommunautaire levering zijn gebruikt [artikel 169, onder b), van richtlijn 2006/112]. Voorts betaalt de koper geen belasting aan de verkoper als onderdeel van de aankoopprijs, zoals in het geval van een levering binnen het grondgebied van eenzelfde lidstaat, maar aan de belastingdienst. Hij verwerft echter tevens het recht op aftrek van deze belasting als voorbelasting, op voorwaarde uiteraard dat hij het aangeschafte goed voor zijn belaste activiteit gebruikt.

40. Van een soortgelijk belastingmechanisme is sprake bij de invoer van goederen. De importeur betaalt de prijs van de goederen en daarin is geen btw (in de zin van richtlijn 2006/112) begrepen, aangezien deze goederen afkomstig zijn van buiten het territoriale toepassingsgebied van het gemeenschappelijke btw-stelsel. Daarnaast betaalt de importeur de btw voor de invoer aan de belastingdienst en verwerft hij daarbij tevens het recht op aftrek daarvan als voorbelasting.

41. Er is dan ook geen probleem van dubbele belastingheffing, ongeacht of er sprake is van

een ingevoerd kunstvoorwerp, een kunstvoorwerp dat is verworven binnen het grondgebied van dezelfde lidstaat of een kunstvoorwerp dat is verworven van een persoon uit een andere lidstaat (dat wil zeggen in het kader van een intracommunautaire verwerving). Indien zou worden aangenomen dat dubbele belastingheffing in geval van toepassing van de algemene btw-regels een voorwaarde is voor de toepasselijkheid van de winstmargeregeling, zou artikel 316 van richtlijn 2006/112 in zijn geheel worden uitgehold, en in dit verband ook artikel 322, aangezien de zin van deze bepaling erin bestaat dat er sprake is van voorbelasting die eventueel kan worden afgetrokken, wat niet het geval is bij goederen waarvan de levering is vrijgesteld (in de strikte zin van het woord) of niet wordt belast.(7)

42. De doelstelling van artikel 316 van richtlijn 2006/112 is niet het vermijden van dubbele belastingheffing maar, zoals de Commissie terecht opmerkt in haar schriftelijke opmerkingen, het voorkomen van de buitensporige administratieve lasten die voor belastingplichtige wederverkopers zouden ontstaan indien zij telkenmale zouden moeten nagaan en aantonen dat de in eerdere handelsstadia betaalde btw reeds in de prijs van een bepaald kunstvoorwerp is begrepen, en wat daarvan de hoogte is. Tot deze administratieve lasten behoort ook de dubbele boekhouding die door de belastingplichtige wederverkoper moet worden gevoerd indien hij zowel volgens de winstmargeregeling als volgens de algemene regels belaste goederen verkoopt. Een dergelijke verplichting vloeit rechtstreeks voort uit artikel 324 van richtlijn 2006/112.

43. Om deze reden ben ik niet overtuigd door het argument van de Duitse regering dat de voorwaarden voor de toepassing van de winstmargeregeling, als uitzondering op de algemene beginselen van de belastingheffing, strikt moeten worden uitgelegd. Het beginsel van de strikte uitlegging van uitzonderingen mag hun niet alle betekenis ontnemen en hen zodoende uithollen.

44. Verzoeker in het hoofdgeding betoogt dat artikel 316 van richtlijn 2006/112 in de eerste plaats bedoeld is om de in artikel 103 van de richtlijn neergelegde bevoorrechte fiscale behandeling van bepaalde goederen te handhaven. Krachtens deze bepaling kan het verlaagde belastingtarief worden toegepast op ingevoerde kunstvoorwerpen, voorwerpen voor verzamelingen en antiquiteiten, alsmede op kunstvoorwerpen die zijn geleverd door de maker of diens rechthebbenden. Overeenkomstig artikel 94, lid 1, van de richtlijn geldt een dergelijk verlaagd tarief ook voor de intracommunautaire verwerving van kunstvoorwerpen van de maker of diens rechthebbenden.

45. Ik sluit niet uit dat deze doelstelling ook heeft geleid tot de invoering van artikel 316 van richtlijn 2006/112. Hoewel de toepassing van artikel 103 van de richtlijn voor de lidstaten facultatief is, is de toepassing van artikel 316 voor hen verplicht. In elk geval is de doelstelling van artikel 316 van richtlijn 2006/112, anders dan die van artikel 314 ervan, niet het vermijden van een dubbele heffing van belasting.

46. Daarnaast is het vermeldenswaard dat artikel 316, lid 1, onder b), van richtlijn 2006/112 weliswaar het risico van dubbele belastingheffing niet voorkomt – van een dergelijk risico is nu eenmaal geen sprake – maar de toepassing van deze bepaling op binnenlandse leveringen zou kunnen leiden tot een verstoring van de mededinging tussen belastingplichtigen wanneer de toepassing van deze bepaling op intracommunautaire verwervingen wordt geweigerd. Sommige belastingplichtige wederverkopers zou immers de mogelijkheid worden ontzegd om gebruik te maken van de winstmargeregeling, ook al bevinden zij zich in andere opzichten in een vergelijkbare situatie als belastingplichtige wederverkopers die kunstvoorwerpen binnen het grondgebied van eenzelfde lidstaat verwerven.

47. Om deze redenen ben ik van mening dat het argument dat is gebaseerd op het ontbreken van een risico van dubbele belastingheffing geen rechtvaardiging kan zijn voor de weigering om artikel 316, lid 1, onder b), van de richtlijn toe te passen op kunstvoorwerpen die door een

belastingplichtige wederverkoper worden verworven van personen uit andere lidstaten.

– *Argument betreffende de onmogelijkheid om de aankoopprijs te vermeerderen met btw bij intracommunautaire verwervingen*

48. De Duitse regering wijst erop dat in richtlijn 2006/112 geen bepaling is opgenomen over de heffing van btw bij intracommunautaire verwervingen die analoog is aan de bepalingen voor goederen die worden ingevoerd door belastingplichtige wederverkopers, waarvoor artikel 317, tweede alinea, voorschrijft de aankoopprijs te vermeerderen met de btw over de invoer. Volgens de Duitse regering toont dit aan dat de Uniewetgever bij het opstellen van artikel 316 van de richtlijn niet de bedoeling heeft gehad om ook kunstwerken die door belastingplichtige wederverkopers worden verworven van personen uit andere lidstaten onder de regeling van dit artikel te laten vallen.

49. Het ontbreken van een tegenhanger van artikel 317, tweede alinea, van richtlijn 2006/112 voor intracommunautaire verwervingen is inderdaad een probleem. Voor kunstvoorwerpen die door een belastingplichtige wederverkoper worden verworven van personen uit andere lidstaten moeten immers de algemene regels van artikel 315 van de richtlijn, gelezen in samenhang met artikel 317, eerste alinea, ervan gelden. Volgens deze bepalingen is de winstmarge die volgens de winstmargeregeling als maatstaf van heffing wordt gehanteerd, het verschil tussen de door de belastingplichtige wederverkoper gevraagde verkoopprijs en de aan zijn leverancier betaalde aankoopprijs. De aankoopprijs wordt in artikel 312, punt 2, van de richtlijn echter gedefinieerd als alles wat de tegenprestatie uitmaakt die de leverancier van de belastingplichtige wederverkoper verkrijgt.

50. Deze bepalingen zijn dus van toepassing op zowel de verwerving van kunstvoorwerpen door een belastingplichtige wederverkoper binnen het grondgebied van eenzelfde lidstaat als op de intracommunautaire verwerving van kunstvoorwerpen door een belastingplichtige wederverkoper. De toepassing van deze bepalingen leidt echter in elk van deze gevallen tot een ander resultaat.

51. In het geval van verwerving binnen het grondgebied van een lidstaat behoort immers ook de door de leverancier verschuldigde en betaalde btw tot de tegenprestatie die hij van de belastingplichtige wederverkoper verkrijgt, mits deze levering niet van belasting is vrijgesteld en dus, onder andere, in de gevallen van artikel 316, lid 1, onder b), van richtlijn 2006/112. Voorts is de door de belastingplichtige wederverkoper gevraagde verkoopprijs van de goederen gelijk aan de aankoopprijs (inclusief btw), vermeerderd met de winstmarge. Derhalve dekt de winstmarge niet de kosten in verband met de door de belastingplichtige wederverkoper betaalde btw, ook al is deze belasting wel van invloed op de totale prijs van de door hem verkochte goederen.

52. De situatie ligt anders in het geval van een intracommunautaire verwerving, aangezien de belastingplichtige wederverkoper in dat geval de nettoprijs aan de leverancier betaalt. Een intracommunautaire levering is krachtens artikel 138, lid 1, van richtlijn 2006/112 immers vrijgesteld van belasting. Krachtens artikel 2, lid 1, onder b), punt i), van de richtlijn is de belastingplichtige wederverkoper echter verplicht de btw over de intracommunautaire verwerving te voldoen, maar krachtens artikel 322, onder b), van de richtlijn heeft hij geen recht heeft op aftrek ervan. Derhalve moet de belastingplichtige wederverkoper bij de verkoop van de goederen de kosten in verband met deze belastingheffing in de prijs opnemen. De kosten in verband met de belastingheffing behoren echter niet tot de aankoopprijs in de zin van artikel 312, punt 2, van de richtlijn. Als gevolg daarvan verhogen deze kosten de winstmarge van de belastingplichtige wederverkoper als berekend in overeenstemming met artikel 315, tweede alinea.

53. Derhalve worden de kosten in verband met de door de belastingplichtige wederverkoper

betaalde btw over de intracommunautaire verwerving opgenomen in de maatstaf van heffing over zijn verkooptransactie. Dit leidt tot de dubbele heffing van belasting („belasting op belasting”) die de winstmargeregeling volgens overweging 51 van richtlijn 2006/112 juist moet voorkomen. In het geval van invoer van goederen door belastingplichtige wederverkopers wordt deze dubbele belastingheffing vermeden door artikel 317, tweede alinea, van de richtlijn, op grond waarvan, bij de berekening van de winstmarge, de maatstaf van heffing bij invoer (en dus de aankoopprijs) inclusief btw bij invoer moet worden afgetrokken van de verkoopprijs. Het ontbreken van een soortgelijke oplossing voor intracommunautaire verwervingen vormt een juridische leemte waardoor de doelstellingen van de winstmargeregeling niet volledig kunnen worden verwezenlijkt voor kunstvoorwerpen die door belastingplichtige wederverkopers worden verworven van personen uit andere lidstaten.

54. Deze leemte kan mijns inziens niet door uitlegging worden ondervangen, aangezien de definitie van de aankoopprijs in artikel 312, punt 2, van richtlijn 2006/112 zeer duidelijk verwijst naar het bedrag dat „de leverancier” van de belastingplichtige wederverkoper ontvangt. Daarom kan de belasting die door de belastingplichtige wederverkoper aan de belastingdienst is betaald, bezwaarlijk als onderdeel van de aankoopprijs worden beschouwd. Voorts sluit artikel 322, onder b), van de richtlijn het recht van de belastingplichtige wederverkoper op aftrek van btw uit „voor kunstvoorwerpen” die hij heeft verworven van de maker of diens rechthebbenden, wat ongetwijfeld ook de belasting over de intracommunautaire verwerving van dergelijke kunstwerken omvat. Deze leemte dient dus door de wetgever te worden aangevuld.

55. Ik ben het echter niet eens met de Duitse regering dat deze leemte erop wijst dat de wetgever de toepasselijkheid van de winstmargeregeling doelbewust heeft uitgesloten voor kunstvoorwerpen die door een belastingplichtige wederverkoper worden verworven van personen uit andere lidstaten met vrijstelling voor een intracommunautaire levering.

56. Vooreerst gaan noch de bewoordingen van artikel 316, lid 1, onder b), van richtlijn 2006/112 noch die van artikel 322, onder b), ervan in die richting. Ik breng in herinnering dat de eerstgenoemde bepaling verwijst naar kunstvoorwerpen die aan de belastingplichtige wederverkoper zijn geleverd „door de maker of diens rechthebbenden”. Het gaat dus over de levering van kunstvoorwerpen, zonder verdere voorwaarden. Waar richtlijn 2006/112 het begrip levering hanteert, gaat het zowel over de levering binnen het grondgebied van eenzelfde lidstaat als over de intracommunautaire levering. Dat blijkt reeds uit de vergelijking van de definitie van een levering van goederen in artikel 14, lid 1, van de richtlijn(8) met de definitie van een intracommunautaire verwerving van goederen in artikel 20, eerste alinea, ervan(9). In gevallen waarin het gaat om slechts één van deze soorten leveringen geeft de wetgever dat uitdrukkelijk aan, zoals in artikel 2, lid 1, onder a), op grond waarvan btw wordt geheven over „leveringen van goederen, die binnen het grondgebied van een lidstaat [...] onder bezwarende titel worden verricht”, of in artikel 138, lid 1, waarin wordt bepaald dat de lidstaten vrijstelling verlenen voor „de levering van goederen, [...] verzonden of vervoerd naar een plaats buiten hun respectieve grondgebied, maar binnen de Gemeenschap”. Op grond van een letterlijke uitlegging van deze bepaling kunnen kunstvoorwerpen die door belastingplichtige wederverkopers worden verworven van personen uit andere lidstaten derhalve niet van de werkingssfeer van artikel 316, lid 1, onder b), van richtlijn 2006/112 worden uitgesloten.

57. Op dezelfde manier is artikel 322, onder b), van richtlijn 2006/112, dat een aanvulling vormt op artikel 316, lid 1, onder b), zo ruim geformuleerd dat de bepaling ervan zowel een verbod inhoudt op aftrek van belasting die is betaald bij aankoop binnen het grondgebied van een lidstaat als een verbod op aftrek van belasting die is betaald bij intracommunautaire verwerving (zie ook punt 54 hierboven).

58. Het zou ook moeilijk zijn om een teleologische grond te vinden voor uitsluiting van de toepasselijkheid van de winstmargeregeling op kunstvoorwerpen die door belastingplichtige wederverkopers worden verworven van personen uit andere lidstaten. Indien de winstmargeregeling van toepassing is zowel op kunstvoorwerpen die worden verworven binnen het grondgebied van een lidstaat [en dat in twee gevallen: artikel 316, lid 1, onder b) en c)] als op ingevoerde kunstvoorwerpen [artikel 316, lid 1, onder a)], waarom zou de wetgever dan juist de intracommunautaire handel discrimineren, terwijl het vergemakkelijken van het vrije verkeer van goederen en diensten juist één van de fundamentele doelstellingen van het gemeenschappelijke btw-stelsel is.⁽¹⁰⁾

59. Mijns inziens is deze leemte dan ook eerder het gevolg van onoplettendheid van de wetgever dan een doelbewuste ingreep. Men kan zich echter de vraag stellen of deze onoplettendheid de weigering rechtvaardigt om de winstmargeregeling toe te passen op kunstvoorwerpen die door belastingplichtige wederverkopers worden verworven van personen uit andere lidstaten. Naar mijn mening moet het antwoord op deze vraag ontkennend luiden.

60. Deze juridische leemte benadeelt inderdaad belastingplichtige wederverkopers die kunstvoorwerpen van personen uit andere lidstaten verwerven ten opzichte van wederverkopers die kunstvoorwerpen binnen het grondgebied van eenzelfde lidstaat of van buiten de Unie verwerven. Deze leemte geeft immers aanleiding tot de dubbele belastingheffing die ik hierboven heb genoemd, en zij verhoogt de algemene omvang van de belasting doordat de maatstaf van heffing, te weten de winstmarge, kunstmatig wordt opgeblazen.

61. Er zij evenwel op gewezen dat het toepassen van de winstmargeregeling in de gevallen als bedoeld in artikel 316 van richtlijn 2006/112 facultatief is voor de belastingplichtige (maar niet voor de lidstaat, die hem in staat moet stellen dat te doen). Indien de belastingplichtige de dubbele belastingheffing over zijn winstmarge wil voorkomen voor zover deze marge de kosten in verband met de btw bij intracommunautaire verwerving omvat, kan hij dus kiezen voor heffing van belasting volgens de algemene regels, met een volledig recht op aftrek van de betaalde belasting.

62. Zoals ik hierboven reeds heb opgemerkt, is het wezenlijke doel van de winstmargeregeling in de gevallen als bedoeld in artikel 316 van richtlijn 2006/112 evenwel niet zozeer het voorkomen van dubbele belastingheffing – daarin wordt immers reeds voorzien door de toepassing van de algemene belastingregels – als wel het vermijden van buitensporige administratieve lasten in verband met de toepassing van verschillende regels voor de heffing van belasting over de verschillende goederen die door de belastingplichtige wederverkoper worden verkocht. Indien een belastingplichtige er daarom voor kiest om te worden belast volgens de winstmargeregeling, mag hij zich volgens het beginsel *volenti non fit iniuria* dan ook niet benadeeld voelen en hoeft hij niet te worden „beschermd” door hem zijn recht op de toepassing van deze regeling te ontzeggen.

63. Volgens artikel 342 van richtlijn 2006/112 kunnen de lidstaten weliswaar maatregelen treffen om te voorkomen dat de belastingplichtige wederverkopers ongerechtvaardigde schade lijden, bijvoorbeeld als gevolg van de toepassing van de winstmargeregeling, doch deze maatregelen mogen alleen betrekking hebben op het recht van aftrek van voorbelasting en niet op het recht op toepassing van de winstmargeregeling als zodanig.

– *Argument op grond van de bewoordingen van artikel 316, lid 1, onder b), van richtlijn 2006/112*

64. Ter terechtzitting heeft de Duitse regering nog een andere reden aangevoerd waarom de toepassing van de winstmargeregeling op kunstvoorwerpen die door belastingplichtige wederverkopers worden verworven van personen uit andere lidstaten volgens haar moet worden

uitgesloten. Zij stelt namelijk dat het belastbare feit in het geval van intracommunautaire levering, als gevolg van de overdracht van de fiscale bevoegdheid van de lidstaat van aankoop naar de lidstaat van verwerving, niet de intracommunautaire levering maar de intracommunautaire verwerving is. Artikel 316, lid 1, onder b), van richtlijn 2006/112 maakt evenwel geen melding van een dergelijk belastbaar feit, wat volgens de Duitse regering betekent dat deze bepaling niet geldt voor kunstvoorwerpen die worden verworven van personen uit andere lidstaten.

65. Artikel 314 en artikel 316 van richtlijn 2006/112 zien echter op de heffing van belasting niet in het stadium van de verwerving maar in het stadium van de verkoop door de belastingplichtige wederverkoper. Artikel 314, onder a) tot en met d), en artikel 316, lid 1, onder a) tot en met c), van de richtlijn vermelden slechts de wijze waarop de belastingplichtige wederverkoper in het bezit kan komen van goederen die hij vervolgens, bij de verkoop ervan, mag belasten volgens de winstmargeregeling. De verwerving van deze goederen door de belastingplichtige wederverkoper kan maar moet niet noodzakelijk de vorm van een belastbaar feit aannemen. De bepalingen van artikel 314, onder a) tot en met c), van de richtlijn hebben betrekking op gevallen waarin helemaal geen sprake is van een (met btw) belastbaar feit, aangezien dit ofwel niet-belaste ofwel vrijgestelde transacties zijn. Evenzo kunnen de in artikel 316, onder a) tot en met c), vermelde wijzen van verwerving van goederen door een belastingplichtige wederverkoper een belastbaar feit vormen, maar dat hoeft niet het geval te zijn.

66. Bovendien geeft een intracommunautaire goederenlevering, hoewel deze als zodanig geen belastbaar feit is – zij is immers vrijgesteld – onvermijdelijk aanleiding tot een dergelijk feit zodra deze goederen intracommunautair worden verworven. Er is immers geen sprake van een intracommunautaire levering zonder een intracommunautaire verwerving. De vrijstelling van een intracommunautaire levering geldt evenwel niet wanneer de intracommunautaire verwerving is vrijgesteld (zie artikel 139, lid 1, tweede alinea, van richtlijn 2006/112). Derhalve lijkt de stelling van de Duitse regering te zijn gebaseerd op een al te formalistische uitlegging van artikel 316, lid 1, onder b), van de richtlijn.

Antwoord op de eerste prejudiciële vraag

67. Gelet op een en ander geef ik het Hof in overweging op de eerste prejudiciële vraag te antwoorden dat artikel 316, lid 1, van richtlijn 2006/112 aldus moet worden uitgelegd dat belastingplichtige wederverkopers de winstmargeregeling krachtens deze bepaling ook kunnen toepassen op de levering van kunstvoorwerpen die zij hebben verworven van de maker of diens rechthebbenden uit andere lidstaten, die niet tot de in artikel 314 van de btw-richtlijn vermelde categorieën personen behoren, ook wanneer deze personen hebben geprofiteerd van de vrijstelling voor intracommunautaire leveringen krachtens artikel 138, lid 1.

Tweede prejudiciële vraag

68. Indien het Hof mijn voorstel tot beantwoording van de eerste prejudiciële vraag volgt, moet ook de tweede vraag worden geanalyseerd. Met zijn tweede prejudiciële vraag wenst de verwijzende rechter te vernemen of artikel 322, onder b), van richtlijn 2006/112 aldus moet worden uitgelegd dat deze bepaling het recht van een belastingplichtige wederverkoper op aftrek van voorbelasting uitsluit indien deze belasting is betaald ter zake van de intracommunautaire verwerving van kunstvoorwerpen waarop deze belastingplichtige krachtens artikel 316, lid 1, onder b), van de richtlijn de winstmargeregeling heeft toegepast, zelfs wanneer het nationale recht van de lidstaat niet in een dergelijke uitsluiting van het recht op aftrek voorziet.

69. Deze vraag houdt verband met het feit dat het Duitse recht, als neergelegd in § 25a, lid 7, punt 1, onder a), UStG, enerzijds de toepassing van de winstmargeregeling uitsluit met betrekking tot goederen die door belastingplichtige wederverkopers worden verworven van personen uit

andere lidstaten en waarvoor een vrijstelling voor intracommunautaire leveringen geldt, maar anderzijds geen bepaling bevat die het recht van belastingplichtige wederverkopers op aftrek van voorbelasting bij intracommunautaire verwervingen uitsluit indien de winstmargeregeling wordt toegepast op dergelijke goederen.

70. Indien de verwijzende rechter op basis van het antwoord op de eerste vraag vaststelt dat § 25a, lid 7, punt 1, onder a), UStG in strijd is met richtlijn 2006/112, zal hij dus verplicht zijn de toepassing van die bepaling buiten beschouwing te laten en verzoeker in het hoofdgeding het recht op toepassing van de winstmargeregeling toe te kennen. Men kan zich nu de vraag stellen of verzoeker tevens aanspraak kan maken op het recht op aftrek van de belasting die hij heeft betaald over de intracommunautaire verwerving van de goederen die in het hoofdgeding aan de orde zijn. Volgens vaste rechtspraak van het Hof kan een richtlijn uit zichzelf immers geen verplichtingen opleggen aan een particulier, met als gevolg dat de lidstaat zich jegens die particulier niet op de richtlijn als zodanig kan beroepen.⁽¹¹⁾ Wat betreft de aftrek van belasting over de intracommunautaire verwerving is artikel 322, onder b), van richtlijn 2006/112 echter niet in Duits recht omgezet. Ik ben het dan ook eens met alle betrokkenen die in deze zaak opmerkingen hebben ingediend, onder wie de verzoeker in het hoofdgeding. Volgens hen moet het antwoord op de hierboven geformuleerde vraag ontkennend luiden.

71. Het recht op aftrek van voorbelasting is voor belastingplichtigen geen zelfstandig recht. Het maakt deel uit van een btw-stelsel dat is gebaseerd op het mechanisme van belastingheffing op alle transacties met aftrek van de in eerdere handelsstadia betaalde belasting. Op die manier wordt de algehele belastingdruk in elk stadium slechts verhoogd met het bedrag dat correspondeert met de toegevoegde waarde van de goederen of diensten in het betrokken stadium en wordt de belastingdruk in zijn geheel afgewenteld op het laatste stadium, dat wil zeggen het stadium van de verkoop aan de consument. Het recht op aftrek is slechts bedoeld om de goede werking van dit mechanisme te waarborgen en veronderstelt, zoals het Hof al vaak heeft kunnen verklaren, dat uitgaven voor de verwerving van goederen en diensten waarvoor recht op aftrek bestaat, zijn opgenomen in de prijs van de in een later stadium belaste handelingen.⁽¹²⁾ Een belastingplichtige aan wie het nationale recht van de lidstaat een vrijstelling voor zijn eigen transacties toekent, heeft dus geen recht op aftrek van voorbelasting, ook niet wanneer deze vrijstelling onverenigbaar is met richtlijn 2006/112.⁽¹³⁾

72. Een soortgelijke oplossing moet worden gehanteerd in een situatie als die van de onderhavige zaak. Indien de maatstaf van heffing niet de totale prijs van het goed is, maar slechts de winstmarge van de verkoper, dat wil zeggen het verschil tussen de verkoopprijs en de aankoopprijs – zoals het geval is bij de winstmargeregeling – dan is de bij de aankoop betaalde btw (voorbelasting) niet begrepen in de belasting die op de verkoop drukt (verschuldigde belasting). Er is dus geen grond voor de aftrek van deze voorbelasting. Iedere andere oplossing zou de facto leiden tot een vrijstelling van belasting voor de levering van de goederen aan de belastingplichtige wederverkoper, wat onverenigbaar is met de bepalingen van richtlijn 2006/112. Immers, in dat geval zou de belastingplichtige wederverkoper eigenlijk het recht op teruggaaf van het gehele bedrag van de betaalde belasting worden verleend, zonder dat de tegenwaarde daarvan als belasting zou worden verschuldigd.

73. Indien de nationale wetgeving, in strijd met de bepalingen van richtlijn 2006/112, een belastingplichtige het recht op toepassing van een bijzondere belastingregeling ontzegt, kan deze belastingplichtige ook rechtstreeks een beroep op de richtlijn doen om deze regeling toe te passen. In dat geval verliest hij of zij echter het recht op aftrek van voorbelasting dat hem of haar door de nationale wetgeving wordt toegekend, indien de toepassing van deze regeling het verlies van dat recht meebrengt.

74. Hieraan wordt niet afgedaan door het feit dat er – zoals besproken in de punten 46 tot en met 60 van deze conclusie – in het geval van kunstvoorwerpen die door een belastingplichtige wederverkoper worden verworven van personen uit andere lidstaten, sprake is van dubbele belastingheffing over het deel van de winstmarge dat de kosten van de belasting bij intracommunautaire verwerving omvat. Dit is het gevolg van de leemte in de regeling van richtlijn 2006/112, welke moet worden ondervangen door een wijziging van de wijze van berekening van de aankoopprijs en niet door de belastingplichtige wederverkoper, in strijd met de logica van het gemeenschappelijke btw-stelsel, het recht op aftrek te verlenen.

75. Bijgevolg stel ik voor om op de tweede prejudiciële vraag te antwoorden dat artikel 322, onder b), van richtlijn 2006/112 aldus moet worden uitgelegd dat deze bepaling het recht van een belastingplichtige wederverkoper op aftrek uitsluit met betrekking tot de btw die hij heeft betaald over de intracommunautaire verwerving van kunstvoorwerpen op de levering waarvan hij krachtens artikel 316, lid 1, onder b), van de richtlijn de winstmargeregeling toepast, zelfs wanneer het nationale recht van de lidstaat een dergelijk recht op aftrek van belasting niet uitsluit.

I. Conclusie

76. Gelet op een en ander geef ik het Hof in overweging de vragen van het Finanzgericht Münster te beantwoorden als volgt:

„1) Artikel 316, lid 1, van richtlijn 2006/112/EG van de Raad van 28 november 2006 betreffende het gemeenschappelijke stelsel van belasting over de toegevoegde waarde moet aldus worden uitgelegd dat belastingplichtige wederverkopers krachtens deze bepaling in aanmerking komen voor de toepassing van de winstmargeregeling op kunstvoorwerpen die zij hebben verworven van de maker of diens rechthebbenden uit andere lidstaten, die niet tot de in artikel 314 van de btw-richtlijn vermelde categorieën personen behoren, ook wanneer deze personen hebben geprofiteerd van de vrijstelling voor intracommunautaire leveringen krachtens artikel 138, lid 1.

2) Artikel 322, onder b), van richtlijn 2006/112 moet aldus worden uitgelegd dat deze bepaling het recht van een belastingplichtige wederverkoper op aftrek uitsluit met betrekking tot de btw die hij heeft betaald over de intracommunautaire verwerving van kunstvoorwerpen op de levering waarvan hij krachtens artikel 316, lid 1, onder b), van de richtlijn de winstmargeregeling toepast, zelfs wanneer het nationale recht van de lidstaat een dergelijk recht op aftrek van belasting niet uitsluit.”

1 Oorspronkelijke taal: Pools.

2 PB 2006, L 347, blz. 1, zoals gewijzigd bij richtlijn 2013/61/EU van de Raad van 17 december 2013 (PB 2013, L 353, blz. 5, met rectificatie in PB 2007, L 335, blz. 60).

3 Mits de belastingplichtige de algemene btw-regels van artikel 319 van richtlijn 2006/112 mag toepassen.

4 De toepassing van artikel 314, onder d), zou uiteraard uitgesloten zijn, omdat men niet tegelijk als maker of diens rechthebbende en als belastingplichtige wederverkoper kan optreden.

5 Cursivering van mij.

6 Behalve in het geval bedoeld in artikel 314, onder d), maar dat houdt verband met geen van de gevallen in artikel 316, lid 1.

7 Ik ben het in dit verband niet eens met het argument van de Duitse regering dat artikel 316,

lid 1, onder b), van richtlijn 2006/112 op grond van de bewoordingen ervan toepasselijk kan zijn, ongeacht of de levering van het kunstvoorwerp aan de wederverkoper was vrijgesteld of belast. De gevallen waarin leveringen zijn vrijgesteld en niet worden onderworpen aan belasting worden geregeld in artikel 314 van de richtlijn, terwijl artikel 316 betrekking heeft op belaste leveringen, waarbij het belastbare feit ofwel rijst bij de verkoper (binnenlandse levering) ofwel bij de koper (intracommunautaire verwerving en invoer).

8 „[...] de overdracht of overgang van de macht om als een eigenaar over een lichamelijke zaak te beschikken”.

9 „[...] het verkrijgen van de macht om als eigenaar te beschikken over een roerende lichamelijke zaak [...].”

10 Zie overweging 4 van richtlijn 2006/112.

11 Zie met name arrest van 18 december 2014, Schoenimport „Italmoda” Mariano Previti e.a. (C-131/13, C-163/13 en C-164/13, EU:C:2014:2455, punt 55 en aldaar aangehaalde rechtspraak).

12 Zie met name arrest van 28 november 2013, MDDP (C-319/12, EU:C:2013:778, punt 41).

13 Arrest van 28 november 2013, MDDP (C-319/12, EU:C:2013:778, punt 56, eerste streepje).