



Samling af Afgørelser

FORSLAG TIL AFGØRELSE FRA GENERALADVOKAT

M. SZPUNAR

fremsat den 23. marts 2023¹

Sag C-180/22

Finanzamt Hamm

mod

Harry Mensing

(anmodning om præjudiciel afgørelse indgivet af Bundesfinanzhof (forbundsdomstol i skatte- og afgiftsretlige sager, Tyskland))

»Præjudiciel forelæggelse – skatter og afgifter – merværdiafgift – direktiv 2006/112/EF – artikel 311 ff. – særordninger for kunstgenstande – fortjenstmargenordningen – afgiftspligtige videreforhandlere – levering af kunstgenstande foretaget af kunstneren eller dennes retssuccessorer – transaktioner inden for Fællesskabet – afgiftsgrundlaget – afgift, der er betalt for erhvervelser inden for Fællesskabet«

Indledning

1. I dom af 29. november 2018, Mensing (C-264/17, EU:C:2018:968, herefter »Mensing-dommen«), fandt Domstolen bl.a., at artikel 316, stk. 1, litra b), i Rådets direktiv 2006/112/EF af 28. november 2006 om det fælles merværdiafgiftssystem² (herefter »moms« eller »afgift«) skal fortolkes således, at en afgiftspligtig videreforhandler kan vælge at anvende fortjenstmargenordningen på en levering af kunstgenstande, som i tidligere led er blevet leveret til ham som led i en afgiftsfri erhvervelse inden for Fællesskabet af kunstneren eller dennes retssuccessorer³. Dommen sætter spørgsmålstegn ved, om den tyske lovgivning, der udelukker denne mulighed, er forenelig med direktiv 2006/112/EF.

2. I mit forslag til afgørelse i den sag, der lå til grund for denne dom, påpegede jeg som svar på et af de argumenter, som den tyske regering havde fremført til forsvar for de pågældende nationale bestemmelser, at der faktisk er en lakune i bestemmelserne i det pågældende direktiv, som medfører en dobbelt afgiftspåligning af kunstgenstande, der leveres til afgiftspligtige videreforhandlere i forbindelse med afgiftsfrie leveringer inden for Fællesskabet⁴. Jeg gav i den forbindelse udtryk for det synspunkt, at denne lakune ikke kan udfyldes ved hjælp en retslig fortolkning af momsreglerne, og at lakunen derfor skal udfyldes af EU-lovgiver⁵.

¹ – Originalsprog: polsk.

² – EUT 2006, L 347, s. 1.

³ – Domskonklusionens punkt 1.

⁴ – Jf. mit forslag til afgørelse Mensing (C-264/17, EU:C:2018:722, punkt 53).

⁵ – Jf. mit forslag til afgørelse Mensing (C-264/17, EU:C:2018:722, punkt 54).

3. Nu søger Bundesfinanzhof (forbundsdomstolen i skatte- og afgiftsretlige sager) i en kassationsappel mod den nationale domstols afgørelse efter Mensing-dommen at tage dette resultat op til fornyet overvejelse ved at rejse spørgsmål om muligheden for at udelukke den nævnte lakune ved fortolkning af enten bestemmelserne i direktiv 2006/112 eller den relevante nationale lovgivning.

Retsforskrifter

EU-retten

4. Artikel 73 i direktiv 2006/112 bestemmer:

»Ved levering af varer og ydelser [...] omfatter afgiftsgrundlaget den samlede modværdi, som leverandøren modtager eller vil modtage af kunden eller tredjemand for de pågældende transaktioner, herunder tilskud, der er direkte forbundet med transaktionernes pris.«

5. Det følger af direktivets artikel 78, første afsnit, litra a):

»Følgende elementer medregnes i afgiftsgrundlaget:

- a) skatter, told, importafgifter og andre afgifter med undtagelse af selve momsen
- b) biomkostninger såsom provisions-, emballage-, transport- og forsikringsomkostninger, som leverandøren forlanger afholdt af kunden.

[...]«

6. Det nævnte direktivs artikel 83 bestemmer:

»Ved erhvervelse af varer inden for Fællesskabet indgår de samme elementer i afgiftsgrundlaget som dem, der anvendes ved opgørelse af afgiftsgrundlaget ved levering af de samme varer på medlemsstatens område, jf. kapitel 2. [...]«

7. Kapitel 4 i afsnit XII i direktiv 2006/112 fastsætter særordninger for brugte genstande, kunstgenstande, samlereobjekter og antikviteter. Underafdeling 1 i afdeling 2 i dette kapitel regulerer særordningen for afgiftspligtige videreforhandlere. Disse bestemmelser bestemmer bl.a.:

»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 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:

[...]

b) kunstgenstande, som er leveret til dem af kunstneren eller dennes retssuccessorer

[...]

Artikel 317

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

[...]

Artikel 319

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

Artikel 320

1. [...]

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:

[...]

- b) den moms, som skal betales eller er betalt for kunstgenstande, der er eller vil blive leveret til ham af kunstneren eller dennes retssuccessorer

[...]«

Tysk ret

8. Bestemmelserne vedrørende fortjenstmargenordningen blev gennemført i tysk ret ved § 25a i Umsatzsteuergesetz (lov om omsætningsafgift), i den affattelse, der blev offentliggjort den 21. februar 2005⁶ (herefter »UStG«). Denne bestemmelses stk. 3 har følgende ordlyd:

»Transaktionen fastsættes til det beløb, hvormed salgsprisen overstiger indkøbsprisen for varen; ved leveringer som omhandlet i § 3, stk. 1b, og i de i § 10, stk. 5, omhandlede tilfælde træder værdien i henhold til § 10, stk. 4, nr. 1, i stedet for salgsprisen. Såfremt en kunstgenstands (nr. 53 i bilag 2) købspris ikke kan fastlægges, eller købsprisen er uden betydning, fastsættes det beløb, som transaktionen beregnes efter, til 30% af salgsprisen. Omsætningsafgiften er ikke en del af beregningsgrundlaget. I det i stk. 2, første punktum, nr. 1, omhandlede tilfælde anses indkøbsprisen for at være værdien i henhold til § 11, stk. 1, med tillæg af importafgift. I det i stk. 2, første punktum, nr. 2, omhandlede tilfælde inkluderer købsprisen leverandørens omsætningsafgift.«

9. § 25a, stk. 7, nr. 1, litra a), i UStG bestemmer, at fortjenstmargenordningen ikke finder anvendelse på leveringer af en vare, som videreforhandleren har erhvervet inden for Fællesskabet. Efter Mensing-dommen synes denne bestemmelse, for så vidt som den vedrører kunstgenstande, der leveres til afgiftspligtige videreforhandlere af kunstnere eller deres retssuccessorer, at være i klar strid med artikel 316, stk. 1, litra b), i direktiv 2006/112.

Faktiske omstændigheder, retsforhandlinger og de præjudicielle spørgsmål

10. 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

⁶ – BGBl. I, s. 386.

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.

11. 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 skatte- og afgiftsmyndigheden ham 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.

12. 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 afgørelsen truffet af skatte- og afgiftsmyndigheden i Hamm. Det var som følge af præjudicielle spørgsmål fra denne domstol, at Domstolen afsagde Mensing-dommen.

13. Domstolen fastslog i denne dom, at fortjenstmargenordningen kan finde anvendelse på en levering af kunstgenstande, som er blevet erhvervet af en afgiftspligtig videreforhandler inden for Fællesskabet af kunstneren eller dennes retssuccessorer, og samtidig, at en afgiftspligtig videreforhandler ikke kan gøre krav på en ret til fradrag af den moms, som er betalt ved erhvervelsen af disse kunstgenstande inden for Fællesskabet⁷.

14. Som følge af denne dom gav Finanzgericht Münster (domstolen i skatte- og afgiftsretlige sager i Münster) i en dom af 7. november 2019 Harry Mensing medhold i hans søgsmål. Denne domstol fastslog i den forbindelse, at købsprisen for en kunstgenstand med henblik på beregning af fortjenstmargenen skal forhøjes med den moms, som den afgiftspligtige videreforhandler har betalt ved erhvervelsen inden for Fællesskabet, hvorved afgiftsgrundlaget i henhold til fortjenstmargenordningen reduceres.

15. Skatte- og afgiftsmyndigheden var uenig i denne fortolkning og anførte, at der hverken i bestemmelserne i direktiv 2006/112 eller i den nationale lovgivning var grundlag for at forhøje købsprisen med den moms, der var betalt ved en erhvervelse i Fællesskabet. Myndigheden har således anfægtet den ovennævnte dom afsagt af Finanzgericht Münster (domstolen i skatte- og afgiftsretlige sager i Münster) ved at indbringe sagen for den forelæggende ret i den foreliggende sag. Sidstnævnte ser mulighed for at fortolke den nationale lovgivning på en måde, der er i overensstemmelse med den anfægtede afgørelse, men har rejst spørgsmålet, om en sådan fortolkning er tilladt i henhold til direktiv 2006/112.

16. Under disse omstændigheder har Bundesfinanzhof (forbundsdomstolen i skatte- og afgiftsretlige sager) udsat sagen og forelagt Domstolen følgende spørgsmål til præjudiciel afgørelse:

»1) Skal [afgiftgrundlaget] under omstændigheder som i den foreliggende sag, hvor en skatte- og afgiftspligtig person med henvisning til [Mensing-dommen] har påberåbt sig, at en levering af kunstgenstande, som i tidligere led er blevet leveret til ham som led i en afgiftsfri erhvervelse inden for Fællesskabet af kunstneren (eller dennes retssuccessorer), også er omfattet af fortjenstmargenordningen i artikel 311 ff. i [direktiv 2006/112], henset til denne doms

⁷ – Mensing-dommen, domskonklusionen.

præmis 49, udelukkende fastlægges i henhold til EU-retten, således at det ikke er lovligt for den nationale ret i sidste instans at fortolke en bestemmelse i den nationale lovgivning (her § 25, stk. 3, tredje led, i [UStG]) således, at den afgift, der påhviler erhvervelsen inden for Fællesskabet, ikke er omfattet af beregningsgrundlaget?

- 2) Såfremt det første spørgsmål besvares bekræftende, skal artikel 311 ff. i [direktiv 2006/112] da fortolkes således, at den afgift, der påhviler erhvervelsen inden for Fællesskabet, mindsker fortjenstmargenen i forbindelse med anvendelsen af fortjenstmargenordningen på leveringer af kunstgenstande, som i tidligere led er blevet erhvervet fra kunstneren (eller dennes retssuccessorer), eller foreligger der i denne henseende en utilsigtet lakune i EU-retten, som ikke må udfyldes gennem retspraksis som led i retsskabende virksomhed, men kun af lovgiver?»

17. Anmodningen om præjudiciel afgørelse blev modtaget ved Domstolen den 9. marts 2022. Der er blevet indgivet skriftlige indlæg af Harry Mensing, den tyske regering og Europa-Kommissionen. Domstolen har besluttet ikke at afholde mundtlig forhandling.

Bedømmelse

18. Den forelæggende ret har forelagt to præjudicielle spørgsmål for Domstolen. De vedrører spørgsmålet om, hvorvidt det er muligt at fortolke den nationale lovgivning (det første spørgsmål) eller bestemmelserne i direktiv 2006/112 (det andet spørgsmål) således, at når fortjenstmargenordningen anvendes på en afgiftspligtig videreforsenders levering af kunstgenstande, som han har erhvervet ved levering inden for Fællesskabet, skal den afgift, som denne afgiftspligtige videreforsender har betalt i forbindelse med erhvervelsen inden for Fællesskabet, ikke medregnes i afgiftsgrundlaget.

19. Det første spørgsmål er baseret på den antagelse, at den fortolkning af de nationale bestemmelser, som den forelæggende ret har foreslået, er tilladt i henhold til direktiv 2006/112. Hvorvidt denne antagelse er korrekt, afhænger imidlertid af svaret på det andet spørgsmål. Jeg foreslår derfor, at vi behandler det andet spørgsmål først.

Det andet spørgsmål

20. Med sit andet spørgsmål ønsker den forelæggende ret nærmere bestemt oplyst, om artikel 312 og 315 samt artikel 317, stk. 1, i direktiv 2006/112 skal fortolkes således, at den moms, som en afgiftspligtig videreforsender har betalt for erhvervelsen af en kunstgenstand inden for Fællesskabet, hvis efterfølgende levering fra den afgiftspligtige videreforsender er omfattet af den i direktivets artikel 316, stk. 1, litra b), omhandlede fortjenstmargenordning, ikke skal medregnes i afgiftsgrundlaget for denne efterfølgende levering. En egentlig analyse af dette spørgsmål bør indledes med en kort skitsering af problemstillingen.

Problemet med dobbelt afgiftspåligning ved anvendelsen af fortjenstmargenordning på levering af kunstgenstande, der er erhvervet af en afgiftspligtig videreforhandler ved levering inden for Fællesskabet

21. Moms er en kaskadeafgift, dvs. at den opkræves i hvert enkelt omsætningsled, hvor byrden overvæltes i prisen på varer og tjenesteydelser hver gang og i sidste ende bæres af forbrugerne. I modsætning til de klassiske kaskadeafgifter er momsen imidlertid ikke kumulativ på de forskellige trin i omsætningen. Det absolutte beløb stiger hver gang i forhold til den værdi, der tilføjes i det næste omsætningsled, og i sidste instans lægges det kun til grund for den endelige pris på varen eller tjenesteydelsen. Dette resultat bidrager til at sikre en fradragsmekanisme – på hvert omsætningsled reduceres afgiftsbyrden med den moms, der er betalt på det foregående omsætningsled.

22. Varer såsom brugte varer, kunstgenstande, antikviteter og samlerobjekter indgår imidlertid ikke i det økonomiske kredsløb på samme måde som varer, der som »nye« varer leveres til forbrugerne for første gang. Sådanne varer er ofte allerede i forbrugernes besiddelse, som har båret momsbyrden ved købet⁸, og som, når de efterfølgende sælger disse varer, ikke optræder som momspligtige, således at dette salg ikke pålægges afgift. I tilfælde af en efterfølgende levering af sådanne varer fra afgiftspligtige videreforhandlere ville en afgiftspåligning efter de normale regler, dvs. i forhold til den samlede salgspris, medføre, at de varer, der allerede er blevet pålagt en afgift én gang, skulle afgiftspålægges på ny.

23. Derfor har EU-lovgiver indført en fortjenstmargenordning, som kun tillader afgiftspåligning af »merværdien« på det tidspunkt, hvor den afgiftspligtige videreforhandler leverer varerne, dvs. den margin, vedkommende opnår, forstået som forskellen mellem vedkommendes købspris og salgsprisen. Momsen beregnes derfor forholdsmæssigt, ikke på salgsprisen for varerne som helhed, men kun på den del af prisen, der udgør marginen.

24. Den logiske konsekvens af denne løsning er, at den afgiftspligtige videreforhandler ikke har ret til fradrag af den afgift, der er betalt ved erhvervelse af varer, hvis levering efterfølgende pålægges afgift i henhold til fortjenstmargenen. I det tilfælde, hvor leveringen af varerne til den afgiftspligtige videreforhandler ikke er afgiftspligtig, er spørgsmålet om fradrag uden relevans, eftersom der ikke foreligger en afgift, der eventuelt kan fradrages. EU-lovgiver har imidlertid også tilladt anvendelsen af fortjenstmargenordningen på varer, hvis levering til den afgiftspligtige videreforhandler er afgiftspligtig. Dette kan f.eks. være tilfældet, når en afgiftspligtig videreforhandler erhverver kunstgenstande fra en afgiftspligtig kunstner. I denne situation forhindres dobbelt afgiftspåligning i mangel af en fradragsmekanisme ved den måde, hvorpå fortjenstmargenen defineres som forskellen mellem den afgiftspligtige videreforhandlers købspris for varerne og varernes salgspris, idet købsprisen omfatter alt, hvad køberen har modtaget fra den afgiftspligtige videreforhandler, herunder den skyldige moms. Denne afgift indgår derfor ikke i marginen og er derfor ikke en del af afgiftsgrundlaget og pålægges ikke afgift igen.

25. Situationen vanskeliggøres imidlertid i tilfælde af transaktioner, hvor afgiftspligtens indtræden ikke er levering, men den afgiftspligtige persons erhvervelse af godet. Et sådant tilfælde er import af varer fra lande uden for Unionens toldområde. Det andet er transaktioner inden for Fællesskabet (dvs. mellem forskellige medlemsstater).

⁸ – Dette er under alle omstændigheder tilfældet for varer, der blev handlet i den periode, hvor momslovgivningen var gældende.

26. I forbindelse med transaktioner inden for Fællesskabet er levering af goder i sig selv afgiftsfri, mens erhvervelsen heraf er afgiftspligtig⁹. Dette har naturligvis til formål at overføre beskatningskompetencen fra den medlemsstat, hvor salget fandt sted, til den medlemsstat, hvor erhvervelsen finder sted, i henhold til princippet om afgiftspåligning på forbrugsstedet. I forbindelse med fortjenstmargenordningen har dette den virkning, at afgiften på erhvervelser inden for Fællesskabet, da den ikke er en del af den købspris, som den afgiftspligtige videreforhandler betaler leverandøren, automatisk indgår i fortjenstmargenen og dermed i afgiftsgrundlaget for den afgiftspligtige videreforhandlers levering af varerne i det næste omsætningsled. Heraf følger en delvis dobbelt afgiftspåligning ved sammenlægning af afgiften – det beløb, som den afgiftspligtige videreforhandler betaler som afgift for erhvervelsen inden for Fællesskabet, pålægges derefter afgift som en del af fortjenstmargenen.

27. Mens EU-lovgiver i det analoge tilfælde med import fra lande uden for Unionens toldområde har indført en tilsvarende bestemmelse i artikel 317, andet afsnit, i direktiv 2006/112, hvorefter importafgiften skal indregnes i varernes købspris, findes der ikke en sådan bestemmelse i forbindelse med levering inden for Fællesskabet. Det er netop problemet med denne mangel, som den forelæggende ret ønsker at løse med den foreliggende præjudicielle forelæggelse.

Fortolkning af bestemmelserne i direktiv 2006/112

28. Jeg vil gerne minde om, at i henhold til artikel 315 i direktiv 2006/112 er afgiftsgrundlaget fortjenstmargen med fradrag af den moms, der vedrører selve fortjenstmargenen. Derimod skal der ved fortjenstmargenen forstås forskellen mellem varens salgspris i forbindelse med en leveringstransaktion, der er omfattet af fortjenstmargenordningen, og den afgiftspligtige videreforhandlers købspris.

29. Salgsprisen og købsprisen er defineret i dette direktivs artikel 312. I henhold til denne definition skal salgsprisen forstås som den samlede modværdi, som den afgiftspligtige videreforhandler modtager eller vil modtage af kunden eller tredjemand, herunder navnlig samtlige skatter og afgifter, som den afgiftspligtige videreforhandler forlanger afholdt af kunden. Ved købspris forstås omvendt den samlede modværdi, som leverandøren har modtaget eller forventes at modtage fra den afgiftspligtige videreformidler.

30. Både Harry Mensing og Kommissionen har i deres indlæg i den foreliggende sag gjort gældende, at i tilfælde af en afgiftspligtig videreforhandlers afgiftspligtige erhvervelse af en kunstgenstand inden for Fællesskabet skal den moms, som videreforhandleren har betalt i forbindelse med denne erhvervelse, lægges til købsprisen. Efter deres opfattelse falder denne afgift ind under begrebet »skatter, told, importafgifter og andre afgifter«, der er indeholdt i definitionen af salgsprisen, hvortil der henvises i definitionen af købsprisen.

31. Dette synspunkt er imidlertid baseret på en fragmenteret fortolkning af definitionerne i artikel 312 i direktiv 2006/112. Der ses helt bort fra, at både definitionen af salgsprisen og definitionen af købsprisen kun omfatter de omkostningselementer, som den afgiftspligtige videreforhandler har modtaget som vederlag i forbindelse med en leveringstransaktion, der er omfattet af fortjenstmargenordningen, og de omkostningselementer, som vedkommende har betalt til leverandøren ved erhvervelse af de varer, der senere bliver genstand for denne levering.

⁹ – Der findes dog undtagelser til dette princip. Den ene vedrører erhvervelse inden for Fællesskabet af varer, der leveres af afgiftspligtige forhandlere [artikel 4, litra a), i direktiv 2006/112]. Dette er imidlertid ikke tilfældet i den forelæggende sag.

32. Denne formulering af de to definitioner er ikke tilfældig, og der kan ikke ses bort fra den, som foreslået af Harry Mensing og Kommissionen. Det er helt tydeligt, at EU-lovgiveren ved udformningen af begge definitioner kun har taget hensyn til udvekslingen af finansielle modydelser i de enkelte transaktioner, og ikke til alle de omkostninger og fordele, der eventuelt kan være forbundet med erhvervelse eller levering af varer. Definitionen af købsprisen i artikel 312 i direktiv 2006/112 dækker derfor kun de ekstraomkostninger, som den afgiftspligtige videreforhandler afholder over for leverandøren, ligesom definitionen af salgsprisen kun dækker de omkostninger, som den afgiftspligtige videreforhandler får godtgjort i prisen på varerne.

33. Derimod udgør alle de yderligere omkostninger, som den afgiftspligtige videreforhandler kan bære ved erhvervelsen af varen, såsom emballage-, transport- eller forsikringsomkostninger, men som vedkommende afholder over for tredjemand, ikke elementer af købsprisen og indgår i fortjenstmargenen som omhandlet i artikel 315, stk. 2, i direktiv 2006/112.

34. Uanset hvor ulogisk det kan forekomme, må de samme principper i betragtning af den klare og ubetingede ordlyd af direktivets artikel 312 finde anvendelse på momsen på den transaktion, hvor den afgiftspligtige videreforhandler erhverver varerne. Hvis leveringen af varerne til den afgiftspligtige videreforhandler er afgiftspligtig og finder sted på en medlemsstats område, skal momsen i henhold til de generelle regler i direktiv 2006/112 betales af leverandøren, som overvælter den på den afgiftspligtige videreforhandler i prisen på varerne. Denne afgift udgør således et element i købsprisen og er derfor udelukket fra marginen. Hvis den afgiftspligtige videreforhandler derimod, som i tilfælde af en levering inden for Fællesskabet, skal betale moms til statskassen, er denne afgift ikke medregnet i købsprisen og øger derfor marginen¹⁰. Hvis EU-lovgiver havde ønsket at medregne den afgift, som den afgiftspligtige videreforhandler betaler direkte til statskassen, i købsprisen som omhandlet i artikel 312, nr. 2), i direktiv 2006/112, ville lovgiver have anvendt en ordlyd, der svarer til ordlyden i artikel 320, stk. 1, andet afsnit, i samme direktiv, hvorefter den afgiftspligtige videreforhandler, når han pålægges afgift af sine transaktioner under de generelle regler, har ret til fradrag af den moms, der »skal betales eller er betalt for den pågældende kunstgenstand, der er leveret til ham«, i den indgående afgift, uden at angive, hvem afgiften skyldes eller er blevet betalt til.

35. En af bestanddelene i salgsprisen som defineret i artikel 312, nr. 1), i direktiv 2006/112 er den moms, der opkræves i henhold til fortjenstmargenordningen, som den afgiftspligtige videreforhandler opkræver hos køberen af varen i sin pris og skal betale til statskassen. I stedet fratrækkes denne afgift fra afgiftsgrundlaget i overensstemmelse med direktivets artikel 315, første afsnit. Det fremgår imidlertid udtrykkeligt af bestemmelsen, at afgiftsgrundlaget nedsættes med det momsbeløb, der »vedrører selve fortjenstmargenen«.

36. I modsætning til, hvad Harry Mensing har gjort gældende i sit indlæg, er de ovennævnte regler for fastsættelse af afgiftsgrundlaget i henhold til fortjenstmargen sammenfaldende med de regler, der gælder for transaktioner, der pålægges afgift i henhold til de generelle regler, som fastsat i artikel 73 og 78 i direktiv 2006/112. I henhold til disse bestemmelser udgøres afgiftsgrundlaget¹¹ for en levering af goder af alt, hvad leverandøren modtager som modydelse for denne levering, herunder lignende skatter og afgifter og dertil knyttede omkostninger, med undtagelse af den moms, der alene vedrører afgiftsgrundlaget for den pågældende transaktion.

¹⁰ – Kommissionen har i sit indlæg tilføjet, at der opstår et lignende problem, når en levering på det nationale område er omfattet af en såkaldt »omvendt betalingspligt«, dvs. når køberen skal betale moms. Det er imidlertid værd at nævne, at medlemsstaterne kun kan indføre omvendt betalingspligt i visse kategorier af transaktioner, der specifikt er anført i artikel 199, 199a og 199b i direktiv 2006/112 (og ikke, som Kommissionen påpeger, i dets artikel 205, der omhandler et helt andet spørgsmål), hvoraf kun nogle få kan omfatte situationer, der er omfattet af fortjenstmargenordningen. Under alle omstændigheder er dette imidlertid ikke omfattet af denne sag.

¹¹ – Samt levering af tjenesteydelser, men jeg begrænser mig til levering af varer, som er genstand for denne sag.

37. Der er derfor ikke i dette tilfælde nogen margin, der gør det muligt, som den forelæggende ret anfører i sin kendelse, at nedsætte afgiftsgrundlaget også med den moms, som den afgiftspligtige videreforhandler har betalt direkte til statskassen i forbindelse med transaktionen i tidligere led. Selv om artikel 315, første afsnit, henviser til det momsbeløb, »der vedrører selve fortjenstmargenen«, omfatter dette åbenbart ikke den afgift, som den afgiftspligtige videreforhandler har betalt i forbindelse med erhvervelsen af varen, og som »knytter sig til« købsprisen for denne vare, dvs. et beløb, der *ikke udgør* en del af fortjenstmargenen.

38. Denne konklusion ændres ikke af Mensing-dommens præmis 46. I denne præmis fastslog Domstolen blot, at ved anvendelsen af fortjenstmargenordningen, modsat afgiftspåligning under den almindelige ordning, indgår den afgiftspligtige videreforhandlers omkostninger til erhvervelse af varen for den levering, som vedkommende efterfølgende foretager, ikke i afgiftsgrundlaget for denne transaktion, og der er derfor ingen grund til at indrømme denne afgiftspligtige person ret til fradrag den moms, der er betalt for erhvervelsen af disse varer, fra den afgift, der pålægges vedkommendes egen transaktion. Det følger imidlertid ikke heraf, at den moms, som den afgiftspligtige videreforhandler har betalt ved erhvervelsen inden for Fællesskabet af varen for en efterfølgende leveringstransaktion, der er omfattet af fortjenstmargenordningen, efter Domstolens opfattelse skal udelukkes fra afgiftsgrundlaget for denne transaktion, hvilket er i strid med den klare ordlyd af artikel 315 i direktiv 2006/112. Domstolen tog på ingen måde stilling til dette punkt, eftersom dette ikke var genstanden for de præjudicielle spørgsmål i den sag, der gav anledning til Mensing-dommen.

39. Jeg finder derfor, at ordlyden af de relevante bestemmelser i direktiv 2006/112 gør det helt klart, at den moms, som den afgiftspligtige videreforhandler har betalt ved erhvervelsen inden for Fællesskabet af en kunstgenstand, som er genstand for en efterfølgende leveringstransaktion, der er omfattet af fortjenstmargenordningen, ikke er en bestanddel af købsprisen for denne vare i den forstand, hvori udtrykket er anvendt i disse bestemmelser, og at der ikke er nogen grund til at udelukke afgiftsbeløbet fra afgiftsgrundlaget for denne efterfølgende leveringstransaktion.

40. I modsætning til, hvad Kommissionen synes at antyde, fastslog jeg derimod ikke i mit forslag til afgørelse i den sag, der gav anledning til Mensing-dommen, at dette var ønskeligt.

41. Efter min opfattelse begik EU-lovgiver en fejl ved ikke at udelukke den afgift, som den afgiftspligtige videreforhandler betaler direkte til statskassen for erhvervelsen af varen for denne transaktion, fra afgiftsgrundlaget for en leveringstransaktion, der er omfattet af fortjenstmargenordningen. De varer, som en afgiftspligtig videreforhandler køber med henblik på en senere levering under fortjenstmargenordningen, er således det eneste omkostningselement for vedkommendes virksomhed, som, hvis vedkommendes levering til den afgiftspligtige videreforhandler er afgiftspligtig, ikke giver vedkommende ret til fradrag af den erlagte afgift¹². Medtagelsen af det afgiftsbeløb, der er betalt i forbindelse med erhvervelsen af disse varer, i afgiftsgrundlaget under fortjenstmargenordningen, medfører således, som jeg allerede har nævnt, en delvis dobbelt afgiftspåligning af disse varer¹³, hvilket er i strid med princippet om afgiftsneutralitet og princippet om forbud mod kumulation af moms.

42. Det problem, der stadig mangler at blive løst, er, hvordan man kan fjerne denne modsigelse.

¹² – Artikel 322 og 323 i direktiv 2006/112 giver alene den afgiftspligtige videreforhandler ret til fradrag af den moms, vedkommende har erlagt for erhvervelsen af varer, som efterfølgende er genstand for vedkommendes leveringer under fortjenstmargenordningen. Derimod bevarer vedkommende retten til fradrag af den afgift, der er erlagt for alle andre goder og tjenesteydelser, som vedkommende anvender i forbindelse med sin virksomhed, selv om denne virksomhed er afgiftspligtig i henhold til fortjenstmargenordningen.

¹³ – Jf. punkt 26 i dette forslag til afgørelse.

Om muligheden for at løse den konstaterede modsigelse ved hjælp af en retslig fortolkning

43. Efter Kommissionens opfattelse ville en formålsbestemt og systematisk fortolkning af artikel 312 i direktiv 2006/112 føre til det resultat, at den moms, som den afgiftspligtige videreforhandler har betalt ved erhvervelsen inden for Fællesskabet af kunstgenstande, der efterfølgende leveres inden for rammerne af fortjenstmargenordningen, udgør en del af købsprisen i den forstand, hvori udtrykket er anvendt i denne artikels nr. 2).

44. Som jeg har anført i det foregående afsnit i dette forslag til afgørelse, er den deri indeholdte definition af købsprisen imidlertid klart og bevidst begrænset til de beløb, som leverandøren har erhvervet eller skal modtage fra den afgiftspligtige videreforhandler. Enhver fortolkning, der tager hensyn til de beløb, som den afgiftspligtige videreforhandler har betalt til en anden end sælgeren, herunder de afgifter, som han direkte har indbetalt til statskassen, ville være i direkte modstrid med bestemmelsens klare ordlyd.

45. Ved at foreslå Domstolen en fortolkning, som efter min opfattelse ville være en *contra legem*-fortolkning, søger Kommissionen i realiteten at få Domstolen til at overtage EU-lovgivers rolle for at løse den uoverensstemmelse, der er mellem ordlyden af bestemmelserne i artikel 315 i direktiv 2006/112, sammenholdt med artikel 312 i samme direktiv, og princippet om en enkelt opkrævning af moms i hvert omsætningsled i tilfælde, hvor den afgiftspligtige videreforhandler skal betale afgift af sin erhvervelse af kunstgenstande, der efterfølgende leveres under fortjenstmargenordningen.

46. Denne forventning rejser spørgsmålet om grænserne for Domstolens lovgivende virksomhed.

47. Det er selvfølgelig rigtigt, at den kompetence, der er tillagt Domstolen i henhold til artikel 267 i TEUF, giver den en meget bred kompetence til at fortolke EU-retsakter. Det er også rigtigt, at Domstolen ved flere lejligheder har gjort brug af denne beføjelse til at udfylde lakuner eller uoverensstemmelser i disse retsakter på grundlag af de formål, der forfølges med disse bestemmelser, og den sammenhæng, hvori de indgår i den normative retsakt¹⁴.

48. Dette er ligeledes tilfældet for så vidt angår det nuværende fælles momssystem, der er reguleret ved direktiv 2006/112. I begrundede tilfælde er Domstolen endog gået ud over den bogstavelige ordlyd af direktivets bestemmelser og har baseret sin afgørelse på grundlæggende retsprincipper eller på momsfunktionens generelle logik. Således har Domstolen f.eks. indført begrebet retsmisbrug¹⁵ i EU-retten på momsområdet og har nægtet en afgiftspligtig person, som forsætligt eller uagtsomt har medvirket til afgiftssvig, ret til fradrag af indgående afgift¹⁶.

49. Domstolens indblanding i det normative indhold af de gældende retsregler er begrundet, når disse er vage, ufuldstændige eller selvmodsigende, eller når en ordlydsfortolkning af disse ville føre til resultater, der ikke alene ville være i strid med den pågældende regulerings formål, men ligeledes med grundlæggende retsprincipper som helhed, således som det var tilfældet i de sager, der gav anledning til de domme, der er nævnt i det foregående punkt. Jeg tvivler derimod på, at en teleologisk eller kontekstuel fortolkning skal begrunde, at der ses bort fra bestemmelsernes klare

¹⁴ – I overensstemmelse med det i Domstolens praksis fastslåede princip om, at disse to elementer skal tages i betragtning ved fortolkningen af EU-retlige bestemmelser (jf. bl.a. Mensing-dommen, præmis 24).

¹⁵ – Dom af 21.2.2006, Halifax m.fl. (C-255/02, EU:C:2006:121).

¹⁶ – Dom af 6.7.2006, Kittel og Recolta Recycling (C-439/04 og C-440/04, EU:C:2006:446).

ordlyd, når deres bogstavelige anvendelse, selv om den ikke er fuldstændig i overensstemmelse med logikken i den regulering, som disse bestemmelser er en del af, ikke rejser tvivl om denne regulerings effektive virkning og ikke tilsidesætter grundlæggende retsprincipper.

50. Kommissionen har imidlertid foreslået denne fremgangsmåde under henvisning til Mensing-dommen. I denne dom fraveg Domstolen imidlertid ikke en ordlydsfortolkning af de relevante bestemmelser i direktiv 2006/112. Tværtimod er konklusionen i denne dom først og fremmest baseret på ordlyden af direktivets artikel 316, stk. 1, litra b)¹⁷, og elementer af systematisk og formålsbestemt fortolkning er kun anført af Domstolen til støtte for de konklusioner, der er draget af ordlyden af denne bestemmelse¹⁸.

51. Hvad angår medtagelsen i afgiftsgrundlaget under fortjenstmargenordningen af det momsbeløb, som den afgiftspligtige videreforsender har betalt i forbindelse med erhvervelsen af en kunstgenstand, hvis levering efterfølgende underlægges denne ordning, fører dette, som jeg allerede har anført i nærværende betragtninger¹⁹, til en delvis dobbelt afgiftspåligning i strid med princippet om afgiftsneutralitet forstået som et forbud mod en forskellig behandling af lignende transaktioner og princippet om forbud mod kumulation af moms.

52. Det skal desuden bemærkes, at i tilfælde, hvor både en afgiftspligtig videreforsenders erhvervelse af en kunstgenstand inden for Fællesskabet og den efterfølgende levering af kunstgenstanden af denne afgiftspligtige videreforsender pålægges afgift svarende til den normale momssats, er afgiftsbyrden på leveringen af kunstgenstanden højere under fortjenstmargenordningen end under afgiftspåligningen under den almindelige ordning, hvilket gør den mulighed, der er fastsat i artikel 316, stk. 1, litra b), i direktiv 2006/112, økonomisk meningsløs. Det skal imidlertid erindres, at i tilfælde af en afgiftspåligning af såvel levering af en kunstgenstand til den afgiftspligtige videreforsender som den afgiftspligtige videreforsenders efterfølgende levering af denne kunstgenstand til samme (almindelige) afgiftssats giver valget af afgift i henhold til fortjenstmargenordningen ikke nogen særlig økonomisk fordel, eftersom afgiftsbyrden i henhold til fortjenstmargenordningen selv i det tilfælde, hvor momsen indgår i købsprisen, er den samme som den almindelige afgift²⁰.

53. Den egentlige betydning af bestemmelsen i artikel 316 i direktiv 2006/112 bliver tydelig, når en transaktion, hvor en afgiftspligtig videreforsender erhverver en kunstgenstand, pålægges afgift med en nedsat sats. Artikel 103 i direktiv 2006/112 giver medlemsstaterne mulighed for at anvende en nedsat momssats på import af kunstgenstande og i visse tilfælde på levering af kunstgenstande, herunder levering, som foretages af kunstnere eller deres retssuccessorer. I en sådan situation er den afgiftspligtige videreforsenders levering af kunstgenstande kun undergivet normalsatsen for så vidt angår fortjenstmargenens størrelse, mens den nedsatte sats i øvrigt afholdes ved leveringen af kunstgenstanden. Dette gør det muligt at nedsætte den samlede afgiftsbyrde i forhold til den almindelige ordning, eftersom den afgiftspligtige videreforsender i sidstnævnte tilfælde skal betale moms af salgsprisen til normalsatsen, men derimod kun har ret til at fradrage den indgående afgift til en nedsat sats²¹.

¹⁷ – Mensing-dommen, præmis 25 og 26.

¹⁸ – Mensing-dommen, præmis 27-37.

¹⁹ – Jf. punkt 21-27 i dette forslag til afgørelse.

²⁰ – Dette illustreres af eksemplerne i Kommissionens indlæg.

²¹ – Dette illustreres af eksemplerne i Harry Mensings indlæg.

54. Jeg er dog ikke enig i Harry Mensings synspunkter om, at medregningen i margenen af den afgift, som den afgiftspligtige videreforhandler har betalt i forbindelse med erhvervelser inden for Fællesskabet, og den delvise dobbeltpåligning, der følger heraf, ikke opfylder formålet med reglerne i artikel 316, stk. 1, litra b), i direktiv 2006/112, nemlig at fremme kunstnernes salg af kunstgenstande gennem afgiftspligtige videreforhandlere ved at tage fuldt hensyn til, at kunstgenstande, der leveres af disse videreforhandlere, pålægges afgift med en nedsat sats på et tidligere omsætningsled.

55. For det første er det i det omhandlede direktivs artikel 316, stk. 1, litra b), ikke fastsat, at anvendelsen af fortjenstmargenordning på kunstgenstande, som den afgiftspligtige videreforhandler har erhvervet fra kunstneren eller dennes retssuccessorer, er betinget af, at leveringen af disse kunstgenstande til den afgiftspligtige videreforhandler er blevet pålagt afgift med den nedsatte sats. En sådan betingelse findes kun i artikel 316, stk. 1, litra c), i direktiv 2006/112, som imidlertid henviser til kunstgenstande, som en afgiftspligtig videreforhandler erhverver fra andre afgiftspligtige personer (som ikke er en videreforhandler)²². Derimod finder direktivets artikel 316, stk. 1, litra b), anvendelse uafhængigt af den sats, hvormed leveringen af kunstgenstanden til den afgiftspligtige videreforhandler er blevet pålagt afgift.

56. For det andet er den forhøjelse af afgiftsbyrden, der følger af, at afgiften på erhvervelsen inden for Fællesskabet indgår i fortjenstmargenen, relativt lav for så vidt angår afgiftspåligningen af den afgiftspligtige videreforhandlers levering med den nedsatte sats og ophæver ikke virkningen af anvendelsen af denne nedsatte sats²³. Den samlede afgiftsbyrde er således lavere end den normale afgiftspåligning. Formålet med den pågældende regulering, som anført af Harry Mensing, er således nået, om end i lidt mindre omfang. Dette argument giver derfor ikke anledning til at antage en anden fortolkning af artikel 312 i direktiv 2006/112 end den, der følger af dens ordlyd.

57. Hvad dernæst angår princippet om afgiftsneutralitet har Domstolen allerede haft lejlighed til at fastslå, at dette princip, som er et generelt princip i den fælles momsordning, der er indført i den afledte ret, ikke har karakter af et primærretligt princip, hvis gyldighed kan gøres betinget af gyldigheden af bestemmelser i et direktiv, der indfører denne ordning. Dette princip begrundes heller ikke en fortolkning af disse bestemmelser, som ikke finder grundlag i deres ordlyd²⁴. Selv om den kumulative anvendelse af artikel 312 og 315, artikel 316, stk. 1, litra b), og artikel 317, første afsnit, i direktiv 2006/112 på de kunstgenstande, som en afgiftspligtig videreforhandler erhverver ved levering inden for Fællesskabet, kan føre til en tilsidesættelse af princippet om afgiftsneutralitet ved at behandle disse kunstgenstande anderledes end de kunstgenstande, som den afgiftspligtige person erhverver nationalt, begrundes denne tilsidesættelse således ikke en fortolkning af disse bestemmelser i strid med deres klare ordlyd.

58. I denne henseende skal det holdes for øje, at kunstgenstande udgør en særlig type af varer. De er i sagens natur unikke, de er ikke indbyrdes substituerbare, og relativt små prisforskelle påvirker som hovedregel ikke købernes beslutninger. Konkurrencefordrejningen som følge af forhøjelsen af afgiftsbyrden er således begrænset i dette tilfælde og langt mindre end for masseproducerede standardvarer.

²² – De lege ferenda skal det i øvrigt afklares, om artikel 316, stk. 1, litra c), i direktiv 2006/112 kan finde anvendelse på kunstgenstande, der erhverves af afgiftspligtige videreforhandlere i forbindelse med levering inden for Fællesskabet. Denne bestemmelse henviser til *leverancer*, der pålægges afgift til en nedsat sats, hvorimod det i tilfælde af en transaktion inden for Fællesskabet kun er *erhvervelsen* inden for Fællesskabet, der kan afgiftspålægges til den nedsatte sats, da selve leveringen er fritaget.

²³ – Ved pålæggelsen af afgift på levering af kunstgenstande til den afgiftspligtige videreforhandler med den nedsatte sats på 5% og den afgiftspligtige videreforhandlers levering med den normale sats på 20% går afgiftsbyrden på selve kunstgenstanden (uden at regne fra den afgiftspligtige videreforhandlers fortjenstmargen) fra 5% til 6%.

²⁴ – Jf. bl.a. dom af 15.11.2012, Zimmermann (C-174/11, EU:C:2012:716, præmis 50).

59. Tilsvarende konklusioner må drages med hensyn til tilsidesættelsen af princippet om forbud mod kumulation af moms, der er udtrykt i artikel 1, stk. 2, i direktiv 2006/112. Der er tale om et internt princip i det fælles momssystem. En tilsidesættelse heraf ville medføre en vis forstyrrelse af systemets funktion, men kan hverken begrunde ugyldighed af direktivets bestemmelser, der i givet fald medfører en forstyrrelse, eller en fortolkning af disse bestemmelser, som er i strid med deres udtrykkelige ordlyd.

60. Ovenstående betragtninger foranlediger mig til at konkludere, at Domstolen ikke bør fortolke artikel 312 i direktiv 2006/112 eller de øvrige bestemmelser i dette direktiv vedrørende fortjenstmargenordningen i strid med deres utvetydige ordlyd for at afhjælpe uforeneligheden med princippet om afgiftsneutralitet og forbuddet mod kumulation af moms, som ordlyden af disse bestemmelser medfører, når de finder anvendelse på kunstgenstande, der leveres til afgiftspligtige videreforskere af kunstneren eller dennes retssuccessorer ved en levering inden for Fællesskabet.

61. På den anden side mener jeg ikke, i modsætning til, hvad den tyske regering har anført, at den nuværende retstilstand er tilfredsstillende, og at den blotte valgfrihed, som bestemmelserne i artikel 316 i direktiv 2006/112 giver den afgiftspligtige videreforsker, fjerner det problem med delvis dobbelt afgiftspåligning, som denne retstilstand medfører. Det er efter min opfattelse nødvendigt, at EU-lovgiver griber ind for at korrigere metoden til beregning af afgiftsgrundlaget for fortjenstmargenordningen i tilfælde af, at den anvendes på kunstgenstande, der erhverves af afgiftspligtige videreforskere som led i en levering inden for Fællesskabet.

62. Det ser ikke ud til, at et sådant lovgivningsmæssigt indgreb ville volde væsentlige vanskeligheder. Direktiv 2006/112 blev i overensstemmelse med artikel 93 EF (nu artikel 113 TEUF) vedtaget efter en særlig lovgivningsprocedure efter høring af Europa-Parlamentet, og vil kunne ændres på samme måde. Når dette er sagt, er den en del af de retsakter, der oftest er ændret i EU-retten, idet ændringerne af dette direktiv endog har en rutinekarakter. Det er tilstrækkeligt at sige, at efter afsigelsen af Mensing-dommen²⁵, hvor anvendelsen af fortjenstmargenordningen på kunstgenstande erhvervet af afgiftspligtige videreforskere ved en levering inden for Fællesskabet er blevet bekræftet af Domstolen, og hvor det klart fremgår, at der forelå et problem med delvis dobbelt afgiftspåligning, er direktiv 2006/112 allerede blevet ændret ti gange²⁶. Der har derfor ikke manglet muligheder for at forbedre de pågældende bestemmelser.

63. En lovændring vil også kunne løse det problem med dobbelt afgiftspåligning, som Kommissionen har påpeget i sit indlæg i en situation med omvendt betalingspligt i forbindelse med levering til en afgiftspligtig videreforsker af varer, hvis videre levering fra den afgiftspligtige videreforsker er omfattet af fortjenstmargenordningen²⁷. Domstolens dom i den foreliggende sag vil ikke løse dette problem, eftersom den under alle omstændigheder skal begrænses til spørgsmålet om den afgift, som den afgiftspligtige videreforsker har betalt for erhvervelse inden for Fællesskabet af en kunstgenstand i overensstemmelse med de præjudicielle spørgsmåls rækkevidde.

²⁵ – Den 29.11.2018

²⁶ – Rådets direktiv (EU) 2018/1910 af 4.12.2018 (EUT 2018, L 311, s. 3), (EU) 2018/2057 af 20.12.2018 (EUT 2018, L 329, s. 3), (EU) 2019/475 af 18.2.2019 (EUT 2019, L 83, s. 42), (EU) 2019/1995 af 21.11.2019 (EUT 2019, L 310, s. 1), (EU) 2019/2235 af 16.12.2019 (EUT 2019, L 336, s. 10), (EU) 2020/1756 af 20.11.2020 (EUT 2020, L 396, s. 1), (EU) 2020/2020 af 7.12.2020 (EUT 2020, L 419, s. 1), (EU) 2021/1159 af 13.7.2021 (EUT 2021, L 250, s. 1), (EU) 2022/542 af 5.4.2022 (EUT 2022, L 107, s. 1) og (EU) 2022/890 af 3.6.2022 (EUT 2022, L 155, s. 1).

²⁷ – Jf. punkt 10 og 34 i dette forslag til afgørelse.

Besvarelse af spørgsmålet

64. Som det fremgår af det ovenstående, ser jeg hverken mulighed for eller nødvendighed af at fortolke bestemmelserne i direktiv 2006/112 på en sådan måde, at en delvis dobbelt afgiftspåligning undgås i en situation som den i hovedsagen omhandlede. EU-lovgiver bør ændre disse bestemmelser i overensstemmelse hermed.

65. Jeg foreslår derfor, at det andet præjudicielle spørgsmål besvares således, at artikel 312 og 315 samt artikel 317, stk. 1, i direktiv 2006/112 skal fortolkes således, at den moms, som en afgiftspligtig videreforsender har betalt for erhvervsindtægten inden for Fællesskabet af en kunstgenstand, hvis efterfølgende levering fra denne afgiftspligtige videreforsender er omfattet af den i direktivets artikel 316, stk. 1, litra b), omhandlede fortjenstmargenordning, skal medregnes i afgiftsgrundlaget for denne efterfølgende levering.

Det første præjudicielle spørgsmål

66. Med det første spørgsmål ønsker den forelæggende ret i det væsentligste oplyst, om de nationale domstole, når en afgiftspligtig videreforsender i henhold til artikel 316, stk. 1, litra b), i direktiv 2006/112 anmoder om anvendelse af fortjenstmargenordningen på kunstgenstande, som han har erhvervet ved levering inden for Fællesskabet, selv om den nationale lovgivning – i strid med denne bestemmelse – ikke tillader anvendelsen heraf, har ret til at fortolke en national lovgivning som § 25a, stk. 3, tredje punktum, i UStG i overensstemmelse med direktivet således, at den moms, som den afgiftspligtige videreforsender har betalt for erhvervsindtægten inden for Fællesskabet af disse kunstværker, ikke medregnes i beskatningsgrundlaget i henhold til fortjenstmargenordningen.

67. Det er klart, at fortolkningen af national ret foretages af de nationale myndigheder, og at det ikke hører under Domstolens kompetence. Som det fremgår af det svar, som jeg foreslår på det andet spørgsmål, kan bestemmelserne i direktiv 2006/112 imidlertid ikke fortolkes således, at den afgift, som den afgiftspligtige videreforsender har betalt for erhvervsindtægten af en kunstgenstand inden for Fællesskabet, ikke medregnes i afgiftsgrundlaget i henhold til fortjenstmargenordningen. Direktivet indeholder således ingen bestemmelser, hvorefter national ret kan fortolkes på denne måde. Det første præjudicielle spørgsmål er derfor efter min mening irrelevant og behøver ikke at blive besvaret. Jeg vil derfor begrænse mig til at fremsætte følgende bemærkninger for det tilfælde, at Domstolen finder det nødvendigt at tage stilling til det første præjudicielle spørgsmål.

68. Den forelæggende ret begrundet den tvivl, som den har givet udtryk for i det første spørgsmål, med Domstolens udtalelse i præmis 49 i Mensing-dommen, hvorefter den afgiftspligtige forhandler i hovedsagen i den sag, der afsluttedes med denne dom, kunne påberåbe sig den afgiftspligtige videreforsenders anvendelighed af fortjenstmargenordningen direkte på grundlag af direktiv 2006/112. Efter denne konstatering fra Domstolen er den forelæggende ret i den foreliggende sag i tvivl om, hvorvidt den kan anvende de bestemmelser i national ret, der regulerer andre aspekter af afgiften på de transaktioner, som den afgiftspligtige videreforsender har foretaget, eller om den udelukkende skal støtte sig på bestemmelserne i nævnte direktiv.

69. Efter min opfattelse skal Mensing-dommens præmis 49 imidlertid forstås noget anderledes. I denne præmis præciserede Domstolen, at når en afgiftspligtig videreforsender gør brug af en rettighed i henhold til direktiv 2006/112 under tilsidesættelse af bestemmelser i national ret, der er uforenelige med dette direktiv, skal dette ske i overensstemmelse med hele den regulering,

som denne rettighed indgår i. I det foreliggende tilfælde betød dette, at udøvelsen af retten til at anvende fortjenstmargenordningen indebar, at der ikke var ret til fradrag af indgående moms i henhold til artikel 322, litra b), i direktiv 2006/112. Dette betyder imidlertid efter min opfattelse ikke, at alle de bestemmelser i national ret, der regulerer det pågældende retsforhold, er udelukket, hvis de ikke er i strid med EU-retten.

70. I den sag, der endte med Mensing-dommen, var årsagen til den forelæggende rets præjudicielle spørgsmål bestemmelsen i § 25a, stk. 7, nr. 1, litra a), i UStG, som udelukker anvendelsen af fortjenstmargenordningen på varer, der leveres til en afgiftspligtig videreforhandler i form af en fritaget levering inden for Fællesskabet. I lyset af Mensing-dommen skal den forelæggende ret erklære denne bestemmelse uforenelig med EU-retten for så vidt angår kunstgenstande, der leveres til afgiftspligtige videreforhandlere af kunstnere eller deres retssuccessorer, og se bort fra dens anvendelse ved afgørelsen af sagen²⁸. Der er imidlertid ingen grund til, at denne ret og, i kassationssagen, den forelæggende ret i den foreliggende sag, ikke anvender de øvrige bestemmelser i national ret, der regulerer Harry Mensings retsstilling, for så vidt som anvendelsen af disse bestemmelser er forenelig med EU-retten, herunder den fortolkning af bestemmelserne i direktiv 2006/112, som Domstolen har fastlagt i Mensing-dommen.

71. Dette gælder også for § 25a, stk. 3, i UStG. På den anden side forekommer det mig ikke, at den virkning, som den forelæggende ret har søgt at opnå, kan udledes af denne bestemmelse i overensstemmelse med direktiv 2006/112. Denne bestemmelses tredje punktum gennemfører artikel 315, stk. 2, in fine, i direktiv 2006/112, hvorefter moms vedrørende selve fortjenstmargenen ikke skal medregnes i afgiftsgrundlaget under fortjenstmargenordningen. I modsætning hertil henviser sidste punktum i § 25a, stk. 3, til den moms, der er betalt ved levering af varer til den afgiftspligtige videreforhandler. Bestemmelsen henviser imidlertid udtrykkeligt til »leverandørens« moms, dvs. moms, der betales af leverandøren af varerne og overvæltes på den afgiftspligtige videreforhandler i prisen på varerne. Dette svarer til definitionen af købsprisen som omhandlet i artikel 312, nr. 2), i direktiv 2006/112. I betragtning af den klare ordlyd af de relevante bestemmelser i dette direktiv er det vanskeligt at fortolke disse nationale bestemmelser anderledes.

72. Selv når der som i den foreliggende sag er en mangel i direktivets bestemmelser, og deres ordlyd fører til resultater, der delvis er i strid med hele reguleringens logik og formål, kan medlemsstaternes myndigheder ikke »rette op« på denne situation ved at fortolke de nationale bestemmelser i strid med direktivets indhold. Et sådant søgsmål på nationalt plan, hvis resultat afhænger af de nationale bestemmelsers konkrete ordlyd og af den måde, hvorpå de fortolkes af de nationale myndigheder og domstole, er nemlig til hinder for gennemførelsen af hovedformålet med hvert direktiv, som er at harmonisere medlemsstaternes lovgivninger. På den anden side er det i første omgang EU-lovgivers og, inden for rammerne af den tilladte fortolkning, Domstolens opgave at fjerne eventuelle uoverensstemmelser i EU-rettens bestemmelser.

73. Henset til den besvarelse af det andet præjudicielle spørgsmål, som jeg har anført i indledningen til nærværende del, er det imidlertid ufornuddent at besvare det første spørgsmål.

²⁸ – Jf. senest dom af 18.1.2022, Thelen Technopark Berlin (C-261/20, EU:C:2022:33, præmis 30).

Forslag til afgørelse

74. På baggrund af ovenstående betragtninger foreslår jeg Domstolen at besvare de af Bundesgerichtshof (forbundsdomstol, Tyskland) forelagte spørgsmål således:

»Artikel 312 og 315 samt artikel 317, stk. 2, i Rådets direktiv 2006/112/EF af 28. november 2006 om det fælles merværdiafgiftssystem

skal fortolkes således, at

den merværdiafgift, som en afgiftspligtig videreforsender har betalt for erhvervelsen inden for Fællesskabet af en kunstgenstand, hvis efterfølgende levering af den pågældende afgiftspligtige videreforsender er omfattet af fortjenstmargenordningen i henhold til artikel 316, stk. 1, litra b), i nævnte direktiv, medregnes i afgiftsgrundlaget for denne efterfølgende levering.«