



## Συλλογή της Νομολογίας

ΑΠΟΦΑΣΗ ΤΟΥ ΔΙΚΑΣΤΗΡΙΟΥ (πρώτο τμήμα)

της 13ης Ιουλίου 2023\*

«Προδικαστική παραπομπή – Φορολογία – Κοινό σύστημα φόρου προστιθέμενης αξίας (ΦΠΑ) – Οδηγία 2006/112/ΕΚ – Άρθρα 311 επ. – Ειδικά καθεστώτα που εφαρμόζονται στον τομέα των αντικειμένων καλλιτεχνικής αξίας – Καθεστώς του περιθωρίου κέρδους – Υποκείμενοι στον φόρο μεταπωλητές – Παράδοση αντικειμένων καλλιτεχνικής αξίας από τον δημιουργό ή τους διαδόχους του – Ενδοκοινοτικές πράξεις – Δικαίωμα έκπτωσης του καταβληθέντος φόρου επί των εισροών»

Στην υπόθεση C-180/22,

με αντικείμενο αίτηση προδικαστικής αποφάσεως δυνάμει του άρθρου 267 ΣΛΕΕ, που υπέβαλε το Bundesfinanzhof (Ομοσπονδιακό Φορολογικό Δικαστήριο, Γερμανία) με απόφαση της 20ής Οκτωβρίου 2021, η οποία περιήλθε στο Δικαστήριο στις 9 Μαρτίου 2022, στο πλαίσιο της δίκης

**Finanzamt Hamm**

κατά

**Harry Mensing,**

ΤΟ ΔΙΚΑΣΤΗΡΙΟ (πρώτο τμήμα),

συγκείμενο από τους A. Arabadjiev, πρόεδρο τμήματος, P. G. Xuereb, T. von Danwitz, A. Kumin και I. Ziemele (εισηγήτρια), δικαστές,

γενικός εισαγγελέας: M. Szpunar

γραμματέας: A. Calot Escobar

έχοντας υπόψη την έγγραφη διαδικασία,

λαμβάνοντας υπόψη τις παρατηρήσεις που υπέβαλαν:

- ο Harry Mensing, εκπροσωπούμενος από τον O.-G. Lippross, Rechtsanwalt,
- η Γερμανική Κυβέρνηση, εκπροσωπούμενη από τον J. Möller και την A. Hoesch,
- η Ευρωπαϊκή Επιτροπή, εκπροσωπούμενη από τους R. Pethke και V. Uher,

\* Γλώσσα διαδικασίας: η γερμανική.

αφού άκουσε τον γενικό εισαγγελέα, που ανέπτυξε τις προτάσεις του κατά τη συνεδρίαση της 23ης Μαρτίου 2023,

εκδίδει την ακόλουθη

### Απόφαση

- 1 Η αίτηση προδικαστικής αποφάσεως αφορά την ερμηνεία των άρθρων 311 επ. της οδηγίας 2006/112/EK του Συμβουλίου, της 28ης Νοεμβρίου 2006, σχετικά με το κοινό σύστημα φόρου προστιθέμενης αξίας (ΕΕ 2006, L 347, σ. 1) (στο εξής: οδηγία περί ΦΠΑ).
- 2 Η αίτηση υποβλήθηκε στο πλαίσιο ένδικης διαφοράς μεταξύ της Finanzamt Hamm (φορολογική αρχή του Hamm, Γερμανία) και του Harry Mensing, εμπόρου έργων τέχνης, σχετικά με τον υπολογισμό της βάσης επιβολής του φόρου προστιθέμενης αξίας (ΦΠΑ) σε περίπτωση εφαρμογής του καθεστώτος του περιθωρίου κέρδους στις παραδόσεις αντικειμένων καλλιτεχνικής αξίας τα οποία είχε αποκτήσει σε προγενέστερο στάδιο ο ενδιαφερόμενος στο πλαίσιο ενδοκοινοτικών παραδόσεων.

### Το νομικό πλαίσιο

#### *Το δίκαιο της Ένωσης*

- 3 Οι αιτιολογικές σκέψεις 4, 7 και 51 της οδηγίας περί ΦΠΑ έχουν ως εξής:
  - «(4) Η υλοποίηση του σκοπού της εγκαθίδρυσης μιας εσωτερικής αγοράς προϋποθέτει την εφαρμογή εντός των κρατών μελών νομοθεσιών σχετικών με τους φόρους κύκλου εργασιών, οι οποίες δεν νοθεύουν τους όρους του ανταγωνισμού και δεν εμποδίζουν την ελεύθερη κυκλοφορία των αγαθών και υπηρεσιών. Επομένως είναι απαραίτητο να πραγματοποιηθεί εναρμόνιση των νομοθεσιών περί των φόρων κύκλου εργασιών, μέσω ενός συστήματος [ΦΠΑ], με αντικειμενικό σκοπό την εξάλειψη κατά το δυνατόν των παραγόντων οι οποίοι δύνανται να νοθεύσουν τους όρους του ανταγωνισμού, τόσο σε εθνικό όσο και σε κοινοτικό επίπεδο.

[...]

  - (7) Το κοινό σύστημα ΦΠΑ θα πρέπει να καταλήξει σε ουδετερότητα ως προς τον ανταγωνισμό ακόμη και αν οι συντελεστές και οι απαλλαγές δεν εναρμονίζονται πλήρως, υπό την έννοια ότι στο έδαφος κάθε κράτους μέλους παρόμοια αγαθά και υπηρεσίες υπόκεινται στην ίδια φορολογική επιβάρυνση, οποιαδήποτε και αν είναι η έκταση του δικτύου παραγωγής και διανομής.

[...]

  - (51) Είναι σκόπιμο να θεσπισθεί κοινοτικό καθεστώς φορολογίας των μεταχειρισμένων αγαθών καθώς και των αντικειμένων καλλιτεχνικής, αρχαιολογικής ή συλλεκτικής αξίας, με σκοπό την αποφυγή της διπλής φορολόγησης και των στρεβλώσεων του ανταγωνισμού μεταξύ υποκειμένων στον φόρο.»

4 Το άρθρο 193 της οδηγίας αυτής ορίζει τα εξής:

«Ο ΦΠΑ οφείλεται από τον υποκείμενο στον φόρο ο οποίος πραγματοποιεί φορολογητέα παράδοση αγαθών ή παροχή υπηρεσιών, εκτός των περιπτώσεων που ο φόρος οφείλεται από άλλο πρόσωπο σύμφωνα με τα άρθρα 194 έως 199 και το άρθρο 202.»

5 Η οδηγία περί ΦΠΑ περιλαμβάνει, υπό τον τίτλο XII, ο οποίος επιγράφεται «Ειδικά καθεστώτα», κεφάλαιο 4 με τίτλο «Ειδικό καθεστώς που εφαρμόζεται στα μεταχειρισμένα αγαθά και στα αντικείμενα καλλιτεχνικής, συλλεκτικής ή αρχαιολογικής αξίας». Το τμήμα 1 του εν λόγω κεφαλαίου περιλαμβάνει το άρθρο 311 της οδηγίας, το οποίο ορίζει, μεταξύ άλλων, τις έννοιες «αντικείμενο καλλιτεχνικής αξίας» και «υποκείμενος στον φόρο μεταπωλητής». Στο τμήμα 2 του εν λόγω κεφαλαίου, το οποίο θεσπίζει το ειδικό καθεστώς των υποκειμένων στον φόρο μεταπωλητών, το υποτμήμα 1, το οποίο φέρει τον τίτλο «Καθεστώς του περιθωρίου κέρδους», περιλαμβάνει τα άρθρα 312 έως 325.

6 Το άρθρο 312 της οδηγίας περί ΦΠΑ προβλέπει τα ακόλουθα:

«Για τους σκοπούς του παρόντος υποτμήματος, νοούνται ως:

1) “τιμή πώλησης”, το σύνολο του αντιτίμου που εισέπραξε ή θα εισπράξει ο υποκείμενος στον φόρο μεταπωλητής από τον αποκτώντα ή από τρίτο πρόσωπο, περιλαμβανομένων των επιδοτήσεων που συνδέονται άμεσα με την πράξη, των φόρων, δικαιωμάτων, εισφορών και άλλων τελών, των παρεπόμενων εξόδων, όπως εξόδων προμήθειας, συσκευασίας, μεταφοράς και ασφάλισης, με τα οποία επιβαρύνει ο υποκείμενος στον φόρο μεταπωλητής τον αποκτώντα, με εξαίρεση τα ποσά του άρθρου 79,

2) “τιμή αγοράς”, το σύνολο του αντιτίμου που ορίζεται στο σημείο 1), το οποίο έλαβε ή θα λάβει ο προμηθευτής από τον υποκείμενο στον φόρο μεταπωλητή.»

7 Το άρθρο 314 της οδηγίας ορίζει τα εξής:

«Το καθεστώς του περιθωρίου κέρδους ισχύει για τις παραδόσεις μεταχειρισμένων αγαθών και αντικειμένων καλλιτεχνικής, συλλεκτικής ή αρχαιολογικής αξίας που πραγματοποιούνται από υποκείμενο στον φόρο μεταπωλητή, εφόσον τα αγαθά αυτά του παραδόθηκαν εντός της [Ευρωπαϊκής] Κοινότητας από ένα από τα κατωτέρω πρόσωπα:

α) πρόσωπο μη υποκείμενο στον φόρο,

β) άλλον υποκείμενο στον φόρο, εφόσον η παράδοση αυτή του αγαθού απαλλάσσεται από τον φόρο με βάση το άρθρο 136,

γ) άλλον υποκείμενο στον φόρο, εφόσον η παράδοση αυτή του αγαθού τυγχάνει της απαλλαγής για τις μικρές επιχειρήσεις που προβλέπεται στα άρθρα 282 έως 292 και αφορά αγαθό επένδυσης,

δ) άλλον υποκείμενο στον φόρο μεταπωλητή, εφόσον η παράδοση του αγαθού από αυτόν τον άλλο υποκείμενο στον φόρο μεταπωλητή έχει υποβληθεί στον ΦΠΑ σύμφωνα με το παρόν ειδικό καθεστώς.»

8 Το άρθρο 315 της εν λόγω οδηγίας ορίζει τα εξής:

«Η βάση επιβολής του φόρου για τις παραδόσεις αγαθών του άρθρου 314 συνίσταται στο περιθώριο κέρδους που πραγματοποιεί ο υποκείμενος στον φόρο μεταπωλητής, μειωμένο κατά το ποσό του ΦΠΑ που αφορά το ίδιο το περιθώριο κέρδους.

Το περιθώριο κέρδους του υποκείμενου στον φόρο μεταπωλητή συνίσταται στη διαφορά μεταξύ της τιμής πώλησης του αντικειμένου από τον υποκείμενο στον φόρο μεταπωλητή και της τιμής αγοράς.»

9 Το άρθρο 316 της ίδιας οδηγίας προβλέπει τα εξής:

«1. Τα κράτη μέλη παρέχουν στους υποκείμενους στον φόρο μεταπωλητές το δικαίωμα να επιλέξουν την εφαρμογή του καθεστώτος του περιθωρίου κέρδους για τις παραδόσεις των ακόλουθων αγαθών:

α) αντικειμένων καλλιτεχνικής, συλλεκτικής ή αρχαιολογικής αξίας τα οποία εισήγαγαν οι ίδιοι,

β) αντικειμένων καλλιτεχνικής αξίας που τους παραδόθηκαν από τον ίδιο το δημιουργό ή τους διαδόχους του,

γ) αντικειμένων καλλιτεχνικής αξίας που τους παραδόθηκαν από πρόσωπο υποκείμενο στον φόρο, εκτός από υποκείμενο στον φόρο μεταπωλητή, εφόσον η παράδοση από το εν λόγω άλλο πρόσωπο έγινε με το μειωμένο συντελεστή, σύμφωνα με το άρθρο 103.

2. Τα κράτη μέλη καθορίζουν τις διαδικασίες άσκησης της επιλογής που προβλέπεται στην παράγραφο 1, η οποία, σε κάθε περίπτωση, καλύπτει περίοδο τουλάχιστον δύο ημερολογιακών ετών.»

10 Το άρθρο 317 της οδηγίας περί ΦΠΑ προβλέπει τα ακόλουθα:

«Εφόσον ο υποκείμενος στον φόρο μεταπωλητής κάνει χρήση της επιλογής που προβλέπεται στο άρθρο 316, η βάση επιβολής του φόρου καθορίζεται σύμφωνα με το άρθρο 315.

Όσον αφορά τις παραδόσεις αντικειμένων καλλιτεχνικής, συλλεκτικής ή αρχαιολογικής αξίας τα οποία εισήγαγε ο ίδιος ο υποκείμενος στον φόρο μεταπωλητής, η τιμή αγοράς που θα ληφθεί υπόψη για τον υπολογισμό του περιθωρίου κέρδους ισούται με τη βάση επιβολής του φόρου κατά την εισαγωγή, η οποία καθορίζεται με βάση τα άρθρα 85 έως 89, προσαυξημένη με τον οφειλόμενο ή καταβληθέντα κατά την εισαγωγή ΦΠΑ.»

### ***Το γερμανικό δίκαιο***

11 Το άρθρο 25a του Umsatzsteuergesetz (νόμου περί φόρου κύκλου εργασιών), όπως δημοσιεύθηκε στις 21 Φεβρουαρίου 2005 (BGBl. I, σ. 386, στο εξής: UStG), προβλέπει τα εξής:

«(1) Για παραδόσεις, κατά την έννοια του άρθρου 1, παράγραφος 1, σημείο 1, κινητών ενσώματων αντικειμένων επιβάλλεται φόρος σύμφωνα με τα προβλεπόμενα στις επόμενες διατάξεις (καθεστώς του περιθωρίου κέρδους), εφόσον πληρούνται οι ακόλουθες προϋποθέσεις:

1. Ο επιχειρηματίας είναι μεταπωλητής. Ως μεταπωλητής νοείται όποιος διενεργεί κατ' επάγγελμα πράξεις εμπορίας κινητών ενσώματων αντικειμένων ή εκπλειστηριάζει δημοσίως, ενεργώντας στο όνομά του, τέτοια αντικείμενα.

2. Τα αντικείμενα έχουν παραδοθεί στον μεταπωλητή εντός του κοινοτικού εδάφους. Για την παράδοση αυτή:
  - a) δεν οφείλεται ούτε έχει εισπραχθεί φόρος κύκλου εργασιών δυνάμει του άρθρου 19, παράγραφος 1,
  - ή
  - b) έχει εφαρμοστεί το καθεστώς του περιθωρίου κέρδους.
3. Τα αντικείμενα δεν είναι πολύτιμοι λίθοι (των κλάσεων 71 02 και 71 03 του κοινού δασμολογίου) ή πολύτιμα μέταλλα (των κλάσεων 71 06, 71 08, 71 10 και 71 12 του κοινού δασμολογίου).

(2) Ο μεταπωλητής δύναται, το αργότερο κατά την υποβολή της πρώτης περιοδικής δήλωσης ΦΠΑ εκάστου ημερολογιακού έτους, να δηλώσει ενώπιον της φορολογικής αρχής ότι εφαρμόζει το καθεστώς του περιθωρίου κέρδους από την έναρξη του οικείου ημερολογιακού έτους και επί των ακόλουθων αντικειμένων:

1. αντικειμένων καλλιτεχνικής αξίας (σημείο 53 του παραρτήματος 2), αντικειμένων συλλεκτικής αξίας (σημείο 49, στοιχείο f, και σημείο 54 του παραρτήματος 2) ή αντικειμένων αρχαιολογικής αξίας (κλάση 9706 00 00 του κοινού δασμολογίου) που εισήγαγε ο ίδιος, ή
2. αντικειμένων καλλιτεχνικής αξίας, εφόσον η προς αυτόν πραγματοποιηθείσα παράδοση ήταν υποκείμενη σε φόρο και δεν πραγματοποιήθηκε από άλλο μεταπωλητή.

Η δήλωση δεσμεύει τον υποκείμενο στον φόρο τουλάχιστον επί δύο ημερολογιακά έτη.

(3) Ο κύκλος εργασιών υπολογίζεται βάσει του ποσού κατά το οποίο η τιμή πώλησης υπερβαίνει την τιμή αγοράς του αγαθού· στην περίπτωση παραδόσεων κατά την έννοια του άρθρου 3, παράγραφος 1b, και στις περιπτώσεις που μνημονεύονται στο άρθρο 10, παράγραφος 5, την αξία πώλησης υποκαθιστά η αξία κατά το άρθρο 10, παράγραφος 4, σημείο 1. Εάν η τιμή αγοράς αντικειμένου καλλιτεχνικής αξίας (αριθμός 53 του παραρτήματος 2) δεν μπορεί να προσδιοριστεί ή εάν η τιμή αγοράς είναι αμελητέα, το ποσό βάσει του οποίου υπολογίζεται ο κύκλος εργασιών ορίζεται στο 30 % της τιμής πώλησης. Ο φόρος κύκλου εργασιών δεν περιλαμβάνεται στη βάση επιβολής του φόρου. Στην περίπτωση της παραγράφου 2, πρώτη περίοδος, σημείο 1, ως τιμή αγοράς λογίζεται η αξία κατά την έννοια του άρθρου 11, παράγραφος 1, προσαυξημένη με τον φόρο κύκλου εργασιών κατά την εισαγωγή. Στην περίπτωση της παραγράφου 2, πρώτη περίοδος, σημείο 2, η τιμή αγοράς περιλαμβάνει τον φόρο κύκλου εργασιών του προμηθευτή.

[...]

(7) Ισχύουν οι ακόλουθες ειδικές ρυθμίσεις:

1. Το καθεστώς του περιθωρίου κέρδους δεν εφαρμόζεται
  - a) επί παραδόσεων αγαθών που ο μεταπωλητής απέκτησε στο πλαίσιο ενδοκοινοτικής συναλλαγής, σε περίπτωση που επί της παράδοσης του αγαθού στον μεταπωλητή έχει εφαρμοστεί, στο υπόλοιπο κοινοτικό έδαφος, η απαλλαγή από τον φόρο για ενδοκοινοτικές παραδόσεις,
  - b) επί της ενδοκοινοτικής παράδοσης καινούργιου μεταφορικού μέσου κατά την έννοια του άρθρου 1b, παράγραφοι 2 και 3.

2. Η ενδοκοινοτική απόκτηση δεν υπόκειται στον φόρο κύκλου εργασιών, όταν η παράδοση των αγαθών στον αποκτώντα, κατά την έννοια του άρθρου 1a, παράγραφος 1, έχει υπαχθεί στο καθεστώς του περιθωρίου κέρδους στο υπόλοιπο έδαφος της Κοινότητας.
3. Η εφαρμογή του άρθρου 3c και η απαλλαγή από τον φόρο για ενδοκοινοτικές παραδόσεις (άρθρο 4, σημείο 1, στοιχείο b, άρθρο 6a) αποκλείονται στο πλαίσιο του καθεστώτος του περιθωρίου κέρδους.

[...]»

## **Η διαφορά της κύριας δίκης και τα προδικαστικά ερωτήματα**

- 12 Ο H. Mensing είναι έμπορος έργων τέχνης εγκατεστημένος στη Γερμανία, ο οποίος διευθύνει γκαλερί σε διάφορες γερμανικές πόλεις. Το 2014 του παραδόθηκαν αντικείμενα καλλιτεχνικής αξίας προερχόμενα από καλλιτέχνες εγκατεστημένους σε άλλα κράτη μέλη. Οι παραδόσεις αυτές δηλώθηκαν στο κράτος μέλος εγκατάστασης των καλλιτεχνών ως απαλλασσόμενες του φόρου ενδοκοινοτικές παραδόσεις. Ο H. Mensing απαλλάχθηκε του ΦΠΑ για τις παραδόσεις αυτές λόγω ενδοκοινοτικής απόκτησης.
- 13 Ο H. Mensing ζήτησε από τη φορολογική αρχή του Hamm την εφαρμογή στις εν λόγω παραδόσεις του καθεστώτος του περιθωρίου κέρδους. Δεδομένου ότι το άρθρο 25a, παράγραφος 7, σημείο 1, στοιχείο a, του UStG προβλέπει ότι το καθεστώς του περιθωρίου κέρδους δεν εφαρμόζεται στην παράδοση αγαθού που απέκτησε ο μεταπωλητής στο πλαίσιο ενδοκοινοτικής απόκτησης εφόσον η παράδοση του αγαθού στον μεταπωλητή έτυχε της απαλλαγής των ενδοκοινοτικών παραδόσεων στο υπόλοιπο έδαφος της Ευρωπαϊκής Ένωσης, η φορολογική αρχή του Hamm απέρριψε τη σχετική αίτησή του και, ως εκ τούτου, επέβαλε στον H. Mensing συμπληρωματικό ποσό ΦΠΑ.
- 14 Κατόπιν της απόρριψης της διοικητικής ένστασής του κατά της πράξης επιβολής φόρου σχετικά με το ως άνω συμπληρωματικό ποσό ΦΠΑ, ο H. Mensing άσκησε προσφυγή ενώπιον του Finanzgericht Münster (δικαστηρίου φορολογικών διαφορών Münster, Γερμανία), υποστηρίζοντας ότι η επίμαχη εθνική ρύθμιση δεν είναι σύμφωνη με το δίκαιο της Ένωσης, και ζήτησε την άμεση εφαρμογή του άρθρου 316 παράγραφος 1, στοιχείο β', της οδηγίας περί ΦΠΑ.
- 15 Το Finanzgericht Münster (δικαστήριο φορολογικών διαφορών Münster), έχοντας αμφιβολίες ως προς το ζήτημα αυτό, υπέβαλε στο Δικαστήριο αίτηση προδικαστικής αποφάσεως.
- 16 Με απόφαση της 29ης Νοεμβρίου 2018, Mensing (C-264/17, EU:C:2018:968), η οποία εκδόθηκε κατόπιν της ως άνω αιτήσεως, το Δικαστήριο έκρινε, αφενός, ότι το άρθρο 316, παράγραφος 1, στοιχείο β', της οδηγίας περί ΦΠΑ έχει την έννοια ότι ένας υποκείμενος στον φόρο μεταπωλητής μπορεί να επιλέξει την εφαρμογή του καθεστώτος του περιθωρίου κέρδους σε παράδοση αντικειμένων καλλιτεχνικής αξίας τα οποία του παραδόθηκαν, σε προγενέστερο στάδιο, στο πλαίσιο απαλλασσόμενης του φόρου ενδοκοινοτικής παράδοσης, από τον δημιουργό τους ή τους διαδόχους του, μολονότι αυτοί δεν περιλαμβάνονται στις κατηγορίες προσώπων που απαριθμεί το άρθρο 314 της οδηγίας αυτής, και, αφετέρου, ότι υποκείμενος στον φόρο μεταπωλητής δεν μπορεί να επιλέξει την εφαρμογή του καθεστώτος του περιθωρίου κέρδους επί της παράδοσης αντικειμένων καλλιτεχνικής αξίας που του παραδόθηκαν, σε προγενέστερο στάδιο, στο πλαίσιο απαλλασσόμενης του φόρου ενδοκοινοτικής παράδοσης και να προβάλλει παράλληλα δικαίωμα

έκπτωσης του καταβληθέντος ΦΠΑ επί των εισροών στις περιπτώσεις που ένα τέτοιο δικαίωμα αποκλείεται βάσει του άρθρου 322, στοιχείο β', της οδηγίας αυτής, εάν αυτή η τελευταία διάταξη δεν έχει μεταφερθεί στο εθνικό δίκαιο.

- 17 Κατόπιν της απόφασεως αυτής, με απόφαση της 7ης Νοεμβρίου 2019, το Finanzgericht Münster (δικαστήριο φορολογικών διαφορών Münster) έκανε δεκτό το αίτημα του H. Mensing. Κατ' ουσίαν, το δικαστήριο αυτό έκρινε ότι ο καθορισμός της βάσης επιβολής του φόρου έπρεπε να γίνει κατ' εφαρμογήν του δικαίου της Ένωσης και ότι, λαμβανομένων υπόψη των διατάξεων του άρθρου 317, πρώτο εδάφιο, της οδηγίας περί ΦΠΑ, σε συνδυασμό με τα άρθρα 312, 315 και 316 της ίδιας οδηγίας, ο φόρος κύκλου εργασιών πρέπει, ως στοιχείο της «τιμής αγοράς», να μειώσει το περιθώριο κέρδους.
- 18 Η φορολογική αρχή του Hamm άσκησε αναίρεση κατά της απόφασης αυτής ενώπιον του Bundesfinanzhof (Ομοσπονδιακού Φορολογικού Δικαστηρίου, Γερμανία), το οποίο είναι το αιτούν δικαστήριο στην υπό κρίση υπόθεση. Υποστηρίζει, κατ' ουσίαν, ότι ο φόρος κύκλου εργασιών για τις ενδοκοινοτικές αποκτήσεις δεν μειώνει τη βάση επιβολής του φόρου. Συναφώς, η φορολογική αρχή του Hamm παραπέμπει στις προτάσεις του γενικού εισαγγελέα M. Szpunar στην υπόθεση Mensing (C-264/17, EU:C:2018:722), ο οποίος επισήμανε ότι, στην περίπτωση εισαγωγών από τρίτες χώρες, το άρθρο 317, δεύτερο εδάφιο, της οδηγίας περί ΦΠΑ επιβάλλει να αφαιρείται από την τιμή πώλησης η βάση επιβολής του φόρου κατά την εισαγωγή, προσαυξημένη κατά τον αναλογούντα ΦΠΑ επί της εισαγωγής, και θεώρησε, κατά συνέπεια, ότι η έλλειψη ανάλογης λύσης όσον αφορά τις ενδοκοινοτικές αποκτήσεις συνιστά νομικό κενό.
- 19 Το αιτούν δικαστήριο παρατηρεί ότι, κατά το εθνικό δίκαιο, η συνεκτίμηση του φόρου κύκλου εργασιών κατά τον καθορισμό της βάσης επιβολής του φόρου όσον αφορά το καθεστώς του περιθωρίου κέρδους είναι δυνατή βάσει σύμφωνης προς το δίκαιο της Ένωσης ερμηνείας του άρθρου 25a, παράγραφος 3, τρίτη περίοδος, του UStG. Εντούτοις, το αιτούν δικαστήριο διατηρεί αμφιβολίες ως προς το αν το εθνικό δικαστήριο που δικάζει σε τελευταίο βαθμό δύναται, όταν υποκείμενος στον φόρο επικαλείται την εφαρμογή του καθεστώτος του περιθωρίου κέρδους που προβλέπεται στα άρθρα 311 επ. της οδηγίας περί ΦΠΑ, να ερμηνεύσει το άρθρο 25a, παράγραφος 3, τρίτη περίοδος, του UStG υπό την έννοια ότι ο φόρος που αναλογεί στην ενδοκοινοτική απόκτηση δεν περιλαμβάνεται στη βάση επιβολής του φόρου.
- 20 Υπό τις συνθήκες αυτές, το Bundesfinanzhof (Ομοσπονδιακό Φορολογικό Δικαστήριο) αποφάσισε να αναστείλει την ενώπιόν του διαδικασία και να υποβάλει στο Δικαστήριο τα ακόλουθα προδικαστικά ερωτήματα:
  - «1) Υπό περιστάσεις όπως αυτές της κύριας δίκης, κατά τις οποίες υποκείμενος στον φόρο επικαλείται την απόφαση της 29ης Νοεμβρίου 2018, Mensing (C-264/17, EU:C:2018:968), και προβάλλει ότι η παράδοση αντικειμένων καλλιτεχνικής αξίας τα οποία του παραδόθηκαν σε προγενέστερο στάδιο από τον δημιουργό (ή τους διαδόχους του) στο πλαίσιο απαλλασσόμενης του φόρου ενδοκοινοτικής παράδοσης υπόκειται επίσης στο καθεστώς του περιθωρίου κέρδους που προβλέπουν τα άρθρα 311 επ. της οδηγίας [2006/112], πρέπει η βάση επιβολής του φόρου να προσδιορίζεται αποκλειστικώς σύμφωνα με το δίκαιο της Ένωσης, κατά τη σκέψη 49 της εν λόγω απόφασης, με αποτέλεσμα να είναι απαράδεκτη η ερμηνεία διάταξης του εθνικού δικαίου (εν προκειμένω: του άρθρου 25a, παράγραφος 3, τρίτη περίοδος, του UStG) εκ μέρους του εθνικού δικαστηρίου που δικάζει σε τελευταίο βαθμό βάσει της οποίας ο φόρος που αναλογεί στην ενδοκοινοτική παράδοση δεν περιλαμβάνεται στη βάση επιβολής του φόρου;

- 2) Σε περίπτωση καταφατικής απάντησης στο πρώτο ερώτημα: έχουν τα άρθρα 311 επ. της οδηγίας [2006/112] την έννοια ότι, σε περίπτωση εφαρμογής του καθεστώτος του περιθωρίου κέρδους στις παραδόσεις αντικειμένων καλλιτεχνικής αξίας τα οποία είχαν παραδοθεί στο πλαίσιο ενδοκοινοτικής συναλλαγής σε προγενέστερο στάδιο από τον δημιουργό (ή τους διαδόχους του), ο φόρος που αναλογεί στην ενδοκοινοτική απόκτηση μειώνει το περιθώριο κέρδους ή μήπως υφίσταται ακούσιο κενό του δικαίου της Ένωσης το οποίο δεν δύναται να καλυφθεί από τη νομολογία, μέσω νομολογιακής διάπλασης του δικαίου, αλλά μόνον από τον νομοθέτη της Ένωσης;»

## **Επί των προδικαστικών ερωτημάτων**

### ***Επί του δευτέρου προδικαστικού ερωτήματος***

- 21 Με το δεύτερο προδικαστικό ερώτημα, το οποίο πρέπει να εξεταστεί πρώτο, το αιτούν δικαστήριο ζητεί, κατ' ουσίαν, να διευκρινιστεί αν τα άρθρα 312 και 315, καθώς και το άρθρο 317, πρώτο εδάφιο, της οδηγίας περί ΦΠΑ έχουν την έννοια ότι ο ΦΠΑ που κατέβαλε υποκείμενος στον φόρο μεταπωλητής για την ενδοκοινοτική απόκτηση αντικειμένου καλλιτεχνικής αξίας, του οποίου η μεταγενέστερη παράδοση υπόκειται στο καθεστώς του περιθωρίου κέρδους δυνάμει του άρθρου 316, παράγραφος 1, της οδηγίας αυτής, περιλαμβάνεται στη βάση επιβολής του φόρου για την εν λόγω παράδοση.
- 22 Κατά πάγια νομολογία του Δικαστηρίου, για την ερμηνεία διάταξης του δικαίου της Ένωσης πρέπει να λαμβάνεται υπόψη όχι μόνον το γράμμα της, αλλά και το πλαίσιο στο οποίο αυτή εντάσσεται και οι σκοποί που επιδιώκονται με τη ρύθμιση της οποίας αποτελεί μέρος (απόφαση της 29ης Νοεμβρίου 2018, Mensing, C-264/17, EU:C:2018:968, σκέψη 24 και εκεί μνημονευόμενη νομολογία).
- 23 Επισημαίνεται εκ προοιμίου, όσον αφορά το γράμμα των επίμαχων διατάξεων, ότι από το άρθρο 317, πρώτο εδάφιο, της οδηγίας περί ΦΠΑ προκύπτει ότι, όταν υποκείμενος στον φόρο μεταπωλητής επιλέγει, σύμφωνα με το άρθρο 316 της οδηγίας αυτής, την εφαρμογή του καθεστώτος του περιθωρίου κέρδους στις παραδόσεις αγαθών που διαλαμβάνονται στη διάταξη αυτή, η βάση επιβολής του φόρου καθορίζεται σύμφωνα με το άρθρο 315 της εν λόγω οδηγίας.
- 24 Κατά το πρώτο εδάφιο του άρθρου 315, η βάση επιβολής του φόρου για τις παραδόσεις αγαθών επί των οποίων εφαρμόζεται το καθεστώς του περιθωρίου κέρδους συνίσταται στο περιθώριο κέρδους που πραγματοποιεί ο υποκείμενος στον φόρο μεταπωλητής, υπολογιζόμενο σύμφωνα με το δεύτερο εδάφιο του άρθρου αυτού, μειωμένο κατά το ποσό του ΦΠΑ που αφορά το ίδιο το περιθώριο κέρδους.
- 25 Συναφώς, πρώτον, από το άρθρο 315, δεύτερο εδάφιο, της οδηγίας περί ΦΠΑ προκύπτει ότι το περιθώριο κέρδους του υποκείμενου στον φόρο μεταπωλητή συνίσταται στη διαφορά μεταξύ της «τιμής πώλησης» του αντικειμένου από τον υποκείμενο στον φόρο μεταπωλητή και της «τιμής αγοράς».
- 26 Ειδικότερα, το άρθρο 312, σημείο 1, της οδηγίας περί ΦΠΑ ορίζει την «τιμή πώλησης» ως «το σύνολο του αντιτίμου που εισέπραξε ή θα εισπράξει ο υποκείμενος στον φόρο μεταπωλητής από τον αποκτώντα ή από τρίτο πρόσωπο, περιλαμβανομένων των επιδοτήσεων που συνδέονται άμεσα με την πράξη, των φόρων, δικαιωμάτων, εισφορών και άλλων τελών, των παρεπόμενων εξόδων, όπως εξόδων προμήθειας, συσκευασίας, μεταφοράς και ασφάλισης, με τα οποία



επιβαρύνει ο υποκείμενος στον φόρο μεταπωλητής τον αποκτώντα». Η δε έννοια της «τιμής αγοράς» ορίζεται στο άρθρο 312, σημείο 2, της οδηγίας αυτής ως «το σύνολο του αντιτίμου που ορίζεται στο σημείο 1), το οποίο έλαβε ή θα λάβει ο προμηθευτής από τον υποκείμενο στον φόρο μεταπωλητή».

- 27 Όπως υπογράμμισε ο γενικός εισαγγελέας στα σημεία 31 έως 33 των προτάσεών του, από το ίδιο το γράμμα του άρθρου 312 της οδηγίας περί ΦΠΑ προκύπτει ότι οι έννοιες της «τιμής πώλησης» και της «τιμής αγοράς», που μνημονεύονται στη διάταξη αυτή, αφορούν, αντιστοίχως, αφενός, τα στοιχεία του κόστους τα οποία ο υποκείμενος στον φόρο μεταπωλητής έλαβε ως αντίτιμο στο πλαίσιο πράξης παράδοσης υποκείμενης στο καθεστώς του περιθωρίου κέρδους και, αφετέρου, τα στοιχεία του κόστους που κατέβαλε στον προμηθευτή κατά την απόκτηση του αγαθού το οποίο στη συνέχεια αποτελεί το αντικείμενο της εν λόγω παράδοσης.
- 28 Ως εκ τούτου, όσον αφορά ειδικότερα την έννοια της «τιμής αγοράς», η έννοια αυτή δεν περιλαμβάνει τα στοιχεία κόστους τα οποία ο υποκείμενος στον φόρο μεταπωλητής δεν κατέβαλε στον προμηθευτή, αλλά κατέβαλε σε τρίτους και, επομένως, η τιμή αγοράς δεν περιλαμβάνει τον ΦΠΑ που καταβλήθηκε στο Δημόσιο Ταμείο στο πλαίσιο της ενδοκοινοτικής απόκτησης του αγαθού το οποίο αποτελεί μεταγενέστερα αντικείμενο της επίμαχης πράξης παράδοσης.
- 29 Δεύτερον, όσον αφορά το ποσό του ΦΠΑ που αφορά το ίδιο το περιθώριο κέρδους, ποσό το οποίο πρέπει, σύμφωνα με το άρθρο 315, πρώτο εδάφιο, της οδηγίας περί ΦΠΑ και όπως υπομνήσθηκε στη σκέψη 24 της παρούσας απόφασης, να αφαιρεθεί από το περιθώριο κέρδους που πραγματοποιεί ο υποκείμενος στον φόρο μεταπωλητής, επισημαίνεται, όπως τόνισε η Γερμανική Κυβέρνηση και όπως υπογράμμισε ο γενικός εισαγγελέας στο σημείο 37 των προτάσεών του, ότι ο ΦΠΑ αυτός είναι ο φόρος τον οποίο ο υποκείμενος στον φόρο μεταπωλητής οφείλει να καταβάλει επί της πώλησης του αντικειμένου καλλιτεχνικής αξίας στην οποία προέβη. Αντιθέτως, ο εν λόγω ΦΠΑ δεν μπορεί να περιλαμβάνει τον φόρο που κατέβαλε ο υποκείμενος στον φόρο μεταπωλητής για την ενδοκοινοτική απόκτηση του αντικειμένου καλλιτεχνικής αξίας, ο οποίος αφορά την τιμή απόκτησης του εν λόγω αντικειμένου.
- 30 Επομένως, λαμβανομένου υπόψη του γράμματος των άρθρων 312 και 315 καθώς και του άρθρου 317, πρώτο εδάφιο, της οδηγίας περί ΦΠΑ, πρέπει να γίνει δεκτό ότι ο ΦΠΑ που κατέβαλε ο υποκείμενος στον φόρο μεταπωλητής για την ενδοκοινοτική απόκτηση αντικειμένου καλλιτεχνικής αξίας το οποίο αποτελεί αντικείμενο μεταγενέστερης πράξης παράδοσης υπαγόμενης στο καθεστώς του περιθωρίου κέρδους δεν αποτελεί μέρος της τιμής αγοράς του αγαθού αυτού, κατά την έννοια του άρθρου 312, σημείο 2, της οδηγίας και, ως εκ τούτου, δεν συντρέχει λόγος εξαίρεσης του ποσού του εν λόγω φόρου από τη βάση επιβολής του φόρου για τη μεταγενέστερη ως άνω πράξη παράδοσης.
- 31 Εντούτοις, τόσο ο H. Mensing όσο και η Ευρωπαϊκή Επιτροπή θεωρούν, κατ' ουσίαν, ότι η αυστηρώς γραμματική ερμηνεία των άρθρων 312 και 315 καθώς και του άρθρου 317, πρώτο εδάφιο, της οδηγίας περί ΦΠΑ δεν λαμβάνει υπόψη τους σκοπούς που επιδιώκουν οι διατάξεις αυτές καθώς και το πλαίσιο στο οποίο εντάσσονται. Ειδικότερα, η Επιτροπή επισημαίνει ότι ερμηνεία του άρθρου 312 της οδηγίας περί ΦΠΑ υπό την έννοια ότι η τιμή αγοράς αντικειμένου καλλιτεχνικής αξίας που απέκτησε υποκείμενος στον φόρο μεταπωλητής από προμηθευτή εγκατεστημένο σε άλλο κράτος μέλος στο πλαίσιο ενδοκοινοτικής απόκτησης του αντικειμένου αυτού περιλαμβάνει τον ΦΠΑ που καταβλήθηκε για την εν λόγω απόκτηση θα καθιστούσε

δυνατή την αποφυγή της διπλής φορολόγησης και των στρεβλώσεων του ανταγωνισμού, ανεξαρτήτως του κατά πόσον το εν λόγω αντικείμενο αποκτήθηκε στο ίδιο κράτος μέλος, σε άλλο κράτος μέλος ή σε τρίτη χώρα.

- 32 Συναφώς, πρώτον, είναι αληθές, αφενός, ότι, όσον αφορά τους σκοπούς που επιδιώκει η οδηγία περί ΦΠΑ, από την αιτιολογική της σκέψη 4 προκύπτει ότι η οδηγία έχει σκοπό να θεσπίσει ένα σύστημα ΦΠΑ το οποίο δεν νοθεύει τους όρους του ανταγωνισμού και δεν εμποδίζει την ελεύθερη κυκλοφορία των αγαθών και υπηρεσιών. Επιπλέον, κατά την αιτιολογική σκέψη 7 της ως άνω οδηγίας, το κοινό σύστημα ΦΠΑ θα πρέπει να καταλήξει σε ουδετερότητα ως προς τον ανταγωνισμό, ακόμη και αν οι συντελεστές και οι απαλλαγές δεν εναρμονίζονται πλήρως, υπό την έννοια ότι στο έδαφος κάθε κράτους μέλους παρόμοια αγαθά και υπηρεσίες υπόκεινται στην ίδια φορολογική επιβάρυνση, οποιαδήποτε και αν είναι η έκταση των δικτύων παραγωγής και διανομής. Εξάλλου, όπως υπενθύμισε το Δικαστήριο με την απόφαση της 29ης Νοεμβρίου 2018, *Mensing* (C-264/17, EU:C:2018:968, σκέψη 32 και εκεί μνημονευόμενη νομολογία), από πάγια νομολογία προκύπτει ότι η αρχή της φορολογικής ουδετερότητας είναι συμφυής με το κοινό σύστημα ΦΠΑ το οποίο θεσπίζει η οδηγία περί ΦΠΑ και ότι η αρχή αυτή απαγορεύει ιδίως τη διαφορετική μεταχείριση, όσον αφορά την εισπραξη του ΦΠΑ, των επιχειρηματιών που διενεργούν τις ίδιες πράξεις.
- 33 Αφετέρου, όσον αφορά, ειδικότερα, τους σκοπούς που επιδιώκει το καθεστώς του περιθωρίου κέρδους, ασφαλώς, το Δικαστήριο έχει ήδη επισημάνει ότι, κατά την αιτιολογική σκέψη 51 της οδηγίας περί ΦΠΑ, σκοπός του καθεστώτος αυτού, στον τομέα των μεταχειρισμένων αγαθών καθώς και των αντικειμένων καλλιτεχνικής, αρχαιολογικής και συλλεκτικής αξίας, είναι η αποφυγή της διπλής φορολόγησης και των στρεβλώσεων του ανταγωνισμού μεταξύ υποκειμένων στον φόρο (απόφαση της 29ης Νοεμβρίου 2018, *Mensing*, C-264/17, EU:C:2018:968, σκέψη 35).
- 34 Ωστόσο, υπενθυμίζεται ότι, κατά πάγια νομολογία του Δικαστηρίου, η ερμηνεία διάταξης του δικαίου της Ένωσης υπό το πρίσμα του πλαισίου στο οποίο εντάσσεται και του σκοπού της δεν μπορεί να έχει ως αποτέλεσμα να καθίσταται άνευ πρακτικής αποτελεσματικότητας το σαφές και ακριβές γράμμα της διάταξης αυτής. Επομένως, εφόσον η έννοια διάταξης του δικαίου της Ένωσης προκύπτει χωρίς αμφισημία από το ίδιο το γράμμα της, το Δικαστήριο δεν μπορεί να αποκλίνει από την ερμηνεία αυτή (πρβλ. αποφάσεις της 26ης Οκτωβρίου 2006, Ευρωπαϊκή Κοινότητα, C-199/05, EU:C:2006:678, σκέψη 42, και της 20ής Σεπτεμβρίου 2022, VD και SR, C-339/20 και C-397/20, EU:C:2022:703, σκέψη 71 και εκεί μνημονευόμενη νομολογία).
- 35 Συναφώς, μολονότι βεβαίως η αρχή της φορολογικής ουδετερότητας είναι συμφυής με το κοινό σύστημα ΦΠΑ που θεσπίστηκε με την οδηγία περί ΦΠΑ, η εν λόγω αρχή, ως ειδική έκφραση της αρχής της ισότητας στο παράγωγο δίκαιο της Ένωσης και στον ειδικό τομέα της φορολογίας, δεν καθιστά δυνατή την επέκταση του πεδίου εφαρμογής διάταξης της οδηγίας αυτής κατά τρόπο αντίθετο προς το σαφές γράμμα της (πρβλ. απόφαση της 15ης Νοεμβρίου 2012, *Zimmermann*, C-174/11, EU:C:2012:716, σκέψη 50 και εκεί μνημονευόμενη νομολογία), το οποίο μπορεί να τροποποιηθεί μόνον κατόπιν παρέμβασης του νομοθέτη της Ένωσης, όπως υπογράμμισε ο γενικός εισαγγελέας στο σημείο 61 των προτάσεών του.
- 36 Δεύτερον, δεν αμφισβητείται, όπως επισήμανε, κατ' ουσίαν, η Επιτροπή, ότι η γραμματική ερμηνεία των άρθρων 312 και 315, καθώς και του άρθρου 317, πρώτο εδάφιο, της οδηγίας περί ΦΠΑ, η οποία μνημονεύθηκε στη σκέψη 30 της παρούσας απόφασης, καταλήγει σε διαφορετική φορολογική επιβάρυνση επί των παραδόσεων εντός κράτους μέλους, αναλόγως του αν το

αντικείμενο καλλιτεχνικής αξίας αποτέλεσε αντικείμενο τέτοιας ενδοκοινοτικής απόκτησης, αγοράστηκε από τον υποκείμενο στον φόρο μεταπωλητή στο έδαφος του ίδιου κράτους μέλους ή εισήχθη από τρίτη χώρα.

- 37 Εντούτοις, επιβάλλεται η διαπίστωση ότι η κατάσταση αυτή προκύπτει ευθέως από το γράμμα των εφαρμοστέων διατάξεων.
- 38 Πράγματι, ενώ, όπως επισημάνθηκε στη σκέψη 30 της παρούσας απόφασης, ο ΦΠΑ που κατέβαλε ο υποκείμενος στον φόρο μεταπωλητής για την ενδοκοινοτική απόκτηση αντικειμένου καλλιτεχνικής αξίας το οποίο αποτελεί αντικείμενο μεταγενέστερης πράξης παράδοσης υπαγόμενης στο καθεστώς του περιθωρίου κέρδους δεν αποτελεί μέρος της τιμής αγοράς του αγαθού αυτού, κατά την έννοια του άρθρου 312, σημείο 2, της οδηγίας περί ΦΠΑ, ο ΦΠΑ που κατέβαλε ο εν λόγω υποκείμενος στον φόρο μεταπωλητής για την αγορά αντικειμένου καλλιτεχνικής αξίας σε κράτος μέλος, αγαθού το οποίο αποτελεί αντικείμενο μεταγενέστερης πράξης παράδοσης υπαγόμενης στο εν λόγω καθεστώς στο ίδιο κράτος μέλος, καταβάλλεται γενικώς από τον εν λόγω υποκείμενο στον φόρο μεταπωλητή απευθείας στον προμηθευτή του, ο οποίος είναι, κατ' αρχήν, υπόχρεος έναντι του Δημοσίου, σύμφωνα με το άρθρο 193 της οδηγίας αυτής, και, ως εκ τούτου, εμπίπτει στην έννοια της «τιμής αγοράς», κατά το άρθρο 312, σημείο 2, της ως άνω οδηγίας.
- 39 Επιπλέον, για τις παραδόσεις αντικειμένων καλλιτεχνικής αξίας τα οποία εισήγαγε ο ίδιος ο υποκείμενος στον φόρο μεταπωλητής, το άρθρο 317, δεύτερο εδάφιο, της ίδιας οδηγίας προβλέπει ρητώς ότι η τιμή αγοράς που πρέπει να ληφθεί υπόψη για τον υπολογισμό του περιθωρίου κέρδους ισούται με τη βάση επιβολής του φόρου κατά την εισαγωγή, προσαυξημένη με τον οφειλόμενο ή καταβληθέντα κατά την εισαγωγή ΦΠΑ.
- 40 Σύμφωνα δε με τη νομολογία που υπομνήσθηκε στη σκέψη 34 της παρούσας απόφασης, το Δικαστήριο δεν μπορεί να αποκλίνει από το σαφές και ακριβές γράμμα των ως άνω διατάξεων.
- 41 Υπό τις συνθήκες αυτές και στο παρόν στάδιο εξέλιξης του δικαίου της Ένωσης, τα άρθρα 312 και 315, καθώς και το άρθρο 317, πρώτο εδάφιο, της οδηγίας περί ΦΠΑ έχουν την έννοια ότι ο ΦΠΑ που κατέβαλε υποκείμενος στον φόρο μεταπωλητής για την ενδοκοινοτική απόκτηση αντικειμένου καλλιτεχνικής αξίας του οποίου η μεταγενέστερη παράδοση υπόκειται στο καθεστώς του περιθωρίου κέρδους δυνάμει του άρθρου 316, παράγραφος 1, της οδηγίας αυτής, περιλαμβάνεται στη βάση επιβολής του φόρου για την εν λόγω παράδοση.

### ***Επί του πρώτου προδικαστικού ερωτήματος***

- 42 Λαμβανομένης υπόψη της απάντησης που δόθηκε στο δεύτερο προδικαστικό ερώτημα, παρέλκει η απάντηση στο πρώτο ερώτημα.

### **Επί των δικαστικών εξόδων**

- 43 Δεδομένου ότι η παρούσα διαδικασία έχει ως προς τους διαδίκους της κύριας δίκης τον χαρακτήρα παρεμπόμπιτος που ανέκυψε ενώπιον του αιτούντος δικαστηρίου, σ' αυτό εναπόκειται να αποφανθεί επί των δικαστικών εξόδων. Τα έξοδα στα οποία υποβλήθηκαν όσοι υπέβαλαν παρατηρήσεις στο Δικαστήριο, πλην των ως άνω διαδίκων, δεν αποδίδονται.

Για τους λόγους αυτούς, το Δικαστήριο (πρώτο τμήμα) αποφαινεται:

**Τα άρθρα 312 και 315, καθώς και το άρθρο 317, πρώτο εδάφιο, της οδηγίας 2006/112/ΕΚ του Συμβουλίου, της 28ης Νοεμβρίου 2006, σχετικά με το κοινό σύστημα φόρου προστιθέμενης αξίας,**

**έχουν την έννοια ότι:**

**ο φόρος προστιθέμενης αξίας που κατέβαλε υποκείμενος στον φόρο μεταπωλητής για την ενδοκοινοτική απόκτηση αντικειμένου καλλιτεχνικής αξίας του οποίου η μεταγενέστερη παράδοση υπόκειται στο καθεστώς του περιθωρίου κέρδους δυνάμει του άρθρου 316, παράγραφος 1, της οδηγίας αυτής, περιλαμβάνεται στη βάση επιβολής του φόρου για την εν λόγω παράδοση.**

(υπογραφές)