



Rättsfallssamlingen

FÖRSLAG TILL AVGÖRANDE AV GENERALADVOKAT
MACIEJ SZPUNAR
föredraget den 13 september 2018¹

Mål C-264/17

**Harry Mensing
mot
Finanzamt Hamm**

(begäran om förhandsavgörande från Finanzgericht Münster (skattedomstol i Münster, Tyskland))

”Begäran om förhandsavgörande – Beskattning – Mervärdesskatt – Direktiv 2006/112/EG – Artiklarna 314 och 316 – Särskilda ordningar – Beskattningsbara återförsäljare – Ordning för beskattning av vinstmarginal – Konstverk som levereras av konstverkens upphovsmän eller av upphovsmännens efterföljande rättsinnehavare – Gemenskapsinterna transaktioner – Rätt att dra av ingående skatt”

Inledning

1. I en situation då föremålet för en mervärdesskattepliktig transaktion utgörs av varor, i vars pris ingår – utan möjlighet till avdrag – ingående mervärdesskatt på tidigare omsättningsled, vilket ofta är fallet i fråga om varor som omsätts för andra gången (exempelvis konstverk), så kan den vanliga beskattningsmekanismen inte iaktta den grundläggande mervärdesskatterättsliga princip som utgörs av principen att mervärdesskatten ska vara neutral för beskattningsbara personer. Av denna anledning har unionslagstiftaren infört en särskild beskattningsordning som innebär att det endast är den beskattningsbara personens vinstmarginal som blir föremål för mervärdesskatt, varvid vinstmarginalen utgörs av det mervärde som uppkommer i ett givet omsättningsled. Om tillämpliga unionsbestämmelser var för sig framstår som helt och hållet klara, så är det emellertid inte alltid så att de, om de tillämpas tillsammans, leder till att önskvärt resultat uppnås. Men är detta en tillräcklig anledning att över huvud taget inte tillämpa sådana bestämmelser i vissa situationer? Det är denna frågeställning domstolen har att ta ställning till i detta mål.

Tillämpliga bestämmelser

Unionsrätt

2. I artikel 2.1 i rådets direktiv 2006/112/EG av den 28 november 2006 om ett gemensamt system för mervärdesskatt föreskrivs följande:²

¹ Originalspråk: polska.

² EUT L 347, 2006, s. 1, i dess lydelse enligt rådets direktiv 2013/61/EU av den 17 december 2013 (EUT L 353, 2013, s. 5).

”Följande transaktioner skall vara föremål för mervärdesskatt:

- a) Leverans av varor mot ersättning som görs inom en medlemsstats territorium av en beskattningsbar person när denne agerar i denna egenskap.
- b) Gemenskapsinterna förvärv av varor mot ersättning som görs inom en medlemsstats territorium
 - i) av en beskattningsbar person när denne agerar i denna egenskap eller av en icke beskattningsbar juridisk person, om säljaren är en beskattningsbar person som agerar i denna egenskap och som inte har rätt till den skattebefrielse för små företag som avses i artiklarna 282–292 och som inte omfattas av bestämmelserna i artiklarna 33 eller 36,

...

...

d) Import av varor.”

3. I artikel 14.1 i direktivet definieras leverans av varor som ”överföring av rätten att såsom ägare förfoga över materiella tillgångar”.

4. Artikel 20 första stycket i ovannämnda direktiv innehåller i sin tur en definition av begreppet gemenskapsinternt förvärv av varor. Nämda bestämmelse har följande lydelse:

”Med gemenskapsinternt förvärv av varor avses förvärv av rätten att såsom ägare förfoga över materiell lös egendom som försänds eller transporteras till förvärvaren av säljaren eller förvärvaren eller för säljarens eller förvärvarens räkning i en annan medlemsstat än den från vilken försändelsen eller transporten av varorna avgick.”

5. I artikel 138.1 i direktiv 2006/112 föreskrivs följande:

”Medlemsstaterna skall tillämpa undantag från skatteplikt för leverans av varor som av säljaren eller förvärvaren eller för säljarens eller förvärvarens räkning försänds eller transporteras ut ur respektive medlemsstats territorium men inom gemenskapen, om leveransen görs till en annan beskattningsbar person eller en icke beskattningsbar juridisk person som agerar i denna egenskap i en annan medlemsstat än den från vilken försändelsen eller transporten av varorna avgår.”

6. I artikel 168 i direktivet föreskrivs följande:

”I den mån varorna och tjänsterna används för den beskattningsbara personens beskattade transaktioner skall han ha rätt att, i den medlemsstat där han utför dessa transaktioner, från den mervärdesskatt som han är skyldig att betala dra av följande belopp:

- a) Mervärdesskatt som skall betalas eller har betalats i medlemsstaten för varor som har levererats, eller kommer att levereras, till honom eller för tjänster som har tillhandahållits, eller kommer att tillhandahållas till honom av en annan beskattningsbar person.

...

- c) Mervärdesskatt som i enlighet med artikel 2.1 b i skall betalas för gemenskapsinterna förvärv av varor.

...

e) Mervärdesskatt som skall betalas eller har betalats för varor som importerats till medlemsstaten.”

7. Artikel 169 b i direktivet har följande lydelse:

”Förutom det avdrag som avses i artikel 168 skall den beskattningsbara personen ha rätt till avdrag för eller återbetalning av den mervärdesskatt som avses i den artikeln i den mån varorna eller tjänsterna används för följande transaktioner:

...

b) Transaktioner som är undantagna från skatteplikt i enlighet med [artikel 138].”

8. Kapitel 4 i avdelning XII i direktiv 2006/112 fastställer särskilda ordningar för begagnade varor, konstverk, samlarföremål och antikviteter. Artikel 311.1 leden 2 och 5 i direktivet har följande lydelse:

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

...

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

...

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

...”

9. Underavsnitt 1 i avsnitt 2 i detta kapitel i direktiv 2006/112 fastställer ordningen för beskattning av beskattningsbara återförsäljares vinstmarginal. Artiklarna 312–317 och 319 i nämnda direktiv har följande lydelse:

”Artikel 312

I detta underavsnitt avses med

1. *försäljningspris*: hela den ersättning som den beskattningsbara återförsäljaren har erhållit eller skall erhålla av förvärvaren eller tredje man, inbegripet subventioner direkt kopplade till transaktionen, skatter, tullar, avgifter och övriga pålagor samt bikostnader såsom provisions-, emballage-, frakt- och försäkringskostnader som den beskattningsbara återförsäljaren debiterar förvärvaren för, men med uteslutande av de belopp som avses i artikel 79,

2. *inköpspris*: hela den ersättning som avses i punkt 1 vilken leverantören har erhållit eller skall erhålla av den beskattningsbara återförsäljaren.

Artikel 313

1. Medlemsstaterna skall för leveranser av begagnade varor, konstverk, samlarföremål och antikviteter som görs av beskattningsbara återförsäljare tillämpa en särskild ordning för beskattning av den beskattningsbara återförsäljarens vinstmarginal i enlighet med bestämmelserna i detta underavsnitt.

...

Artikel 314

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

- a) En icke beskattningsbar person.
- b) En annan beskattningsbar person, om den personens leverans av varan är undantagen från skatteplikt i enlighet med artikel 136.
- c) En annan beskattningsbar person, om den personens leverans av varan omfattas av den skattebefrielse för små företag som avses i artiklarna 282–292 och det rör sig om en investeringsvara.
- d) En annan beskattningsbar återförsäljare, om den personens leverans av varan varit föremål för mervärdesskatt i enlighet med denna särskilda ordning.

Artikel 315

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

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

Artikel 316

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

- a) Konstverk, samlarföremål eller antikviteter som de själva importerat.
- b) Konstverk som levererats till dem av upphovsmännen till dessa eller av upphovsmännens efterföljande rättsinnehavare.
- c) Konstverk som levererats till dem av en annan beskattningsbar person än den beskattningsbara återförsäljaren, i fall där en reducerad skattesats tillämpats på leveransen med stöd av artikel 103.

...

Artikel 317

När en beskattningsbar återförsäljare utnyttjar valmöjligheten i artikel 316 skall beskattningsunderlaget fastställas i enlighet med artikel 315.

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

...

Artikel 319

Den beskattningsbara återförsäljaren får tillämpa de normala mervärdesskattereglerna för varje leverans som omfattas av ordningen för beskattning av vinstmarginal.”

10. Artiklarna 320 och 322 i direktiv 2006/112 fastställer reglerna för den beskattningsbara återförsäljarens rätt till avdrag för ingående mervärdesskatt. De har följande lydelse:

”Artikel 320

1. Om den beskattningsbara återförsäljaren tillämpar de normala mervärdesskattereglerna för leverans av konstverk, samlarföremål eller antikviteter som han själv importerat, skall han ha rätt att från den skatt som han är skyldig att betala dra av den mervärdesskatt som skall betalas eller har betalats för importen av dessa varor.

Om den beskattningsbara återförsäljaren tillämpar de normala mervärdesskattereglerna för leverans av ett konstverk som levererats till honom av upphovsmannen eller dennes efterföljande rättsinnehavare eller av en annan beskattningsbar person än en beskattningsbar återförsäljare, skall han ha rätt att från den skatt som han är skyldig att betala dra av den mervärdesskatt som skall betalas eller har betalats för det konstverk som har levererats till honom.

...

Artikel 322

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

- a) Den mervärdesskatt som skall betalas eller har betalats för konstverk, samlarföremål eller antikviteter som han själv importerat.
- b) Den mervärdesskatt som skall betalas eller har betalats för konstverk som har levererats eller skall levereras till honom av upphovsmännen eller av deras efterföljande rättsinnehavare.
- c) Den mervärdesskatt som skall betalas eller har betalats för konstverk som har levererats eller skall levereras till honom av en annan beskattningsbar person än en beskattningsbar återförsäljare.”

11. I artikel 342 i direktivet föreskrivs slutligen följande:

”Medlemsstaterna får vidta åtgärder beträffande rätten att dra av mervärdesskatt, för att undvika att beskattningsbara återförsäljare som omfattas av någon av ordningarna i avsnitt 2 uppnår fördelar som de inte är berättigade till eller lider oerättigad skada.”

Tysk rätt

12. Ordningen för beskattning av beskattningsbara återförsäljares vinstmarginal införlivades i tysk rätt genom 25a § Umsatzsteuergesetz (mervärdesskattelagen, nedan kallad UStG). I denna bestämmelse föreskrivs närmare bestämt följande:

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

- 1) Företagaren är en återförsäljare. Med återförsäljare avses den som affärsmässigt handlar med materiell lös egendom eller som säljer sådana varor på offentlig auktion i eget namn.
- 2) Varorna levererades till en återförsäljare inom gemenskapen. För denna leverans
 - a) påfördes ingen mervärdesskatt eller togs inte ut någon mervärdesskatt enligt 19 § stycke 1, eller
 - b) tillämpades ordningen för beskattning av vinstmarginal.

...

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

...

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

...

3. Omsättningen beräknas efter det belopp med vilket försäljningspriset för varan överstiger varans inköpspris. ... I de fall som avses i stycke 2 första meningen punkt 2 omfattar försäljningspriset den omsättningsskatt som ska betalas av leverantören.

...

5. ... Med undantag från vad som stadgas i 15 § stycke 1 har återförsäljaren i sådana fall som avses i stycke 2 inte rätt att dra av mervärdesskatten avseende importen, den skatt som anges på fakturan eller den skatt som ska erläggas enligt 13b § stycke 5, såsom ingående skatt.

...

7. Följande specifika bestämmelser äger tillämpning:

- 1) Ordningen för beskattning av vinstmarginal ska inte tillämpas
 - a) på leverans av varor vilka återförsäljaren förvärvat gemenskapsinternt om skattebefrielse för gemenskapsinterna förvärv i resten av gemenskapen har tillämpats för leveransen till återförsäljaren,

...”

Bakgrund och förfarande

13. Harry Mensing är beskattningsbar återförsäljare i den mening som avses i artikel 311.1 led 5 i direktiv 2006/112 och 25a § stycke 1 punkt 1 UStG. Han bedriver verksamhet i form av försäljning av konstverk i olika städer i Tyskland. Under beskattningsåret 2014 förvärvade han bland annat konstverk från upphovsmän från andra medlemsstater. Dessa förvärv var inte föremål för mervärdesskatt i ursprungsmedlemsstaterna, och Harry Mensing erlade därvid skatt för gemenskapsinterna förvärv. Han gjorde i detta sammanhang inte gällande någon rätt till avdrag för denna skatt.

14. I början av år 2014 inkom Harry Mensing till Finanzamt Hamm (skattemyndigheten i Hamm, Tyskland) med en ansökan om tillämpning av ordningen för beskattning av vinstmarginal såvitt avsåg de konstverk som förvärvats från upphovsmännen. Skattemyndigheten avslög emellertid Harry Mensings ansökan om tillämpning av denna ordning såvitt avsåg konstverk som förvärvats från upphovsmän från andra medlemsstater, med hänvisning till 25a § stycke 7 punkt 1 a UStG; skattemyndigheten höjde med anledning av detta det mervärdesskattebelopp som ska erläggas med 19 763,31 euro.

15. Efter att utan framgång ha begärt omprövning överklagade Harry Mensing beslutet från skattemyndigheten i Hamm till Finanzgericht Münster (skattedomstol i Münster, Tyskland). Enligt Finanzgericht Münster framstår det som oklart huruvida 25a § stycke 7 punkt 1 a UStG är förenlig med unionsrätten, och den anser det även vara oklart vilket inbördes förhållande artiklarna 314 och 316 i direktiv 2006/112 har till varandra. Mot denna bakgrund beslutade Finanzgericht Münster att vilandeförklara målet och ställa följande tolkningsfrågor till domstolen:

- ”1) Ska artikel 316.1 b i direktiv 2006/112 tolkas så, att beskattningsbara återförsäljare har rätt att tillämpa ordningen för beskattning av vinstmarginal för gemenskapsinterna leveranser av konstverk som levererats till dem av upphovsmännen till dessa konstverk eller av upphovsmännens efterföljande rättsinnehavare, vilka inte omfattas av den krets av personer som räknas upp i artikel 314 i detta direktiv?
- 2) För det fall den första frågan besvaras jakande: Ska återförsäljaren, enligt artikel 322 b i direktiv 2006/112, nekas rätt att dra av ingående skatt på gemenskapsinterna förvärv av konstverk, även om det inte finns någon nationell bestämmelse som innehåller en motsvarande bestämmelse?”

16. Begäran om förhandsavgörande inkom till domstolens kansli den 17 maj 2017. Skriftliga yttranden har inkommit från Harry Mensing, den tyska regeringen och från Europeiska kommissionen. Dessa parter var även närvarande vid den förhandling som ägde rum den 14 juni 2018.

Bedömning

Den första tolkningsfrågan

17. Den hänskjutande domstolen har ställt den första tolkningsfrågan för att få klarhet i huruvida en beskattningsbar återförsäljare har rätt att välja att tillämpa ordningen för beskattning av vinstmarginal enligt artikel 316.1 b i direktiv 2006/112 med avseende på försäljning av konstverk som återförsäljaren förvärvat från upphovsmännen till dessa konstverk eller från upphovsmännens efterföljande rättsinnehavare från andra medlemsstater vilka inte tillhör de personkategorier som nämns i artikel 314 i direktivet. Frågan ger i själva verket upphov till två rättsliga spørsmål. Det första spørsmålet gäller förhållandet mellan artikel 314 och artikel 316 i direktiv 2006/112. Det andra spørsmålet gäller huruvida ordningen för beskattning av vinstmarginal kan tillämpas med avseende på försäljning av konstverk som den beskattningsbara återförsäljaren förvärvat från rättssubjekt från andra medlemsstater som är beskattningsbara personer.

Det inbördes förhållandet mellan artikel 314 och artikel 316 i direktiv 2006/112

18. Den hänskjutande domstolen har i begäran om förhandsavgörande klargjort att den anser att artikel 314 i direktiv 2006/112 på ett uttömmande sätt avgränsar tillämpningsområdet för ordningen för beskattning av vinstmarginal. Med andra ord anser den hänskjutande domstolen att ordningen för beskattning av vinstmarginal kan tillämpas endast med avseende på varor som förvärvats från rättssubjekt som uppfyller de villkor som anges i artikel 314 i direktivet, eller på samma gång villkoren i artikel 314 och artikel 316. Den i 25a § stycke 7 punkt 1 a UStG föreskrivna uteslutningen från ordningen för beskattning av vinstmarginal av varor som den beskattningsbara återförsäljaren förvärvat från rättssubjekt från andra medlemsstater skulle motiveras av en sådan tolkning av förhållandet mellan artikel 314 och artikel 316 i direktiv 2006/112, varvid nämnda rättssubjekt utnyttjat det undantag med rätt till avdrag för ingående mervärdesskatt som föreskrivs för gemenskapsinterna varuleveranser i artikel 138.1 i direktiv 2006/112, i jämförelse med artikel 169 b i nämnda direktiv. De rättssubjekt som nämns i artikel 314 i direktivet drar nämligen inte fördel av ett sådant undantag med rätt till avdrag.

19. Jag anser emellertid inte att det skulle vara motiverat att tolka förhållandet mellan artikel 314 och artikel 316 i direktiv 2006/112 på detta sätt.

20. Framför allt är det så att detta ingalunda framgår av ordalydelsen av dessa bestämmelser. I den första meningen i artikel 314 i direktivet föreskrivs att ordningen för beskattning av vinstmarginal "skall tillämpas" i de fall som anges i artikeln. Detta innebär att denna ordning automatiskt ska äga tillämpning om de däri angivna omständigheterna är för handen.³ Däremot ger artikel 316.1 i direktivet beskattningsbara återförsäljare "rätt att välja att tillämpa ordningen för beskattning av vinstmarginal" i de situationer som nämns i bestämmelsen, andra än de situationer som omfattas av regleringen i artikel 314. Det finns inte någonting i ordalydelsen av dessa bestämmelser som ger vid handen att rätten att tillämpa ordningen för beskattning av vinstmarginal enligt artikel 316.1 i direktiv 2006/112 skulle vara beroende av att de i artikel 314 uppställda villkoren är uppfyllda. Jag anser i stället att det framgår av ordalydelsen att lagstiftaren behandlar den i artikel 316.1 i direktivet föreskrivna rätten såsom ett komplement i förhållande till det i artikel 314 föreskrivna grundläggande tillämpningsområdet för ordningen för beskattning av vinstmarginal. Artikel 316 vidgar således det potentiella tillämpningsområdet för denna ordning genom att låta den beskattningsbara personen fatta beslut i frågan.

21. Kommissionen har i sitt yttrande i detta mål anfört skäl som talar för att målet ska avgöras på detta sätt. Kommissionen har förklarat att det huvudsakliga skälet till att införa ordningen för beskattning av vinstmarginal var att undvika dubbelbeskattning av varor beträffande vilka det i det pris som den beskattningsbara återförsäljaren betalat för att förvärva dem redan ingick den mervärdesskatt som säljaren erlagt utan avdragsrätt i tidigare omsättningsled.

22. De rättssubjekt som anges i artikel 314 bär – samtidigt som de inte har någon avdragsrätt för ingående skatt – den ekonomiska skattebördan, varvid de naturligtvis inkluderat värdet därav i varupriset då varan säljs. Om en sådan vara – då den säljs av den beskattningsbara återförsäljaren – beskattades enligt allmänna regler, skulle det innebära att beskattningsunderlaget utgörs av hela försäljningspriset i vilket beskattningsunderlag även skulle ingå den skatt som erlagts i tidigare omsättningsled, vilket skulle innebära dubbelbeskattning ("skatt på skatt"). Vid en tillämpning av ordningen för beskattning av vinstmarginal – inom ramen för vilken beskattningsunderlaget endast utgörs av vinstmarginalen, vars mervärde uppstår i de transaktionsled som vidtagits av den beskattningsbara återförsäljaren – blir det möjligt att undvika en sådan dubbelbeskattning.

³ Med förbehåll för den beskattningsbara personens möjlighet att tillämpa de normala mervärdesskattereglerna enligt artikel 319 i direktiv 2006/112.

23. Det är emellertid inte alltid möjligt eller ändamålsenligt att exakt fastställa i förhållande till vilka varor sålda av den beskattningsbara återförsäljaren som mervärdesskatt dragits av i tidigare omsättningsled, och i förhållande till vilka varor mervärdesskatt inte dragits av. För övrigt kan den dras av endast till viss del, eller så kan det vara så att varorna över huvud taget inte kan vara föremål för beskattning, vilket ytterligare komplicerar saken. Av den anledningen har lagstiftaren föreskrivit att ordningen för beskattning av vinstmarginal automatiskt ska tillämpas i de fall då mervärdesskatt inte kunnat dras av i tidigare omsättningsled, eller av den anledningen att säljaren inte är en beskattningsbar person, eller därför att försäljningen omfattas av undantag utan avdragsrätt för ingående mervärdesskatt. Detta är den nuvarande regleringen i artikel 314 i direktiv 2006/112. Däremot har lagstiftaren i några andra fall – då det visat sig vara nödvändigt av processekonomiska skäl – gett den beskattningsbara återförsäljaren en fakultativ möjlighet att tillämpa ordningen för beskattning av vinstmarginal (nuvarande artikel 316 i direktiv 2006/112). Artikel 316 i direktiv 2006/112 är således självständig i förhållande till, och utgör ett komplement till, artikel 314 i samma direktiv.

24. Att tolka artikel 316 i direktivet på så sätt att den bara kan tillämpas om rekvisiten i artikel 314 i direktivet är uppfyllda, vore inte förenligt med systematiken och logiken i de bestämmelser som reglerar ordningen för beskattning av vinstmarginal.

25. Man kan nämligen tänka sig att begränsa den personkrets som omfattas av artikel 316.1 b i direktiv 2006/112 på så sätt att den bara omfattar dem som samtidigt omfattas av artikel 314. Det skulle sålunda framför allt vara upphovsmännen eller deras efterföljande rättsinnehavare som inte är beskattningsbara personer (artikel 314 a) samt, även om det snarare är att anse som ett undantag, upphovsmännen eller deras efterföljande rättsinnehavare som är beskattningsbara personer men vars varuleveranser sker under de omständigheter som anges i artikel 314 b och c.⁴

26. Det är emellertid inte möjligt att samtidigt uppfylla rekvisiten i artikel 314 och artikel 316 med avseende på artikel 316.1 a och c.

27. Artikel 316.1 a i direktiv 2006/112 hänför sig till varor som importerats av de beskattningsbara återförsäljarna själva. Den första meningen i artikel 314 talar däremot om varor som "levererats till dem i gemenskapen". Artikel 314 utesluter således på förhand att bestämmelsen tillämpas på importerade varor. Detta förklaras med att det vad gäller varor som kommer från områden där det gemensamma systemet för mervärdesskatt inte är tillämpligt inte kan vara fråga om skatt som har betalats i tidigare omsättningsled och som ingår i priset för en sådan vara. Om man anlägger det synsätt som antagits i mervärdesskattesystemet är priset på den importerade varan alltid "utan skatt".

28. Följdriktigt avser artikel 316.1 c konstverk som levererats till de beskattningsbara återförsäljarna "i fall där en reducerad skattesats tillämpats på *leveransen*".⁵ Eftersom det däri talas om tillämpning av en reducerad skattesats inte på varor, utan på leveransen, så innebär detta enligt min mening att det är uteslutet att tillämpa bestämmelsen på leveranser i allmänhet utförda av icke beskattningsbara personer (artikel 314 a) eller undantagna från skatteplikt (artikel 314 b och c).

29. Såsom framgår av det ovanstående är det inte möjligt att samtidigt tillämpa både artikel 314 och artikel 316.1 a och c i direktiv 2006/112. I en sådan situation är det således enligt min mening inte logiskt att göra en tolkning som innebär att artikel 314 i direktivet endast skulle tillämpas tillsammans med artikel 316.1 b däri.

4 En tillämpning av artikel 314 d skulle naturligtvis vara utesluten då det inte är möjligt att samtidigt agera som upphovsman eller dennes efterföljande rättsinnehavare och som beskattningsbar återförsäljare.

5 Min kursivering.

30. Det finns inte heller skäl ur ett ändamålsperspektiv att tillämpningen av artikel 316.1 i ovannämnda direktiv skulle vara beroende av att rekvisiten i artikel 314 i direktivet är uppfyllda. Då rekvisiten i artikel 314 är uppfyllda innebär det automatiskt att ordningen för beskattning av vinstmarginal ska tillämpas. Vad skulle således vara meningen med att låta beskattningsbara återförsäljare ha rätt att tillämpa denna ordning i vissa fall, vilka även skulle omfattas av artikel 314? Det skulle eventuellt kunna anses vara ett slags rättighet av typen ”opt-out”; dock föreskriver artikel 319 i direktiv 2006/112 redan en ”opt-out”-möjlighet från ordningen för beskattning av vinstmarginal. I stället är artikel 316 uttryckligen avsedd som en rätt till ”opt-in”.

31. Slutligen skulle ändamålet med artikel 322 i direktiv 2006/112 gå förlorat om tillämpningen av artikel 316 i direktivet gjordes beroende av att rekvisiten i artikel 314 är uppfyllda. Denna bestämmelse innebär att den beskattningsbara återförsäljaren går miste om rätten att dra av ingående skatt på varor som denne säljer inom ramen för ordningen för beskattning av vinstmarginal, i de tre fall som motsvarar dem som definieras i artikel 316.1. Artikel 322 a avser import (artikel 316.1 a), artikel 322 b avser förvärv av konstverk från upphovsmännen eller deras efterföljande rättsinnehavare (artikel 316.1 b) och artikel 322 c avser förvärv av konstverk från andra beskattningsbara personer i fall där en reducerad skattesats tillämpats (artikel 316.1 c).

32. Artikel 314 i direktiv 2006/112 innebär i stället att det är uteslutet att det finns någon ingående skatt över huvud taget, eftersom denna bestämmelse avser antingen leverans som inte är föremål för mervärdesskatt eller leverans som är befriad från sådan skatt.⁶ Detta innebär att om tillämpningen av artikel 316.1 i ovannämnda direktiv gjordes beroende av att rekvisiten i artikel 314 i direktivet är uppfyllda, så skulle meningen med artikel 322 gå förlorad. Om det bara var tillämpningen av artikel 316.1 b som på ett artificiellt sätt gjordes beroende av att dessa rekvisit är uppfyllda, så skulle detta leda till att ändamålet med åtminstone artikel 322 b gick förlorat.

33. Med beaktande av ovannämnda överväganden anser jag att artikel 316.1 i direktiv 2006/112 ska tolkas så, att tillämpningen av denna bestämmelse inte är beroende av att rekvisiten i artikel 314 i direktivet är uppfyllda.

Huruvida det är möjligt att tillämpa ordningen för beskattning av vinstmarginal enligt artikel 316.1 b i direktiv 2006/112 med avseende på varor som förvärvats av beskattningsbara personer från rättssubjekt från andra medlemsstater

34. Den tyska regeringen har i sitt yttrande i detta mål anfört skäl till varför den anser att ordningen för beskattning av vinstmarginal inte ska tillämpas med avseende på konstverk som förvärvats av beskattningsbara återförsäljare från rättssubjekt från andra medlemsstater, vilka kommit i åtnjutande av den i 25a § stycke 7 punkt 1 UStG föreskrivna skattebefrielsen för gemenskapsinterna leveranser. Den tyska regeringen har anfört tre argument till stöd för sin inställning.

– Argumentet som avser ändamålet med ordningen för beskattning av vinstmarginal

35. Den tyska regeringen anser att vad gäller konstverk som levererats till beskattningsbara återförsäljare av rättssubjekt från andra medlemsstater med skattebefrielse då det är fråga om gemenskapsinterna förvärv, så skulle det inte leda till någon dubbelbeskattning om den beskattningsbara återförsäljarens återförsäljning av sådana konstverk omfattas av allmänna mervärdesskatterättsliga bestämmelser, eftersom någon skatt inte skulle ingå i priset på de konstverk som förvärvas av den beskattningsbara återförsäljaren, eller så skulle skatten vara avdragsgill såsom

⁶ Med undantag för det fall som nämns i artikel 314 d, men det är inte förenat med något av de fall som anges i artikel 316.1.

gemenskapsinternt förvärv. Att tillämpa ordningen för beskattning av vinstmarginal i sådana fall skulle således inte uppnå det mål som eftersträvas med nämnda ordning, vilket i enlighet med skäl 51 i direktiv 2006/112 är att undvika dubbelbeskattning samt undvika en snedvridning av konkurrensen mellan beskattningsbara personer.

36. Jag kan emellertid inte instämma i den tyska regeringens argument i denna del, och anledningen till detta liknar en aning det som jag ovan anfört angående den hänskjutande domstolens betänkligheter med avseende på det inbördes förhållandet mellan artikel 314 och artikel 316 i direktiv 2006/112 (se punkterna 20–32 i detta förslag till avgörande).

37. Det är visserligen så att i de fall som avses i artikel 316.1 i ovannämnda direktiv skulle en tillämpning av de allmänna mervärdesskatterättsliga bestämmelserna – det vill säga beskattning på hela transaktionsbeloppet med avdragsrätt för ingående skatt – inte leda till någon dubbelbeskattning. Detta avser emellertid inte bara varor som förvärvats från rättssubjekt från andra medlemsstater, utan samtliga fall som omfattas av artikel 316.1 i direktiv 2006/112.

38. Gemenskapsinterna leveranser är i ett mervärdesskatterättsligt perspektiv vanliga skattepliktiga varuleveranser. Den enda skillnaden består i att genom det i artikel 138.1 i direktivet föreskrivna undantaget samt genom samtidig beskattning av gemenskapsinterna varuförvärv enligt artikel 2.1 b, överförs beskattningsrätten från försäljningslandet till förvärvslandet. Undantaget för gemenskapsinterna leveranser är således i själva verket inte något undantag från skatteplikt såsom de undantag som föreskrivs i artikel 136 i nämnda direktiv; i stället är det så att beskattningen förflyttas till en annan medlemsstat. En sådan typ av undantag definieras ofta som beskattning till en skattesats på 0 procent.

39. Ur de beskattningsbara personernas perspektiv innebär detta undantag inte några stora förändringar. Säljaren levererar varan till ett pris ”utan skatt” och är inte skyldig att betala in någon skatt till skattemyndigheten, men säljaren behåller rätten till avdrag för ingående skatt på de varor och tjänster som används för gemenskapsinterna leveranser (artikel 169 b i direktiv 2006/112). Köparen betalar följdriktigt inte säljarens skatt i priset på den köpta varan, såsom är fallet vid leveranser inom en och samma medlemsstat, utan till skattemyndigheten. Köparen får emellertid samtidigt rätt att dra av denna skatt såsom ingående skatt, naturligtvis under förutsättning att köparen använder den köpta varan inom ramen för sin skattepliktiga verksamhet.

40. En liknande beskattningsmekanism finns vid varuimport. Importören erlägger varupriset, i vilket det inte ingår någon mervärdesskatt (i den mening som avses i direktiv 2006/112), i och med att varan kommer från en plats utanför det territorium där det gemensamma systemet för mervärdesskatt är tillämpligt. Samtidigt erlägger importören mervärdesskatt till skattemyndigheten för importen, samtidigt som importören får rätt att dra av mervärdesskatten såsom ingående skatt.

41. Det finns således inget problem med dubbelbeskattning, oavsett om det är fråga om importerade konstverk som förvärvats inom en och samma medlemsstat eller som förvärvats från rättssubjekt från en annan medlemsstat (det vill säga via gemenskapsinternt förvärv). Om det således anses att dubbelbeskattning vid tillämpning av allmänna mervärdesskatterättsliga bestämmelser är ett villkor för att tillämpa ordningen för beskattning av vinstmarginal, skulle hela artikel 316 i direktiv 2006/112 blir verkningslös, och detta skulle samtidigt gälla även artikel 322 i direktivet, vars ändamål förutsätter att det finns ingående mervärdesskatt som eventuellt skulle kunna dras av, vilket inte är fallet när det gäller varor där leveransen är undantagen från skatteplikt (i ordets egentliga bemärkelse) eller inte är

föremål för beskattning.⁷

42. Målet med artikel 316 i direktiv 2006/112 är inte att undvika dubbelbeskattning utan att – såsom förklarats av kommissionen i det skriftliga yttrandet – undvika att beskattningsbara återförsäljare åläggs en orimlig administrativ börda som skulle hänga samman med att det är nödvändigt att vid varje tillfälle undersöka och bevisa att priset för ett visst konstverk i sig innehåller mervärdesskatt som betalats i tidigare omsättningsled och till hur stort belopp. Till en sådan administrativ börda hör även skyldigheten för den beskattningsbara återförsäljaren att föra dubbel bokföring, i det fallet då denne säljer skattepliktiga varor såväl enligt ordningen för beskattning av vinstmarginal som enligt allmänna bestämmelser. En sådan skyldighet framgår direkt av artikel 324 i direktiv 2006/112.

43. Av samma anledning låter jag mig inte övertygas av det argument som framförts av den tyska regeringen, nämligen att villkoren för att tillämpa ordningen för beskattning av vinstmarginal – såsom undantag från allmänna mervärdesskatterättsliga principer – ska tolkas restriktivt. Principen om att undantag ska tolkas restriktivt kan inte leda till att ändamålet med dessa villkor går helt förlorat och på så sätt innebär att de blir verkningslösa.

44. Harry Mensing har i det nationella målet anfört att syftet med artikel 316 i direktiv 2006/112 framför allt är att behålla den i artikel 103 i direktivet föreskrivna privilegierade behandlingen i skattehänseende av vissa varor. Den bestämmelsen möjliggör beskattning med reducerad skattesats av konstverk, samlarföremål och antikviteter då de importeras, samt med avseende på konstverk även då de levereras av upphovsmännen eller upphovsmännens efterföljande rättsinnehavare. Enligt artikel 94.1 i direktivet ska den reducerade skattesatsen även tillämpas vid gemenskapsinterna förvärv av konstverk som levererats av upphovsmännen eller av upphovsmännens efterföljande rättsinnehavare.

45. Jag utesluter inte att detta syfte även låg till grund för införandet av artikel 316 i direktiv 2006/112, trots att det måste uppmärksammas att i den mån som det är fakultativt för medlemsstaterna att tillämpa artikel 103 i direktivet, så är det tvingande för dem att tillämpa artikel 316 däri. I vikt fall som helst är syftet med artikel 316 i direktiv 2006/112 – till skillnad från syftet med artikel 314 – inte att undvika dubbelbeskattning.

46. Det ska dessutom noteras att i den mån som artikel 316.1 b i direktiv 2006/112 inte förebygger risken för dubbelbeskattning eftersom det inte finns någon sådan risk, så skulle tillämpningen av denna bestämmelse – vid leverans inom landet då det inte samtidigt går att tillämpa bestämmelsen med avseende på gemenskapsinterna förvärv – kunna leda till att konkurrensen mellan beskattningsbara personer snedvrids. Vissa beskattningsbara återförsäljare skulle nämligen fräntas möjligheten att tillgodogöra sig ordningen för beskattning av vinstmarginal, trots att de i andra avseenden befinner sig i en situation som är jämförbar med situationen för beskattningsbara återförsäljare som förvärvat konstverk inom en och samma medlemsstat.

47. Mot denna bakgrund finner jag att det argument som framförts, nämligen det som stöds på att det inte föreligger någon risk för dubbelbeskattning, inte motiverar att artikel 316.1 b i ovannämnda direktiv inte tillämpas i förhållande till konstverk som den beskattningsbara återförsäljaren förvärvat från rättssubjekt från andra medlemsstater.

⁷ Jag instämmer därvid inte i den tyska regeringens argument att ordalydelsen i artikel 316.1 b i direktiv 2006/112 gör det möjligt att tillämpa bestämmelsen oavsett om leveransen av konstverk till återförsäljaren är undantagen från skatteplikt eller skattepliktig. Leveranser som är undantagna från skatteplikt och leveranser som inte är föremål för beskattning regleras i artikel 314 i ovannämnda direktiv, medan artikel 316 i direktivet avser skattepliktiga leveranser, varvid skatteskyldighet kan inträda antingen för säljaren (leverans inom landet) eller för köparen (gemenskapsinternt förvärv eller import).

– *Argumentet att det inte är möjligt att lägga till mervärdesskatt på inköpspriset såsom gemenskapsinternt förvärv*

48. Den tyska regeringen har även uppmärksammat att i motsats till bestämmelserna om varor som importerats av beskattningsbara återförsäljare, varvid artikel 317 andra stycket föreskriver att mervärdesskatt ska lägga till på inköpspriset då det är fråga om import, så finns det i direktiv 2006/112 inte någon analog bestämmelse som avser mervärdesskatt vid gemenskapsinterna förvärv. Enligt den tyska regeringen innebär detta att unionslagstiftaren – vid redigeringen av bestämmelsen i artikel 316 i direktivet – inte hade för avsikt att medelst regleringen inkludera konstverk som förvärvats av beskattningsbara återförsäljare från rättssubjekt från andra medlemsstater.

49. Det är riktigt att den omständigheten att det inte finns någon motsvarighet till artikel 317 andra stycket i direktiv 2006/112 rörande gemenskapsinterna förvärv, utgör ett visst problem. Med avseende på konstverk som förvärvats av den beskattningsbara återförsäljaren från rättssubjekt från andra medlemsstater måste man nämligen tillämpa de allmänna principer som anges i artikel 315 i direktivet, i förening med artikel 317 första stycket i detsamma. Men enligt de bestämmelserna utgörs vinstmarginalen – som utgör beskattningsunderlaget i ordningen för beskattning av vinstmarginal – av skillnaden mellan den beskattningsbara återförsäljarens försäljningspris avseende varan och dennes inköpspris när han köpte varan från leverantören. Inköpspriset definieras i gengäld i artikel 312 led 2 i direktivet såsom hela den ersättning som leverantören har erhållit från den beskattningsbara återförsäljaren.

50. Dessa bestämmelser äger således tillämpning såväl med avseende på konstverk som den beskattningsbara återförsäljaren förvärvat i samma medlemsstat som via gemenskapsinterna förvärv. I dessa båda fall har dessa bestämmelser emellertid motsatt verkan.

51. När det gäller förvärv i en och samma medlemsstat tillkommer till hela den ersättning som leverantören erhållit från den beskattningsbara återförsäljaren nämligen även den ingående mervärdesskatt som uppburits av leverantören, i de situationer då leveransen inte är undantagen från skatteplikt, och således bland annat i situationer som omfattas av artikel 316.1 b i direktiv 2006/112. Den beskattningsbara återförsäljarens försäljningspris är detsamma som inköpspriset (jämt mervärdesskatt) med tillägg för vinstmarginal. Vinstmarginalen täcker därmed inte kostnaden för den mervärdesskatt som har betalats av den beskattningsbara återförsäljaren, trots att mervärdesskatten påverkar helhetspriset på den av honom sålda varan.

52. Det förhåller sig annorlunda när det är fråga om gemenskapsinterna förvärv eftersom den beskattningsbara återförsäljaren betalar leverantören ett pris utan mervärdesskatt, i och med att den gemenskapsinterna leveransen är undantagen från skatteplikt enligt artikel 138.1 i direktiv 2006/112. Den beskattningsbara återförsäljaren är emellertid skyldig att erlagga skatt för gemenskapsinterna förvärv enligt artikel 2.1 b i) i direktivet, varvid denne enligt artikel 322 b inte har rätt att dra av skatten. Den beskattningsbara återförsäljaren måste således inkludera skattekostnaden i varupriset vid försäljning. Skattekostnaden tillhör emellertid inte inköpspriset i den mening som avses i artikel 312 led 2 i ovannämnda direktiv. Skattekostnaden höjer med anledning av detta den beskattningsbara återförsäljarens vinstmarginal som beräknas enligt artikel 315 andra stycket i direktivet.

53. Kostnaden för den mervärdesskatt som har betalats av den beskattningsbara återförsäljaren vid gemenskapsinternt förvärv inkluderas således i beskattningsunderlaget för försäljningstransaktionen. Detta ger upphov till dubbelbeskattning ("skatt på skatt"), vilket ordningen för beskattning av vinstmarginal just har till syfte att undvika i enlighet med skäl 51 i direktiv 2006/112. När det gäller varor som importerats av den beskattningsbara återförsäljaren så förhindrar artikel 317 andra stycket i direktivet sådan dubbelbeskattning; denna bestämmelse påbjuder att man vid beräkningen av vinstmarginalen från försäljningspriset subtraherar beskattningsunderlaget vid importen (och således

dess inköpspris) tillsammans med mervärdesskatten för importen. Avsaknaden av en analog lösning när det gäller gemenskapsinterna förvärv innebär att det finns en lucka i lagen vilken gör att det inte blir möjligt att till fullo uppnå målen med ordningen för beskattning av vinstmarginal när det gäller konstverk som förvärvats av beskattningsbara återförsäljare från rättssubjekt från andra medlemsstater.

54. Denna lucka i lagen låter sig enligt min mening inte utfyllas tolkningsvägen, i och med att den i artikel 312 led 2 i direktiv 2006/112 angivna definitionen av *inköpspris* i mycket klara ordalag nämner den ersättning som "leverantören" erhållit av den beskattningsbara återförsäljaren. Således kan den skatt som den beskattningsbara återförsäljaren betalat till skattemyndigheten svårligen räknas in i inköpspriset. Enligt artikel 322 b i direktivet har den beskattningsbara återförsäljaren inte rätt att dra av mervärdesskatt som betalats av honom "för konstverk" som han förvärvat från upphovsmännen eller från deras efterföljande rättsinnehavare, vilket i sin tur otvivelaktigt omfattar skatt som betalats för gemenskapsinterna förvärv avseende sådana konstverk. Det är således lagstiftaren som bör se till att den här omnämnda luckan i lagregleringen undanröjs.

55. Jag anser däremot inte att förekomsten av denna lucka – såsom gjorts gällande av den tyska regeringen – tyder på att lagstiftaren med avsikt tagit bort möjligheten att använda sig av ordningen för beskattning av vinstmarginal när det gäller sådana konstverk som den beskattningsbara återförsäljaren har förvärvat från rättssubjekt från andra medlemsstater med skattebefrielse vid gemenskapsinterna leveranser.

56. Framför allt är det så att varken lydelsen i artikel 316.1 b i direktiv 2006/112 eller i artikel 322 b tyder på att så skulle vara fallet. Jag erinrar om att den första bestämmelsen talar om konstverk "som levererats till [beskattningsbara återförsäljare] av upphovsmännen till dessa [konstverk] eller av upphovsmännens efterföljande rättsinnehavare". Det handlar således om leverans av konstverk utan några som helst ytterligare villkor. När direktiv 2006/112 använder begreppet leverans, så omfattar det såväl leverans inom en enda medlemsstat som gemenskapsinterna leveranser. En jämförelse av den i artikel 14.1 i direktivet använda definitionen av leverans av varor⁸ med den i artikel 20 första stycket använda definitionen av gemenskapsinternt förvärv av varor⁹ visar just på detta. I situationer där det endast är fråga om en av dessa leveranstyper har lagstiftaren klart betonat detta, exempelvis i artikel 2.1 a (enligt vilken bestämmelse "leverans av varor mot ersättning som görs inom en medlemsstats territorium" ska vara föremål för mervärdesskatt) eller i artikel 138.1 (enligt vilken bestämmelse undantag från skatteplikt råder för "leverans av varor som ... försänds eller transporteras ut ur respektive medlemsstats territorium men inom gemenskapen"). En bokstavstolkning av artikel 316.1 b i direktiv 2006/112 ger således inte stöd för att från dess tillämpningsområde undanta konstverk som förvärvats av beskattningsbara återförsäljare från rättssubjekt från andra medlemsstater.

57. På liknande sätt har artikel 322 b i direktiv 2006/112 (som kompletterar artikel 316.1 b i direktivet) formulerats på ett så extensivt sätt att den omfattar ett förbud mot avdrag såväl för skatt som erlagts för förvärv inom en enda medlemsstat som för skatt som erlagts för gemenskapsinterna förvärv (se även punkt 54 ovan).

58. Det torde vara svårt att finna en ändamålsenlig motivering till att det inte ska gå att tillämpa ordningen för beskattning av vinstmarginal på konstverk som förvärvats av beskattningsbara återförsäljare från personer från andra medlemsstater. Om det nu är så att det finns en sådan möjlighet såväl med avseende på konstverk som förvärvats på territoriet i en enda medlemsstat (och detta i två typfall, nämligen enligt artikel 316.1 b och c) som med avseende på importerade konstverk (artikel 316.1 a), varför skulle lagstiftaren då diskriminera just gemenskapsintern omsättning mot bakgrund av att ett av de grundläggande syftena med det gemensamma systemet för mervärdesskatt är att underlätta fri rörlighet för varor och tjänster?¹⁰

⁸ "... överföring av rätten att såsom ägare förfoga över materiella tillgångar".

⁹ "... förvärv av rätten att såsom ägare förfoga över materiell lös egendom ...".

¹⁰ Se skäl 4 i direktiv 2006/112.

59. Ovannämnda lucka i lagregleringen är således enligt min mening resultatet av att lagstiftaren förbisett att reglera frågan, snarare än att det skulle vara resultatet av ett avsiktligt ställningstagande. Men motiverar detta förbiseende att det inte ska vara möjligt att tillämpa ordningen för beskattning av vinstmarginal på konstverk som förvärvats av beskattningsbara återförsäljare från personer från andra medlemsstater? Enligt min mening är detta inte fallet.

60. Det är nämligen så, att förekomsten av ovannämnda lucka i lagregleringen innebär att den beskattningsbara återförsäljare som förvärvar konstverk från personer från andra medlemsstater försätts i ett sämre läge jämfört med återförsäljare som förvärvar konstverk inom en och samma medlemsstat eller utanför unionens territorium. Denna lucka medför nämligen en sådan dubbelbeskattning som jag erinrat om ovan, och den innebär en höjning av den allmänna beskattningsnivån genom att det på ett konstgjort sätt görs en för hög beräkning av beskattningsunderlaget, det vill säga vinstmarginalen.

61. Det ska emellertid erinras om att tillämpningen av ordningen för beskattning av vinstmarginal i de fall som avses i artikel 316 i direktiv 2006/112 är fakultativ för den beskattningsbara personen (dock inte för medlemsstaten som måste ge denna person möjlighet att göra ett val). Om den beskattningsbara personen således ämnar undgå dubbelbeskattning av vinstmarginalen i den del som den täcker kostnaden för den mervärdesskatt som har betalats för gemenskapsinternt förvärv, så kan denne välja att bli föremål för beskattning enligt allmänna bestämmelser, med full rätt till avdrag för den skatt som betalats.

62. Såsom jag påpekat ovan är det grundläggande målet med ordningen för beskattning av vinstmarginal i de fall som anges i artikel 316 i direktiv 2006/112 emellertid inte så mycket att förhindra dubbelbeskattning, eftersom det säkerställer beskattning enligt allmänna regler, som att undvika att myndigheterna åläggs en orimlig administrativ börda i samband med beskattning, med tillämpning av olika bestämmelser, av enstaka varor som den beskattningsbara återförsäljaren har sålt. Om den beskattningsbara återförsäljaren av den anledningen således väljer att bli föremål för beskattning enligt ordningen för beskattning av vinstmarginal så kan denne inte anses sig vara skadelidande, detta i enlighet med den uråldriga principen *volenti non fit iniuria*, och det saknas anledning att "skydda" honom genom att inte låta honom få tillgång till den honom tillkommande rätten till nämnda ordning.

63. Enligt artikel 342 i direktiv 2006/112 får medlemsstaterna vidta åtgärder för att undvika att beskattningsbara återförsäljare lider oberättigad skada på grund av tillämpning av bland annat ordningen för beskattning av vinstmarginal. Dessa åtgärder kan emellertid avse rätten till avdrag för ingående skatt, men inte rätten till tillämpning av ordningen för beskattning av vinstmarginal i sig.

– *Det argument som framförts med stöd av artikel 316.1 b i direktiv 2006/112*

64. Vid förhandlingen utvecklade den tyska regeringen ytterligare ett argument som den anser talar för att det inte ska vara möjligt att tillämpa ordningen för beskattning av vinstmarginal med avseende på konstverk som den beskattningsbara återförsäljaren förvärvat från rättssubjekt från andra medlemsstater. Den tyska regeringen har nämligen gjort gällande att med hänsyn till att beskattningsrätten i fråga om gemenskapsintern varuleveranser överförts från den medlemsstat där försäljningen äger rum till den medlemsstat där förvärvet äger rum så är den händelse varigenom skatteplikt inträder inte den gemenskapsinterna varuleveransen utan det gemenskapsinterna varuförvärvet. Artikel 316.1 b i direktiv 2006/112 nämner inte någon sådan händelse, vilket enligt den tyska regeringen skulle kunna betyda att nämnda bestämmelse inte omfattar konstverk som förvärvats från rättssubjekt från andra medlemsstater.

65. Det ska emellertid noteras att artiklarna 314 och 316 i direktiv 2006/112 inte reglerar beskattning av varor vid den tidpunkt då den beskattningsbara återförsäljaren förvärvar varorna, utan vid den tidpunkt då denna person säljer desamma. De exempel som nämns i artikel 314 a-d och i artikel 316.1 a–c i direktivet anger enbart det sätt på vilket den beskattningsbara återförsäljaren kan komma i besittning av varorna, vilken i det följande kommer att ha rätt att beskattas enligt ordningen för beskattning av vinstmarginal då varorna säljs. Den beskattningsbara återförsäljarens förvärv av sådana varor kan, men måste inte, ske genom den händelse varigenom skatteplikt inträder. Artikel 314 a–c i ovannämnda direktiv avser de fall då det över huvud taget inte råder någon skatteplikt (avseende mervärdesskatt) eftersom det därvid är fråga antingen om en transaktion som inte är föremål för beskattning eller om en transaktion som är undantagen från mervärdesskatt. De i artikel 316 a–c i direktivet nämnda sätt på vilka en beskattningsbar återförsäljare förvärvar varor kan, men måste inte, på liknande sätt hänga samman med uppkomsten av skatteplikt.

66. I den mån som en gemenskapsintern leverans av varor faktiskt inte som sådan utgör en händelse varigenom skatteplikt inträder, är den nämligen undantagen från skatt, vilket oundvikligen kopplar den samman med uppkomsten av sådan skatteplikt från och med det gemenskapsinterna förvärvet av samma vara. Det finns nämligen inte någon gemenskapsintern leverans om det inte finns något gemenskapsinternt förvärv. Skattebefrielsen för gemenskapsinterna leveranser ska däremot inte tillämpas när det gemenskapsinterna förvärvet inte är föremål för mervärdesskatt (se artikel 139.1 andra stycket i direktiv 2006/112). Således framstår det som om den tyska regeringens argument grundar sig på en alltför formalistisk tolkning av artikel 316.1 b i direktivet.

Svar på den första tolkningsfrågan

67. Mot denna bakgrund föreslår jag att domstolen besvarar den första tolkningsfrågan på följande sätt. Artikel 316.1 i direktiv 2006/112 ska tolkas så, att en beskattningsbar återförsäljare har rätt att välja att tillämpa ordningen för beskattning av vinstmarginal enligt nämnda bestämmelse med avseende på försäljning av konstverk som återförsäljaren förvärvat från upphovsmännen till dessa konstverk eller från upphovsmännens efterföljande rättsinnehavare från andra medlemsstater vilka inte tillhör de personkategorier som nämns i artikel 314 i direktivet, liksom i den situationen då dessa personer väljer att omfattas av undantaget från skatteplikt för gemenskapsinterna leveranser enligt artikel 138.1.

Den andra tolkningsfrågan

68. För det fall domstolen godtar mitt förslag på hur den första tolkningsfrågan ska besvaras, blir det nödvändigt att analysera den andra tolkningsfrågan. Den hänskjutande domstolen har ställt den frågan för att få klarhet i huruvida artikel 322 b i direktiv 2006/112 ska tolkas så, att den bestämmelsen innebär att en beskattningsbar återförsäljare inte har rätt att göra avdrag för den mervärdesskatt som denne erlagt för gemenskapsinterna förvärv av konstverk, varvid denne återförsäljare på leveransen av konstverket tillämpat ordningen för beskattning av vinstmarginal enligt artikel 316.1 b i direktivet, till och med i den situationen då det i medlemsstatens nationella rättsordning inte finns någon bestämmelse som innebär att det är uteslutet med avdragsrätt.

69. Denna fråga har ställts mot bakgrund av att tysk rätt – i det att 25a § stycke 7 punkt 1 a UStG utesluter tillämpning av ordningen för beskattning av vinstmarginal när det gäller varor som förvärvats av den beskattningsbara återförsäljaren från rättssubjekt från andra medlemsstater och som är föremål för det undantag från skatteplikt som föreskrivs för gemenskapsinterna förvärv – inte innehåller någon bestämmelse som innebär att den beskattningsbara återförsäljaren inte har rätt att dra av skatt för gemenskapsinterna förvärv då ordningen för beskattning av vinstmarginal tillämpas på dessa varor.

70. Om den hänskjutande domstolen således – mot bakgrund av svaret på den första frågan – finner att 25a § stycke 7 punkt 1 a UStG inte är förenlig med direktiv 2006/112, så är den tvungen att underlåta att tillämpa nämnda bestämmelse och tillerkänna klaganden i det nationella målet rätten att tillämpa ordningen för beskattning av vinstmarginal. Men ska klaganden samtidigt tillerkännas en rätt att göra avdrag för den skatt som erlagts för det gemenskapsinterna förvärvet av de omtvistade varorna? Enligt fast rättspraxis från domstolen medför ett direktiv inte i sig skyldigheter för en enskild och kan således inte som sådant åberopas av medlemsstaten gentemot enskilda,¹¹ och tysk rätt har inte införlivat artikel 322 b i direktiv 2006/112 när det gäller avdrag för skatt för gemenskapsinterna förvärv. Jag delar den åsikt som framförts av alla de som yttrat sig i nämnda mål, inbegripet klaganden, nämligen att den andra frågan ska besvaras nekande.

71. Rätten att göra avdrag för ingående mervärdesskatt utgör inte någon autonom rättighet för den beskattningsbara personen. Den ingår som en del i mervärdesskattesystemet som stödjer sig på mekanismen med beskattning av varje transaktion med samtidigt avdrag för skatt som erlagts i föregående omsättningsled. På så sätt ökas den allmänna beskattningsbördan varje gång endast med det värde som motsvarar det givna mervärdet för varan eller tjänsten i ett visst omsättningsled, och hela beskattningsbördan överförs till det sista omsättningsledet, det vill säga det led då varan eller tjänsten säljs till konsument. Avdragsrätten syftar endast till att säkerställa att nämnda mekanism fungerar på ett korrekt sätt, och den förutsätter – såsom domstolen slagit fast vid ett flertal tillfällen – att utgifterna för att förvärva varor och tjänster som ger avdragsrätt utgör en del av de kostnadskomponenter som ingår i priset för de utgående skattepliktiga transaktionerna.¹² En beskattningsbar person som enligt en medlemsstats nationella rätt inte är mervärdesskattepliktig för sina transaktioner har således inte någon rätt att göra avdrag för ingående skatt, till och med om undantaget från skatteplikt strider mot direktiv 2006/112.¹³

72. En sådan situation som den som är aktuell i detta mål bör lösas på ett liknande sätt. Om beskattningsunderlaget inte utgörs av hela varupriset utan endast av säljarens vinstmarginal, det vill säga skillnaden mellan försäljningspriset och inköpspriset – vilket är fallet när det gäller ordningen för beskattning av vinstmarginalen – så kommer den mervärdesskatt som har betalats i inköpspriset (ingående skatt) inte att ingå i den skatt som belastar försäljningen (skatt som ska betalas). Det finns således inte någon grund för att dra av den ingående skatten. En annan lösning skulle de facto leda till – vilket skulle stå i strid med direktiv 2006/112 – undantag från skatteplikt för varuleveransen till den beskattningsbara återförsäljaren, eftersom denne då i själva verket skulle ha rätt till återbetalning av hela den skatt som erlagts, utan att det därvid är nödvändigt att betala in motsvarande värde för utgående skatt.

73. Om den beskattningsbara personen således enligt nationell rätt, trots bestämmelserna i direktiv 2006/112, förvägras en rätt att omfattas av en särskild beskattningsordning, så kan den personen direkt åberopa bestämmelserna i direktivet för att omfattas av nämnda beskattningsordning, men denna person förlorar då den rätt att dra av ingående skatt som han eller hon har enligt nationell rätt om förlusten av denna rätt har samband med tillämpningen av nämnda beskattningsordning.

11 Se, särskilt, dom av den 18 december 2014, Schoenimport "Italmoda" Mariano Previti m.fl. (C-131/13, C-163/13 och C-164/13, EU:C:2014:2455, punkt 55 och där angiven rättspraxis).

12 Se, särskilt, dom av den 28 november 2013, MDDP (C-319/12, EU:C:2013:778, punkt 41).

13 Dom av den 28 november 2013, MDDP (C-319/12, EU:C:2013:778, punkt 56 första strecksatsen).

74. Detta ändras inte av det förhållande som diskuteras ovan i punkterna 46–60, det vill säga att då det är fråga om konstverk som förvärvats av en beskattningsbar återförsäljare från rättssubjekt från andra medlemsstater så innebär luckan i regleringen i direktiv 2006/112 en dubbelbeskattning av den del av vinstmarginalen som täcker skattekostnaden för det gemenskapsinterna förvärvet. Man måste undanröja denna lucka i lagregleringen genom att man ändrar beräkningssättet för inköpspriset, men inte genom att man beviljar den beskattningsbara återförsäljaren avdragsrätt, vilket skulle stå i strid med logiken bakom det gemensamma mervärdesskattesystemet.

75. Således föreslår jag att den andra tolkningsfrågan besvaras på följande sätt. Artikel 322 b i direktiv 2006/112 ska tolkas så, att den bestämmelsen innebär att en beskattningsbar återförsäljare inte har rätt att göra avdrag för den mervärdesskatt som denne erlagt för gemenskapsinterna förvärv av konstverk, varvid denne återförsäljare på leveransen av konstverket tillämpat ordningen för beskattning av vinstmarginal enligt artikel 316.1 b i direktivet, till och med i den situationen då det i medlemsstatens nationella rättsordning inte finns någon bestämmelse som innebär att det är uteslutet med avdragsrätt.

Förslag till avgörande

76. Med beaktande av alla ovanstående överväganden föreslår jag att domstolen lämnar följande svar på de tolkningsfrågor som ställts av Finanzgericht Münster (skattedomstol i Münster, Tyskland):

- 1) Artikel 316.1 i rådets direktiv 2006/112/EG av den 28 november 2006 om ett gemensamt system för mervärdesskatt ska tolkas så, att en beskattningsbar återförsäljare har rätt att välja att tillämpa ordningen för beskattning av vinstmarginal enligt nämnda bestämmelse med avseende på försäljning av konstverk som återförsäljaren förvärvat från upphovsmännen till dessa konstverk eller från upphovsmännens efterföljande rättsinnehavare från andra medlemsstater vilka inte tillhör de personkategorier som nämns i artikel 314 i direktivet, liksom i den situationen då dessa personer väljer att omfattas av undantaget från skatteplikt för gemenskapsinterna leveranser enligt artikel 138.1.
- 2) Artikel 322 b i direktiv 2006/112 ska tolkas så, att den bestämmelsen innebär att en beskattningsbar återförsäljare inte har rätt att göra avdrag för den mervärdesskatt som denne erlagt för gemenskapsinterna förvärv av konstverk, varvid denne återförsäljare på leveransen av konstverket tillämpat ordningen för beskattning av vinstmarginal enligt artikel 316.1 b i direktivet, till och med i den situationen då det i medlemsstatens nationella rättsordning inte finns någon bestämmelse som innebär att det är uteslutet med avdragsrätt.