



Rättsfallssamlingen

DOMSTOLENS DOM (första avdelningen)

den 13 juli 2023 *

”Begäran om förhandsavgörande – Beskattning – Gemensamt system för mervärdesskatt – Direktiv 2006/112/EG – Artikel 311 och följande artiklar – Särskilda ordningar för konstverk – Ordning för beskattning av vinstmarginal – Beskattningsbara återförsäljare – Konstverk som levereras av upphovsmannens efterföljande rättsinnehavare – Gemenskapsinterna transaktioner – Rätt till avdrag för ingående mervärdesskatt”

I mål C-180/22,

angående en begäran om förhandsavgörande enligt artikel 267 FEUF, framställd av Bundesfinanzhof (Federala skattedomstolen, Tyskland) genom beslut av den 20 oktober 2021, som inkom till domstolen den 9 mars 2022, i målet

Finanzamt Hamm

mot

Harry Mensing

meddelar

DOMSTOLEN (första avdelningen),

sammansatt av avdelningsordföranden A. Arabadjiev samt domarna P. G. Xuereb, T. von Danwitz, A. Kumin och I. Ziemele (referent),

generaladvokat: M. Szpunar,

justitiesekreterare: A. Calot Escobar,

efter det skriftliga förfarandet,

med beaktande av de yttranden som avgetts av:

- Harry Mensing, genom O.-G. Lippross, Rechtsanwalt,
- Tysklands regering, genom J. Möller och A. Hoesch, båda i egenskap av ombud,
- Europeiska kommissionen, genom R. Pethke och V. Uher, båda i egenskap av ombud,

* Rättegångsspråk: tyska.

och efter att den 23 mars 2023 ha hört generaladvokatens förslag till avgörande,
följande

Dom

- 1 Begäran om förhandsavgörande avser tolkningen av artikel 311 och följande artiklar i rådets direktiv 2006/112/EG av den 28 november 2006 om ett gemensamt system för mervärdesskatt (EUT L 347, 2006, s. 1) (nedan kallat mervärdesskattedirektivet).
- 2 Begäran har framställts i ett mål mellan Finanzamt Hamm (skattemyndigheten i Hamm, Tyskland) och Harry Mensing, som är konsthandlare. Målet rör beräkningen av beskattningsunderlaget för mervärdesskatt vid tillämpning av ordningen för beskattning av vinstmarginal på leveranser av konstverk som förvärvats i ett tidigare led inom ramen för gemenskapsinterna leveranser.

Tillämpliga bestämmelser

Unionsrätt

- 3 I skälen 4, 7 och 51 i mervärdesskattedirektivet anges följande:
 - ”(4) Förverkligandet av målet att skapa en inre marknad förutsätter att det i medlemsstaterna tillämpas en sådan lagstiftning om omsättningsskatter som inte snedvrider konkurrensvillkoren eller hindrar den fria rörligheten av varor och tjänster. Det är därför nödvändigt att genom ett mervärdesskattesystem åstadkomma en sådan harmonisering av lagstiftningen om omsättningsskatter som i möjligaste mån undanröjer faktorer som kan snedvrیدا konkurrensvillkoren, på nationell nivå såväl som på gemenskapsnivå.
 - ...
 - (7) Det gemensamma systemet för mervärdesskatt bör, även om skattesatserna och undantagen inte är helt harmoniserade, vara konkurrensneutralt genom att liknande varor och tjänster belastas med lika stort skatteuttag inom varje medlemsstats territorium, oavsett hur lång produktions- och distributionskedjan är.
 - ...
 - (51) En gemenskapsordning för beskattning av begagnade varor, konstverk, antikviteter och samlarföremål bör antas i syfte att undvika dubbelbeskattning och en snedvridning av konkurrensen mellan beskattningsbara personer.”
- 4 I artikel 193 i direktiv 2006/112 föreskrivs följande:

”Mervärdesskatt skall betalas av den beskattningsbara person som utför en beskattningsbar leverans av varor eller ett beskattningsbart tillhandahållande av tjänster, utom i de fall då skatten skall betalas av en annan person i enlighet med artiklarna 194–199 och artikel 202.”

5 Avdelning XII i mervärdesskattedirektivet, med rubriken ”Särskilda ordningar”, innehåller ett kapitel 4, med rubriken ”Särskilda ordningar för begagnade varor, konstverk, samlarföremål och antikviteter”. I avsnitt 1 i detta kapitel återfinns artikel 311, som bland annat definierar begreppen ”konstverk” och ”beskattningsbar återförsäljare”. I avsnitt 2 i nämnda kapitel, i vilket den särskilda ordningen för beskattningsbara återförsäljare fastställs, återfinns underavsnitt 1, med rubriken ”Ordning för beskattning av vinstmarginal”, som innehåller artiklarna 312–325.

6 Artikel 312 i mervärdesskattedirektivet har följande lydelse:

”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.”

7 I artikel 314 i direktivet föreskrivs följande:

”Ordningen för beskattning av vinstmarginal skall tillämpas på beskattningsbara återförsäljares leveranser av begagnade varor, konstverk, samlarföremål och antikviteter, om varorna levererats till dem i [Europeiska] 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.”

8 Artikel 315 i nämnda direktiv har följande lydelse:

”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.”

9 I artikel 316 i samma direktiv föreskrivs följande:

”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.

2. Medlemsstaterna skall fastställa närmare regler för utnyttjandet av valmöjligheten i punkt 1 vilken under alla omständigheter skall gälla under minst två kalenderår.”

10 Artikel 317 i mervärdesskattedirektivet har följande lydelse:

”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.”

Tysk rätt

11 25a § Umsatzsteuergesetz (lag om omsättningsskatt), i den version som offentliggjordes den 21 februari 2005 (BGBl. I, s. 386) (nedan kallad UStG) har följande lydelse:

”(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 villkor är uppfyllda:

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 omsättningsskatt eller togs inte ut någon omsättningsskatt enligt 19 § stycke 1,eller
 - b) tillämpades ordningen för beskattning av vinstmarginal.
3. Varorna är inte ädelstenar (tulltaxenummer 71 02 och 71 03) eller ädelmetaller (tulltaxenummer 71 06, 71 08, 71 10 och 71 12).

(2) Återförsäljaren kan senast när den första förhandsanmälan lämnas in under ett kalenderår förklara för skattemyndigheten att ordningen för beskattning av vinstmarginal, från början av detta kalenderår, även tillämpades på följande varor:

1. Konstverk (punkt 53 i bilaga 2), samlarföremål (punkt 49 f och punkt 54 i bilaga 2) eller antikviteter (tulltaxenummer 9706 00 00) som denne själv importerat, eller
2. konstverk, om leveransen till företagaren var skattepliktig och inte genomfördes av en återförsäljare.

Anmälan är bindande för återförsäljaren under minst två kalenderår.

(3) Omsättningen beräknas efter det belopp med vilket försäljningspriset för varan överstiger varans inköpspris; för leveranser i den mening som avses i 3 § stycke 1b och i de fall som avses i 10 § stycke 5 ersätts försäljningspriset med värdet enligt 10 § stycke 4 punkt 1. Om det inte är möjligt att fastställa inköpspriset för ett konstverk (punkt 53 i bilaga 2) eller om inköpspriset är ringa, ska beloppet som används för att beräkna omsättningen fastställas till 30 procent av försäljningspriset. Omsättningsskatten ingår inte i beskattningsunderlaget. I det fall som avses i stycke 2 första meningen punkt 1 anses som inköpspris värdet i den mening som avses i 11 § stycke 1 med tillägg för omsättningsskatt avseende import. I det fall som avses i stycke 2 första meningen punkt 2 ingår leverantörens omsättningsskatt i inköpspriset.

...

(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,
 - b) på gemenskapsinterna förvärv av nya fordon, i den mening som avses i 1b § stycke 2 och 3.
2. Ett gemenskapsinternt förvärv är undantaget från omsättningsskatt om ordningen för beskattning av vinstmarginal har tillämpats i resten av gemenskapen på leveransen av varorna till förvärvaren, i den mening som avses i 1a § stycke 1.
3. Tillämpningen av 3c § och skattebefrielsen för gemenskapsinterna leveranser (4 § punkt 1 b och 6a §) kan inte tillämpas inom ramen för ordningen för beskattning av vinstmarginal.

...”

Målet vid den nationella domstolen och tolkningsfrågorna

- 12 Harry Mensing är verksam som konsthandlare i Tyskland och driver gallerier i flera tyska städer. År 2014 levererades konstverk från konstnärer i andra medlemsstater till honom. Dessa leveranser deklarerades i konstnärernas etableringsmedlemsstat som gemenskapsinterna leveranser som var undantagna från skatteplikt. Harry Mensing erlade därvid mervärdesskatt på dessa leveranser för gemenskapsinterna förvärv.

- 13 Harry Mensing begärde vid skattemyndigheten i Hamm att ordningen för beskattning av vinstmarginal skulle tillämpas på dessa leveranser. Eftersom det i 25a § stycke 7 punkt 1 a UStG föreskrivs att ordningen för beskattning av vinstmarginal inte ska tillämpas på leverans av en vara som återförsäljaren förvärvat i samband med ett gemenskapsinternt förvärv när leveransen av varan till återförsäljaren har omfattats av undantaget från skatteplikt för gemenskapsinterna leveranser i övriga delar av Europeiska unionen, avslög skattemyndigheten i Hamm begäran och förklarade därför att Harry Mensing var skyldig att betala ytterligare mervärdesskatt.
- 14 Efter att ha fått avslag på sin begäran om omprövning av beskattningsbeslutet avseende detta ytterligare mervärdesskattebelopp, överklagade Harry Mensing detta beslut till Finanzgericht Münster (Skattedomstolen i Münster, Tyskland) och gjorde gällande att den aktuella nationella lagstiftningen inte var förenlig med unionsrätten och yrkade att artikel 316.1 b i mervärdesskattedirektivet skulle tillämpas direkt.
- 15 Den hänskjutande domstolen hyste tvivel i detta avseende och framställde därför en begäran om förhandsavgörande till EU-domstolen.
- 16 Genom dom av den 29 november 2018, Mensing (C-264/17, EU:C:2018:968), som meddelades till följd av denna begäran om förhandsavgörande, slog domstolen fast att artikel 316.1 b i mervärdesskattedirektivet ska tolkas så, att en beskattningsbar återförsäljare kan välja att tillämpa ordningen för beskattning av vinstmarginal på en leverans av konstverk som levererats till denne i ett föregående omsättningsled inom ramen för en gemenskapsintern varuleverans som är undantagen från skatteplikt och som gjorts av upphovsmannen eller upphovsmannens efterföljande rättsinnehavare, även om dessa inte omfattas av de personkategorier som räknas upp i artikel 314 i direktivet, och att en beskattningsbar återförsäljare inte kan välja att både tillämpa ordningen för beskattning av vinstmarginal på en leverans av konstverk som levererats till denne i ett föregående omsättningsled, inom ramen för en gemenskapsintern leverans som är undantagen från skatteplikt, och göra gällande en rätt till avdrag för ingående mervärdesskatt i situationer då en sådan rätt är utesluten enligt artikel 322 b i nämnda direktiv, om denna bestämmelse inte har införlivats med nationell rätt.
- 17 Till följd av denna dom biföll Finanzgericht Münster (Skattedomstolen i Münster), genom dom av den 7 november 2019, Harry Mensings överklagande. Nämnda domstol fann att beskattningsunderlaget skulle fastställas med tillämpning av unionsrätten och att, mot bakgrund av bestämmelserna i artikel 317 första stycket i mervärdesskattedirektivet, jämförd med artiklarna 312, 315 och 316 i samma direktiv, skulle omsättningsskatten, som en del av ”inköpspriset”, medföra en minskning av vinstmarginalen.
- 18 Skattemyndigheten i Hamm överklagade denna dom till Bundesfinanzhof (Federala skattedomstolen, Tyskland), som är den hänskjutande domstolen i förevarande mål. Skattemyndigheten har i huvudsak gjort gällande att den omsättningsskatt som är hänförlig till gemenskapsinterna förvärv inte minskar beskattningsunderlaget. Skattemyndigheten i Hamm har i detta avseende hänvisat till förslag till avgörande av generaladvokaten Szpunar i målet Mensing (C-264/17, EU:C:2018:722), där han påpekade att artikel 317 andra stycket i mervärdesskattedirektivet, vid import från tredjeländer, innebär att beskattningsunderlaget för importen, jämte mervärdesskatt på import, ska dras av från försäljningspriset. Förslag till avgörande av generaladvokaten ansåg följaktligen att avsaknaden av en liknande lösning när det gäller gemenskapsinterna förvärv utgör en lucka i lagstiftningen.

- 19 Den hänskjutande domstolen har påpekat att det enligt nationell rätt är möjligt att beakta omsättningsskatt vid fastställandet av beskattningsunderlaget enligt ordningen för beskattning av vinstmarginal på grundval av en tolkning av 25a § stycke 3 tredje meningen UStG, vilken är förenlig med unionsrätten. Den hänskjutande domstolen är emellertid osäker på huruvida den nationella domstolen i sista instans, när en beskattningsbar person åberopar tillämpningen av ordningen för beskattning av vinstmarginal i artikel 311 och följande artiklar i mervärdesskattedirektivet, kan tolka 25a § stycke 3 tredje meningen UStG så, att den skatt som är hänförlig till det gemenskapsinterna förvärvet inte ingår i beskattningsunderlaget.
- 20 Mot denna bakgrund beslutade Bundesfinanzhof (Federala skattedomstolen) att vilandeförklara målet och ställa följande tolkningsfrågor till EU-domstolen:
- ”1) Ska beskattningsunderlaget – under sådana omständigheter som de i det nationella målet, där en beskattningsbar person till följd av dom av den 29 november 2018, Mensing (C-264/17, EU:C:2018:968), har åberopat att även en leverans av konstverk som den beskattningsbara personen i ett föregående omsättningsled inom ramen för en från skatteplikt undantagen gemenskapsintern varuleverans förvärvat från upphovsmannen (eller upphovsmannens efterföljande rättsinnehavare) omfattas av ordningen för beskattning av vinstmarginal enligt artikel 311 och följande artiklar i [direktiv 2006/112] – i överensstämmelse med punkt 49 i nämnda dom uteslutande fastställas i enlighet med unionsrätten, med följderna att den nationella domstol som dömer i sista instans inte får tolka en bestämmelse i nationell lagstiftning (i förevarande fall 25a § stycke 3 tredje meningen UStG) på så sätt att den mervärdesskatt som belöper på det gemenskapsinterna förvärvet inte ingår i beskattningsunderlaget?
- 2) För det fall att fråga 1 besvaras jakande: Ska artikel 311 och följande artiklar i [direktiv 2006/112] tolkas så, att vinstmarginalen, i en situation där ordningen för beskattning av vinstmarginal tillämpas på leveranser av konstverk som i ett föregående omsättningsled inom ramen för en gemenskapsintern varuleverans förvärvats från upphovsmannen (eller upphovsmannens efterföljande rättsinnehavare), ska minskas med den mervärdesskatt som belöper på det gemenskapsinterna förvärvet, eller föreligger det en oavsiktlig lucka i unionslagstiftningen som inte får utfyllas genom rättspraxis utan endast kan undanröjas av unionslagstiftaren?”

Prövning av tolkningsfrågorna

Den andra frågan

- 21 Den hänskjutande domstolen har ställt den andra frågan, som ska prövas först, för att få klarhet i huruvida artiklarna 312, 315 och 317 första stycket i mervärdesskattedirektivet ska tolkas så, att den mervärdesskatt som en beskattningsbar återförsäljare har betalat för ett gemenskapsinternt förvärv av ett konstverk, vars leverans i senare led omfattas av ordningen för beskattning av vinstmarginal enligt artikel 316.1 i direktivet, ingår i beskattningsunderlaget för denna leverans.
- 22 Enligt fast rättspraxis från EU-domstolen ska vid tolkningen av en unionsbestämmelse inte bara lydelsen beaktas, utan också sammanhanget och de mål som eftersträvas med de föreskrifter som bestämmelsen ingår i (dom av den 29 november 2018, Mensing, C-264/17, EU:C:2018:968, punkt 24 och där angiven rättspraxis).

- 23 Vad gäller de aktuella bestämmelsernas lydelse framgår det av artikel 317 första stycket i mervärdesskattedirektivet att när en beskattningsbar återförsäljare utnyttjar möjligheten i artikel 316 i direktivet att välja att tillämpa ordningen för beskattning av vinstmarginal på de leveranser av varor som avses i denna bestämmelse, ska beskattningsunderlaget fastställas i enlighet med artikel 315 i nämnda direktiv.
- 24 Enligt artikel 315 första stycket ska beskattningsunderlaget för leveranser av varor som omfattas av ordningen för beskattning av vinstmarginal utgöras av den beskattningsbara återförsäljarens vinstmarginal, beräknad i enlighet med andra stycket i denna artikel, efter avdrag av den mervärdesskatt som belöper på själva vinstmarginalen.
- 25 För det första framgår det av artikel 315 andra stycket i mervärdesskattedirektivet att den beskattningsbara återförsäljarens vinstmarginal ska motsvara skillnaden mellan det "försäljningspris" som återförsäljaren tar ut för varan och "inköpspriset".
- 26 I artikel 312.1 i mervärdesskattedirektivet definieras "försäljningspriset" som "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". Begreppet "inköpspris" definieras i artikel 312.2 i direktivet som "hela den ersättning som avses i punkt 1 vilken leverantören har erhållit eller skall erhålla av den beskattningsbara återförsäljaren".
- 27 Såsom generaladvokaten har påpekat i punkterna 31–33 i sitt förslag till avgörande framgår det således av själva ordalydelsen i artikel 312 i mervärdesskattedirektivet att begreppen "försäljningspris" och "inköpspris" i denna bestämmelse avser de kostnadskomponenter som den beskattningsbara återförsäljaren har fått täckning för i form av ersättning för en leverans som omfattas av ordningen för beskattning av vinstmarginal, respektive de kostnadskomponenter som återförsäljaren har betalat till leverantören genom att köpa den vara som därefter är föremål för leveransen.
- 28 Av detta följer, vad specifikt gäller begreppet "inköpspris", att detta inte omfattar kostnadskomponenter som den beskattningsbara återförsäljaren inte har betalat till leverantören, utan till tredje man, vilket innebär att inköpspriset inte inkluderar den mervärdesskatt som betalats till statskassan för det gemenskapsinterna förvärvet av den vara som i senare led är föremål för den aktuella leveransen.
- 29 Vad för det andra gäller det mervärdesskattebelopp som är hänförligt till själva vinstmarginalen, vilket enligt artikel 315 första stycket i mervärdesskattedirektivet, och såsom det erinrats om i punkt 24 ovan, ska dras av från den beskattningsbara återförsäljarens vinstmarginal, påpekar domstolen, i likhet med vad som framhållits av den tyska regeringen respektive generaladvokaten, i punkt 37 i denne, att denna mervärdesskatt är den skatt som den beskattningsbara återförsäljaren ska betala vid försäljningen av konstföremålet. Mervärdesskatten kan däremot inte omfatta den skatt som den beskattningsbara återförsäljaren har betalat för det gemenskapsinterna förvärvet av konstföremålet, vilket hänför sig till anskaffningspriset för detta föremål.
- 30 Med hänsyn till ordalydelsen i artiklarna 312, 315 och 317 första stycket i mervärdesskattedirektivet ska den mervärdesskatt som en beskattningsbar återförsäljare har betalat för ett gemenskapsinternt förvärv av ett konstverk som är föremål för en leverans i senare

led som omfattas av ordningen för beskattning av vinstmarginal inte anses ingå i inköpspriset för denna vara, i den mening som avses i artikel 312.2 i direktivet, vilket innebär att det inte finns anledning att undanta denna skatt från beskattningsunderlaget för leveransen i senare led.

- 31 Såväl Harry Mensing som Europeiska kommissionen anser emellertid att en strikt bokstavstolkning av artiklarna 312, 315 och 317 första stycket i mervärdesskattedirektivet strider mot dessa bestämmelsers syften och det sammanhang i vilket de ingår. Kommissionen har särskilt påpekat att om artikel 312 i mervärdesskattedirektivet borde tolkas så, att inköpspriset för ett konstverk som en beskattningsbar återförsäljare förvärvat från en leverantör i en annan medlemsstat i samband med ett gemenskapsinternt förvärv av detta föremål inbegriper den mervärdesskatt som betalats för detta förvärv, vilket skulle göra det möjligt att undvika dubbelbeskattning och snedvridning av konkurrensen, oavsett om nämnda föremål har förvärvats i samma medlemsstat, i en annan medlemsstat eller i ett tredjeland.
- 32 Vad för det första gäller de mål som eftersträvas med mervärdesskattedirektivet är det riktigt att det framgår av skäl 4 i direktivet att syftet med direktivet är att införa ett mervärdesskattesystem som inte snedvrider konkurrensvillkoren eller hindrar den fria rörligheten för varor och tjänster. Enligt skäl 7 i direktiv 2006/112 bör dessutom det gemensamma systemet för mervärdesskatt, även om skattesatserna och undantagen inte är helt harmoniserade, vara konkurrensneutralt genom att liknande varor och tjänster belastas med lika stort skatteuttag inom varje medlemsstats territorium, oavsett hur lång produktions- och distributionskedjan är. Såsom domstolen erinrade om i sin dom av den 29 november 2018, Mensing (C-264/17, EU:C:2018:968, punkt 32 och där angiven rättspraxis), följer det av fast rättspraxis att principen om skatteneutralitet ligger till grund för det gemensamma system för mervärdesskatt som införts genom mervärdesskattedirektivet och att denna princip bland annat utgör hinder för att ekonomiska aktörer som utför samma transaktioner behandlas olika i mervärdesskattehänseende.
- 33 Vad mer specifikt gäller de syften som eftersträvas med ordningen för beskattning av vinstmarginal avser denna ordning, enligt skäl 51 i mervärdesskattedirektivet, inom området för begagnade varor, konstverk, antikviteter och samlarföremål, att undvika dubbelbeskattning och snedvridning av konkurrensen mellan beskattningsbara personer (dom av den 29 november 2018, Mensing, C-264/17, EU:C:2018:968, punkt 35).
- 34 Enligt fast rättspraxis får en tolkning av en unionsbestämmelse mot bakgrund av dess sammanhang och syfte inte leda till att bestämmelsens klara och precisa lydelse förlorar all ändamålsenlig verkan. När innebörden av en unionsbestämmelse otvetydigt framgår av själva lydelsen av bestämmelsen, kan domstolen således inte avvika från denna tolkning (se, för ett liknande resonemang, dom av den 26 oktober 2006, Europeiska gemenskapen, C-199/05, EU:C:2006:678, punkt 42, och dom av den 20 september 2022, VD och SR, C-339/20 och C-397/20, EU:C:2022:703, punkt 71 och där angiven rättspraxis).
- 35 Principen om skatteneutralitet utgör visserligen en del av det gemensamma system för mervärdesskatt som införts genom mervärdesskattedirektivet. Eftersom denna princip är ett särskilt uttryck för principen om likabehandling i unionens sekundärrätt och detta särskilt på skatteområdet, gör denna princip det emellertid inte möjligt att utvidga tillämpningsområdet för en bestämmelse i detta direktiv på ett sätt som strider mot bestämmelsens klara ordalydelse (se, för ett liknande resonemang, dom av den 15 november 2012, Zimmermann, C-174/11, EU:C:2012:716, punkt 50 och där angiven rättspraxis). Bestämmelsens klara ordalydelse kan endast ändras efter ett ingripande från unionslagstiftarens sida, såsom generaladvokaten har påpekat i punkt 61 i sitt förslag till avgörande.

- 36 För det andra är det, såsom kommissionen har påpekat, utrett att en bokstavstolkning av artiklarna 312, 315 och 317 första stycket i mervärdesskattedirektivet, som nämns i punkt 30 ovan, leder till en differentierad skattebörda för leveranser i en medlemsstat beroende på om konstföremålet har varit föremål för ett sådant gemenskapsinternt förvärv, har förvärvats av den beskattningsbara återförsäljaren i samma medlemsstat eller importerats från ett tredjeland.
- 37 Det kan emellertid konstateras att denna situation följer direkt av de tillämpliga bestämmelsernas ordalydelse.
- 38 Såsom har påpekats ovan i punkt 30 ingår inte den mervärdesskatt som den beskattningsbara återförsäljaren har betalat för ett gemenskapsinternt förvärv av ett konstverk som är föremål för en leverans i senare led som omfattas av ordningen för beskattning av vinstmarginal i inköpspriset för denna vara, i den mening som avses i artikel 312.2 i mervärdesskattedirektivet. Däremot ska den mervärdesskatt som betalats av den beskattningsbara återförsäljaren för förvärv av konstföremål i en medlemsstat och som är föremål för en leverans i senare led som omfattas av denna ordning i samma medlemsstat generellt sett betalas av den beskattningsbara återförsäljaren direkt till leverantören, som i princip är betalningsskyldig gentemot statskassan i enlighet med artikel 193 i direktivet, vilket innebär att leveransen omfattas av begreppet "inköpspris", i den mening som avses i artikel 312.2 i nämnda direktiv.
- 39 När det gäller leveranser av konstverk som den beskattningsbara återförsäljaren själv har importerat föreskrivs dessutom uttryckligen i artikel 317 andra stycket i samma direktiv att det inköpspris som ska beaktas vid beräkningen av vinstmarginalen ska motsvara beskattningsunderlaget för importen jämte den mervärdesskatt som ska betalas eller har betalats vid importen.
- 40 I enlighet med den rättspraxis som det erinrats om ovan i punkt 34 kan domstolen emellertid inte avvika från dessa bestämmelser klara och precisa lydelse.
- 41 Under dessa omständigheter och på unionsrättens nuvarande stadium ska artiklarna 312, 315 och 317 första stycket i mervärdesskattedirektivet tolkas så, att den mervärdesskatt som en beskattningsbar återförsäljare har betalat för ett gemenskapsinternt förvärv av ett konstverk, vars leverans i senare led omfattas av ordningen för beskattning av vinstmarginal enligt artikel 316.1 i direktivet, ingår i beskattningsunderlaget för denna leverans.

Den första frågan

- 42 Med hänsyn till svaret på den andra frågan, saknas anledning att besvara den första frågan.

Rättegångskostnader

- 43 Eftersom förfarandet i förhållande till parterna i det nationella målet utgör ett led i beredningen av samma mål, ankommer det på den hänskjutande domstolen att besluta om rättegångskostnaderna. De kostnader för att avge yttrande till domstolen som andra än nämnda parter har haft är inte ersättningsgilla.

Mot denna bakgrund beslutar domstolen (första avdelningen) följande:

Artiklarna 312, 315 och 317 första stycket i rådets direktiv 2006/112/EG av den 28 november 2006 om ett gemensamt system för mervärdesskatt

ska tolkas så,

att den mervärdesskatt som en beskattningsbar återförsäljare har betalat för ett gemenskapsinternt förvärv av ett konstverk, vars leverans i ett senare led omfattas av ordningen för beskattning av vinstmarginal enligt artikel 316.1 i direktivet, ingår i beskattningsunderlaget för denna leverans.

Underskrifter