Samling af Afgørelser

DOMSTOLENS DOM (Første Afdeling)

13. juli 2023 *

»Præjudiciel forelæggelse – skatter og afgifter – det fælles merværdiafgiftssystem (moms) – direktiv 2006/112/EF – artikel 311 ff. – særordninger for kunstgenstande – fortjenstmargenordningen – afgiftspligtige videreforhandlere – levering af kunstgenstande foretaget af kunstneren eller dennes retssuccessorer – transaktioner inden for Fællesskabet – ret til fradrag af afgift, der er betalt i tidligere led«

I sag C-180/22,

angående en anmodning om præjudiciel afgørelse i henhold til artikel 267 TEUF, indgivet af Bundesfinanzhof (forbundsdomstol i skatte- og afgiftsretlige sager, Tyskland) ved afgørelse af 20. oktober 2021, indgået til Domstolen den 9. marts 2022, i sagen

Finanzamt Hamm

mod

Harry Mensing,

har

DOMSTOLEN (Første Afdeling),

sammensat af afdelingsformanden, A. Arabadjiev, og dommerne P.G. Xuereb, T. von Danwitz, A. Kumin og I. Ziemele (refererende dommer),

generaladvokat: M. Szpunar,

justitssekretær: A. Calot Escobar,

på grundlag af den skriftlige forhandling,

efter at der er afgivet indlæg af:

– Harry Mensing ved Rechtsanwalt O.-G. Lippross,

– den tyske regering ved J. Möller og A. Hoesch, som befuldmægtigede,

– Europa-Kommissionen ved R. Pethke og V. Uher, som befuldmægtigede,

* Processprog: tysk.

og efter at generaladvokaten har fremsat forslag til afgørelse i retsmødet den 23. marts 2023,

afsagt følgende

Dom

1 Anmodningen om præjudiciel afgørelse vedrører fortolkningen af artikel 311 ff. i Rådets direktiv 2006/112/EF af 28. november 2006 om det fælles merværdiafgiftssystem (EUT 2006, L 347, s. 1, herefter »momsdirektivet«).

2 Anmodningen er blevet indgivet i forbindelse med en tvist mellem Finanzamt Hamm (skatte- og afgiftsmyndigheden i Hamm, Tyskland) og Harry Mensing, der er forhandler af kunstgenstande, vedrørende beregningen af grundlaget for merværdiafgift (moms) i tilfælde af anvendelse af fortjenstmargenordningen på leveringer af kunstgenstande, som den pågældende har erhvervet i tidligere led i forbindelse med leveringer inden for Fællesskabet.

Retsforskrifter

EU-retten

3 Følgende fremgår af 4., 7. og 51. betragtning til momsdirektivet:

»(4) Det er en forudsætning for virkeliggørelsen af målet om indførelse af et indre marked, at der i medlemsstaterne findes lovgivning om omsætningsafgifter, der ikke fordrejer konkurrencevilkårene, og som ikke hindrer den frie bevægelighed for varer og ydelser. Det er derfor nødvendigt at gennemføre en harmonisering af lovgivningen om omsætningsafgift ved hjælp af et system med afgift på merværdien, i det følgende benævnt moms, for i videst muligt omfang at fjerne de faktorer, der kan fordreje konkurrencevilkårene både på det nationale plan og på fællesskabsplan.

[…]

(7) Det fælles momssystem bør, selv om satserne og fritagelserne ikke er fuldstændigt harmoniseret, medføre konkurrencemæssig neutralitet, således at varer og ydelser af samme art på de enkelte medlemsstaters område beskattes ens uanset produktions- og distributionskædens længde.

[…]

(51) Der bør vedtages en fællesskabsafgiftsordning for brugte genstande, kunstgenstande, antikviteter og samlerobjekter, der tager sigte på at undgå dobbelt påligning af afgift og konkurrenceforvridning mellem afgiftspligtige personer.«

4 Dette direktivs artikel 193 bestemmer:

»Momsen påhviler den afgiftspligtige person, som foretager en afgiftspligtig levering af varer eller ydelser, bortset fra de tilfælde, hvor afgiften påhviler en anden person i medfør af artikel 194-199 og artikel 202.«

5 Momsdirektivet indeholder i afsnit XII med overskriften »Særordninger« et kapitel 4 med overskriften »Særordninger for brugte genstande, kunstgenstande, samlerobjekter og antikviteter«. Dette kapitels afdeling 1 indeholder direktivets artikel 311, som bl.a. definerer begreberne »kunstgenstand« og »afgiftspligtig videreforhandler«. I det nævnte kapitels afdeling 2, som fastsætter særordningen for afgiftspligtige videreforhandlere, omfatter underafdeling 1 med overskriften »Fortjenstmargenordning« artikel 312-325.

6 Momsdirektivets artikel 312 bestemmer:

»Ved anvendelsen af denne underafdeling forstås ved:

1) »salgspris«: den samlede modværdi, som den afgiftspligtige videreforhandler modtager eller vil modtage af kunden eller tredjemand, herunder tilskud, der er direkte forbundet med transaktionen, skatter, told, importafgifter og andre afgifter, biomkostninger såsom provisions-, emballage-, transport- og forsikringsomkostninger, som den afgiftspligtige videreforhandler forlanger afholdt af kunden, men undtagen de beløb, der er omhandlet i artikel 79

2) »købspris«: den samlede modværdi som defineret i nr. 1), som leverandøren modtager eller vil modtage af den afgiftspligtige videreforhandler.«

7 Dette direktivs artikel 314 fastsætter:

»Fortjenstmargenordningen finder anvendelse på leveringer af brugte genstande, kunstgenstande, samlerobjekter og antikviteter foretaget af en afgiftspligtig videreforhandler, når disse varer er leveret til ham inden for [Det Europæiske Fællesskab] af en af følgende personer:

a) en ikke-afgiftspligtig person

b) en anden afgiftspligtig person, for så vidt leveringen af varen foretaget af denne anden afgiftspligtige person er fritaget for afgift i overensstemmelse med artikel 136

c) en anden afgiftspligtig person, for så vidt leveringen af varen foretaget af denne anden afgiftspligtige person er omfattet af den afgiftsfritagelse for små virksomheder, der er omhandlet i artikel 282-292, og vedrører et investeringsgode

d) en anden afgiftspligtig videreforhandler, for så vidt leveringen af varen foretaget af denne anden afgiftspligtige videreforhandler er blevet pålagt moms i overensstemmelse med særordningen.«

8 Direktivets artikel 315 er affattet således:

»Afgiftsgrundlaget for de leveringer af varer, der er omhandlet i artikel 314, er den afgiftspligtige videreforhandlers fortjenstmargen med fradrag af den moms, der vedrører selve fortjenstmargenen.

Den afgiftspligtige videreforhandlers fortjenstmargen er lig med forskellen mellem den salgspris, som den afgiftspligtige videreforhandler forlanger for varen, og købsprisen.«

9 Samme direktivs artikel 316 fastsætter:

»1. Medlemsstaterne giver de afgiftspligtige videreforhandlere ret til at vælge at anvende fortjenstmargenordningen på leveringer af følgende varer:

a) kunstgenstande, samlerobjekter eller antikviteter, som de selv har indført

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

c) kunstgenstande, som er leveret til dem af en afgiftspligtig person, der ikke er en afgiftspligtig videreforhandler, når leveringen er sket under anvendelse af den nedsatte sats i henhold til artikel 103.

2. Medlemsstaterne fastlægger de nærmere bestemmelser for den i stk. 1 omhandlede valgmulighed, som under alle omstændigheder skal dække en periode på mindst to kalenderår.«

10 Momsdirektivets artikel 317 bestemmer:

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

For så vidt angår leveringer af kunstgenstande, samlerobjekter eller antikviteter, som den afgiftspligtige videreforhandler selv har indført, er den købspris, der skal tages hensyn til ved beregning af fortjenstmargenen, lig med afgiftsgrundlaget ved indførsel som fastlagt i overensstemmelse med artikel 85-89 med tillæg af den moms, som skal betales eller er betalt ved indførsel.«

Tysk ret

11 § 25a i Umsatzsteuergesetz (lov om omsætningsafgift) i den affattelse, der blev offentliggjort den 21. februar 2005 (BGBl. I, s. 386, herefter »UStG«) har følgende ordlyd:

»(1) Leveringer som omhandlet i § 1, stk. 1, nr. 1, af løsøregenstande pålægges moms efter nedenstående bestemmelser (fortjenstmargenordning), såfremt følgende betingelser er opfyldt:

1. Den erhvervsdrivende er videreforhandler. For videreforhandler anses enhver, der erhvervsmæssigt handler med løsøregenstande eller sælger sådanne varer i eget navn ved offentlig auktion.

2. Varerne er blevet leveret til videreforhandleren inden for Fællesskabet. For så vidt angår denne levering
   a) var moms ikke skyldig eller blev ikke opkrævet i henhold til § 19, stk. 1,

      eller
   b) blev fortjenstmargenordningen anvendt.

3. Varerne er ikke ædelsten (fra pos. 71 02 og 71 03 i toldtariffen) eller ædelmetaller (fra pos. 71 06, 71 08, 71 10 og 71 12 i toldtariffen).

(2) Videreforhandleren kan senest ved indgivelsen af den første momsangivelse for et kalenderår over for skatte- og afgiftsmyndigheden afgive erklæring om, at han fra begyndelsen af det pågældende kalenderår også anvender fortjenstmargenordningen på følgende varer:

1. kunstgenstande (nr. 53 i bilag 2), samlerobjekter [nr. 49, litra f), og nr. 54 i bilag 2] eller antikviteter (pos. 9706 00 00 i toldtariffen), som vedkommende selv har indført, eller

2. kunstgenstande, såfremt leveringen til ham var afgiftspligtig og ikke blev foretaget af en videreforhandler.

Erklæringen er bindende for videreforhandleren i mindst to kalenderår.

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

[…]

(7) Der gælder følgende særlige regler:

1. Fortjenstmargenordningen finder ikke anvendelse
   a) på leveringer af en vare, som videreforhandleren har erhvervet inden for Fællesskabet, såfremt afgiftsfritagelsen for leveringer inden for det øvrige fællesskabsområde er blevet anvendt på leveringen af varen til videreforhandleren
   b) på en levering inden for Fællesskabet af et nyt køretøj som omhandlet i § 1b, stk. 2 og 3.

2. En erhvervelse inden for Fællesskabet er ikke underlagt omsætningsafgift, såfremt fortjenstmargenordningen på Fællesskabets øvrige område er blevet anvendt på leveringen af varerne til kunden som omhandlet i § 1a, stk. 1.

3. En anvendelse af § 3c og afgiftsfritagelsen for leveringer inden for Fællesskabet [§ 4, nr. 1, litra b), og § 6a] er udelukket i forbindelse med fortjenstmargenordningen.

[…]«

Tvisten i hovedsagen og de præjudicielle spørgsmål

12 Harry Mensing er en kunsthandler etableret i Tyskland, som driver gallerier i flere tyske byer. I 2014 fik han leveret kunstgenstande fra kunstnere etableret i andre medlemsstater. Disse leveringer blev i den medlemsstat, hvor kunstnerne var etableret, angivet som afgiftsfrie leveringer inden for Fællesskabet. Harry Mensing betalte moms af leveringerne som erhvervelser inden for Fællesskabet.

13 Harry Mensing anmodede skatte- og afgiftsmyndigheden i Hamm om, at nævnte leveringer kunne omfattes af fortjenstmargenordningen. Eftersom UStG's § 25, stk. 7, nr. 1, litra a), bestemmer, at fortjenstmargenordningen ikke finder anvendelse på levering af et gode erhvervet af videreforhandleren i forbindelse med en erhvervelse inden for Fællesskabet, når leveringen af varen til videreforhandleren er omfattet af fritagelsen for leveringer inden for Fællesskabet i resten af Den Europæiske Unions område, afslog afgiftsmyndigheden i Hamm hans anmodning og erklærede følgelig Harry Mensing pligtig at betale et supplerende momsbeløb.

14 Harry Mensing ikke fik medhold i sin klage over afgiftsansættelsen vedrørende dette supplerende momsbeløb og anlagde derfor sag ved Finanzgericht Münster (domstolen i skatte- og afgiftsretlige sager i Münster, Tyskland), idet han gjorde gældende, at den omhandlede nationale lovgivning ikke var i overensstemmelse med EU-retten, og nedlagde påstand om direkte anvendelse af momsdirektivets artikel 316, stk. 1, litra b).

15 Da denne ret var i tvivl om, hvorledes disse spørgsmål skulle afgøres, forelagde den Domstolen en anmodning om præjudiciel afgørelse.

16 Ved dom af 29. november 2018, Mensing (C-264/17, EU:C:2018:968), afsagt som følge af ovennævnte anmodning, fastslog Domstolen for det første, at momsdirektivets artikel 316, stk. 1, litra b), skal fortolkes således, at en afgiftspligtig videreforhandler kan vælge at anvende fortjenstmargenordningen på en levering af kunstgenstande, som i tidligere led er blevet leveret til ham som led i en afgiftsfri levering inden for Fællesskabet af kunstneren eller dennes retssuccessorer, selv om disse personer ikke er omfattet af de kategorier af personer, der er opregnet i dette direktivs artikel 314, og for det andet, at en afgiftspligtig videreforhandler ikke på samme tid kan vælge at anvende fortjenstmargenordningen på en levering af kunstgenstande, som i tidligere led er blevet leveret til ham som led i en afgiftsfri levering inden for Fællesskabet, og gøre krav på en ret til fradrag for den moms, der er betalt i tidligere led, i de situationer, hvor en sådan ret er udelukket i medfør af nævnte direktivs artikel 322, litra b), hvis sidstnævnte bestemmelse ikke er blevet gennemført i national ret.

17 Efter denne dom tog Finanzgericht Münster (domstolen i skatte- og afgiftsretlige sager i Münster) Harry Mensings påstand til følge ved dom af 7. november 2019. Denne ret fandt i det væsentlige, at fastlæggelsen af afgiftsgrundlaget skulle foretages i henhold til EU-retten, og at omsætningsafgiften, henset til bestemmelserne i momsdirektivets artikel 317, stk. 1, sammenholdt med dette direktivs artikel 312, 315 og 316, som en bestanddel af »købsprisen« skulle nedsætte fortjenstmargenen.

18 Skatte- og afgiftsmyndigheden i Hamm har iværksat revisionsanke til prøvelse af denne dom ved Bundesfinanzhof (forbundsdomstol i skatte- og afgiftsretlige sager, Tyskland), som er den forelæggende ret i den foreliggende sag. Myndigheden har i det væsentlige gjort gældende, at omsætningsafgiften på erhvervelser inden for Fællesskabet ikke nedsætter afgiftsgrundlaget. I denne henseende har skatte- og afgiftsmyndigheden i Hamm henvist til generaladvokat Szpunars forslag til afgørelse Mensing (C-264/17, EU:C:2018:722), hvori det blev anført, at momsdirektivets artikel 317, stk. 2, i tilfælde af indførsel fra tredjelande kræver, at afgiftsgrundlaget ved indførsel, forhøjet med importmomsen, trækkes fra salgsprisen, og at den omstændighed, at der ikke findes en tilsvarende løsning for så vidt angår erhvervelser inden for Fællesskabet, derfor udgør en lakune.

19 Den forelæggende ret har anført, at det i henhold til national ret er muligt at tage hensyn til omsætningsafgiften ved fastlæggelsen af afgiftsgrundlaget for fortjenstmargenordningen på grundlag af en fortolkning i overensstemmelse med EU-retten af UStG's § 25a, stk. 3, tredje punktum. Denne ret er imidlertid i tvivl om, hvorvidt den nationale ret i sidste instans, når en afgiftspligtig person påberåber sig anvendelsen af fortjenstmargenordningen i momsdirektivets artikel 311 ff., kan fortolke § 25a, stk. 3, tredje punktum, i UStG således, at afgiften på erhvervelsen inden for Fællesskabet ikke er en del af i afgiftsgrundlaget.

20 På denne baggrund har Bundesfinanzhof (forbundsdomstol i skatte- og afgiftsretlige sager) besluttet at udsætte sagen og forelægge Domstolen følgende præjudicielle spørgsmål:

»1) Skal [afgiftsgrundlaget] under omstændigheder som i den foreliggende sag, hvor en skatte- og afgiftspligtig person med henvisning til [dom af 29. november 2018, Mensing (C-264/17, EU:C:2018:968),] har påberåbt sig, at en levering af kunstgenstande, som i tidligere led er blevet leveret til ham som led i en afgiftsfri erhvervelse inden for Fællesskabet af kunstneren (eller dennes retssuccessorer), også er omfattet af fortjenstmargenordningen i artikel 311 ff. i [direktiv 2006/112], henset til denne doms præmis 49, udelukkende fastlægges i henhold til EU-retten, således at det ikke er lovligt for den nationale ret i sidste instans at fortolke en bestemmelse i den nationale lovgivning (her § 25, stk. 3, [tredje punktum], i [UStG]) således, at den afgift, der påhviler erhvervelsen inden for Fællesskabet, ikke er omfattet af [afgiftsgrundlaget]?

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

Om de præjudicielle spørgsmål

Det andet spørgsmål

21 Med det andet spørgsmål, som skal behandles først, ønsker den forelæggende ret nærmere bestemt oplyst, om momsdirektivets artikel 312 og 315 samt artikel 317, stk. 1, skal fortolkes således, at den moms, som en afgiftspligtig videreforhandler har betalt for erhvervelsen inden for Fællesskabet af en kunstgenstand, hvis levering i senere led er undergivet fortjenstmargenordningen i medfør af dette direktivs artikel 316, stk. 1, udgør en del af afgiftsgrundlaget for denne levering.

22 Det følger af Domstolens faste praksis, at der ved fortolkningen af en EU-retlig bestemmelse ikke blot skal tages hensyn til dennes ordlyd, men også til den sammenhæng, hvori den indgår, og til de mål, der forfølges med den ordning, som den udgør en del af (dom af 29.11.2018, Mensing, C-264/17, EU:C:2018:968, præmis 24 og den deri nævnte retspraksis).

23 Det bemærkes indledningsvis for så vidt angår ordlyden af de omhandlede bestemmelser, at det følger af momsdirektivets artikel 317, stk. 1, at når en afgiftspligtig videreforhandler i overensstemmelse med dette direktivs artikel 316 vælger at anvende fortjenstmargenordningen på de leveringer af varer, der er omhandlet i denne bestemmelse, fastsættes afgiftsgrundlaget i overensstemmelse med nævnte direktivs artikel 315.

24 Ifølge ordlyden af artikel 315, stk. 1, er afgiftsgrundlaget for leveringer af varer, for hvilke fortjenstmargenordningen finder anvendelse, den afgiftspligtige videreforhandlers fortjenstmargen, beregnet i overensstemmelse med denne artikels stk. 2, med fradrag af den moms, der vedrører selve fortjenstmargenen.

25 I denne henseende fremgår det for det første af momsdirektivets artikel 315, stk. 2, at den afgiftspligtige videreforhandlers fortjenstmargen er lig med forskellen mellem den »salgspris«, som den afgiftspligtige videreforhandler forlanger for varen, og »købsprisen«.

26 Momsdirektivets artikel 312, nr. 1), definerer navnlig »salgspris« som »den samlede modværdi, som den afgiftspligtige videreforhandler modtager eller vil modtage af kunden eller tredjemand, herunder tilskud, der er direkte forbundet med transaktionen, skatter, told, importafgifter og andre afgifter, biomkostninger såsom provisions-, emballage-, transport- og forsikringsomkostninger, som den afgiftspligtige videreforhandler forlanger afholdt af kunden«. »Købsprisen« defineres i artikel 312, nr. 2), i dette direktiv som »den samlede modværdi som defineret i nr. 1), som leverandøren modtager eller vil modtage af den afgiftspligtige videreforhandler«.

27 Som generaladvokaten har fremhævet i punkt 33-31 i forslaget til afgørelse, fremgår det således af selve ordlyden af momsdirektivets artikel 312, at begreberne »salgspris« og »købspris«, der er nævnt i denne bestemmelse, vedrører henholdsvis dels de omkostningselementer, som den afgiftspligtige videreforhandler har opnået dækning for som modydelse for en leveringstransaktion, der er undergivet fortjenstmargenordningen, dels de omkostningselementer, som den afgiftspligtige videreforhandler har betalt til leverandøren ved at købe den vare, der efterfølgende bliver genstand for denne levering.

28 Det følger heraf hvad særligt angår begrebet »købspris«, at dette ikke omfatter de omkostningselementer, som den afgiftspligtige videreforhandler ikke har betalt til leverandøren, men har betalt til tredjemand, således at denne købspris ikke omfatter den moms, der er betalt til statskassen for erhvervelsen inden for Fællesskabet af den vare, der senere bliver genstand for den pågældende leveringstransaktion.

29 Hvad for det andet angår det momsbeløb, der vedrører selve fortjenstmargenen, der i overensstemmelse med momsdirektivets artikel 315, stk. 1, og som anført i denne doms præmis 24 skal fratrækkes den afgiftspligtige videreforhandlers fortjenstmargen, bemærkes, således som den tyske regering har anført, og som generaladvokaten har fremhævet i punkt 37 i forslaget til afgørelse, at denne moms er den afgift, som den afgiftspligtige videreforhandler skal erlægge af det salg af kunstgenstanden, som han har foretaget. Den nævnte moms kan derimod ikke omfatte den afgift, som den afgiftspligtige videreforhandler har betalt for erhvervelsen inden for Fællesskabet af kunstgenstanden, og som vedrører prisen for erhvervelsen af denne genstand.

30 Henset til ordlyden af momsdirektivets artikel 312 og 315 samt artikel 317, stk. 1, skal det derfor antages, at den moms, som den afgiftspligtige videreforhandler har betalt ved erhvervelsen inden for Fællesskabet af en kunstgenstand, som er genstand for en leveringstransaktion i senere led, der

er undergivet fortjenstmargenordningen, ikke er en del af købsprisen for denne vare i den forstand, hvori udtrykket er anvendt i direktivets artikel 312, stk. 2, således at det er ufornødent at udelukke afgiftsbeløbet fra afgiftsgrundlaget for denne leveringstransaktion i senere led.

31 Såvel Harry Mensing som Europa-Kommissionen er imidlertid i det væsentlige af den opfattelse, at en streng ordlydsfortolkning af momsdirektivets artikel 312 og 315 samt artikel 317, stk. 1, ikke tager hensyn til de formål, der forfølges med disse bestemmelser, og den sammenhæng, hvori de indgår. Kommissionen har navnlig anført, at en fortolkning af momsdirektivets artikel 312, hvorefter købsprisen for en kunstgenstand, som en afgiftspligtig videreforhandler har erhvervet fra en leverandør, der er etableret i en anden medlemsstat, i forbindelse med en erhvervelse inden for Fællesskabet af denne genstand, omfatter den moms, der er betalt for dette køb, gør det muligt at undgå dobbeltbeskatning og konkurrenceforvridning, uagtet om genstanden er erhvervet i den samme medlemsstat, i en anden medlemsstat eller i et tredjeland.

32 I denne henseende er det for det første korrekt hvad dels angår de formål, der forfølges med momsdirektivet, at det fremgår af fjerde betragtning til dette direktiv, at direktivet har til formål at indføre et momssystem, der ikke fordrejer konkurrencevilkårene, og som ikke hindrer den frie bevægelighed for varer og ydelser. Ifølge syvende betragtning til nævnte direktiv bør det fælles momssystem, selv om satserne og fritagelserne ikke er fuldstændigt harmoniseret, desuden medføre konkurrencemæssig neutralitet, således at varer og ydelser af samme art på de enkelte medlemsstaters område beskattes ens uanset produktions- og distributionskædens længde. Som Domstolen bemærkede i dom af 29. november 2018, Mensing (C-264/17, EU:C:2018:968, præmis 32 og den deri nævnte retspraksis), følger det i øvrigt af fast retspraksis, at princippet om afgiftsneutralitet er uadskilleligt forbundet med det fælles momssystem, der er indført ved momsdirektivet, og at dette princip bl.a. er til hinder for, at erhvervsdrivende, som udfører de samme transaktioner, behandles forskelligt med hensyn til opkrævning af moms.

33 Hvad dels nærmere bestemt angår de formål, der forfølges med fortjenstmargenordningen, har Domstolen ganske vist allerede fremhævet, at denne ordning ifølge 51. betragtning til momsdirektivet på området for brugte genstande, kunstgenstande, antikviteter og samlerobjekter tilsigter at undgå dobbelt påligning af afgift og konkurrenceforvridning mellem afgiftspligtige personer (dom af 29.11.2018, Mensing, C-264/17, EU:C:2018:968, præmis 35).

34 Imidlertid skal det bemærkes, at det følger af Domstolens faste praksis, at fortolkningen af en EU-retlig bestemmelse i lyset af dens sammenhæng og formål ikke kan føre til, at bestemmelsens klare og præcise ordlyd fratages enhver effektiv virkning. Når betydningen af en bestemmelse i EU-retten således er utvetydig i henhold til selve bestemmelsens ordlyd, kan Domstolen ikke fravige denne fortolkning (jf. i denne retning dom af 26.10.2006, Det Europæiske Fællesskab, C-199/05, EU:C:2006:678, point 42, og af 20.9.2022, VD og SR, C-339/20 og C-397/20, EU:C:2022:703, præmis 71 og den deri nævnte retspraksis).

35 Selv om princippet om afgiftsneutralitet i denne henseende ganske vist er uadskilleligt forbundet med det fælles momssystem, der er indført ved momsdirektivet, gør dette princip, idet der er tale om et særligt udtryk for lighedsprincippet i den afledte EU-ret og i den særlige fiskale sektor, det ikke muligt at udvide anvendelsesområdet for en bestemmelse i dette direktiv på en måde, der er i strid med direktivets klare ordlyd (jf. i denne retning dom af 15.11.2012, Zimmermann, C-174/11, EU:C:2012:716, præmis 50 og den deri nævnte retspraksis), der alene kan ændres ved EU-lovgivers mellemkomst, således som generaladvokaten har anført i punkt 61 i forslaget til afgørelse.

36 For det andet er det ubestridt, således som Kommissionen i det væsentlige har anført, at den ordlydsfortolkning af momsdirektivets artikel 312 og 315 samt artikel 317, stk. 1, der er nævnt i denne doms præmis 30, fører til, at leveringer i en medlemsstat rammes af en differentieret afgiftsbyrde, alt efter om kunstgenstanden har været genstand for en sådan erhvervelse inden for Fællesskabet, er blevet erhvervet af den afgiftspligtige videreforhandler på samme medlemsstats område eller er blevet indført fra et tredjeland.

37 Det må imidlertid konstateres, at denne situation følger direkte af ordlyden af de bestemmelser, der finder anvendelse.

38 Mens den moms, som den afgiftspligtige videreforhandler har betalt for erhvervelsen inden for Fællesskabet af en kunstgenstand, der er genstand for en leveringstransaktion i senere led og undergivet fortjenstmargenordningen, således som det er anført i denne doms præmis 30, ikke er en del af denne vares købspris som omhandlet i momsdirektivets artikel 312, nr. 2), bliver den moms, som denne afgiftspligtige videreforhandler erlægger for erhvervelsen af en kunstgenstand i en medlemsstat, og som er genstand for en leveringstransaktion i senere led, der er undergivet denne ordning i den samme medlemsstat, generelt betalt af denne afgiftspligtige videreforhandler direkte til sin leverandør, som i princippet er betalingspligtig over for statskassen i overensstemmelse med dette direktivs artikel 193, således at betalingen er omfattet af begrebet »købspris« som omhandlet i nævnte direktivs artikel 312, nr. 2).

39 For leveringer af kunstgenstande, som den afgiftspligtige videreforhandler selv har indført, fastsætter samme direktivs artikel 317, stk. 2, desuden udtrykkeligt, at den købspris, der skal tages hensyn til ved beregningen af fortjenstmargenen, er lig med afgiftsgrundlaget ved indførsel med tillæg af den moms, som skal betales eller er betalt ved indførslen.

40 I henhold til den retspraksis, der er nævnt i denne doms præmis 34, kan Domstolen imidlertid ikke fravige disse bestemmelsers klare og præcise ordlyd.

41 Under disse omstændigheder og på EU-rettens nuværende udviklingstrin skal momsdirektivets artikel 312 og 315 samt artikel 317, stk. 1, fortolkes således, at den moms, som en afgiftspligtig videreforhandler har betalt for erhvervelsen inden for Fællesskabet af en kunstgenstand, hvis levering i senere led er undergivet fortjenstmargenordningen i medfør af dette direktivs artikel 316, stk. 1, udgør en del af afgiftsgrundlaget for denne levering.

Om det første spørgsmål

42 Henset til besvarelsen af det andet spørgsmål er det ufornødent at besvare det første spørgsmål.

Sagsomkostninger

43 Da sagens behandling i forhold til hovedsagens parter udgør et led i den sag, der verserer for den forelæggende ret, tilkommer det denne at træffe afgørelse om sagsomkostningerne. Bortset fra de nævnte parters udgifter kan de udgifter, som er afholdt i forbindelse med afgivelse af indlæg for Domstolen, ikke erstattes.

På grundlag af disse præmisser kender Domstolen (Første Afdeling) for ret:

Artikel 312 og 315 samt artikel 317, stk. 1, i Rådets direktiv 2006/112/EF af 28. november 2006 om det fælles merværdiafgiftssystem

skal fortolkes således, at

den merværdiafgift, som en afgiftspligtig videreforhandler har betalt for erhvervelsen inden for Fællesskabet af en kunstgenstand, hvis levering i senere led er undergivet fortjenstmargenordningen i medfør af dette direktivs artikel 316, stk. 1, udgør en del af afgiftsgrundlaget for denne levering.

Underskrifter