Συλλογή της Νομολογίας

ΠΡΟΤΑΣΕΙΣ ΤΟΥ ΓΕΝΙΚΟΥ ΕΙΣΑΓΓΕΛΕΑ
MACIEJ SZPUNAR
της 13ης Σεπτεμβρίου 2018 [1]

**Υπόθεση C-264/17**

**Harry Mensing**
**κατά**
**Finanzamt Hamm**

[αίτηση του Finanzgericht Münster
(δικαστηρίου φορολογικών διαφορών Münster, Γερμανία)
για την έκδοση προδικαστικής αποφάσεως]

«Προδικαστική παραπομπή – Φορολογία – Φόρος προστιθέμενης αξίας – Οδηγία 2006/112/ΕΚ – Άρθρα 314 και 316 – Ειδικά καθεστώτα – Υποκείμενοι στον φόρο μεταπωλητές – Καθεστώς περιθωρίου κέρδους – Παράδοση αντικειμένων καλλιτεχνικής αξίας από τους δημιουργούς ή τους διαδόχους τους – Ενδοκοινοτικές συναλλαγές – Δικαίωμα εκπτώσεως του φόρου εισροών»

## Εισαγωγή

1. Όταν αντικείμενο συναλλαγής υποκείμενης σε φόρο προστιθέμενης αξίας (στο εξής: ΦΠΑ) αποτελούν αγαθά στην τιμή των οποίων περιλαμβάνεται ήδη, χωρίς δυνατότητα εκπτώσεως, ΦΠΑ ο οποίος επιβλήθηκε σε προγενέστερα στάδια, όπως συμβαίνει συχνά στην περίπτωση αγαθών που διατίθενται εκ νέου στην αγορά, όπως για παράδειγμα τα έργα τέχνης, ο κανονικός φορολογικός μηχανισμός δεν διασφαλίζει την εφαρμογή της βασικής αρχής του φόρου αυτού, δηλαδή της αρχής της ουδετερότητάς του έναντι των υποκειμένων στον φόρο. Για τον λόγο αυτό, ο νομοθέτης της Ένωσης θέσπισε ένα ειδικό καθεστώς το οποίο επιτρέπει τη φορολόγηση μόνον του περιθωρίου κέρδους του υποκειμένου στον φόρο, δηλαδή της προστιθέμενης αξίας που προκύπτει στο συγκεκριμένο στάδιο εμπορίας. Μολονότι οι σχετικές διατάξεις του δικαίου της Ένωσης, αυτοτελώς εξεταζόμενες, φαίνονται απολύτως σαφείς, εντούτοις, η συνδυασμένη εφαρμογή τους δεν οδηγεί πάντα στην επίτευξη του επιδιωκόμενου σκοπού. Συνιστά άραγε τούτο επαρκή λόγο για τη μη εφαρμογή των διατάξεων αυτών σε ορισμένες περιπτώσεις; Στο ερώτημα αυτό πρέπει να απαντήσει εν προκειμένω το Δικαστήριο.

1 Γλώσσα του πρωτοτύπου: η πολωνική.

## Το νομικό πλαίσιο

### *Το δίκαιο της Ένωσης*

2. Κατά το άρθρο 2, παράγραφος 1, της οδηγίας 2006/112/ΕΚ του Συμβουλίου, της 28ης Νοεμβρίου 2006, σχετικά με το κοινό σύστημα φόρου προστιθέμενης αξίας[2]:

«Στον ΦΠΑ υπόκεινται οι ακόλουθες πράξεις:

α) οι παραδόσεις αγαθών που πραγματοποιούνται εξ επαχθούς αιτίας στο έδαφος ενός κράτους μέλους από υποκείμενο στον φόρο που ενεργεί με την ιδιότητα αυτή,

β) οι εξ επαχθούς αιτίας ενδοκοινοτικές αποκτήσεις αγαθών, που πραγματοποιούνται στο έδαφος ενός κράτους μέλους:

i) από υποκείμενο στον φόρο που ενεργεί με την ιδιότητά του αυτή ή από μη υποκείμενο στον φόρο νομικό πρόσωπο, όταν ο πωλητής είναι υποκείμενος στον φόρο που ενεργεί με την ιδιότητά του αυτή και δεν δικαιούται της απαλλαγής για τις μικρές επιχειρήσεις που προβλέπεται στα άρθρα 282 έως 292 ούτε υπάγεται στις διατάξεις του άρθρου 33 ή του άρθρου 36,

[…]

[…]

δ) οι εισαγωγές αγαθών.»

3. Το άρθρο 14, παράγραφος 1, της οδηγίας αυτής ορίζει ως παράδοση αγαθών τη «μεταβίβαση του δικαιώματος να διαθέτει κάποιος, ως κύριος, ενσώματο αγαθό».

4. Ο ορισμός της ενδοκοινοτικής αποκτήσεως αγαθών περιλαμβάνεται στο άρθρο 20, πρώτο εδάφιο, της εν λόγω οδηγίας, το οποίο έχει ως εξής:

«Νοείται ως “ενδοκοινοτική απόκτηση αγαθών” η απόκτηση του δικαιώματος να διαθέτει κάποιος, ως κύριος, κινητό ενσώματο αγαθό που αποστέλλεται ή μεταφέρεται στον αποκτώντα από τον πωλητή ή από τον αποκτώντα ή από πρόσωπο που ενεργεί για λογαριασμό τους, σε κράτος μέλος άλλο από το κράτος μέλος από το οποίο αναχώρησε η αποστολή ή η μεταφορά του αγαθού.»

5. Κατά το άρθρο 138, παράγραφος 1, της οδηγίας 2006/112:

«Τα κράτη μέλη απαλλάσσουν από τον φόρο τις παραδόσεις αγαθών τα οποία αποστέλλονται ή μεταφέρονται εκτός του αντίστοιχου εδάφους τους αλλά εντός της Κοινότητας από τον πωλητή ή τον αποκτώντα ή από άλλο πρόσωπο που ενεργεί για λογαριασμό τους, εφόσον οι παραδόσεις αυτές πραγματοποιούνται για άλλον υποκείμενο στον φόρο ή για νομικό πρόσωπο μη υποκείμενο στον φόρο που ενεργεί με αυτή την ιδιότητα σε κράτος μέλος διαφορετικό από το κράτος αναχώρησης της αποστολής ή της μεταφοράς των αγαθών.»

2 ΕΕ 2006, L 347, σ. 1, όπως τροποποιήθηκε με την οδηγία 2013/61/ΕΕ του Συμβουλίου, της 17ης Δεκεμβρίου 2013 (ΕΕ 2013, L 353, σ. 5).

6. Το άρθρο 168 της οδηγίας αυτής ορίζει τα εξής:

«Στο βαθμό που τα αγαθά και οι υπηρεσίες χρησιμοποιούνται για τις ανάγκες των φορολογούμενων πράξεών του, ο υποκείμενος στον φόρο έχει το δικαίωμα, στο κράτος μέλος στο οποίο πραγματοποιεί τις πράξεις του, να εκπίπτει από τον οφειλόμενο φόρο τα ακόλουθα ποσά:

α) τον οφειλόμενο ή καταβληθέντα στο εν λόγω κράτος μέλος ΦΠΑ για τα αγαθά που του παραδόθηκαν ή πρόκειται να του παραδοθούν και για τις υπηρεσίες που του παρασχέθηκαν ή πρόκειται να του παρασχεθούν από άλλον υποκείμενο στον φόρο,

[…]

γ) τον ΦΠΑ που οφείλεται για τις ενδοκοινοτικές αποκτήσεις αγαθών, σύμφωνα με το άρθρο 2, παράγραφος 1, στοιχείο β), σημείο i),

[…]

ε) τον ΦΠΑ που οφείλεται ή καταβλήθηκε για τα εισαχθέντα στο εν λόγω κράτος μέλος αγαθά.»

7. Κατά το άρθρο 169, στοιχείο β′, της ως άνω οδηγίας:

«Εκτός από την έκπτωση που αναφέρεται στο άρθρο 168, ο υποκείμενος στον φόρο έχει δικαίωμα έκπτωσης του ΦΠΑ που αναφέρεται στο άρθρο αυτό, εφόσον τα αγαθά και οι υπηρεσίες χρησιμοποιούνται για τις ακόλουθες πράξεις:

[…]

β) τις πράξεις του που απαλλάσσονται σύμφωνα με [το άρθρο] 138 […]».

8. Το κεφάλαιο 4 του τίτλου XII της οδηγίας 2006/112 θεσπίζει ειδικά καθεστώτα που ισχύουν για τα μεταχειρισμένα αγαθά και τα αντικείμενα καλλιτεχνικής, συλλεκτικής ή αρχαιολογικής αξίας. Κατά το άρθρο 311, παράγραφος 1, σημεία 2 και 5, της ίδιας οδηγίας:

«Για τους σκοπούς του παρόντος κεφαλαίου και με την επιφύλαξη άλλων κοινοτικών διατάξεων, νοούνται ως:

[…]

2) “αντικείμενα καλλιτεχνικής αξίας”, τα αγαθά που περιλαμβάνονται στο παράρτημα IX, μέρος Α,

[…]

5) “υποκείμενος στον φόρο μεταπωλητής”, κάθε υποκείμενος στον φόρο ο οποίος, στο πλαίσιο της οικονομικής του δραστηριότητας, αγοράζει ή διαθέτει για τις ανάγκες της επιχείρησής του ή εισάγει με σκοπό την μεταπώλησή τους, μεταχειρισμένα αγαθά ή έργα καλλιτεχνικής, συλλεκτικής ή αρχαιολογικής αξίας, είτε ενεργεί για ίδιο λογαριασμό είτε για λογαριασμό τρίτου με βάση σύμβαση παραγγελιοδοχικής αγοράς ή πώλησης,

[…]».

9. Το υποτμήμα 1 στο τμήμα 2 του εν λόγω κεφαλαίου της οδηγίας 2006/112 θεσπίζει το καθεστώς περιθωρίου κέρδους για τους υποκείμενους στον φόρο μεταπωλητές. Κατά τα άρθρα 312 έως 317 και το άρθρο 319 της οδηγίας αυτής:

«Άρθρο 312

Για τους σκοπούς του παρόντος υποτμήματος, νοούνται ως:

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

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

Άρθρο 313

1) Τα κράτη μέλη εφαρμόζουν στις παραδόσεις μεταχειρισμένων αγαθών και αντικειμένων καλλιτεχνικής, συλλεκτικής ή αρχαιολογικής αξίας, τις οποίες πραγματοποιούν υποκείμενοι στον φόρο μεταπωλητές, ειδικό καθεστώς φορολόγησης του περιθωρίου κέρδους που πραγματοποιεί ο υποκείμενος στον φόρο μεταπωλητής, σύμφωνα με τις διατάξεις του παρόντος υποτμήματος.

[...]

Άρθρο 314

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

α) πρόσωπο μη υποκείμενο στον φόρο,

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

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

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

Άρθρο 315

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

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

Άρθρο 316

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

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

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

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

[…]

Άρθρο 317

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

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

[…]

Άρθρο 319

Για κάθε παράδοση που διέπεται από το καθεστώς του περιθωρίου κέρδους, ο υποκείμενος στον φόρο μεταπωλητής μπορεί να εφαρμόζει το κανονικό καθεστώς ΦΠΑ.»

10. Τα άρθρα 320 και 322 της οδηγίας 2006/112 ορίζουν τις αρχές που διέπουν την εφαρμογή του δικαιώματος εκπτώσεως του ΦΠΑ επί των εισροών στους υποκείμενους στον φόρο μεταπωλητές. Τα άρθρα αυτά έχουν ως εξής:

«Άρθρο 320

1. Όταν ο υποκείμενος στον φόρο μεταπωλητής εφαρμόζει το κανονικό καθεστώς ΦΠΑ στην παράδοση αντικειμένου καλλιτεχνικής, συλλεκτικής ή αρχαιολογικής αξίας, το οποίο εισήγαγε ο ίδιος, έχει το δικαίωμα να εκπίπτει από τον φόρο που οφείλει, τον ΦΠΑ που οφείλεται ή καταβλήθηκε κατά την εισαγωγή του εν λόγω αντικειμένου.

Όταν ο υποκείμενος στον φόρο μεταπωλητής εφαρμόζει το κανονικό καθεστώς ΦΠΑ στην παράδοση αντικειμένου καλλιτεχνικής αξίας, το οποίο του παρέδωσε ο δημιουργός ή οι διάδοχοί του ή υποκείμενος στον φόρο μη μεταπωλητής, έχει το δικαίωμα να εκπίπτει από τον φόρο που οφείλει, τον ΦΠΑ που οφείλεται ή καταβλήθηκε για το αντικείμενο καλλιτεχνικής αξίας που του παραδόθηκε.

[…]

Άρθρο 322

Εφόσον τα αντικείμενα χρησιμοποιούνται για ανάγκες παραδόσεων που υπάγονται στο καθεστώς του περιθωρίου κέρδους, ο υποκείμενος στον φόρο μεταπωλητής δεν μπορεί να εκπίπτει από τον φόρο τον οποίο οφείλει τα ακόλουθα ποσά:

α) τον ΦΠΑ που οφείλεται ή καταβλήθηκε για τα αντικείμενα καλλιτεχνικής, συλλεκτικής ή αρχαιολογικής αξίας τα οποία εισήγαγε ο ίδιος,

β) τον ΦΠΑ που οφείλεται ή καταβλήθηκε για τα αντικείμενα καλλιτεχνικής αξίας που του παραδόθηκαν ή πρόκειται να του παραδοθούν από το δημιουργό ή τους διαδόχους του,

γ) τον ΦΠΑ που οφείλεται ή καταβλήθηκε για τα αντικείμενα καλλιτεχνικής αξίας που του παραδόθηκαν ή πρόκειται να του παραδοθούν από υποκείμενο στον φόρο εκτός από υποκείμενο στον φόρο μεταπωλητή.»

11. Τέλος, κατά το άρθρο 342 της εν λόγω οδηγίας:

«Τα κράτη μέλη μπορούν να λαμβάνουν μέτρα σχετικά με το δικαίωμα έκπτωσης του ΦΠΑ, προκειμένου οι υποκείμενοι στον φόρο μεταπωλητές που υπάγονται σε ένα από τα καθεστώτα που προβλέπονται στο τμήμα 2 να μην επωφελούνται από αδικαιολόγητα πλεονεκτήματα ούτε να υφίστανται αδικαιολόγητες ζημίες.»

### *Το γερμανικό δίκαιο*

12. Το καθεστώς του περιθωρίου κέρδους για τους υποκείμενους στον φόρο μεταπωλητές μεταφέρθηκε στο γερμανικό δίκαιο με το άρθρο 25a του Umsatzsteuergesetz (νόμου περί φόρου κύκλου εργασιών, στο εξής: UStG). Η εν λόγω διάταξη προβλέπει συγκεκριμένα τα εξής:

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

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

2) Τα αντικείμενα έχουν παραδοθεί στον μεταπωλητή εντός του κοινοτικού εδάφους. Για την παράδοση αυτή:

   a) δεν οφείλεται ούτε έχει εισπραχθεί φόρος κύκλου εργασιών δυνάμει του άρθρου 19, παράγραφος 1 ή

   b) έχει εφαρμοστεί το καθεστώς του περιθωρίου κέρδους.

[…]

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

[…]

2) αντικειμένων καλλιτεχνικής αξίας, εφόσον η προς αυτόν πραγματοποιηθείσα παράδοση ήταν υποκείμενη σε φόρο και δεν πραγματοποιήθηκε από άλλο μεταπωλητή.

[…]

3. Ο κύκλος εργασιών υπολογίζεται βάσει του ποσού κατά το οποίο η τιμή πωλήσεως υπερβαίνει την τιμή αγοράς του αντικειμένου […]. Στις περιπτώσεις της πρώτης περιόδου της παραγράφου 2, σημείο 2, η τιμή αγοράς περιλαμβάνει τον φόρο κύκλου εργασιών του προμηθευτή.

[…]

5. […] Κατά παρέκκλιση από το άρθρο 15, παράγραφος 1, ο μεταπωλητής δεν έχει, στις περιπτώσεις της παραγράφου 2, δικαίωμα να εκπέσει ως φόρο εισροών τον φόρο κύκλου εργασιών που βαρύνει τις εισαγωγές, τον φόρο που αναγράφεται χωριστά σε τιμολόγιο ή τον φόρο που οφείλεται βάσει του άρθρου 13b, παράγραφος 5.

[…]

7. Ισχύουν οι ακόλουθες ειδικές ρυθμίσεις:

1) Το καθεστώς του περιθωρίου κέρδους δεν εφαρμόζεται

a) επί παραδόσεων αντικειμένων που ο μεταπωλητής απέκτησε στο πλαίσιο ενδοκοινοτικής συναλλαγής, σε περίπτωση που επί της παραδόσεως του αντικειμένου στον μεταπωλητή έχει εφαρμοστεί, στο υπόλοιπο κοινοτικό έδαφος, η απαλλαγή από τον φόρο για ενδοκοινοτικές παραδόσεις,

[…]».

**Πραγματικά περιστατικά και διαδικασία**

13. Ο Harry Mensing είναι υποκείμενος στον φόρο μεταπωλητής, κατά την έννοια του άρθρου 311, παράγραφος 1, σημείο 5, της οδηγίας 2006/112 και του άρθρου 25a, παράγραφος 1, σημείο 1, του UStG. Ασχολείται δε επαγγελματικά με την εμπορία αντικειμένων καλλιτεχνικής αξίας σε διάφορες πόλεις της Γερμανίας. Κατά το φορολογικό έτος 2014 απέκτησε, μεταξύ άλλων, αντικείμενα καλλιτεχνικής αξίας από δημιουργούς εγκατεστημένους σε άλλα κράτη μέλη. Οι παραδόσεις αυτές απαλλάχθηκαν από τον ΦΠΑ στα κράτη μέλη προελεύσεως, αλλά ο H. Mensing κατέβαλε φόρο για τα αντικείμενα αυτά λόγω ενδοκοινοτικής αποκτήσεως. Δεν άσκησε, στο πλαίσιο αυτό, το δικαίωμα εκπτώσεως του εν λόγω φόρου.

14. Στις αρχές του 2014, ο H. Mensing κατέθεσε στη Finanzamt Hamm (φορολογική αρχή Hamm, Γερμανία) δήλωση για την εφαρμογή του καθεστώτος του περιθωρίου κέρδους σε αντικείμενα καλλιτεχνικής αξίας που είχε αποκτήσει από τους δημιουργούς τους. Η φορολογική αρχή αρνήθηκε, όμως, να του αναγνωρίσει το δικαίωμα εφαρμογής του εν λόγω καθεστώτος σε αντικείμενα καλλιτεχνικής αξίας κτηθέντα από δημιουργούς εγκατεστημένους σε άλλα κράτη μέλη, επικαλούμενη το άρθρο 25a, παράγραφος 7, σημείο 1, στοιχείο a, του UStG, με αποτέλεσμα να αυξήσει το ποσό του οφειλόμενου ΦΠΑ κατά 19 763,31 ευρώ.

15. Κατόπιν ενστάσεως που δεν ευδοκίμησε, ο H. Mensing άσκησε προσφυγή κατά της αποφάσεως της φορολογικής αρχής του Hamm ενώπιον του Finanzgericht Münster (δικαστηρίου φορολογικών διαφορών Münster, Γερμανία). Το δικαστήριο αυτό, διατηρώντας αμφιβολίες ως προς τη συμβατότητα του άρθρου 25a, παράγραφος 7, σημείο 1, στοιχείο a, του UstG προς το δίκαιο της Ένωσης και ως προς τη σχέση μεταξύ των άρθρων 314 και 316 της οδηγίας 2006/112, αποφάσισε να αναστείλει την ενώπιόν του διαδικασία και να υποβάλει στο Δικαστήριο τα ακόλουθα προδικαστικά ερωτήματα:

«1) Έχει το άρθρο 316, παράγραφος 1, στοιχείο β′, της οδηγίας [2006/112] την έννοια ότι οι υποκείμενοι στον φόρο μεταπωλητές μπορούν να εφαρμόσουν το καθεστώς του περιθωρίου κέρδους και επί παραδόσεως αντικειμένων καλλιτεχνικής αξίας που τους παραδόθηκαν, στο πλαίσιο ενδοκοινοτικής συναλλαγής, από τον δημιουργό τους ή τους διαδόχους του, οι οποίοι δεν συγκαταλέγονται μεταξύ των προσώπων που απαριθμεί το άρθρο 314 της οδηγίας [2006/112];

2) Σε περίπτωση καταφατικής απαντήσεως στο πρώτο ερώτημα: επιβάλλεται από το άρθρο 322, στοιχείο β′, της οδηγίας [2006/112] να μην έχει ο μεταπωλητής δικαίωμα εκπτώσεως του φόρου εισροών που προκύπτει από την ενδοκοινοτική απόκτηση αντικειμένων καλλιτεχνικής αξίας, ακόμη και όταν δεν υφίσταται εθνική διάταξη περιέχουσα αντίστοιχη ρύθμιση;»

16. Η αίτηση προδικαστικής αποφάσεως κατατέθηκε στη Γραμματεία του Δικαστηρίου στις 17 Μαΐου 2017. Γραπτές παρατηρήσεις κατέθεσαν ο H. Mensing, η Γερμανική Κυβέρνηση και η Ευρωπαϊκή Επιτροπή. Οι ίδιοι ενδιαφερόμενοι παρέστησαν και στην επ' ακροατηρίου συζήτηση της 14ης Ιουνίου 2018.

## Ανάλυση

### *Επί του πρώτου προδικαστικού ερωτήματος*

17. Με το πρώτο προδικαστικό ερώτημα, το αιτούν δικαστήριο ζητεί, κατ' ουσίαν, να διευκρινιστεί εάν ο υποκείμενος στον φόρο μεταπωλητής έχει δικαίωμα εφαρμογής του καθεστώτος του περιθωρίου κέρδους, βάσει του άρθρου 316, παράγραφος 1, στοιχείο β′, της οδηγίας 2006/112, στην πώληση αντικειμένων καλλιτεχνικής αξίας που απέκτησε από δημιουργούς ή τους διαδόχους τους, οι οποίοι είναι εγκατεστημένοι σε άλλα κράτη μέλη και δεν εμπίπτουν στις κατηγορίες των προσώπων που απαριθμεί το άρθρο 314 της εν λόγω οδηγίας. Το ερώτημα αυτό εγείρει, στην πραγματικότητα, δύο νομικά ζητήματα. Το πρώτο αφορά τη σχέση μεταξύ των άρθρων 314 και 316 της οδηγίας 2006/112. Το δεύτερο συνίσταται στο αν το καθεστώς του περιθωρίου κέρδους μπορεί να εφαρμοστεί επί πωλήσεως αντικειμένων καλλιτεχνικής αξίας σε υποκείμενο στον φόρο μεταπωλητή από υποκείμενους στον φόρο επιχειρηματίες εγκατεστημένους σε άλλα κράτη μέλη.

#### *Η σχέση μεταξύ των άρθρων 314 και 316 της οδηγίας 2006/112*

18. Το αιτούν δικαστήριο, αιτιολογώντας την αίτηση προδικαστικής αποφάσεως, διευκρινίζει ότι, κατά τη γνώμη του, το άρθρο 314 της οδηγίας 2006/112 ορίζει εξαντλητικά το πεδίο εφαρμογής του καθεστώτος του περιθωρίου κέρδους. Με άλλα λόγια, κατά την άποψη του δικαστηρίου αυτού, το καθεστώς αυτό μπορεί να εφαρμοσθεί μόνον επί αντικειμένων που αποκτήθηκαν από πρόσωπα τα οποία πληρούν τις προϋποθέσεις του άρθρου 314 ή ταυτοχρόνως των άρθρων 314 και 316 της οδηγίας αυτής. Μια τέτοια ερμηνεία της σχέσεως μεταξύ των άρθρων 314 και 316 της οδηγίας 2006/112 θα δικαιολογούσε τον προβλεπόμενο στο άρθρο 25a, παράγραφος 7, σημείο 1, στοιχείο a, του UStG αποκλεισμό από το καθεστώς του περιθωρίου κέρδους των αντικειμένων που απέκτησε ο υποκείμενος στον φόρο μεταπωλητής από πρόσωπο εγκατεστημένο σε άλλο κράτος μέλος, το οποίο έτυχε της

απαλλαγής με δικαίωμα εκπτώσεως του ΦΠΑ επί των εισροών που προβλέπει για τις ενδοκοινοτικές παραδόσεις αγαθών το άρθρο 138, παράγραφος 1, της οδηγίας 2006/112 σε συνδυασμό με το άρθρο 169, στοιχείο β', της οδηγίας αυτής. Πράγματι, τα πρόσωπα που απαριθμούνται στο άρθρο 314 της ως άνω οδηγίας δεν τυγχάνουν μιας τέτοιας απαλλαγής με δικαίωμα εκπτώσεως.

19. Εντούτοις, η εν λόγω ερμηνεία της σχέσεως μεταξύ των άρθρων 314 και 316 της οδηγίας 2006/112 δεν μου φαίνεται δικαιολογημένη.

20. Κατ' αρχάς, κάτι τέτοιο ουδόλως συνάγεται από τη διατύπωση των εν λόγω διατάξεων. Η εισαγωγική πρόταση του άρθρου 314 της εν λόγω οδηγίας ορίζει ότι το καθεστώς του περιθωρίου κέρδους «ισχύει» στις περιπτώσεις που απαριθμούνται στο εν λόγω άρθρο. Τούτο σημαίνει ότι το εν λόγω καθεστώς εφαρμόζεται αυτομάτως όταν συντρέχουν οι απαριθμούμενες στο άρθρο αυτό περιστάσεις[3]. Αντιθέτως, το άρθρο 316, παράγραφος 1, της εν λόγω οδηγίας παρέχει στον υποκείμενο στον φόρο μεταπωλητή «το δικαίωμα να επιλέξ[ει] την εφαρμογή του καθεστώτος του περιθωρίου κέρδους» στις απαριθμούμενες σ' αυτό περιπτώσεις, οι οποίες διαφέρουν από τις διαλαμβανόμενες στο άρθρο 314. Από τη διατύπωση των διατάξεων αυτών ουδόλως συνάγεται ότι το δικαίωμα εφαρμογής του καθεστώτος του περιθωρίου κέρδους δυνάμει του άρθρου 316, παράγραφος 1, της οδηγίας 2006/112 εξαρτάται από την πλήρωση των προϋποθέσεων του άρθρου 314 της οδηγίας αυτής. Αντιθέτως, από την εν λόγω διατύπωση προκύπτει, κατά τη γνώμη μου, ότι ο νομοθέτης αντιμετώπισε το προβλεπόμενο στο άρθρο 316, παράγραφος 1, της οδηγίας αυτής δικαίωμα ως πρόσθετο δικαίωμα σε σχέση με το κύριο πεδίο εφαρμογής του οριζόμενου στο άρθρο 314 της οδηγίας καθεστώτος του περιθωρίου κέρδους. Συνεπώς, το άρθρο 316 διευρύνει το δυνητικό πεδίο εφαρμογής του καθεστώτος αυτού, παρέχοντας στον υποκείμενο στον φόρο την ευχέρεια να αποφασίσει συναφώς.

21. Τη δικαιολογητική βάση του συμπεράσματος αυτού παρέχει η Επιτροπή με τις παρατηρήσεις που υπέβαλε στην υπό κρίση υπόθεση. Η Επιτροπή διευκρινίζει ότι κύριος σκοπός της θεσπίσεως του καθεστώτος του περιθωρίου κέρδους ήταν η αποφυγή της διπλής φορολογήσεως των αγαθών των οποίων η τιμή αγοράς από τον υποκείμενο στον φόρο μεταπωλητή περιελάμβανε ήδη τον ΦΠΑ που είχε καταβάλει ο πωλητής χωρίς δικαίωμα εκπτώσεως σε προγενέστερα στάδια.

22. Τα απαριθμούμενα στο άρθρο 314 πρόσωπα, τα οποία δεν έχουν δικαίωμα εκπτώσεως του φόρου εισροών, φέρουν το οικονομικό βάρος του φόρου αυτού και για τον λόγο αυτό μετακυλίουν φυσικά το κόστος του στην τιμή του αγαθού κατά την πώλησή του. Εάν, κατά την πώληση από τον υποκείμενο στον φόρο μεταπωλητή, τα αγαθά αυτά φορολογούνταν βάσει των γενικών διατάξεων, τούτο θα σήμαινε ότι βάση επιβολής του φόρου θα αποτελούσε η συνολική τιμή πωλήσεως, στην οποία θα περιλαμβανόταν και το ποσό του καταβληθέντος φόρου εισροών, γεγονός που θα οδηγούσε σε διπλή φορολόγηση («φόρος επί φόρου»). Η εφαρμογή του καθεστώτος του περιθωρίου κέρδους, στο πλαίσιο του οποίου βάση επιβολής του φόρου είναι μόνον το περιθώριο κέρδους, ήτοι η προστιθέμενη αξία που προκύπτει κατά το στάδιο της συναλλαγής την οποία πραγματοποιεί ο υποκείμενος στον φόρο μεταπωλητής, καθιστά δυνατή την αποφυγή αυτής της διπλής φορολογήσεως.

23. Ωστόσο δεν είναι πάντα δυνατό ή σκόπιμο να προσδιοριστεί επακριβώς για ποια από τα αγαθά που πώλησε ο υποκείμενος στον φόρο μεταπωλητής έχει εκπέσει ο ΦΠΑ επί των εισροών και για ποια από αυτά δεν έχει εκπέσει. Θα ήταν ακόμη δυνατό ο ΦΠΑ να έχει εκπέσει μόνον εν μέρει ή τα αγαθά να μην υπόκεινται διόλου σε φόρο, πράγμα που περιπλέκει την υπόθεση. Για τον λόγο αυτό ο νομοθέτης προέβλεψε την αυτόματη εφαρμογή του καθεστώτος του περιθωρίου κέρδους στις περιπτώσεις κατά τις οποίες δεν ήταν δυνατή η έκπτωση του ΦΠΑ επί των εισροών είτε διότι ο πωλητής δεν είναι υποκείμενος στον φόρο είτε διότι η πώληση έτυχε απαλλαγής χωρίς δικαίωμα εκπτώσεως του ΦΠΑ επί των εισροών. Αυτή είναι η νυν ρύθμιση του άρθρου 314 της οδηγίας 2006/112. Ωστόσο, σε ορισμένες άλλες περιπτώσεις ο νομοθέτης, πιθανότατα για λόγους διοικητικού

3 Υπό την επιφύλαξη ενδεχόμενης εφαρμογής από τον υποκείμενο στον φόρο του γενικού καθεστώτος ΦΠΑ δυνάμει του άρθρου 319 της οδηγίας 2006/112.

ορθολογισμού, παρέσχε στους υποκείμενους στον φόρο μεταπωλητές την ευχέρεια να επιλέξουν την εφαρμογή του καθεστώτος του περιθωρίου κέρδους (νυν άρθρο 316 της οδηγίας 2006/112). Συνεπώς, το άρθρο 316 της οδηγίας 2006/112 συνιστά αυτοτελή και πρόσθετη διάταξη σε σχέση με το άρθρο 314 της οδηγίας αυτής.

24. Μια ερμηνεία του άρθρου 316 της ως άνω οδηγίας κατά την οποία η εφαρμογή του θα εξαρτιόταν από την πλήρωση των προϋποθέσεων του άρθρου 314 της οδηγίας αυτής θα ήταν, επίσης, ασύμβατη προς το σύστημα και τη λογική των ρυθμίσεων που αφορούν το καθεστώς του περιθωρίου κέρδους.

25. Είναι βεβαίως δυνατό να διανοηθεί κανείς τον περιορισμό του κύκλου των προσώπων που περιλαμβάνονται στο άρθρο 316, παράγραφος 1, στοιχείο β′, της οδηγίας 2006/112 στα πρόσωπα που περιλαμβάνονται ταυτόχρονα και στο άρθρο 314. Τα πρόσωπα αυτά θα ήταν τότε, κυρίως, οι δημιουργοί ή οι διάδοχοί τους που δεν υπόκεινται στον φόρο (άρθρο 314, στοιχείο α′), και, κατ' εξαίρεση, οι δημιουργοί ή οι διάδοχοί τους που υπόκεινται στον φόρο, αλλά των οποίων οι παραδόσεις εμπίπτουν στις περιπτώσεις του άρθρου 314, στοιχεία β′ και γ′[4].

26. Η ταυτόχρονη πλήρωση των προϋποθέσεων των άρθρων 314 και 316 δεν είναι, εντούτοις, δυνατή σε σχέση με το άρθρο 316, παράγραφος 1, στοιχεία α′ και γ′.

27. Το άρθρο 316, παράγραφος 1, στοιχείο α′, της οδηγίας 2006/112 αφορά αγαθά που εισήχθησαν άμεσα από υποκείμενους στον φόρο μεταπωλητές. Όμως, η εισαγωγική φράση του άρθρου 314 κάνει λόγο για αγαθά τα οποία «παραδόθηκαν εντός της Κοινότητας» στον υποκείμενο στον φόρο. Επομένως, το άρθρο 314 αποκλείει εκ των προτέρων την εφαρμογή του σε εισαγόμενα αγαθά. Τούτο εξηγείται από το γεγονός ότι, στην περίπτωση αγαθών προερχόμενων εκτός του εδαφικού πεδίου εφαρμογής του ενιαίου συστήματος του ΦΠΑ, δεν είναι δυνατό να γίνει λόγος για καταβληθέντα σε προγενέστερο στάδιο φόρο ο οποίος περιλαμβάνεται στην τιμή του αγαθού αυτού. Από πλευράς του συστήματος του ΦΠΑ, η τιμή του εισαγόμενου αγαθού είναι πάντα «άνευ φόρου».

28. Το δε άρθρο 316, παράγραφος 1, στοιχείο γ′, αφορά αντικείμενα καλλιτεχνικής αξίας που παραδόθηκαν στον υποκείμενο στον φόρο μεταπωλητή «εφόσον η *παράδοση* έγινε με το μειωμένο συντελεστή» του ΦΠΑ[5]. Καθόσον στο σημείο αυτό γίνεται λόγος για την εφαρμογή μειωμένου συντελεστή φόρου όχι στα αγαθά, αλλά στην παράδοση, τούτο αποκλείει, κατά τη γνώμη μου, την εφαρμογή της διατάξεως αυτής σε παραδόσεις μη υποκείμενες σε φορολόγηση (άρθρο 314, στοιχείο α′) ή απαλλασσόμενες από τον φόρο (άρθρο 314, στοιχεία β′ και γ′).

29. Όπως προκύπτει εκ των ανωτέρω, δεν είναι δυνατή η ταυτόχρονη εφαρμογή του άρθρου 314 και του άρθρου 316, παράγραφος 1, στοιχεία α′ και γ′, της οδηγίας 2006/112. Στην περίπτωση αυτή, δεν μου φαίνεται λογική η ερμηνεία ότι το άρθρο 314 της εν λόγω οδηγίας είναι εφαρμοστέο μόνο μαζί με το άρθρο 316, παράγραφος 1, στοιχείο β′, της οδηγίας αυτής.

30. Η εξάρτηση της εφαρμογής του άρθρου 316, παράγραφος 1, της εν λόγω οδηγίας από την πλήρωση των προϋποθέσεων του άρθρου 314 δεν δικαιολογείται ούτε τελολογικά. Η πλήρωση των προϋποθέσεων του άρθρου 314 της οδηγίας αυτής συνεπάγεται την αυτόματη εφαρμογή του καθεστώτος του περιθωρίου κέρδους. Τι νόημα θα είχε, συνεπώς, το δικαίωμα των υποκείμενων στον φόρο μεταπωλητών να εφαρμόζουν αυτό το καθεστώς σε ορισμένες περιπτώσεις που ούτως ή άλλως καλύπτονται από το άρθρο 314; Θα μπορούσε ενδεχομένως να θεωρηθεί τούτο ως ένα δικαίωμα τύπου «opt out», όμως η δυνατότητα «opt out» από το καθεστώς του περιθωρίου κέρδους προβλέπεται ήδη στο άρθρο 319 της οδηγίας 2006/112, το δε άρθρο 316 της οδηγίας αυτής έχει σαφώς θεσπισθεί ως «opt in» ευχέρεια.

4 Η εφαρμογή του άρθρου 314, στοιχείο δ′, θα αποκλείονταν φυσικά, διότι δεν είναι δυνατό να ενεργεί κανείς ταυτόχρονα ως δημιουργός ή διάδοχός του και ως υποκείμενος στον φόρο μεταπωλητής.

5 Η υπογράμμιση δική μου.

31. Τέλος, η εξάρτηση της εφαρμογής του άρθρου 316 της οδηγίας 2006/112 από την πλήρωση των προϋποθέσεων του άρθρου 314 της οδηγίας αυτής θα καθιστούσε άνευ σημασίας το άρθρο της 322. Η εν λόγω διάταξη στερεί από τον υποκείμενο στον φόρο μεταπωλητή το δικαίωμα εκπτώσεως του φόρου εισροών επί των αγαθών που πωλεί στο πλαίσιο του καθεστώτος περιθωρίου κέρδους σε τρεις περιπτώσεις, οι οποίες αντιστοιχούν στις περιπτώσεις του άρθρου 316, παράγραφος 1. Συγκεκριμένα, το άρθρο 322, στοιχείο α′ αφορά την εισαγωγή (άρθρο 316, παράγραφος 1, στοιχείο α′), το άρθρο 322, στοιχείο β′, αφορά την απόκτηση αντικειμένου από τον δημιουργό ή τον διάδοχό του (άρθρο 316, παράγραφος 1, στοιχείο β′), ενώ το άρθρο 322, στοιχείο γ′ αφορά την απόκτηση αντικειμένου από άλλους υποκείμενους στον φόρο με εφαρμογή μειωμένου συντελεστή (άρθρο 316, παράγραφος 1, στοιχείο γ′).

32. Ωστόσο, το άρθρο 314 της οδηγίας 2006/112 αποκλείει αυτή καθαυτή την ύπαρξη φόρου εισροών, διότι αφορά παραδόσεις οι οποίες είτε δεν υπόκεινται διόλου σε ΦΠΑ είτε απαλλάσσονται του φόρου αυτού[6]. Επομένως, εάν η εφαρμογή του άρθρου 316, παράγραφος 1, της εν λόγω οδηγίας εξαρτιόταν από την πλήρωση των προϋποθέσεων του άρθρου 314 της οδηγίας αυτής, τότε το άρθρο της 322 θα έμενε άνευ αντικειμένου. Ακόμη κι αν εξαρτιόταν τεχνητά η εφαρμογή μόνον του άρθρου 316, παράγραφος 1, στοιχείο β′ από την πλήρωση των προϋποθέσεων αυτών, και τότε ακόμη δεν θα είχε νόημα τουλάχιστον το άρθρο 322, στοιχείο β′.

33. Για τους ως άνω λόγους εκτιμώ ότι το άρθρο 316, παράγραφος 1, της οδηγίας 2006/112 πρέπει να ερμηνευθεί κατά τρόπο ώστε η εφαρμογή του να μην εξαρτάται από την πλήρωση των προϋποθέσεων του άρθρου 314 της οδηγίας αυτής.

*Δυνατότητα εφαρμογής του καθεστώτος του περιθωρίου κέρδους βάσει του άρθρου 316, παράγραφος 1, στοιχείο β′, της οδηγίας 2006/112 στην περίπτωση αγαθών που απέκτησε ο υποκείμενος στον φόρο μεταπωλητής από πρόσωπα εγκατεστημένα σε άλλα κράτη μέλη*

34. Με τις παρατηρήσεις που υπέβαλε στην υπό κρίση υπόθεση, η Γερμανική Κυβέρνηση αιτιολογεί τον αποκλεισμό της εφαρμογής του καθεστώτος του περιθωρίου κέρδους σε αντικείμενα καλλιτεχνικής αξίας που απέκτησε ο υποκείμενος στον φόρο μεταπωλητής από εγκατεστημένα σε άλλα κράτη μέλη πρόσωπα, τα οποία έτυχαν της προβλεπόμενης στο άρθρο 25a, παράγραφος 7, σημείο 1 του UStG απαλλαγής για ενδοκοινοτική παράδοση. Προβάλλει δε, προς στήριξη της θέσεώς της, τρία επιχειρήματα.

*– Επιχείρημα που αφορά τον σκοπό του καθεστώτος του περιθωρίου κέρδους*

35. Κατά την άποψη της Γερμανικής Κυβερνήσεως, στην περίπτωση αντικειμένων καλλιτεχνικής αξίας που παραδόθηκαν στον υποκείμενο στον φόρο μεταπωλητή από πρόσωπα εγκατεστημένα σε άλλα κράτη μέλη με απαλλαγή από τον φόρο για την ενδοκοινοτική παράδοση, η υπαγωγή της μεταπωλήσεως των εν λόγω αντικειμένων από τον υποκείμενο στον φόρο μεταπωλητή στις γενικές διατάξεις περί ΦΠΑ δεν θα επέφερε διπλή φορολόγηση, καθόσον στην τιμή αγοράς του αντικειμένου από τον υποκείμενο στον φόρο μεταπωλητή δεν θα περιλαμβανόταν φόρος και θα ήταν επίσης δυνατή η έκπτωση του φόρου για την ενδοκοινοτική παράδοση. Επομένως, η εφαρμογή του καθεστώτος του περιθωρίου κέρδους υπό τις περιστάσεις αυτές δεν θα εκπλήρωνε τον σκοπό του εν λόγω καθεστώτος ο οποίος, όπως προκύπτει από την αιτιολογική σκέψη 51 της οδηγίας 2006/112, συνίσταται στην αποφυγή της διπλής φορολογήσεως και των στρεβλώσεων του ανταγωνισμού μεταξύ υποκειμένων στον φόρο.

6 Εκτός της περιπτώσεως του άρθρου 314, στοιχείο δ′, η οποία όμως δεν μπορεί να συνδυαστεί με καμία από τις περιπτώσεις του άρθρου 316, παράγραφος 1.

36. Εντούτοις, δεν συμμερίζομαι την εν λόγω επιχειρηματολογία για λόγους παρόμοιους με εκείνους που εξέθεσα σχετικά με τις αμφιβολίες του αιτούντος δικαστηρίου για τη σχέση μεταξύ των άρθρων 314 και 316 της οδηγίας 2006/112 (βλ. σημεία 20 έως 32 των παρουσών προτάσεων).

37. Πράγματι, στις περιπτώσεις του άρθρου 316, παράγραφος 1, της εν λόγω οδηγίας, η εφαρμογή των γενικών κανόνων περί ΦΠΑ, δηλαδή η φορολόγηση του συνολικού ποσού της συναλλαγής με δικαίωμα εκπτώσεως του φόρου εισροών δεν θα οδηγούσε σε διπλή φορολόγηση. Τούτο όμως δεν αφορά μόνον τα αγαθά που αποκτήθηκαν από υποκείμενους στον φόρο εγκατεστημένους σε άλλα κράτη μέλη, αλλά όλες τις περιπτώσεις του άρθρου 316, παράγραφος 1, της οδηγίας 2006/112.

38. Από πλευράς του ΦΠΑ, μια ενδοκοινοτική παράδοση είναι μια συνήθης φορολογητέα παράδοση αγαθών. Η μόνη διαφορά έγκειται στο ότι, με την προβλεπόμενη στο άρθρο 318, παράγραφος 1, της ως άνω οδηγίας απαλλαγή και με την ταυτόχρονη φορολόγηση της ενδοκοινοτικής αποκτήσεως αγαθών δυνάμει του άρθρου 2, παράγραφος 1, στοιχείο β′, της οδηγίας αυτής, η φορολογική αρμοδιότητα μεταφέρεται από το κράτος πωλήσεως στο κράτος της αποκτήσεως. Η απαλλαγή των ενδοκοινοτικών παραδόσεων δεν αποτελεί, συνεπώς, στην πραγματικότητα φορολογική απαλλαγή όπως η προβλεπόμενη στο άρθρο 136 της εν λόγω οδηγίας, αλλά μεταφορά της φορολογήσεως σε άλλο κράτος μέλος. Η απαλλαγή αυτού του είδους ορίζεται ενίοτε ως φορολόγηση με μηδενικό συντελεστή.

39. Από πλευράς των υποκειμένων στον φόρο, η απαλλαγή αυτή δεν επιφέρει σημαντικές αλλαγές. Ο πωλητής παραδίδει τα αγαθά σε τιμή «άνευ φόρου» και δεν έχει υποχρέωση καταβολής φόρου στη φορολογική αρχή, διατηρεί όμως το δικαίωμα εκπτώσεως του επιβληθέντος φόρου επί των αγαθών και υπηρεσιών που χρησιμοποιούνται για τους σκοπούς της ενδοκοινοτικής παραδόσεώς του (άρθρο 169, στοιχείο β′, της οδηγίας 2006/112). Ο δε αποκτών δεν καταβάλλει τον φόρο του πωλητή στην τιμή του αποκτηθέντος αγαθού, όπως συμβαίνει στην περίπτωση παραδόσεως εντός του ιδίου κράτους μέλους, αλλά στη φορολογική αρχή. Αποκτά όμως ταυτόχρονα το δικαίωμα εκπτώσεως του φόρου αυτού ως φόρου εισροών, υπό την προϋπόθεση βεβαίως ότι χρησιμοποιεί το αποκτηθέν αγαθό για τους σκοπούς της φορολογούμενης δραστηριότητάς του.

40. Παρόμοιος φορολογικός μηχανισμός υφίσταται και για την εισαγωγή αγαθών. Ο εισαγωγέας καταβάλλει την τιμή του αγαθού στην οποία δεν περιλαμβάνεται ΦΠΑ (κατά την έννοια της οδηγίας 2006/112), διότι το αγαθό αυτό δεν εμπίπτει στο εδαφικό πεδίο εφαρμογής του κοινού συστήματος του ΦΠΑ. Επιπλέον, ο εισαγωγέας καταβάλλει στη φορολογική αρχή τον ΦΠΑ για την εισαγωγή, αποκτώντας παράλληλα το δικαίωμα εκπτώσεώς του ως φόρου εισροών.

41. Δεν τίθεται, συνεπώς, ζήτημα διπλής φορολογήσεως, ανεξαρτήτως εάν πρόκειται για εισαγόμενο αντικείμενο καλλιτεχνικής αξίας που αποκτήθηκε εντός του ιδίου κράτους μέλους ή από πρόσωπο εγκατεστημένο σε άλλο κράτος μέλος (δηλαδή μέσω ενδοκοινοτικής αποκτήσεως). Εάν, επομένως, γινόταν δεκτό ότι η διπλή φορολόγηση, στην περίπτωση εφαρμογής των γενικών κανόνων του ΦΠΑ, αποτελεί προϋπόθεση για την εφαρμογή του καθεστώτος του περιθωρίου κέρδους, τούτο θα καθιστούσε άνευ αντικειμένου το άρθρο 316 της οδηγίας 2006/112 στο σύνολό του, όπως και το άρθρο 322 της οδηγίας αυτής, το οποίο έχει νόημα μόνον εάν υφίσταται φόρος εισροών που θα μπορούσε ενδεχομένως να εκπέσει, κάτι το οποίο δεν συντρέχει στην περίπτωση αγαθών των οποίων η παράδοση απαλλάσσεται του φόρου (υπό τη στενή έννοια του όρου) ή δεν υπόκειται σε φόρο[7].

7 Δεν συμφωνώ με τη θέση της Γερμανικής Κυβερνήσεως ότι η διατύπωση του άρθρου 316, παράγραφος 1, στοιχείο β′, της οδηγίας 2006/112 επιτρέπει την εφαρμογή του ανεξαρτήτως εάν η παράδοση αντικειμένων καλλιτεχνικής αξίας στον μεταπωλητή απαλλάχθηκε του φόρου ή φορολογήθηκε. Οι περιπτώσεις των παραδόσεων που απαλλάσσονται και δεν υπόκεινται σε φορολόγηση ρυθμίζονται από το άρθρο 314 της εν λόγω οδηγίας, ενώ το άρθρο 316 της οδηγίας αυτής αφορά τις παραδόσεις που φορολογούνται, στο πλαίσιο των οποίων η φορολογική υποχρέωση ενδέχεται να βαρύνει τον πωλητή (παράδοση εντός του κράτους μέλους) ή τον αποκτώντα (ενδοκοινοτική παράδοση ή εισαγωγή).

42. Σκοπός του άρθρου 316 της οδηγίας 2006/112 δεν είναι η αποφυγή της διπλής φορολογήσεως αλλά, όπως εξηγεί η Επιτροπή στις παρατηρήσεις της, η αποφυγή υπέρμετρων διοικητικών επιβαρύνσεων για τους υποκείμενους στον φόρο μεταπωλητές, σχετικών με την αναγκαιότητα εξετάσεως και αποδείξεως, σε κάθε μεμονωμένη περίπτωση, εάν η τιμή συγκεκριμένου αντικειμένου καλλιτεχνικής αξίας περιλαμβάνει ΦΠΑ ο οποίος καταβλήθηκε σε προγενέστερα στάδια και του ύψους αυτού. Σε αυτές τις διοικητικές επιβαρύνσεις συγκαταλέγεται και η υποχρέωση του υποκείμενου στον φόρο μεταπωλητή να τηρεί διπλογραφικό λογιστικό σύστημα, σε περίπτωση που πωλεί τόσο αγαθά φορολογούμενα βάσει του καθεστώτος του περιθωρίου κέρδους όσο και αγαθά φορολογούμενα βάσει των γενικών διατάξεων. Η υποχρέωση αυτή απορρέει άμεσα από το άρθρο 324 της οδηγίας 2006/112.

43. Και για τον λόγο αυτό δεν με πείθει το επιχείρημα της Γερμανικής Κυβερνήσεως ότι οι προϋποθέσεις εφαρμογής του καθεστώτος του περιθωρίου κέρδους, ως εξαιρέσεως από το γενικό καθεστώς φορολογήσεως, πρέπει να ερμηνεύονται αυστηρά. Η αρχή της αυστηρής ερμηνείας των εξαιρέσεων δεν μπορεί να έχει ως αποτέλεσμα την πλήρη αποστέρησή τους από κάθε έννοια, καθιστώντας τες κατ' αυτόν τον τρόπο άνευ αντικειμένου.

44. Ο προσφεύγων στην κύρια δίκη υποστηρίζει ότι σκοπός του άρθρου 316 της οδηγίας 2006/112 είναι, πρωτίστως, η διατήρηση της προνομιακής φορολογικής μεταχειρίσεως ορισμένων αγαθών που προβλέπονται στο άρθρο 103 της εν λόγω οδηγίας. Η διάταξη αυτή επιτρέπει τη φορολόγηση με μειωμένο συντελεστή των αντικειμένων καλλιτεχνικής, συλλεκτικής ή αρχαιολογικής αξίας στην περίπτωση εισαγωγής τους, των δε αντικειμένων καλλιτεχνικής αξίας και στην περίπτωση παραδόσεώς τους από τους δημιουργούς ή τους διαδόχους τους. Κατά το άρθρο 94, παράγραφος 1, της εν λόγω οδηγίας, ο μειωμένος αυτός συντελεστής εφαρμόζεται και στις ενδοκοινοτικές αποκτήσεις αντικειμένων καλλιτεχνικής αξίας που παραδίδονται από τους ίδιους τους δημιουργούς ή τους διαδόχους τους.

45. Δεν αποκλείω ότι και η θέσπιση του άρθρου 316 της οδηγίας 2006/112 μπορεί να είχε τον ίδιο σκοπό, πρέπει όμως να επισημανθεί ότι η εφαρμογή του άρθρου 103 της οδηγίας αυτής είναι προαιρετική για τα κράτη μέλη ενώ η εφαρμογή του άρθρου 316 αυτής είναι υποχρεωτική γι' αυτά. Ούτως ή άλλως, σκοπός του άρθρου 316 της οδηγίας 2006/112, αντιθέτως προς το άρθρο 314 της οδηγίας αυτής, δεν είναι η αποφυγή της διπλής φορολογήσεως.

46. Επιπροσθέτως, αξίζει να σημειωθεί ότι, μολονότι το άρθρο 316, παράγραφος 1, στοιχείο β', της οδηγίας 2006/112 δεν αποτρέπει τον κίνδυνο της διπλής φορολογήσεως διότι δεν υφίσταται τέτοιος κίνδυνος, η εφαρμογή της εν λόγω διατάξεως στην περίπτωση παραδόσεως εντός ενός κράτους, και ενώ αποκλείεται παράλληλα η εφαρμογή της στις ενδοκοινοτικές παραδόσεις, θα μπορούσε να οδηγήσει σε στρέβλωση του ανταγωνισμού μεταξύ των υποκειμένων στον φόρο. Συγκεκριμένα, ορισμένοι από τους υποκείμενους στον φόρο μεταπωλητές θα στερούνταν τη δυνατότητα να επωφεληθούν του καθεστώτος του περιθωρίου κέρδους, μολονότι θα βρίσκονταν, από κάθε άλλη άποψη, σε παρόμοια θέση με τους υποκείμενους στον φόρο μεταπωλητές που αποκτούν αντικείμενα καλλιτεχνικής αξίας εντός του ιδίου κράτους μέλους.

47. Για τους λόγους που εκτίθενται ανωτέρω, εκτιμώ ότι το επιχείρημα που βασίζεται στην έλλειψη κινδύνου διπλής φορολογήσεως δεν δικαιολογεί τη μη εφαρμογή του άρθρου 316, παράγραφος 1, στοιχείο β', της εν λόγω οδηγίας στην περίπτωση αντικειμένων καλλιτεχνικής αξίας που αποκτά ένας υποκείμενος στον φόρο μεταπωλητής από πρόσωπα εγκατεστημένα σε άλλα κράτη μέλη.

*– Επιχείρημα που αφορά την αδυναμία συνυπολογισμού, στην τιμή αγοράς, του ΦΠΑ για την ενδοκοινοτική απόκτηση*

48. Η Γερμανική Κυβέρνηση επισημαίνει επίσης ότι, σε αντίθεση προς τις διατάξεις που αφορούν τα εισαγόμενα από υποκείμενους στον φόρο μεταπωλητές αγαθά, για τα οποία το άρθρο 317, δεύτερο εδάφιο απαιτεί να προστίθεται στην τιμή αγοράς τους ο επιβαλλόμενος κατά την εισαγωγή ΦΠΑ, δεν υπάρχει ανάλογη ρύθμιση στην οδηγία 2006/112 για τον ΦΠΑ που επιβάλλεται στις ενδοκοινοτικές αποκτήσεις. Κατά την άποψη της Γερμανικής Κυβερνήσεως, τούτο καταδεικνύει ότι ο νομοθέτης της Ένωσης, συντάσσοντας το άρθρο 316 της εν λόγω οδηγίας, δεν είχε πρόθεση να επεκτείνει την εφαρμογή του κανόνα αυτού σε αντικείμενα καλλιτεχνικής αξίας που αποκτούν υποκείμενοι στον φόρο μεταπωλητές από πρόσωπα εγκατεστημένα σε άλλα κράτη μέλη.

49. Πράγματι, η έλλειψη μιας διατάξεως για την ενδοκοινοτική απόκτηση αντίστοιχης προς αυτή του άρθρου 317, δεύτερο εδάφιο, της οδηγίας 2006/112 είναι βεβαίως προβληματική. Και τούτο διότι στην περίπτωση των αντικειμένων καλλιτεχνικής αξίας που αποκτά ο υποκείμενος στον φόρο μεταπωλητής από πρόσωπα εγκατεστημένα σε άλλα κράτη μέλη πρέπει να εφαρμόζονται οι γενικές διατάξεις του άρθρου 315 σε συνδυασμό με το άρθρο 317, πρώτο εδάφιο, της οδηγίας αυτής. Σύμφωνα με τις διατάξεις αυτές, το περιθώριο κέρδους που αποτελεί τη βάση επιβολής του φόρου στο εν λόγω καθεστώς ισούται με τη διαφορά μεταξύ της τιμής πωλήσεως του αγαθού από τον υποκείμενο στον φόρο μεταπωλητή και της τιμής αγοράς του εν λόγω αγαθού από τον προμηθευτή του. Η δε τιμή αγοράς ορίζεται στο άρθρο 312, σημείο 2, την εν λόγω οδηγίας ως το σύνολο του αντιτίμου που έλαβε από τον υποκείμενο στον φόρο μεταπωλητή ο προμηθευτής του.

50. Οι διατάξεις αυτές εφαρμόζονται, επομένως, τόσο στην περίπτωση αντικειμένων καλλιτεχνικής αξίας που απέκτησε ο υποκείμενος στον φόρο μεταπωλητής εντός του ιδίου κράτους μέλους, όσο και μέσω ενδοκοινοτικής αποκτήσεως. Στις δύο αυτές περιπτώσεις, η εφαρμογή των διατάξεων αυτών έχει, ωστόσο, διαφορετικό αποτέλεσμα.

51. Συγκεκριμένα, στην περίπτωση αποκτήσεως εντός του εδάφους ενός και μόνον κράτους μέλους, στα στοιχεία του αντιτίμου που λαμβάνει ο προμηθευτής από τον υποκείμενο στον φόρο μεταπωλητή περιλαμβάνεται και ο ΦΠΑ επί των εισροών που εισπράττει ο προμηθευτής στις περιπτώσεις κατά τις οποίες η εν λόγω παράδοση δεν απαλλάσσεται του φόρου όπως, μεταξύ άλλων, στις περιπτώσεις του άρθρου 316, παράγραφος 1, στοιχείο β′, της οδηγίας 2006/112. Η τιμή πωλήσεως του αγαθού από τον υποκείμενο στον φόρο μεταπωλητή ισούται, επομένως, με την τιμή αγοράς (συμπεριλαμβανομένου του ΦΠΑ) συν το περιθώριο κέρδους. Συνεπώς, το περιθώριο κέρδους δεν περιλαμβάνει το κόστος του ΦΠΑ που κατέβαλε ο υποκείμενος στον φόρο μεταπωλητής, μολονότι ο φόρος αυτός έχει αντίκτυπο στη συνολική τιμή του πωλούμενου από αυτόν αγαθού.

52. Διαφορετική είναι η περίπτωση της ενδοκοινοτικής αποκτήσεως, διότι ο υποκείμενος στον φόρο μεταπωλητής καταβάλλει στον προμηθευτή την τιμή χωρίς τον ΦΠΑ, δεδομένου ότι η ενδοκοινοτική παράδοση απαλλάσσεται του φόρου δυνάμει του άρθρου 138, παράγραφος 1, της οδηγίας 2006/112. Ο υποκείμενος στον φόρο μεταπωλητής έχει, ωστόσο, υποχρέωση καταβολής του φόρου για την ενδοκοινοτική απόκτηση βάσει του άρθρου 2, παράγραφος 1, στοιχείο β′, περίπτωση i, της οδηγίας αυτής, χωρίς ωστόσο να του παρέχεται δικαίωμα εκπτώσεως του φόρου αυτού δυνάμει του άρθρου 322, στοιχείο β′, της εν λόγω οδηγίας. Ο υποκείμενος στον φόρο μεταπωλητής πρέπει, συνεπώς, να συμπεριλάβει το κόστος του φόρου αυτού στην τιμή του αγαθού κατά την πώλησή του. Το κόστος του φόρου δεν εντάσσεται, ωστόσο, στην τιμή αγοράς κατά την έννοια του άρθρου 312, σημείο 2, της ως άνω οδηγίας. Το κόστος αυτό προσαυξάνει το υπολογιζόμενο σύμφωνα με το άρθρο 315, δεύτερο εδάφιο, της οδηγίας αυτής περιθώριο κέρδους του υποκείμενου στον φόρο μεταπωλητή.

53. Το κόστος του ΦΠΑ που καταβλήθηκε από τον υποκείμενο στον φόρο μεταπωλητή στο πλαίσιο ενδοκοινοτικής αποκτήσεως περιλαμβάνεται, συνεπώς, στη βάση φορολογήσεως της εκ μέρους του διενεργούμενης πωλήσεως. Τούτο έχει ως αποτέλεσμα τη διπλή φορολόγηση («φόρος επί φόρου»), την οποία ακριβώς ήθελε να αποτρέψει το καθεστώς του περιθωρίου κέρδους κατά την αιτιολογική σκέψη 51 της οδηγίας 2006/112. Στην περίπτωση των εισαγόμενων από τους υποκείμενους στον φόρο μεταπωλητές αγαθών, τη διπλή αυτή φορολόγηση αποτρέπει το άρθρο 317, δεύτερο εδάφιο, της οδηγίας αυτής, το οποίο ορίζει ότι για τον υπολογισμό του περιθωρίου κέρδους πρέπει να αφαιρείται από την τιμή πωλήσεως η βάση επιβολής του φόρου κατά την εισαγωγή (ήτοι η τιμή αγοράς) και ο ΦΠΑ κατά την εισαγωγή. Η έλλειψη ανάλογης λύσεως στην περίπτωση της ενδοκοινοτικής αποκτήσεως αποτελεί νομικό κενό, το οποίο εμποδίζει την πλήρη επίτευξη των σκοπών που επιδιώκει το καθεστώς του περιθωρίου κέρδους, στην περίπτωση αντικειμένων καλλιτεχνικής αξίας τα οποία αποκτούν υποκείμενοι στον φόρο μεταπωλητές από πρόσωπα εγκατεστημένα σε άλλα κράτη μέλη.

54. Κατά τη γνώμη μου, το νομικό αυτό κενό δεν είναι δυνατό να καλυφθεί μέσω ερμηνείας, στο μέτρο που ο ορισμός της τιμής αγοράς στο άρθρο 312, σημείο 2, της οδηγίας 2006/112 κάνει ρητώς λόγο για το αντίτιμο που λαμβάνει «ο προμηθευτής» από τον υποκείμενο στον φόρο μεταπωλητή. Δύσκολα, επομένως, θα μπορούσε να συμπεριληφθεί στην τιμή αγοράς ο φόρος τον οποίο κατέβαλε ο υποκείμενος στον φόρο μεταπωλητής στη φορολογική αρχή. Εξάλλου, το άρθρο 322, στοιχείο β′, της εν λόγω οδηγίας αποκλείει το δικαίωμα του υποκείμενου στον φόρο μεταπωλητή να εκπέσει τον καταβληθέντα εκ μέρους του ΦΠΑ «για τα αντικείμενα καλλιτεχνικής αξίας» που απέκτησε από δημιουργούς ή τους διαδόχους τους, στον οποίο περιλαμβάνεται αναμφισβήτητα και ο φόρος που καταβλήθηκε για την ενδοκοινοτική απόκτηση των εν λόγω αντικειμένων καλλιτεχνικής αξίας. Συνεπώς, αυτό το νομικό κενό πρέπει να καλυφθεί από τον νομοθέτη.

55. Δεν πιστεύω, ωστόσο, ότι η ύπαρξη του κενού αυτού, όπως υποστηρίζει η Γερμανική Κυβέρνηση, καταδεικνύει τον σκόπιμο αποκλεισμό από τον νομοθέτη της δυνατότητας εφαρμογής του καθεστώτος του περιθωρίου κέρδους σε αντικείμενα καλλιτεχνικής αξίας, τα οποία απέκτησε ο υποκείμενος στον φόρο μεταπωλητής από πρόσωπα εγκατεστημένα σε άλλα κράτη μέλη με απαλλαγή από τον φόρο για την ενδοκοινοτική παράδοση.

56. Τούτο δεν προκύπτει, πρωτίστως, ούτε από τη διατύπωση του άρθρου 316, παράγραφος 1, στοιχείο β′, ούτε από τη διατύπωση του άρθρου 322, στοιχείο β′, της οδηγίας 2006/112. Υπενθυμίζω ότι στην πρώτη διάταξη γίνεται λόγος για αντικείμενα καλλιτεχνικής αξίας «που […] παραδόθηκαν [στους υποκείμενους στον φόρο μεταπωλητές] από τον ίδιο το δημιουργό ή τους διαδόχους του». Πρόκειται, συνεπώς, για παράδοση αντικειμένων καλλιτεχνικής αξίας χωρίς καμία πρόσθετη προϋπόθεση. Εξάλλου, όταν στην οδηγία 2006/112 γίνεται λόγος για παράδοση, η έννοια αυτή περιλαμβάνει τόσο την παράδοση εντός ενός και μόνον κράτους μέλους, όσο και την ενδοκοινοτική παράδοση. Τούτο προκύπτει από μια απλή σύγκριση του ορισμού της παραδόσεως αγαθών που περιέχεται στο άρθρο 14, παράγραφος 1, της οδηγίας αυτής[8] με τον ορισμό της ενδοκοινοτικής αποκτήσεως αγαθών στο άρθρο 20, πρώτο εδάφιο, της ίδιας οδηγίας[9]. Ο νομοθέτης επισημαίνει σαφώς τις περιπτώσεις που αφορούν μόνον ένα από τα εν λόγω είδη παραδόσεως, όπως για παράδειγμα στο άρθρο 2, παράγραφος 1, στοιχείο α′, κατά το οποίο στον ΦΠΑ υπόκεινται «οι παραδόσεις αγαθών που πραγματοποιούνται εξ επαχθούς αιτίας στο έδαφος ενός κράτους μέλους» ή στο άρθρο 138, παράγραφος 1, κατά το οποίο απαλλάσσονται του φόρου οι «παραδόσεις αγαθών τα οποία αποστέλλονται ή μεταφέρονται εκτός του αντίστοιχου εδάφους τους αλλά εντός της Κοινότητας». Η γραμματική ερμηνεία του άρθρου 316, παράγραφος 1, στοιχείο β′, της οδηγίας 2006/112 δεν παρέχει, συνεπώς, τη δυνατότητα αποκλεισμού από το πεδίο εφαρμογής της διατάξεως αυτής των αντικειμένων καλλιτεχνικής αξίας που αποκτά ο υποκείμενος στον φόρο μεταπωλητής από πρόσωπα εγκατεστημένα σε άλλο κράτος μέλος.

8 «[…] η μεταβίβαση του δικαιώματος να διαθέτει κάποιος, ως κύριος, ενσώματο αγαθό».

9 «[…] η απόκτηση του δικαιώματος να διαθέτει κάποιος, ως κύριος, κινητό ενσώματο αγαθό […]».

57. Ομοίως, το άρθρο 322, στοιχείο β′, της οδηγίας 2006/112, το οποίο συμπληρώνει το άρθρο 316, παράγραφος 1, στοιχείο β′, της οδηγίας αυτής, είναι τόσο ευρέως διατυπωμένο ώστε να απαγορεύει την έκπτωση του φόρου που καταβλήθηκε τόσο για την απόκτηση αγαθού εντός ενός και μόνον κράτους μέλους όσο και για την ενδοκοινοτική απόκτηση (βλ., επίσης, σημείο 54 των παρουσών προτάσεων).

58. Θα ήταν, επίσης, δύσκολο να δικαιολογηθεί τελολογικά ο αποκλεισμός της δυνατότητας εφαρμογής του καθεστώτος του περιθωρίου κέρδους σε αντικείμενα καλλιτεχνικής αξίας που αποκτούν οι υποκείμενοι στον φόρο μεταπωλητές από πρόσωπα εγκατεστημένα σε άλλα κράτη μέλη. Και τούτο διότι εάν η δυνατότητα αυτή υφίσταται τόσο για τα αντικείμενα καλλιτεχνικής αξίας που αποκτώνται εντός ενός και μόνον κράτους μέλους (και δη σε δύο περιπτώσεις: στο άρθρο 316, παράγραφος 1, στοιχεία β′ και γ′), όσο και για τα εισαγόμενα αντικείμενα (άρθρο 316, παράγραφος 1, στοιχείο α′), τότε για ποιον λόγο ο νομοθέτης θα έπρεπε να εισάγει διάκριση κατά του ενδοκοινοτικού εμπορίου, ενώ η διευκόλυνση της ελεύθερης κυκλοφορίας των αγαθών και των υπηρεσιών είναι ένας από τους θεμελιώδεις σκοπούς της θεσπίσεως του κοινού συστήματος του ΦΠΑ [10];

59. Το ως άνω νομικό κενό αποτελεί συνεπώς, κατά τη γνώμη μου, μάλλον παράβλεψη παρά σκόπιμη επιλογή του νομοθέτη. Μήπως, ωστόσο, η παράβλεψη αυτή δικαιολογεί την απόρριψη της δυνατότητας εφαρμογής του καθεστώτος του περιθωρίου κέρδους σε αντικείμενα καλλιτεχνικής αξίας που αποκτά ο υποκείμενος στον φόρο μεταπωλητής από πρόσωπα εγκατεστημένα σε άλλα κράτη μέλη; Κατά την άποψή μου, όχι.

60. Πράγματι, η ύπαρξη αυτού του νομικού κενού θέτει τον υποκείμενο στον φόρο μεταπωλητή που αποκτά αντικείμενα καλλιτεχνικής αξίας από πρόσωπα εγκατεστημένα σε άλλα κράτη μέλη σε δυσμενέστερη θέση σε σχέση με τους μεταπωλητές που αποκτούν αντικείμενα καλλιτεχνικής αξίας εντός του ιδίου κράτους μέλους ή εκτός της Ένωσης. Το κενό αυτό έχει, συνεπώς, ως αποτέλεσμα τη διπλή φορολόγηση στην οποία αναφέρθηκα ανωτέρω και αυξάνει το συνολικό ποσό του φόρου, διευρύνοντας τεχνητά τη βάση επιβολής του φόρου, δηλαδή το περιθώριο κέρδους.

61. Πρέπει, εντούτοις, να ληφθεί υπόψη ότι η εφαρμογή του καθεστώτος του περιθωρίου κέρδους στις περιπτώσεις του άρθρου 316 της οδηγίας 2006/112 είναι προαιρετική για τον υποκείμενο στον φόρο (αλλά όχι για το κράτος μέλος το οποίο υποχρεούται να του παράσχει τη δυνατότητα αυτή). Επομένως, εάν ο υποκείμενος στον φόρο επιθυμεί να αποφύγει τη διπλή φορολόγηση του περιθωρίου κέρδους του στο οποίο περιλαμβάνεται το κόστος του ΦΠΑ που καταβλήθηκε για την ενδοκοινοτική απόκτηση, έχει τη δυνατότητα να επιλέξει τη φορολόγηση βάσει των γενικών διατάξεων με πλήρες δικαίωμα εκπτώσεως του καταβληθέντος φόρου.

62. Όπως όμως προανέφερα, θεμελιώδης σκοπός της εφαρμογής του καθεστώτος του περιθωρίου κέρδους στις περιπτώσεις του άρθρου 316 της οδηγίας 2006/112 δεν είναι τόσο η αποτροπή της διπλής φορολογήσεως, διότι αυτή διασφαλίζεται ήδη με τη φορολόγηση βάσει των γενικών διατάξεων, όσο μάλλον η αποφυγή υπέρμετρων διοικητικών επιβαρύνσεων που συνδέονται με τη φορολόγηση, βάσει διαφορετικών κανόνων, διαφόρων αγαθών τα οποία πωλούνται από τον υποκείμενο στον φόρο μεταπωλητή. Εάν, συνεπώς, εξ αυτού του λόγου ο υποκείμενος στον φόρο επιλέξει τη φορολόγηση βάσει του καθεστώτος του περιθωρίου κέρδους, δεν μπορεί να θεωρεί εαυτόν ζημιωθέντα, κατά την αρχαία ρήση volenti non fit iniuria, και δεν είναι αναγκαία η «προστασία του» διά της αρνήσεως του δικαιώματός του εφαρμογής του καθεστώτος αυτού.

10 Βλ. αιτιολογική σκέψη 4 της οδηγίας 2006/112.

63. Κατά το άρθρο 342 της οδηγίας 2006/112, τα κράτη μέλη μπορούν όντως να λαμβάνουν μέτρα προκειμένου οι υποκείμενοι στον φόρο μεταπωλητές να μην υφίστανται αδικαιολόγητες ζημίες που προκύπτουν, μεταξύ άλλων, από την εφαρμογή του καθεστώτος του περιθωρίου κέρδους. Τα μέτρα αυτά δύνανται, ωστόσο, να αφορούν το δικαίωμα εκπτώσεως του φόρου εισροών, και όχι το δικαίωμα εφαρμογής του καθεστώτος του περιθωρίου κέρδους αυτού καθαυτού.

*– Επιχείρημα στηριζόμενο στη διατύπωση του άρθρου 316, παράγραφος 1, στοιχείο β', της οδηγίας 2006/112*

64. Κατά την επ' ακροατηρίου συζήτηση, η Γερμανική Κυβέρνηση ανέπτυξε ένα ακόμη επιχείρημα υπέρ του αποκλεισμού της δυνατότητας εφαρμογής του καθεστώτος του περιθωρίου κέρδους σε αντικείμενα καλλιτεχνικής αξίας που αποκτά ο υποκείμενος στον φόρο μεταπωλητής από πρόσωπα εγκατεστημένα σε άλλα κράτη μέλη. Υποστηρίζει, συγκεκριμένα, ότι λόγω της μεταφοράς της φορολογικής αρμοδιότητας από το κράτος μέλος της πωλήσεως στο κράτος μέλος της αποκτήσεως, στην περίπτωση ενδοκοινοτικών παραδόσεων αγαθών, η γενεσιουργός αιτία επιβολής του φόρου δεν είναι η ενδοκοινοτική παράδοση του αγαθού, αλλά η ενδοκοινοτική απόκτησή του. Το άρθρο 316, παράγραφος 1, στοιχείο β', της οδηγίας 2006/112 δεν διαλαμβάνει, ωστόσο, μια τέτοια γενεσιουργό αιτία επιβολής του φόρου, κάτι το οποίο σημαίνει, κατά την άποψη της Κυβερνήσεως αυτής, ότι η εν λόγω διάταξη δεν καλύπτει τα αντικείμενα καλλιτεχνικής αξίας που αποκτούν οι υποκείμενοι στον φόρο από άλλα κράτη μέλη.

65. Πρέπει, εντούτοις, να επισημανθεί ότι τα άρθρα 314 και 316 της οδηγίας 2006/112 δεν ρυθμίζουν τη φορολόγηση των αγαθών κατά το στάδιο της αποκτήσεώς τους από τον υποκείμενο στον φόρο μεταπωλητή, αλλά κατά το στάδιο της πωλήσεώς τους από αυτόν. Οι περιπτώσεις που απαριθμούνται στα άρθρα 314, στοιχεία α' έως δ' και 316, παράγραφος 1, στοιχεία α' έως γ', της εν λόγω οδηγίας επισημαίνουν απλώς τον τρόπο με τον οποίο ο υποκείμενος στον φόρο μεταπωλητής μπορεί να λάβει στην κατοχή του αγαθά, τα οποία στη συνέχεια θα έχει το δικαίωμα να φορολογήσει βάσει του καθεστώτος του περιθωρίου κέρδους κατά την πώλησή τους. Η απόκτηση των εν λόγω αγαθών από τον υποκείμενο στον φόρο μεταπωλητή μπορεί χωρίς όμως να πρέπει να πραγματοποιηθεί μέσω ενός γεγονότος που γεννά φορολογική υποχρέωση. Το άρθρο 314, στοιχεία α' έως γ', της εν λόγω οδηγίας αφορά περιπτώσεις στις οποίες δεν προκύπτει καμία φορολογική υποχρέωση (ΦΠΑ), διότι πρόκειται για συναλλαγές μη υποκείμενες στον φόρο ή απαλλασσόμενες του φόρου. Ομοίως, οι τρόποι αποκτήσεως αγαθών από τον υποκείμενο στον φόρο μεταπωλητή που απαριθμούνται στο άρθρο 316, παράγραφος 1, στοιχεία α' έως γ' μπορούν χωρίς όμως να πρέπει να συνδέονται με τη γένεση φορολογικής υποχρεώσεως.

66. Επιπλέον, μολονότι η ενδοκοινοτική παράδοση αγαθού δεν αποτελεί βεβαίως, αυτή καθαυτή, γενεσιουργό αιτία επιβολής του φόρου διότι τυγχάνει απαλλαγής, εντούτοις, συνδέεται αναπόφευκτα με τη γένεση φορολογικής υποχρεώσεως κατά τη στιγμή της ενδοκοινοτικής αποκτήσεως αυτού του ίδιου αγαθού. Συνεπώς, δεν υφίσταται ενδοκοινοτική παράδοση χωρίς ενδοκοινοτική απόκτηση. Απαλλαγή της ενδοκοινοτικής παραδόσεως από τον φόρο δεν χωρεί, όμως, στην περίπτωση απαλλαγής από τον φόρο της ενδοκοινοτικής αποκτήσεως (βλ. άρθρο 139, παράγραφος 1, δεύτερο εδάφιο, της οδηγίας 2006/112) Το επιχείρημα της Γερμανικής Κυβερνήσεως φαίνεται, συνεπώς, να στηρίζεται σε μια άκρως τυπολατρική ερμηνεία του άρθρου 316, παράγραφος 1, στοιχείο β', της εν λόγω οδηγίας.

*Απάντηση στο πρώτο προδικαστικό ερώτημα*

67. Κατόπιν των προεκτεθέντων, προτείνω στο Δικαστήριο να δώσει στο πρώτο προδικαστικό ερώτημα την απάντηση ότι το άρθρο 316, παράγραφος 1, της οδηγίας 2006/112 έχει την έννοια ότι ο υποκείμενος στον φόρο μεταπωλητής έχει δικαίωμα εφαρμογής του καθεστώτος του περιθωρίου κέρδους, βάσει της διατάξεως αυτής, στην περίπτωση πωλήσεως αντικειμένων καλλιτεχνικής αξίας

που απέκτησε από δημιουργούς ή τους διαδόχους τους, οι οποίοι είναι εγκατεστημένοι σε άλλα κράτη μέλη και δεν εμπίπτουν στις κατηγορίες των προσώπων που απαριθμεί το άρθρο 314 της εν λόγω οδηγίας, καθώς και στην περίπτωση κατά την οποία τα πρόσωπα αυτά έτυχαν απαλλαγής από τον φόρο για την ενδοκοινοτική παράδοση, βάσει του άρθρου 138, παράγραφος 1, της οδηγίας αυτής.

### *Επί του δευτέρου προδικαστικού ερωτήματος*

68. Εάν το Δικαστήριο δεχθεί την πρότασή μου σχετικά με την απάντηση που πρέπει να δοθεί στο πρώτο προδικαστικό ερώτημα, είναι αναγκαίο να εξεταστεί και το δεύτερο ερώτημα. Με το δεύτερο προδικαστικό ερώτημά του, το αιτούν δικαστήριο ζητεί να διευκρινισθεί εάν το άρθρο 322, στοιχείο β′, της οδηγίας 2006/112 έχει την έννοια ότι αποκλείει το δικαίωμα του υποκείμενου στον φόρο μεταπωλητή να εκπέσει τον ΦΠΑ που καταβλήθηκε από αυτόν για την ενδοκοινοτική απόκτηση αντικειμένου καλλιτεχνικής αξίας, στην παράδοση του οποίου ο εν λόγω υποκείμενος στον φόρο εφαρμόζει το καθεστώς του περιθωρίου κέρδους βάσει του άρθρου 316, παράγραφος 1, στοιχείο β′, της οδηγίας αυτής, ακόμη και όταν το εσωτερικό δίκαιο του συγκεκριμένου κράτους μέλους δεν προβλέπει τέτοιο αποκλεισμό του δικαιώματος εκπτώσεως.

69. Το ερώτημα αυτό συνδέεται με το γεγονός ότι, αποκλείοντας στο άρθρο 25a, παράγραφος 7, σημείο 1, στοιχείο a, του UstG την εφαρμογή του καθεστώτος του περιθωρίου κέρδους σε αγαθά τα οποία αποκτούν οι υποκείμενοι στον φόρο μεταπωλητές από πρόσωπα εγκατεστημένα σε άλλα κράτη μέλη και καλυπτόμενα από την προβλεπόμενη για τις ενδοκοινοτικές παραδόσεις απαλλαγή, το γερμανικό δίκαιο δεν περιέχει διάταξη που να αποκλείει το δικαίωμα του υποκείμενου στον φόρο μεταπωλητή να εκπέσει τον φόρο για την ενδοκοινοτική απόκτηση στην περίπτωση εφαρμογής του καθεστώτος του περιθωρίου κέρδους.

70. Επομένως, αν το αιτούν δικαστήριο, βάσει της απαντήσεως στο πρώτο ερώτημα, διαπιστώσει ότι το άρθρο 25a, παράγραφος 7, σημείο 1, στοιχείο a, του UStG δεν συνάδει προς την οδηγία 2006/112, θα πρέπει να μην εφαρμόσει τη διάταξη αυτή και να αναγνωρίσει στον προσφεύγοντα της κύριας δίκης το δικαίωμα εφαρμογής του καθεστώτος του περιθωρίου κέρδους. Θα έχει, εντούτοις, ο εν λόγω προσφεύγων και το δικαίωμα εκπτώσεως του φόρου ο οποίος καταβλήθηκε για την ενδοκοινοτική απόκτηση των αγαθών που αποτελούν αντικείμενο της διαφοράς; Κατά πάγια νομολογία του Δικαστηρίου, μια οδηγία, αυτή και μόνη, δεν γεννά υποχρεώσεις εις βάρος ιδιώτη και, επομένως, ένα κράτος μέλος δεν μπορεί να επικαλεστεί αυτή καθαυτή την οδηγία κατά του ιδιώτη[11], στο δε γερμανικό δίκαιο δεν έχει μεταφερθεί το άρθρο 322, στοιχείο β′, της οδηγίας 2006/112 σχετικά με την έκπτωση φόρου κατά την ενδοκοινοτική απόκτηση. Συμμερίζομαι τη γνώμη όλων των ενδιαφερομένων που κατέθεσαν παρατηρήσεις στην υπό κρίση υπόθεση, συμπεριλαμβανομένου του προσφεύγοντος στην κύρια δίκη, ότι πρέπει να δοθεί αρνητική απάντηση στο ερώτημα αυτό.

71. Το δικαίωμα εκπτώσεως του φόρου εισροών δεν συνιστά αυτοτελές δικαίωμα των υποκειμένων στον φόρο. Αποτελεί στοιχείο του συστήματος του ΦΠΑ, το οποίο βασίζεται σε μηχανισμό φορολογήσεως κάθε συναλλαγής με ταυτόχρονη έκπτωση του καταβληθέντος σε προγενέστερο στάδιο φόρου. Με τον τρόπο αυτό, η εν γένει φορολογική επιβάρυνση αυξάνεται κάθε φορά μόνον κατά το ποσό που αντιστοιχεί στην προστιθέμενη αξία του συγκεκριμένου αγαθού ή της συγκεκριμένης υπηρεσίας σε δεδομένο στάδιο εμπορίας, ενώ το σύνολο της εν λόγω φορολογικής επιβαρύνσεως μεταφέρεται στο τελευταίο στάδιο εμπορίας, ήτοι στο στάδιο πωλήσεως στον καταναλωτή. Το δικαίωμα εκπτώσεως εξυπηρετεί μόνον την ορθή λειτουργία αυτού του μηχανισμού και, όπως το Δικαστήριο έχει επανειλημμένως αποφανθεί, προϋποθέτει ότι οι δαπάνες για την απόκτηση αγαθών και υπηρεσιών που παρέχουν δικαίωμα εκπτώσεως αποτελούν συστατικό στοιχείο της τιμής των

11 Βλ., μεταξύ άλλων, απόφαση της 18ης Δεκεμβρίου 2014, Schoenimport «Italmoda» Mariano Previti κ.λπ. (C-131/13, C-163/13 και C-164/13, EU:C:2014:2455, σκέψη 55 και εκεί παρατιθέμενη νομολογία).

πράξεων που φορολογούνται στο μεταγενέστερο στάδιο [12]. Ο υποκείμενος στον φόρο, στον οποίο το εσωτερικό δίκαιο του συγκεκριμένου κράτους μέλους παρέχει απαλλαγή από τον φόρο για τον δικό του κύκλο εργασιών, δεν έχει συνεπώς δικαίωμα εκπτώσεως του φόρου εισροών, ακόμη και όταν η απαλλαγή αυτή δεν συνάδει προς την οδηγία 2006/112 [13].

72. Ανάλογη λύση πρέπει να προκριθεί και σε μια περίπτωση όπως η προκείμενη. Εφόσον βάση επιβολής του φόρου δεν αποτελεί η συνολική τιμή του αγαθού, αλλά μόνον το περιθώριο κέρδους του πωλητή, δηλαδή η διαφορά μεταξύ της τιμής πωλήσεως και της τιμής αγοράς, όπως συμβαίνει στην περίπτωση του καθεστώτος του περιθωρίου κέρδους, ο ΦΠΑ που έχει καταβληθεί στην τιμή αγοράς (φόρος εισροών) δεν περιλαμβάνεται στον φόρο που επιβαρύνει την πώληση (φόρος εκροών). Δεν συντρέχει, συνεπώς, λόγος εκπτώσεως του εν λόγω φόρου εισροών. Οποιαδήποτε άλλη λύση θα οδηγούσε de facto σε αντίθετη προς την οδηγία 2006/112 απαλλαγή από τον φόρο της παραδόσεως του αγαθού στον υποκείμενο στον φόρο μεταπωλητή, διότι ο εν λόγω μεταπωλητής θα είχε στην πραγματικότητα δικαίωμα επιστροφής του συνολικού ποσού του καταβληθέντος φόρου χωρίς να έχει υποχρέωση καταβολής ισόποσου φόρου εκροών.

73. Συνεπώς, εάν το εθνικό δίκαιο, αντιβαίνοντας στις διατάξεις της οδηγίας 2006/112, δεν αναγνωρίζει στον υποκείμενο στον φόρο το δικαίωμα υπαγωγής του σε ειδικό φορολογικό καθεστώς, ο εν λόγω υποκείμενος στον φόρο μπορεί να επικαλεστεί ευθέως τις διατάξεις της οδηγίας αυτής προκειμένου να υπαχθεί στο εν λόγω καθεστώς, χάνει όμως το δικαίωμα εκπτώσεως του φόρου εισροών που του παρέχει η εθνική νομοθεσία, εφόσον η απώλεια του δικαιώματος αυτού είναι αποτέλεσμα της εφαρμογής του ως άνω καθεστώτος.

74. Η διαπίστωση αυτή δεν μεταβάλλεται από το γεγονός ότι, όπως εκτίθεται στα σημεία 46 έως 60 των παρουσών προτάσεων, στην περίπτωση των αντικειμένων καλλιτεχνικής αξίας τα οποία αποκτά ο υποκείμενος στον φόρο μεταπωλητής από πρόσωπα εγκατεστημένα σε άλλα κράτη μέλη, συνέπεια του κενού που υφίσταται στις ρυθμίσεις της οδηγίας 2006/112 είναι η διπλή φορολόγηση αυτού του μέρους του περιθωρίου κέρδους που καλύπτει το κόστος του φόρου για την ενδοκοινοτική απόκτηση. Το κενό αυτό πρέπει να απαλειφθεί με αλλαγή του τρόπου υπολογισμού της τιμής αγοράς και όχι με την παροχή δικαιώματος εκπτώσεως στον υποκείμενο στον φόρο μεταπωλητή, η οποία αντιτίθεται στη λογική του κοινού συστήματος του ΦΠΑ.

75. Προτείνω, συνεπώς, στο δεύτερο προδικαστικό ερώτημα να δοθεί η απάντηση ότι το άρθρο 322, στοιχείο β′, της οδηγίας 2006/112 έχει την έννοια ότι αποκλείει το δικαίωμα του υποκείμενου στον φόρο μεταπωλητή να εκπέσει τον ΦΠΑ που καταβλήθηκε από αυτόν για την ενδοκοινοτική απόκτηση αντικειμένου καλλιτεχνικής αξίας, στην παράδοση του οποίου ο εν λόγω υποκείμενος στον φόρο εφαρμόζει το καθεστώς του περιθωρίου κέρδους βάσει του άρθρου 316, παράγραφος 1, στοιχείο β′, της οδηγίας αυτής, ακόμη και όταν το εσωτερικό δίκαιο του συγκεκριμένου κράτους μέλους δεν αποκλείει το εν λόγω δικαίωμα εκπτώσεως.

## Ι. Πρόταση

76. Κατόπιν του συνόλου των προεκτεθέντων, προτείνω τις εξής απαντήσεις στα προδικαστικά ερωτήματα του Finanzgericht Münster (δικαστηρίου φορολογικών διαφορών Münster, Γερμανία):

1) Το άρθρο 316, παράγραφος 1, της οδηγίας 2006/112/ΕΚ του Συμβουλίου, της 28ης Νοεμβρίου 2006, σχετικά με το κοινό σύστημα φόρου προστιθέμενης αξίας, έχει την έννοια ότι ο υποκείμενος στον φόρο μεταπωλητής έχει δικαίωμα εφαρμογής του καθεστώτος του περιθωρίου κέρδους, βάσει της διατάξεως αυτής, στην περίπτωση πωλήσεως αντικειμένων καλλιτεχνικής αξίας που απέκτησε από δημιουργούς ή τους διαδόχους τους, οι οποίοι είναι εγκατεστημένοι σε άλλα κράτη μέλη και

12 Βλ., μεταξύ άλλων, απόφαση της 28ης Νοεμβρίου 2013, MDDP (C-319/12, EU:C:2013:778, σκέψη 41).

13 Απόφαση της 28ης Νοεμβρίου 2013, MDDP (C-319/12, EU:C:2013:778, σκέψη 56, πρώτη παύλα).

δεν εμπίπτουν στις κατηγορίες των προσώπων που απαριθμεί το άρθρο 314 της εν λόγω οδηγίας, καθώς και στην περίπτωση κατά την οποία τα πρόσωπα αυτά έτυχαν απαλλαγής από τον φόρο για την ενδοκοινοτική παράδοση, βάσει του άρθρου 318, παράγραφος 1, της οδηγίας αυτής.

2) Το άρθρο 322, στοιχείο β′, της οδηγίας 2006/112 έχει την έννοια ότι αποκλείει το δικαίωμα του υποκείμενου στον φόρο μεταπωλητή να εκπέσει τον ΦΠΑ που καταβλήθηκε από αυτόν για την ενδοκοινοτική απόκτηση αντικειμένου καλλιτεχνικής αξίας, στην παράδοση του οποίου ο εν λόγω υποκείμενος στον φόρο εφαρμόζει το καθεστώς του περιθωρίου κέρδους βάσει του άρθρου 316, παράγραφος 1, στοιχείο β′, της οδηγίας αυτής, ακόμη και όταν το εσωτερικό δίκαιο του συγκεκριμένου κράτους μέλους δεν αποκλείει το εν λόγω δικαίωμα εκπτώσεως.