Сборник съдебна практика

РЕШЕНИЕ НА СЪДА (четвърти състав)

1 август 2025 година*

„Преюдициално запитване — Данъчни въпроси — Обща система на данъка върху добавената стойност (ДДС) — Директива 2006/112/ЕО — Специален режим за стоки втора употреба, произведения на изкуството, колекционерски предмети и антикварни предмети — Данъчнозадължени дилъри — Режим за облагане на маржа на печалбата — Член 316, параграф 1, буква б) — Избор за прилагане на режима за облагане на маржа на печалбата — Понятие за доставка на произведение на изкуството от автора — Доставка от автора чрез юридическо лице“

По дело C-433/24

с предмет преюдициално запитване, отправено на основание член 267 ДФЕС от Conseil d'État (Франция) с акт от 18 юни 2024 г., постъпил в Съда на 18 юни 2024 г., в рамките на производство по дело

Galerie Karsten Greve

срещу

Ministère de l'Économie, des Finances et de la Souveraineté industrielle et numérique,

СЪДЪТ (четвърти състав),

състоящ се от: I. Jarukaitis, председател на състава, N. Jääskinen, Ал. Арабаджиев (докладчик), M. Condinanzi и R. Frendo, съдии,

генерален адвокат: M. Szpunar,

секретар: R. Șereș, администратор,

предвид изложеното в писмената фаза на производството и в съдебното заседание от 20 март 2025 г.,

като има предвид становищата, представени:

– за Galerie Karsten Greve, от L. Poulet-Odent, адвокат,

– за френското правителство, от B. Dourthe, O. Duprat-Mazaré и B. Fodda, в качеството на представители,

* Език на производството: френски.

– за испанското правителство, от A. Torró Molés, в качеството на представител,

– за Европейската комисия, от M. Herold, W. Roels и J. Samnadda, в качеството на представители,

след като изслуша заключението на генералния адвокат, представено в съдебното заседание от 12 юни 2025 г.,

постанови настоящото

Решение

1 Преюдициалното запитване се отнася до тълкуването на член 316, параграф 1, буква б) от Директива 2006/112/ЕО на Съвета от 28 ноември 2006 година относно общата система на данъка върху добавената стойност (ОВ L 347, 2006 г., стр. 1; Специално издание на български език, 2007 г., глава 9, том 3, стр. 7, наричана по-нататък „Директивата за ДДС“), в редакцията ѝ, приложима към спора в главното производство.

2 Запитването е отправено в рамките на спор между дружеството Galerie Karsten Greve (наричано по-нататък „GKG“) и Ministère de l'Économie, des Finances et de la Souverainance industrie et de la Souverainance industrielle et numérique (Министерство на икономиката, финансите и промишления и цифровия суверенитет, Франция) по повод на актове за установяване на допълнително задължение за плащане на данък върху добавената стойност (ДДС).

Правна уредба

Правото на Съюза

3 Съображения 4, 7 и 51 от Директивата за ДДС гласят:

„(4) Постигането на целта за изграждането на вътрешен пазар предполага прилагането в държавите членки на законодателство за данъците върху оборота, което не нарушава условията за конкуренция или не възпрепятства свободното движение на стоки и услуги. Затова е необходимо да се постигне такава хармонизация на законодателството за данъците върху оборота посредством такава система на [ДДС], че да премахне във възможно най-голяма степен факторите, които могат да нарушат условията на конкуренция, независимо дали на национално или на общностно равнище.

[…]

(7) Дори ако ставките и освобожданията не са напълно хармонизирани, общата система на ДДС трябва да доведе до такава неутралност по отношение на конкуренцията, че в рамките на територията на всяка държава членка подобните стоки и услуги да носят едно и също данъчно бреме, каквато и да е дължината на веригата на производство и разпространение.

[…]

(51) Подходящо е да се приеме режим за данъчно облагане в Общността, който да бъде приложен за стоки втора употреба, произведения на изкуството, антикварни предмети и колекционерски предмети, с оглед предотвратяването на двойното данъчно облагане и нарушаването на конкуренцията между данъчнозадължени лица“.

4 Член 14, параграф 1 от тази директива гласи:

„Доставка на стоки“ означава прехвърлянето на правото за разпореждане с материална вещ като собственик“.

5 Съгласно член 103 от посочената директива:

„1. Държавите членки могат да предвидят, че намалената ставка или някоя от намалените ставки, които те прилагат в съответствие с членове 98 и 99, се прилага и за вноса на произведения на изкуството, колекционерски предмети и антикварни предмети, както са определени в член 311, параграф 1, точки 2, 3 и 4.

2. Ако държавите членки се възползват от възможността за избор по параграф 1, те могат също да приложат намалена ставка към следните сделки:

а) доставката на произведения на изкуството от техния автор или от неговите правоприемници;

б) доставката на произведения на изкуството, инцидентно, от данъчнозадължено лице, различно от данъчнозадължен дилър, когато произведенията на изкуството са внесени от самото данъчнозадължено лице или когато те са му доставени от техния автор или неговия правоприемник, или когато са му дали право на пълно приспадане на ДДС“.

6 Член 311, параграф 1 от същата директива гласи:

„За целите на настоящата глава и без да се засягат други разпоредби на Общността, се прилагат следните дефиниции:

[…]

2) „произведения на изкуството“ са предметите, изброени в приложение IX, част A;

[…]

5) „данъчнозадължен дилър“ означава всяко данъчнозадължено лице, което в процеса на икономическата си дейност и с цел да ги препродаде, закупува, или прилага за целите на своята дейност, или внася, стоки втора употреба, произведения на изкуството, колекционерски предмети и антикварни предмети независимо от това, дали данъчнозадълженото лице действа от свое собствено име или от името на друго лице, в съответствие с договор, по който е дължима комисиона за покупката или продажбата“.

7 Член 314 от Директивата за ДДС гласи:

„Режимът за облагане на маржа на печалбата се прилага по отношение на доставките от данъчнозадължен дилър на стоки втора употреба, произведения на изкуството, колекционерски предмети и антикварни предмети, когато тези стоки са му били доставени в рамките на [Европейската общност] от едно от следните лица:

а) данъчно незадължено лице;

б) друго данъчнозадължено лице, дотолкова доколкото доставката на стоки от това данъчнозадължено лице е освободена от данък в съответствие с член 136;

в) друго данъчнозадължено лице, дотолкова доколкото доставката на стоки от това данъчнозадължено лице е обхваната от режима за освобождаване от данък на малки предприятия, предвиден в членове 282—292 и е свързана с дълготрайни активи;

г) друг данъчнозадължен дилър, доколкото ДДС се прилага по отношение на доставката на стоки от този друг данъчнозадължен дилър в съответствие с настоящия режим за маржа на печалбата“.

8 В член 316, параграф 1 от тази директива се предвижда следното:

„Държавите членки дават на данъчнозадължените дилъри правото на избор дали да прилагат режима за облагане на маржа на печалбата по отношение на следните сделки:

а) доставката на произведения на изкуството, колекционерски предмети или антикварни предмети, които самият данъчнозадължен дилър е внесъл;

б) произведения на изкуството, доставени на данъчнозадължения дилър от техните автори или от правоприемниците им.

в) произведения на изкуството, доставени на данъчнозадължения дилър от данъчнозадължено лице, различно от данъчнозадължен дилър, когато за тази доставка се прилага намалената ставка съгласно член 103“.

9 Приложение IX към посочената директива съдържа част А, озаглавена „Произведения на изкуството“, която гласи следното:

„(1) Картини, колажи и други подобни декоративни произведения, рисунки и графики, направени изцяло от ръката на художник, с изключение на планове и чертежи за архитектурни, инженерни, промишлени, търговски, топографски и други подобни цели, ръчно украсени фабрични изделия, театрални декори, декори за кино и други видове декори (код по КН 9701);

(2) оригинални гравюри и литографии, като авторски отпечатъци, произведени в ограничени количества, направо в бяло и черно или в цвят на една или няколко плочи, направени изцяло от ръката на художника, независимо от процеса на изработка или използвания материал, с изключение на машинен или фотомашинен процес (код по КН 9702 00 00);

(3) оригинални скулптури и пластики от всякакъв вид материал, при условие че са изваяни изцяло от ръката на скулптора; скулптурни отливки на оригинала в рамките на осем копия, чието изпълнение е контролирано от автора или от негови правоприемници (код по КН 9703 00 00); на изключителна основа, в случаи, определени от държавите членки, лимитът от осем копия може да бъде надвишен за скулптурни отливки, изработени преди 1 януари 1989 г.;

(4) гоблени (код по КН 5805 00 00) и текстилни пана (код по КН 6304 00 00), изработени ръчно по художествен дизайн, предоставен от художници, при условие че не надвишават по осем копия всяко;

(5) единични керамични изделия, изработени изцяло от автора и подписани от него;

(6) емайлирани рисунки върху медна плоча, изработени ръчно, в рамките на осем номерирани копия, подписани от автора или с печат на студиото, с изключение на бижута и изделия от злато и сребро;

(7) художествени фотографии, подготвени за печат от автора или под негов контрол, с подпис на автора и с пореден номер, в рамките на 30 копия, независимо от размера“.

Френското право

10 Член 278-0 bis от Code général des impôts (Общ данъчен кодекс, наричан по-нататък „CGI“), в редакцията му, приложима към спора в главното производство, гласи по-специално следното:

„[ДДС] се начислява по намалена ставка от 5,5 % за:

[…]

I. — 1° Вноса на произведения на изкуството, колекционерски предмети и антикварни предмети, както и при вътреобщностно придобиване от данъчнозадължено лице или от данъчно незадължено юридическо лице на произведения на изкуството, колекционерски предмети и антикварни предмети, внесени от тях на територията на друга държава — членка на Европейския съюз;

2° Вътреобщностното придобиване на произведения на изкуството, които са били предмет на доставка в друга държава членка от данъчнозадължени лица, различни от данъчнозадължени дилъри“.

11 Съгласно член 278 septies от CGI, в редакцията му, приложима към спора в главното производство:

„Ставката [на ДДС] от 10 % се начислява:

[…]

2° Върху доставката на произведения на изкуството от техния автор или от неговите правоприемници“.

12 Член 297 A, параграф I от CGI гласи следното:

„1° Данъчната основа на доставките, извършени от данъчнозадължен дилър на стоки втора употреба, произведения на изкуството, колекционерски и антикварни предмети, доставени му от данъчно незадължено лице за [ДДС], или от лице, което няма право да начислява [ДДС] за доставката, е разликата между продажната и покупната цена.

С декрет се определят стоките втора употреба, произведенията на изкуството, колекционерските и антикварните предмети“.

13 Член 297 B, първа алинея от CGI гласи:

„Данъчнозадължените дилъри могат да поискат да прилагат разпоредбите на член 297 A за доставките на произведения на изкуството, колекционерски и антикварни предмети след внос, вътреобщностно придобиване или доставка, които се облагат с намалена ставка на [ДДС] съгласно член 278 septies или член 278-0 bis, точка I“.

14 В член 98 A, параграф II от приложение III към CGI, в редакцията му, приложима към спора в главното производство, се предвижда следното:

„За произведения на изкуството се считат следните творби:

1° Картини, колажи и други подобни декоративни произведения, рисунки и графики, направени изцяло от ръката на художник, с изключение на планове и чертежи за архитектурни, инженерни, промишлени, търговски, топографски и други подобни цели, ръчно украсени фабрични изделия, театрални декори, декори за кино и други видове декори“.

Спорът в главното производство и преюдициалните въпроси

15 GKG осъществява дейност като художествена галерия и доставя произведения на изкуството, които през 2014 г. са му били предоставени от британското дружество Studio Rubin Gideon (наричано по-нататък „дружеството SRG“). В резултат на извършена по отношение на GKG счетоводна проверка данъчната администрация поставя под въпрос ползването на режима за облагане на маржа на печалбата, приложим към извършените от GKG доставки, и вследствие на това иска от него да заплати допълнителни суми като ДДС за периода от 1 януари до 31 декември 2014 г.

16 С решение от 25 ноември 2020 г. Tribunal administratif de Paris (Административен съд Париж, Франция) отхвърля искането, отправено от GKG, да бъде освободено от този допълнителен данък, както и от съответните санкции. С решение от 1 юни 2022 г. Cour administrative d’appel de Paris (Апелативен административен съд Париж, Франция) отхвърля въззивната жалба, подадена от GKG срещу това решение.

17 GKG подава касационна жалба срещу това решение до Conseil d’État (Държавен съвет, Франция), представляващ запитващата юрисдикция, който отбелязва, че от материалите по делото постоянно се установява, че през спорния данъчен период дружеството SRG редовно е извършвало доставки на произведения на изкуството. Следователно GKG във всички случаи не е имало право да прилага режима за облагане на маржа на печалбата на

основание разпоредбите на член 297 B и член 278-0 bis, параграф 2, точка°I от CGI по отношение на извършените от него доставки вследствие от осъществените от това дружество вътреобщностни придобивания.

18 При това положение от текста на член 278 septies, параграф 2 от CGI, в редакцията му, приложима за спорния данъчен период, във връзка с разпоредбите на член 297 B от посочения кодекс следвало, че правото да се избере специалният режим за облагане на маржа на печалбата се прилага за доставките на произведения на изкуството, извършени след доставка от техния автор или неговите правоприемници, както и за доставките, извършени след вътреобщностно придобиване на такива произведения от техния автор или от неговите правоприемници.

19 В настоящия случай GKG е приложило режима за облагане на маржа на печалбата към извършваните за неговите клиенти доставки на картини на художника Gideon Rubin, които самото дружество е получило в резултат от вътреобщностно придобиване от дружеството SRG, в което г-н Rubin бил един от двамата съдружници.

20 За да постанови, че GKG не е имало право да приложи към тези доставки на картини режима за облагане на маржа на печалбата, Cour administrative d'appel de Paris (Апелативен административен съд Париж) приема, че разглежданите картини не са били доставени на това дружество от техния автор, тъй като по-специално автор на картина може да бъде само художникът, който я е нарисувал, поради което дружеството SRG, в качеството му на юридическо лице, не може да се счита за автор на тези картини. В подкрепа на жалбата си GKG твърди, че в това отношение Cour administrative d'appel de Paris (Апелативен административен съд Париж) е допуснал грешка при прилагане на правото.

21 Според Conseil d'État отговорът на изтъкнатото от GKG основание зависи от това дали разпоредбите на член 316, параграф 1, буква б) от Директивата за ДДС във връзка с член 311, параграф 1, точка 2 и част A от приложение IX към нея трябва да се тълкуват в смисъл, че не допускат юридическо лице, като дадено дружество, да се разглежда като „автор" на дадена картина по смисъла и за целите на прилагането на тези разпоредби.

22 При отрицателен отговор на първия въпрос отговорът на това основание ще зависи и от това какви критерии трябва да се вземат предвид, за да се приеме, че юридическо лице, като дадено дружество, може да се разглежда по смисъла и за целите на прилагането на същите тези разпоредби като „автор" на дадена картина. Такива критерии биха могли по-конкретно да бъдат прилагането спрямо това дружество на специален правен режим, притежаването от физическото лице, нарисувало картината, на целия дружествен капитал на посоченото дружество или на част от него, или пък упражняването от това лице на ръководни функции в същото дружество.

23 При тези обстоятелства Conseil d'État (Държавен съвет) решава да спре производството и да постави на Съда следните преюдициални въпроси:

„1) Трябва ли разпоредбите на член 316, параграф 1, буква б) във връзка с член 311, параграф 1, точка 2 от Директивата [за ДДС], както и с част A от приложение IX към същата директива, да се тълкуват в смисъл, че не допускат юридическо лице, каквото е дружеството, да се счита за „автор" на картина по смисъла и за целите на прилагането на тези разпоредби?

2) При отрицателен отговор на първия въпрос, какви критерии трябва да се вземат предвид, за да се приеме, че юридическо лице, каквото е дружеството, може да се счита по смисъла и за целите на прилагането на същите разпоредби за „автор“ на картина (като например, когато става въпрос за дружество, дали спрямо това дружество се прилага специален правен режим, дали физическото лице, нарисувало картината, притежава целия или част от дружествения капитал, дали същото лице изпълнява ръководни функции в дружеството…)?“.

По преюдициалните въпроси

24 Като начало следва да се припомни, че съгласно постоянната съдебна практика в рамките на въведеното с член 267 ДФЕС производство за сътрудничество между националните юрисдикции и Съда задачата на последния е да даде на националния съд полезен отговор, който да му позволи да реши спора, с който е сезиран. С оглед на това при необходимост Съдът може да преформулира въпросите, които са му зададени (решение от 30 април 2025 г., Инспекторат към Висшия съдебен съвет, C-313/23, C-316/23 и C-332/23, EU:C:2025:303, т. 65 и цитираната съдебна практика).

25 Съгласно член 316, параграф 1, буква б) от тази директива държавите членки предоставят на данъчнозадължените дилъри правото на избор дали да прилагат режима за облагане на маржа на печалбата по отношение на доставките на произведения на изкуството, които са им били доставени от техния автор или от неговите правоприемници.

26 В случая от акта за преюдициално запитване е видно, че запитващата юрисдикция иска по-специално да се установи дали за целите на прилагането от данъчнозадължения дилър на режима за облагане на маржа на печалбата, предвиден в посочения член 316, параграф 1, буква б), юридическо лице може да се счита за автор на произведение на изкуството, и ако това е така, при какви условия.

27 Все пак е безспорно, че автор на картините, разглеждани в главното производство, е художникът Gideon Rubin, който ги предлага на пазара чрез дружеството SRG, в което той е един от двамата съдружници.

28 Освен това съгласно член 314, буква а) от Директивата за ДДС режимът за облагане на маржа на печалбата се прилага по отношение на доставките от данъчнозадължен дилър на стоки втора употреба, произведения на изкуството, колекционерски предмети и антикварни предмети, когато тези стоки са му били доставени в рамките на Общността от данъчно незадължено лице. Следователно член 316, параграф 1, буква б) от тази директива се отнася до случай, при който данъчнозадължените дилъри, извършващи доставки на произведения на изкуството, които са им били доставени от техния автор или от неговите правоприемници в качеството им на данъчнозадължени лица по ДДС.

29 При тези обстоятелства, за да се даде полезен отговор на националната юрисдикция, следва да се разгледа въпросът не дали юридическо лице като дружеството SRG може да попадне в обхвата на понятието „автор“ по смисъла на член 316, параграф 1, буква б) от Директивата за ДДС, а дали в обхвата на тази разпоредба попада доставката на произведения на изкуството, извършена от техния автор или от неговите правоприемници, действащи чрез юридическо лице, което е данъчнозадължено лице по ДДС.

30 Ето защо следва да се приеме, че с преюдициалните си въпроси, които следва да се разгледат заедно, запитващата юрисдикция по същество иска да се установи дали член 316, параграф 1, буква б) от Директивата за ДДС трябва да се тълкува в смисъл, че в обхвата на тази разпоредба попада доставката от данъчнозадължени дилъри на произведения на изкуството, които са им доставени от автора или от неговите правоприемници, действащи чрез юридическо лице, и ако това е така, при какви условия.

31 Във връзка с това следва да се припомни, че при тълкуването на разпоредба от правото на Съюза следва да се вземат предвид както нейното съдържание и цел, така и контекстът, в който се вписва тази разпоредба, и целите на правната уредба, от която тя е част (вж. в този смисъл решение от 1 октомври 2014 г., E., C-436/13, EU:C:2014:2246, т. 37).

32 На първо място, следва да се отбележи, че в текста на член 316, параграф 1, буква б) от Директивата за ДДС не се уточняват условията, при които авторът или неговите правоприемници доставят произведения на изкуството на данъчнозадължени дилъри. Както обаче по същество отбелязва генералният адвокат в точка 23 от заключението си, доставката на произведения на изкуството е част от търговската дейност на автора или на неговите правоприемници, чието съдържание съгласно член 14, параграф 1 от Директивата за ДДС се състои в прехвърлянето, обикновено срещу възнаграждение, на правото на разпореждане с материална вещ като собственик.

33 Следователно текстът на член 316, параграф 1, буква б) от Директивата за ДДС не изключва изрично възможността авторът или неговите правоприемници да извършат такава доставка чрез юридическо лице, нито възможността такава доставка да се извърши от юридическо лице.

34 На второ място, що се отнася до контекста, в който се вписва тази разпоредба, несъмнено режимът за облагане на маржа на печалбата, получена от данъчнозадължения дилър при доставката на произведения на изкуството, представлява специален режим за облагане с ДДС, който дерогира общия режим по Директивата за ДДС, така че членове 314 и 316 от тази директива, в които са посочени случаите на прилагане на този специален режим, трябва да се тълкуват стриктно. Правилото за стриктно тълкуване обаче не означава, че формулировките, използвани за определяне на посочения режим, трябва да бъдат тълкувани по начин, който би лишил последния от неговото действие. Всъщност тълкуването на тези формулировки трябва да бъде съобразено с преследваните с този режим цели и да зачита изискването за данъчен неутралитет (решение от 29 ноември 2018 г., Mensing, C-264/17, EU:C:2018:968, т. 22 и 23).

35 На трето място, що се отнася до целите, преследвани с Директивата за ДДС, от съображения 4 и 7 от тази директива е видно, че тя цели да въведе система на ДДС, която не нарушава условията за конкуренция или не възпрепятства свободното движение на стоки и услуги. От постоянната съдебна практика следва, че принципът на данъчен неутралитет е присъщ на тази система и че този принцип не допуска по-специално икономически оператори, които осъществяват едни и същи сделки, да бъдат третирани различно по отношение на облагането с ДДС (решение от 29 ноември 2018 г., Mensing, C-264/17, EU:C:2018:968, т. 32).

36 Що се отнася по-конкретно до целите, преследвани с режима за облагане на маржа на печалбата, предвиден в членове 314 и 316 от Директивата за ДДС, трябва да се посочи, че съгласно съображение 51 от тази директива в областта на стоките втора употреба,

произведенията на изкуството, антикварните предмети и колекционерските предмети този режим цели да се предотврати двойното данъчно облагане и нарушаването на конкуренцията между данъчнозадължени лица (решение от 29 ноември 2018 г., Mensing, C-264/17, EU:C:2018:968, т. 35).

37 Освен това, от една страна, както отбелязва генералният адвокат в точки 25 и 26 от заключението си, с приемането на членове 103 и 316 от Директивата за ДДС законодателят на Съюза е имал за специфична цел да насърчи въвеждането на нови произведения на изкуството на пазара на Съюза, независимо дали те са внесени в Съюза, или са новосъздадени на неговата територия, като предвижда благоприятно данъчно третиране за вноса на такива произведения, за тяхната първа доставка след създаването и за първата продажба на тези произведения от данъчнозадължени дилъри.

38 От друга страна, както правилно изтъква френското правителство, като ограничава правото на данъчнозадължените дилъри да изберат режима за облагане на маржа на печалбата само до произведенията на изкуството, които са им доставени от техния автор или от неговите правоприемници, член 316, параграф 1, буква б) от Директивата за ДДС цели също така да ограничи както за данъчнозадължените дилъри, така и за данъчните органи на държавите членки административната тежест във връзка с доказването и контрола, и по-конкретно да ограничи по отношение на първите административната тежест, която е свързана с доказването, че покупната цена на дадено произведение на изкуството включва или не ДДС, платен върху получени доставки, а по отношение на вторите — административната тежест, която е свързана с проверката на това фактическо положение.

39 В това отношение Съдът вече е констатирал, че може да се окаже трудно да се определи дали дадена стока вече е била обложена с ДДС, тъй като предвид самото естество на произведенията на изкуството, на колекционерските и на антикварните предмети стоката може да е стара или да е била предмет на няколко сделки между различни данъчно незадължени лица. Именно с оглед на тези трудности при определянето на ДДС, с който преди това евентуално са били обложени тези стоки, Директивата за ДДС предвижда правото на избор дали да се прилага режимът за облагане на маржа на печалбата и дължимият ДДС да се изчисли въз основа на продажната цена на тези стоки (вж. в този смисъл решение от 29 ноември 2018 г., Mensing, C-264/17, EU:C:2018:968, т. 36).

40 С оглед на тези съображения се налага изводът, че тълкуване на член 316, параграф 1, буква б) от Директивата за ДДС, което би изключило от приложното му поле във всички случаи доставките от данъчнозадължени дилъри на произведения на изкуството, които са им доставени от техния автор или от неговите правоприемници, действащи чрез юридически лица, би могло да наруши целите за гарантиране на данъчния неутралитет, за избягване на нарушаването на конкуренцията и за насърчаване на въвеждането на нови произведения на изкуството на пазара на Съюза.

41 Всъщност, както бе припомнено в точка 35 от настоящото решение, принципът на данъчен неутралитет не допуска по-специално икономически оператори, които осъществяват едни и същи сделки, да бъдат третирани различно по отношение на облагането с ДДС. Както обаче отбелязва генералният адвокат в точки 27, 29 и 33 от заключението си, когато доставят произведения на изкуството на данъчнозадължени дилъри, авторите на тези произведения на изкуството или техните правоприемници извършват идентични сделки от гледна точка на облагането с ДДС, независимо дали извършват тези доставки като физически лица или чрез юридически лица.

42 Освен това, когато с член 103, параграф 2, букви а) и б) от Директивата за ДДС се предоставя възможност на държавите членки да прилагат намалена ставка на ДДС за някои доставки, в този член по същество се използват същите формулировки като в член 316, параграф 1, буква б) от тази директива, така че такова различно третиране в зависимост от правната форма, в която действат авторите или техните правоприемници, би могло също да доведе до облагане с различни ставки на ДДС за идентични сделки.

43 Също така разликата в третирането, която би произтекла от посоченото в точка 40 от настоящото решение тълкуване, би могла, от една страна, да навреди на целта да се насърчи въвеждането на нови произведения на изкуството на пазара на Съюза и, от друга страна, да наруши конкуренцията между данъчнозадължените дилъри, които осъществяват едни и същи сделки, а именно основно придобиването и препродажбата на произведения на изкуството, тъй като спрямо тях би се прилагало различно третиране, що се отнася до възможността да изберат да прилагат режима за облагане на маржа на печалбата по силата на член 316, параграф 1, буква б) от Директивата за ДДС в зависимост от това дали тези произведения са им били доставени от автора или от неговите правоприемници, действащи или не чрез юридическо лице.

44 Ето защо с оглед по-специално на целите, преследвани с Директивата за ДДС и с член 316, параграф 1, буква б) от нея, следва да се приеме, че тази разпоредба се отнася и до доставките от данъчнозадължен дилър на произведения на изкуството, които са му били доставени от юридическо лице, при условие обаче че в такъв случай доставките на тези произведения на изкуството от юридическо лице на данъчнозадължения дилър могат да се считат за извършени от автора или от неговите правоприемници.

45 В това отношение, от една страна, когато доставката на данъчнозадължен дилър на произведение на изкуството е извършена от юридическо лице, както изглежда в настоящия случай, освен ако не се установи друго при проверките, които запитващата юрисдикция следва да извърши, което юридическо лице авторът или неговите правоприемници са учредили за целите на търговията със създадени от автора произведения на изкуството, може да се приеме, че доставката се счита за извършена от автора или от неговите правоприемници, доколкото в такъв случай доставката се прави в рамките на договореностите, които авторът или неговите правоприемници по принцип са установили за целите на тази търговия.

46 От друга страна, тъй като специфичната цел на член 316, параграф 1, буква б) от Директивата за ДДС е да насърчи въвеждането на нови произведения на изкуството на пазара на Съюза, както бе посочено в точка 37 от настоящото решение, тълкуването, направено в предходната точка на настоящото решение, следва да се ограничи до посочените в тази точка доставки, които действително представляват първо въвеждане на произведение на изкуството на пазара на Съюза, така че не трябва да има данни за предходна доставка на това произведение на изкуството, подлежаща на облагане с ДДС, която да представлява такова първо въвеждане.

47 Следователно, когато авторът или неговите правоприемници доставят чрез юридическо лице такова произведение на изкуството на данъчнозадължен дилър, за целите на прилагането на тази разпоредба при последващата доставка на това произведение от данъчнозадължения дилър е необходимо посоченото юридическо лице да има правото да

се разпорежда с него като собственик от момента на създаването му, или в случай че не е имало предходна доставка, обложена с ДДС — от момента на първото му въвеждане на пазара на Съюза.

48 От това следва, че когато двата критерия, посочени в точки 44 и 46 от настоящото решение, са изпълнени, разглежданата доставка попада в обхвата на член 316, параграф 1, буква б) от Директивата за ДДС, а това допуска данъчнозадължен дилър да избере режима за облагане на маржа на печалбата.

49 Освен това следва да се отбележи, че прилагането на критерии като предвидените от запитващата юрисдикция, а именно прилагането по отношение на юридическото лице на специален правен режим, притежаването от физическото лице, създало произведение на изкуството, на целия или на част от дружествения капитал на това юридическо лице, изпълняването от това физическо лице на ръководни функции в посоченото юридическо лице и/или прехвърлянето на съществена част от приходите от продажбата на физическото лице, създало посоченото произведение на изкуството, би могло да застраши постигането на целта на член 316, параграф 1, буква б) от Директивата за ДДС, състояща се в избягване на прекомерна тежест във връзка с доказването и контрола, тъй като подобно прилагане би предполагало проверка на договореностите, които евентуално могат да бъдат много сложни, свързани с правото на собственост или с правото на глас в рамките на юридическо лице, както и с разпределението на печалбите между неговите съдружници, например когато няколко художници действат в рамките на такова юридическо лице, за да предлагат на пазара своите произведения на изкуството, и по-специално когато тези произведения са създадени съвместно.

50 С оглед на всички изложени по-горе съображения на преюдициалните въпроси следва да се отговори, че член 316, параграф 1, буква б) от Директивата за ДДС трябва да се тълкува в смисъл, че в обхвата на тази разпоредба попада доставката от данъчнозадължени дилъри на произведения на изкуството, които са им били доставени от автора или от неговите правоприемници, действащи чрез юридическо лице, при условие че, първо, доставката от юридическото лице се счита за извършена от автора или от неговите правоприемници, какъвто е случаят, когато авторът или правоприемниците са учредили посоченото юридическо лице за целите на търговията със създадени от автора произведения на изкуството, и второ, доставката на тези произведения на изкуството на данъчнозадължения дилър представлява първото въвеждане на посочените произведения на изкуството на пазара на Съюза.

По съдебните разноски

51 С оглед на обстоятелството, че за страните по главното производство настоящото дело представлява отклонение от обичайния ход на производството пред запитващата юрисдикция, последната следва да се произнесе по съдебните разноски. Разходите, направени за представяне на становища пред Съда, различни от тези на посочените страни, не подлежат на възстановяване.

По изложените съображения Съдът (четвърти състав) реши:

Член 316, параграф 1, буква б) от Директива 2006/112/ЕО на Съвета от 28 ноември 2006 година относно общата система на данъка върху добавената стойност трябва да

се тълкува в смисъл, че в обхвата на тази разпоредба попада доставката от данъчнозадължени дилъри на произведения на изкуството, които са им били доставени от автора или от неговите правоприемници, действащи чрез юридическо лице, при условие че, първо, доставката от юридическото лице се счита за извършена от автора или от неговите правоприемници, какъвто е случаят, когато авторът или правоприемниците са учредили посоченото юридическо лице за целите на търговията със създадени от автора произведения на изкуството, и второ, доставката на тези произведения на изкуството на данъчнозадължения дилър представлява първото въвеждане на посочените произведения на изкуството на пазара на Европейския съюз.

Подписи