Oikeustapauskokoelma

UNIONIN TUOMIOISTUIMEN TUOMIO (neljäs jaosto)

1 päivänä elokuuta 2025 *

Ennakkoratkaisupyyntö – Verotus – Yhteinen arvonlisäverojärjestelmä – Direktiivi 2006/112/EY – Käytettyihin tavaroihin sekä taide-, keräily- ja antiikkiesineisiin sovellettava erityisjärjestelmä – Verovelvolliset jälleenmyyjät – Voittomarginaalijärjestelmä – 316 artiklan 1 kohdan b alakohta – Mahdollisuus valita voittomarginaalijärjestelmän soveltaminen – Tekijän suorittaman taide-esineen luovutuksen käsite – Tekijän oikeushenkilön välityksellä suorittama luovutus

Asiassa C-433/24,

jossa on kyse SEUT 267 artiklaan perustuvasta ennakkoratkaisupyynnöstä, jonka Conseil d'État (ylin hallintotuomioistuin, Ranska) on esittänyt 18.6.2024 tekemällään päätöksellä, joka on saapunut unionin tuomioistuimeen 18.6.2024, saadakseen ennakkoratkaisun asiassa

Galerie Karsten Greve

vastaan

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

UNIONIN TUOMIOISTUIN (neljäs jaosto),

toimien kokoonpanossa: jaoston puheenjohtaja I. Jarukaitis sekä tuomarit N. Jääskinen, A. Arabadjiev (esittelevä tuomari), M. Condinanzi ja R. Frendo,

julkisasiamies: M. Szpunar,

kirjaaja: hallintovirkamies R. Şereş,

ottaen huomioon kirjallisessa käsittelyssä ja 20.3.2025 pidetyssä istunnossa esitetyn,

ottaen huomioon huomautukset, jotka sille ovat esittäneet

– Galerie Karsten Greve, edustajanaan L. Poulet-Odent, avocat,

– Ranskan hallitus, asiamiehinään B. Dourthe, O. Duprat-Mazaré ja B. Fodda,

– Espanjan hallitus, asiamiehenään A. Torró Molés,

* Oikeudenkäyntikieli: ranska.

– Euroopan komissio, asiamiehinään M. Herold, W. Roels ja J. Samnadda,

kuultuaan julkisasiamiehen 12.6.2025 pidetyssä istunnossa esittämän ratkaisuehdotuksen,

on antanut seuraavan

tuomion

1 Ennakkoratkaisupyyntö koskee yhteisestä arvonlisäverojärjestelmästä 28.11.2006 annetun neuvoston direktiivin 2006/112/EY (EUVL 2006, L 347, s. 1; jäljempänä arvonlisäverodirektiivi), sellaisena kuin sitä sovelletaan pääasian oikeudenkäynnissä, 316 artiklan 1 kohdan b alakohdan tulkintaa.

2 Tämä pyyntö on esitetty asiassa, jossa asianosaisina ovat Galerie Karsten Greve -niminen yhtiö (jäljempänä GKG) ja ministre de l'Économie, des Finances et de la Souveraineté industrielle et numérique (taloudesta, valtionvaroista sekä teollisesta ja digitaalisesta suvereniteetista vastaava ministeriö, Ranska) ja joka koskee arvonlisäveron jälkiverotusta.

Asiaa koskevat oikeussäännöt

Unionin oikeus

3 Arvonlisäverodirektiivin johdanto-osan 4, 7 ja 51 perustelukappaleessa todetaan seuraavaa:

”(4) Sisämarkkinoiden toteuttaminen edellyttää, että jäsenvaltioissa sovelletaan liikevaihtoverolainsäädäntöä, joka ei vääristä kilpailun edellytyksiä eikä vaikeuta tavaroiden ja palvelujen vapaata liikkuvuutta. Sen vuoksi olisi tarpeen yhdenmukaistaa jäsenvaltioiden liikevaihtoverolainsäädäntö arvonlisäverojärjestelmän avulla tavoitteena poistaa mahdollisimman paljon tekijöitä, jotka ovat omiaan vääristämään kilpailun edellytyksiä sekä kansallisella että yhteisön tasolla.

– –

(7) Yhteisen arvonlisäverojärjestelmän tarkoituksena on, vaikkakaan verokantoja ja vapautuksia verosta ei täysin yhdenmukaisteta, saada aikaan kilpailun tasapuolisuus siten, että kunkin jäsenvaltion alueella samanlaisiin tavaroihin ja palveluihin kohdistuu samansuuruinen vero tuotanto- ja jakeluketjun pituudesta riippumatta.

– –

(51) Olisi säädettävä käytettyihin tavaroihin sekä taide-, antiikki- ja keräilyesineisiin sovellettavasta yhteisön verotusjärjestelmästä kaksinkertaisen verotuksen ja verovelvollisten välisen kilpailun vääristymisen ehkäisemiseksi.”

4 Arvonlisäverodirektiivin 14 artiklan 1 kohdassa säädetään seuraavaa:

”’Tavaroiden luovutuksella’ tarkoitetaan aineellisen omaisuuden omistajalle kuuluvan määräämisvallan siirtoa.”

5 Kyseisen direktiivin 103 artiklassa säädetään seuraavaa:

”1. Jäsenvaltiot voivat säätää, että alennettua verokantaa tai jotakin niiden 98 ja 99 artiklan mukaisesti soveltamaa alennettua verokantaa sovelletaan myös 311 artiklan 1 kohdan 2, 3 ja 4 alakohdassa määriteltyjen taide-, keräily- tai antiikkiesineiden maahantuontiin.

2. Käyttäessään 1 kohdassa säädettyä mahdollisuutta jäsenvaltiot voivat soveltaa alennettua verokantaa myös seuraaviin luovutuksiin:

a) tekijän tai hänen oikeudenomistajiensa suorittamat taide-esineiden luovutukset;

b) taide-esineiden luovutukset, jotka muu verovelvollinen kuin verovelvollinen jälleenmyyjä satunnaisesti suorittaa, kun tämä verovelvollinen on itse maahantuonut taide-esineet tai kun tekijä tai tämän oikeudenomistaja on luovuttanut ne verovelvolliselle tai kun ne ovat oikeuttaneet verovelvollisen täyteen arvonlisäveron vähennykseen.”

6 Kyseisen direktiivin 311 artiklan 1 kohdassa säädetään seuraavaa:

”Rajoittamatta muiden yhteisön säännösten soveltamista tässä luvussa tarkoitetaan:

– –

2) ’taide-esineillä’ liitteessä IX olevassa A osassa mainittuja esineitä;

– –

5) ’verovelvollisella jälleenmyyjällä’ verovelvollista, joka liiketoimintansa puitteissa jälleenmyyntitarkoituksessa ostaa tai ottaa yrityksensä tarpeisiin taikka maahantuo käytettyjä tavaroita, taide-, keräily- tai antiikkiesineitä, riippumatta siitä, toimiiko tämä omissa nimissään taikka toisen lukuun osto- tai myyntiprovisiota koskevan sopimuksen perusteella”.

7 Arvonlisäverodirektiivin 314 artiklassa säädetään seuraavaa:

”Voittomarginaalijärjestelmää sovelletaan verovelvollisen jälleenmyyjän suorittamiin käytettyjen tavaroiden sekä taide-, keräily- tai antiikkiesineiden luovutuksiin, kun ne on tälle [Euroopan] yhteisössä luovuttanut joku seuraavista:

a) henkilö, joka ei ole verovelvollinen;

b) toinen verovelvollinen, jos tämän toisen verovelvollisen suorittama tavaran luovutus on vapautettu verosta 136 artiklan mukaisesti;

c) toinen verovelvollinen, jos tämän toisen verovelvollisen suorittamaan luovutukseen sovelletaan 282–292 artiklassa säädettyä pienten yritysten verovapautusta ja jos kyseessä on tuotantotavara;

d) toinen verovelvollinen jälleenmyyjä, jos tämän toisen verovelvollisen jälleenmyyjän suorittamasta luovutuksesta on suoritettu arvonlisäveroa tämän voittomarginaalijärjestelmän mukaisesti.”

8 Direktiivin 316 artiklan 1 kohdassa säädetään seuraavaa:

”Jäsenvaltiot myöntävät verovelvollisille jälleenmyyjille oikeuden valita voittomarginaalijärjestelmän soveltamisen luovutuksiin, jotka koskevat seuraavia tavaroita:

a) taide-, keräily- tai antiikkiesineitä, jotka he itse ovat maahantuoneet;

b) tekijän tai tämän oikeudenomistajien heille luovuttamia taide-esineitä;

c) muun verovelvollisen heille luovuttamia taide-esineitä, kun tämän verovelvollisen suorittamaan luovutukseen on sovellettu 103 artiklan mukaista alennettua verokantaa.”

9 Mainitun direktiivin liitteessä IX on A osa, jonka otsikko on ”Taide-esineet” ja jonka sanamuoto on seuraava:

”1) Taulut, kollaasit ja muut kokonaan taiteilijan käsin tekemät maalaukset ja piirrokset, lukuun ottamatta rakennussuunnitelmia ja -piirustuksia, teknisiä piirustuksia ja muita suunnitelmia ja piirustuksia teolliseen, kaupalliseen tai topografiseen taikka vastaavaan tarkoitukseen, käsin maalattuja ja koristeltuja esineitä, teatterikulisseja, ateljeen taustakankaita ja muita vastaavia (CN-koodi 9701);

2) alkuperäiskaiverrukset, -painokset ja -litografiat, lukumääräisesti rajoitetut taiteilijan kokonaan käsin valmistamasta yhdestä tai useammasta laatasta suoraan saadut mustavalkoiset tai värilliset vedokset käytetystä aineesta tai menetelmästä riippumatta, jollei se ole ollut mekaaninen tai fotomekaaninen (CN-koodi 9702 00 00);

3) alkuperäisveistokset ja -patsaat mistä tahansa aineesta, edellyttäen, että ne ovat kokonaan taiteilijan luomia; taiteilijan tai hänen oikeudenomistajiensa valvonnan alaisena valmistetut valantatyöt enintään kahdeksana kappaleena (CN-koodi 970 00 00); jäsenvaltioiden päättämissä erityistapauksissa voidaan ennen 1 päivää tammikuuta 1989 valmistettujen valantatöiden osalta ylittää kahdeksan kappaleen enimmäismäärä;

4) taiteilijan alkuperäissuunnitelman mukaiset käsintehdyt kuvakudokset (CN-koodi 5805 00 00) ja seinävaatteet (CN-koodi 6304 00 00), enintään kahdeksana kappaleena;

5) taiteilijan kokonaan luomat ja signeeraamat alkuperäiset keramiikkatyöt;

6) kokonaan käsin tehdyt emaljityöt, enintään kahdeksan numeroitua, taiteilijan tai ateljeen merkinnällä varustettua kappaletta, paitsi jalokivityöt sekä kulta- ja hopeasepän työt;

7) taiteilijan ottamat ja hänen vedostamansa tai hänen valvonnassaan vedostetut signeeratut ja numeroidut valokuvat, joiden määrä on rajoitettu kolmeenkymmeneen kaikki koot ja esitystavat mukaan lukien.”

Ranskan oikeus

10 Yleisen verokoodeksin (code général des impôts), sellaisena kuin sitä sovelletaan pääasian oikeudenkäynnissä (jäljempänä CGI), 278-0 bis §:ssä säädetään muun muassa seuraavaa:

”Alennettua 5,5 prosentin arvonlisäverokantaa sovelletaan seuraaviin toimiin:

– –

I. – 1° taide-, keräily- tai antiikkiesineiden maahantuonti sekä verovelvollisen tai oikeushenkilön, joka ei ole verovelvollinen, suorittamat taide-, keräily- tai antiikkiesineiden, jotka ne ovat tuoneet toiseen Euroopan unionin jäsenvaltioon, yhteisöhankinnat

2° taide-esineiden, jotka muut verovelvolliset kuin verovelvolliset jälleenmyyjät ovat luovuttaneet toisessa jäsenvaltiossa, yhteisöhankinnat”.

11 CGI:n 278 septies §:ssä säädetään seuraavaa:

”Alennettua 10 prosentin arvonlisäverokantaa sovelletaan seuraaviin toimiin:

– –

2° tekijän tai hänen oikeudenomistajiensa suorittamat taideteosten luovutukset”.

12 CGI:n 297 A §:n 1 momentissa säädetään seuraavaa:

”1° Verovelvollisen jälleenmyyjän suorittamien käytettyjen tavaroiden, taideteosten, keräilyesineiden ja antiikkiesineiden luovutusten veron perusteena käytetään myyntihinnan ja ostohinnan erotusta, jos kyseiset esineet on luovuttanut verovelvolliselle jälleenmyyjälle muu kuin arvonlisäverovelvollinen henkilö tai henkilö, jolla ei ole oikeutta laskuttaa arvonlisäveroa kyseisen luovutuksen perusteella.

Käytettyjen esineiden, taideteosten sekä keräily- ja antiikkiesineiden määritelmä vahvistetaan asetuksella”.

13 CGI:n 297 B §:n 1 momentissa säädetään seuraavaa:

”Verovelvolliset jälleenmyyjät voivat vaatia, että edellä 297 A §:ää sovelletaan taideteosten, keräilyesineiden tai antiikkiesineiden luovutuksiin, jotka tapahtuvat niiden sellaisen maahantuonnin, yhteisöhankinnan tai luovutuksen jälkeen, johon sovelletaan alennettua arvonlisäverokantaa edellä 278 septies §:n tai 278-0 bis §:n I momentin nojalla.”

14 CGI:n liitteessä III, sellaisena kuin sitä sovelletaan pääasiassa, olevan 98 A §:n II momentissa säädetään seuraavaa:

”Taideteoksia ovat

1° taulut, kollaasit ja muut kokonaan taiteilijan käsin tekemät maalaukset ja piirrokset, lukuun ottamatta rakennussuunnitelmia ja -piirustuksia, teknisiä piirustuksia ja muita suunnitelmia ja piirustuksia teolliseen, kaupalliseen tai topografiseen taikka vastaavaan tarkoitukseen, käsin maalattuja ja koristeltuja esineitä, teatterikulisseja, ateljeen taustakankaita ja muita vastaavia”.

Pääasia ja ennakkoratkaisukysymykset

15 GKG harjoittaa taidegalleriatoimintaa, ja se luovutti taide-esineitä, jotka Yhdistyneen kuningaskunnan oikeuden mukaisesti perustettu yhtiö Studio Rubin Gideon (jäljempänä SRG) oli vuonna 2014 luovuttanut sille. GKG:ssä tehtiin kirjanpidon tarkastus, jonka seurauksena verohallinto kyseenalaisti sen, että GKG oli soveltanut näihin luovutuksiin voittomarginaalijärjestelmää, ja määräsi siten GKG:lle arvonlisäveron jälkiveroa ajanjaksolta 1.1.–31.12.2014.

16 Tribunal administratif de Paris (Pariisin hallintotuomioistuin, Ranska) hylkäsi 25.11.2020 antamallaan tuomiolla GKG:n vaatimuksen arvonlisäveron jälkiveropäätösten ja niihin liittyvien seuraamusten kumoamisesta. Cour administrative d'appel de Paris (Pariisin ylempi hallintotuomioistuin, Ranska) puolestaan hylkäsi GKG:n kyseisestä tuomiosta tekemän valituksen.

17 GKG on tehnyt kassaatiovalituksen Conseil d'État'ssa (ylin hallintotuomioistuin, Ranska), joka on ennakkoratkaisua pyytänyt tuomioistuin ja jonka mukaan asiakirja-aineistosta käy selvästi ilmi, että taide-esineiden luovutukset olivat riidanalaisena verokautena SRG:n tavanomaista toimintaa. Niinpä GKG:llä ei sen mielestä missään tapauksessa ollut oikeutta soveltaa luovutuksiinsa, jotka seurasivat SRG:ltä tehtyjä yhteisöhankintoja, voittomarginaalijärjestelmää CGI:n 297 B §:n ja 278-0 bis §:n I momentin 2 kohdan nojalla.

18 CGI:n 278 septies §:n 2 kohdan sanamuodosta, sellaisena kuin sitä sovelletaan riidanalaiseen verokauteen, luettuna yhdessä kyseisen lain 297 B §:n säännösten kanssa, seuraa sen mukaan kuitenkin, että oikeutta valita erityinen voittomarginaalijärjestelmä sovelletaan sellaisten taide-esineiden luovutuksiin, jotka seuraavat tekijän tai tämän oikeudenomistajien suorittamaa luovutusta, sekä luovutuksiin, jotka seuraavat tällaisten esineiden yhteisöhankintaa niiden tekijältä tai tämän oikeudenomistajilta.

19 Nyt käsiteltävässä asiassa GKG sovelsi voittomarginaalijärjestelmää taidemaalari Gideon Rubinin taulujen, jotka se oli hankkinut yhteisöhankintoina SRG:ltä, jonka toinen osakas Rubin oli, luovutuksiin omille asiakkailleen.

20 Todetakseen, ettei GKG:llä ollut oikeutta soveltaa kyseisiin taulujen luovutuksiin voittomarginaalijärjestelmää, cour administrative d'appel de Paris katsoi, etteivät kyseiset taulut olleet niiden tekijän GKG:lle luovuttamia muun muassa sillä perusteella, että taulun tekijä voi olla vain se taiteilija, joka oli maalannut taulun omin käsin, joten SRG:tä oikeushenkilönä ei voitu pitää niiden tekijänä. GKG väittää valituksensa tueksi, että cour administrative d'appel de Paris teki tältä osin oikeudellisen virheen.

21 Conseil d'État'n mukaan GKG:n esittämään valitusperusteeseen annettava vastaus riippuu siitä, onko arvonlisäverodirektiivin 316 artiklan 1 kohdan b alakohdan säännöksiä, kun niitä luetaan yhdessä saman direktiivin 311 artiklan 1 kohdan 2 alakohdan ja liitteessä IX olevan A osan säännösten kanssa, tulkittava siten, että ne ovat esteenä sille, että yhtiön kaltaista oikeushenkilöä pidetään taulun kyseisissä säännöksissä tarkoitettuna ”tekijänä” mainittujen säännösten soveltamisalalla.

22 Jos ensimmäiseen kysymykseen vastataan kieltävästi, GKG:n valitusperusteeseen annettava vastaus riippuu ennakkoratkaisua pyytäneen tuomioistuimen mukaan myös siitä, millä kriteereillä yhtiön kaltaista oikeushenkilöä voidaan pitää taulun kyseisissä säännöksissä tarkoitettuna ”tekijänä” mainittujen säännösten soveltamisalalla. Tällaisia kriteereitä voisivat sen

mukaan olla muun muassa se, että yhtiöön sovelletaan erityistä oikeudellista järjestelmää, se, että taulun maalannut luonnollinen henkilö omistaa kyseisen yhtiön yhtiöpääoman kokonaan tai osittain, tai se, että kyseinen henkilö toimii saman yhtiön johtotehtävissä.

23 Conseil d'État on tässä tilanteessa päättänyt lykätä asian käsittelyä ja esittää unionin tuomioistuimelle seuraavat ennakkoratkaisukysymykset:

”1) Onko [arvonlisäverodirektiivin] 316 artiklan 1 kohdan b alakohdan säännöksiä, luettuna yhdessä [saman direktiivin] 311 artiklan 1 kohdan 2 alakohdan ja direktiivin liitteessä IX olevan A osan säännösten kanssa, tulkittava siten, että ne ovat esteenä sille, että yhtiön kaltaista oikeushenkilöä pidetään kyseisissä säännöksissä tarkoitettuna taulun 'tekijänä' kyseisten säännösten soveltamisalalla?

2) Jos ensimmäiseen kysymykseen vastataan kieltävästi: Mitkä kriteerit on otettava huomioon perusteina katsoa, että yhtiön kaltaista oikeushenkilöä voidaan pitää kyseisissä säännöksissä tarkoitettuna taulun tekijänä kyseisten säännösten soveltamisalalla (yhtiön tapauksessa tällaisia kriteerejä voisivat olla esimerkiksi se, että yhtiöön sovelletaan erityistä oikeudellista säännöstöä, se, että taulun maalannut luonnollinen henkilö omistaa yhtiöpääoman kokonaan tai osittain, se, että kyseinen henkilö toimii yhtiön johtotehtävissä, jne.)?”

Ennakkoratkaisukysymysten tarkastelu

24 Aluksi on huomautettava, että vakiintuneen oikeuskäytännön mukaan kansallisten tuomioistuinten ja unionin tuomioistuimen välille SEUT 267 artiklalla luodussa yhteistyömenettelyssä unionin tuomioistuimen tehtävänä on antaa kansalliselle tuomioistuimelle hyödyllinen vastaus, jonka perusteella kansallinen tuomioistuin voi ratkaista siinä vireillä olevan asian. Unionin tuomioistuimen on tämän vuoksi tarvittaessa muotoiltava sille esitetyt kysymykset uudelleen (tuomio 30.4.2025, Inspektorat kam Visshia sadeben savet, C-313/23, C-316/23 ja C-332/23, EU:C:2025:303, 65 kohta oikeuskäytäntöviittauksineen).

25 Kyseisen direktiivin 316 artiklan 1 kohdan b alakohdan mukaan jäsenvaltiot myöntävät verovelvollisille jälleenmyyjille oikeuden valita voittomarginaalijärjestelmän soveltamisen luovutuksiin, jotka koskevat tekijän tai tämän oikeudenomistajien heille luovuttamia taide-esineitä.

26 Nyt käsiteltävässä asiassa ennakkoratkaisupyynnöstä ilmenee, että ennakkoratkaisua pyytänyt tuomioistuin pohtii muun muassa sitä, voidaanko oikeushenkilöä pitää taide-esineen tekijänä siten, että verovelvollinen jälleenmyyjä voi soveltaa arvonlisäverodirektiivin 316 artiklan 1 kohdan b alakohdassa säädettyä voittomarginaalijärjestelmää, ja jos voidaan, millä edellytyksillä.

27 On kuitenkin kiistatonta, että pääasiassa kyseessä olevien taulujen tekijä on taidemaalari Gideon Rubin, joka on pitänyt niitä kaupan SRG-yhtiön, jonka toinen osakas hän on, välityksellä.

28 Lisäksi arvonlisäverodirektiivin 314 artiklan a alakohdan mukaan voittomarginaalijärjestelmää sovelletaan verovelvollisen jälleenmyyjän suorittamiin käytettyjen tavaroiden sekä taide-, keräily- tai antiikkiesineiden luovutuksiin, kun nämä tavarat on tälle unionissa luovuttanut henkilö, joka ei

ole verovelvollinen. Kyseisen direktiivin 316 artiklan 1 kohdan b alakohta puolestaan koskee sellaisten verovelvollisten jälleenmyyjien tilannetta, jotka luovuttavat tekijän tai tämän oikeudenomistajien heille luovuttamia taide-esineitä.

29 Jotta kansalliselle tuomioistuimelle voidaan antaa hyödyllinen vastaus, kysymystä ei ole siten aiheellista tutkia siltä kannalta, voiko SRG:n kaltainen oikeushenkilö kuulua arvonlisäverodirektiivin 316 artiklan 1 kohdan b alakohdassa tarkoitetun tekijän käsitteen alaan, vaan siltä kannalta, kuuluuko tämän säännöksen soveltamisalaan se, että tekijä tai tämän oikeudenomistajat luovuttavat taide-esineitä arvonlisäverovelvollisen oikeushenkilön välityksellä.

30 Niinpä on katsottava, että ennakkoratkaisua pyytänyt tuomioistuin tiedustelee ennakkoratkaisukysymyksillään, jotka on tutkittava yhdessä, pääasiallisesti, onko arvonlisäverodirektiivin 316 artiklan 1 kohdan b alakohtaa tulkittava siten, että sen soveltamisalaan kuuluu verovelvollisen jälleenmyyjän suorittama sellaisten taide-esineiden luovuttaminen, jotka niiden tekijä tai tämän oikeudenomistajat ovat luovuttaneet verovelvolliselle jälleenmyyjälle oikeushenkilön välityksellä, ja jos kuuluu, millä edellytyksillä.

31 Tältä osin on muistutettava, että unionin oikeuden säännöksen tulkitsemisessa on otettava huomioon paitsi sen sanamuoto ja tavoite myös asiayhteys ja sillä säännöstöllä tavoitellut päämäärät, jonka osa säännös on (ks. vastaavasti tuomio 1.10.2014, E., C-436/13, EU:C:2014:2246, 37 kohta).

32 Ensinnäkin on mainittava, että arvonlisäverodirektiivin 316 artiklan 1 kohdan b alakohdan sanamuodossa ei täsmennetä taide-esineiden tekijän tai tämän oikeudenomistajien verovelvollisille jälleenmyyjille suorittaman taide-esineiden luovutuksen yksityiskohtia. Kuten julkisasiamies esittää ratkaisuehdotuksensa 23 kohdassa, taide-esineiden luovutus on osa tekijän tai hänen oikeudenomistajiensa liiketoimintaa, jonka olennaisena sisältönä on arvonlisäverodirektiivin 14 artiklan 1 kohdan mukaisesti aineellisen omaisuuden omistajalle kuuluvan määräämisvallan – yleensä vastikkeellinen – siirto.

33 Niinpä arvonlisäverodirektiivin 316 artiklan 1 kohdan b alakohdan sanamuodossa ei nimenomaisesti suljeta pois sitä, että tekijä tai tämän oikeudenomistajat voivat suorittaa tällaisen luovutuksen oikeushenkilön välityksellä tai että tällaisen luovutuksen voi suorittaa oikeushenkilö.

34 Toiseksi asiayhteydestä, johon kyseinen säännös kuuluu, on todettava olevan totta, että verovelvollisen jälleenmyyjän taide-esineiden luovutuksen yhteydessä saaman voittomarginaalin verotusta koskeva järjestelmä on erityisjärjestelmä, jolla poiketaan kyseisen direktiivin yleisestä järjestelmästä, joten kyseisen direktiivin 314 ja 316 artiklaa, joissa yksilöidään tapaukset, joissa erityisjärjestelmää sovelletaan, on tulkittava suppeasti. Tämä suppean tulkinnan sääntö ei kuitenkaan tarkoita sitä, että tällaisen järjestelmän määrittelemiseksi käytettyjä ilmaisuja pitäisi tulkita niin, että järjestelmä menettäisi tavoitellut vaikutuksensa. Näiden ilmaisujen tulkinnan tulee kuitenkin soveltua yhteen niiden tavoitteiden kanssa, joihin tällä järjestelmällä pyritään, ja siinä on noudatettava verotuksen neutraalisuuden periaatetta (tuomio 29.11.2018, Mensing, C-264/17, EU:C:2018:968, 22 ja 23 kohta).

35 Kolmanneksi arvonlisäverodirektiivin tavoitteista on todettava, että kyseisen direktiivin johdanto-osan neljännestä ja seitsemännestä perustelukappaleesta käy ilmi, että direktiivillä pyritään toteuttamaan arvonlisäverojärjestelmä, joka ei vääristä kilpailun edellytyksiä eikä vaikeuta tavaroiden ja palvelujen vapaata liikkuvuutta. Vakiintuneesta oikeuskäytännöstä käy ilmi, että verotuksen neutraalisuuden periaate kuuluu erottamattomasti yhteiseen

arvonlisäverojärjestelmään ja että tämä periaate on esteenä erityisesti sille, että samoja liiketoimia suorittavia taloudellisia toimijoita kohdeltaisiin eri tavoin arvonlisäverotuksessa (tuomio 29.11.2018, Mensing, C-264/17, EU:C:2018:968, 32 kohta).

36 Voittomarginaalijärjestelmän tavoitteiden osalta on mainittava erityisesti, että arvonlisäverodirektiivin johdanto-osan 51 perustelukappaleen mukaan saman direktiivin 314 ja 316 artiklassa säädetyn kaltaisen voittomarginaalijärjestelmän tarkoituksena on käytettyjen tavaroiden sekä taide-, antiikki- ja keräilyesineiden alalla välttää kaksinkertainen verotus ja verovelvollisten välisen kilpailun vääristyminen (tuomio 29.11.2018, Mensing, C-264/17, EU:C:2018:968, 35 kohta).

37 Kuten julkisasiamies esittää ratkaisuehdotuksensa 25 ja 26 kohdassa, unionin lainsäätäjän erityisenä tavoitteena oli arvonlisäverodirektiivin 103 ja 316 artiklan antamisella edistää uusien taide-esineiden saattamista unionin markkinoille riippumatta siitä, ovatko ne unionin alueelle tuotuja vai siellä valmistettuja uusia teoksia, säätämällä suotuisasta verokohtelusta tällaisten esineiden maahantuonnissa sekä niiden valmistuksen jälkeisessä ensimmäisessä luovutuksessa että verovelvollisten jälleenmyyjien toteuttamassa ensimmäisessä luovutuksessa.

38 Toisaalta on niin, kuten Ranskan hallitus perustellusti esittää, että kun arvonlisäverodirektiivin 316 artiklan 1 kohdan b alakohdassa rajataan verovelvollisten jälleenmyyjien oikeus valita voittomarginaalijärjestelmä ainoastaan niihin taide-esineisiin, jotka tekijä tai tämän oikeudenomistajat ovat luovuttaneet heille, kyseisellä säännöksellä pyritään myös rajoittamaan sekä verovelvollisten jälleenmyyjien että jäsenvaltioiden veroviranomaisten hallinnollista näyttö- ja valvontataakkaa, joka ensin mainittujen osalta liittyy erityisesti sen osoittamiseen, sisältyykö taide-esineen ostohintaan aikaisemmassa vaiheessa maksettu arvonlisävero vai ei, ja viimeksi mainittujen osalta erityisesti tätä koskevien tosiseikkojen tutkimiseen.

39 Tältä osin unionin tuomioistuin on jo todennut, että sen selvittäminen, onko tietystä tavarasta suoritettu aikaisemmin arvonlisäveroa, saattaa osoittautua vaikeaksi, koska taide-, keräily- ja antiikkiesineiden luonteen takia esine voi olla vanha tai se on voinut olla aikaisemmin eri henkilöiden, jotka eivät ole verovelvollisia, välisen vaihdannan kohteena. Juuri näiden sen selvittämisessä, onko tällaisista esineistä mahdollisesti suoritettu jo arvonlisäveroa, ilmenevien vaikeuksien takia arvonlisäverodirektiivissä säädetään oikeudesta valita voittomarginaalijärjestelmän soveltaminen ja laskea maksettava arvonlisävero siten, että tällaisen marginaalin laskentatekijänä pidetään kyseisten tavaroiden myyntihintaa (ks. vastaavasti tuomio 29.11.2018, Mensing, C-264/17, EU:C:2018:968, 36 kohta).

40 Edellä esitetyn perusteella on todettava, että arvonlisäverodirektiivin 316 artiklan 1 kohdan b alakohdan tulkitseminen siten, että sen soveltamisalan ulkopuolelle jäisivät kaikissa tapauksissa verovelvollisten jälleenmyyjien suorittamat sellaisten taide-esineiden luovutukset, jotka tekijät tai heidän oikeudenomistajansa ovat luovuttaneet verovelvollisille jälleenmyyjille oikeushenkilöiden välityksellä, voisi olla verotuksen neutraalisuuden takaamista, kilpailun vääristymisen välttämistä ja uusien taide-esineiden unionin markkinoille saattamisen edistämistä koskevien tavoitteiden vastaista.

41 Kuten edellä 35 kohdassa muistutettiin, verotuksen neutraalisuuden periaate on esteenä muun muassa sille, että samoja liiketoimia suorittavia taloudellisia toimijoita kohdellaan arvonlisäverotuksessa eri tavalla. Kuten julkisasiamies esittää ratkaisuehdotuksensa 27, 29 ja 33 kohdassa, kun taide-esineiden tekijät tai heidän oikeudenomistajansa luovuttavat kyseisiä

esineitä verovelvollisille jälleenmyyjille, heidän liiketoimensa ovat arvonlisäveron kannalta samanlaisia riippumatta siitä, suorittavatko he kyseiset luovutukset luonnollisina henkilöinä vai oikeushenkilöiden välityksellä.

42 Lisäksi on niin, että kun arvonlisäverodirektiivin 103 artiklan 2 kohdan a ja b alakohdassa annetaan jäsenvaltioille mahdollisuus soveltaa alennettua arvonlisäverokantaa tiettyihin luovutuksiin, siinä käytetään olennaisilta osin samaa sanamuotoa kuin kyseisen direktiivin 316 artiklan 1 kohdan b alakohdassa, joten tällainen erilainen kohtelu siitä riippuen, missä oikeudellisessa muodossa tekijät tai heidän oikeudenomistajansa toimivat, voisi myös johtaa arvonlisäveron kantamiseen samoista liiketoimista eri verokannoilla.

43 Lisäksi edellä 40 kohdassa mainitusta tulkinnasta seuraava erilainen kohtelu saattaisi haitata tavoitetta edistää uusien taide-esineiden saattamista unionin markkinoille ja vääristää kilpailua sellaisten verovelvollisten jälleenmyyjien välillä, jotka suorittavat samoja liiketoimia eli lähinnä taide-esineiden hankintaa ja jälleenmyyntiä, koska niitä kohdeltaisiin eri tavalla, siltä osin kuin kyse on mahdollisuudesta valita voittomarginaalijärjestelmän soveltaminen arvonlisäverodirektiivin 316 artiklan 1 kohdan b alakohdan nojalla, siitä riippuen, onko nämä esineet niille luovuttanut tekijä tai tämän oikeudenomistaja toiminut oikeushenkilön välityksellä vai ei.

44 Kun otetaan huomioon erityisesti arvonlisäverodirektiivin ja sen 316 artiklan 1 kohdan b alakohdan tavoitteet, on näin ollen katsottava, että kyseinen säännös koskee myös verovelvollisen jälleenmyyjän suorittamia sellaisten taide-esineiden luovutuksia, jotka oikeushenkilö on luovuttanut verovelvolliselle jälleenmyyjälle, kuitenkin sillä edellytyksellä, että tällaisessa tapauksessa oikeushenkilön verovelvolliselle jälleenmyyjälle suorittamat taide-esineiden luovutukset voidaan katsoa tekijän tai tämän oikeudenomistajien tekemäksi.

45 Tältä osin on todettava yhtäältä, että kun taide-esineen luovuttaa verovelvolliselle jälleenmyyjälle – kuten nyt käsiteltävässä tapauksessa näyttää, ellei ennakkoratkaisua pyytäneen tuomioistuimeen tehtäviin kuuluvista tarkistuksista muuta ilmene – oikeushenkilö, jonka tekijä tai tämän oikeudenomistajat ovat perustaneet tekijän valmistamien taide-esineiden myymiseksi, voidaan olettaa, että luovutus voidaan katsoa tekijän tai tämän oikeudenomistajien tekemäksi, koska tällaisessa tapauksessa luovutus tapahtuu sellaisten järjestelyjen puitteissa, jotka tekijä tai tämän oikeudenomistajat ovat ottaneet yleisesti käyttöön tällaista myyntiä varten.

46 Toisaalta on niin, että koska arvonlisäverodirektiivin 316 artiklan 1 kohdan b alakohdan erityisenä tavoitteena on edistää uusien taide-esineiden saattamista unionin markkinoille – kuten edellä 37 kohdassa todettiin –, edellisessä kohdassa tarkoitettu tulkinta on rajattava koskemaan niitä luovutuksia, joilla tosiasiallisesti tuodaan taide-esine ensimmäisen kerran unionin markkinoille, joten viitteitä siitä, että taide-esine on jo aiemmin luovutettu arvonlisäverollisesti, mikä merkitsee tällaista ensimmäistä markkinoille saattamista, ei saa olla.

47 Näin ollen siinä tapauksessa, että tekijä tai tämän oikeudenomistajat luovuttavat tällaisen esineen verovelvolliselle jälleenmyyjälle oikeushenkilön välityksellä, kyseisen säännöksen soveltaminen verovelvollisen jälleenmyyjän suorittaman kyseisen esineen myöhemmän luovutuksen yhteydessä edellyttää, että tällä oikeushenkilöllä on ollut oikeus määrätä kyseisestä esineestä omistajan tavoin sen valmistamisesta lähtien tai, jos aikaisempaa arvonlisäverollista luovutusta ei ole tapahtunut, tällaisen ensimmäisen unionin markkinoille saattamisen ajankohtana.

48 Tästä seuraa, että jos nämä edellä 44 ja 46 kohdassa mainitut kaksi edellytystä täyttyvät, luovutus kuuluu arvonlisäverodirektiivin 316 artiklan 1 kohdan b alakohdan soveltamisalaan, mikä mahdollistaa sen, että verovelvollinen jälleenmyyjä voi valita voittomarginaalijärjestelmän.

49 Lisäksi on huomattava, että ennakkoratkaisua pyytäneen tuomioistuimen tarkastelemien kaltaisten kriteerien – eli se, että oikeushenkilöön sovelletaan erityistä oikeudellista järjestelmää, se, että taide-esineen valmistanut luonnollinen henkilö omistaa kyseisen oikeushenkilön pääoman kokonaan tai osittain, se, että kyseinen luonnollinen henkilö toimii tällaisen oikeushenkilön johtotehtävissä, ja/tai se, että olennainen osa myynnistä saatavasta tuotosta siirretään esineen valmistaneelle luonnolliselle henkilölle – soveltaminen olisi omiaan vaarantamaan arvonlisäverodirektiivin 316 artiklan 1 kohdan b alakohdan tavoitteen eli liiallisen näyttö- ja valvontataakan välttämisen, koska niiden soveltaminen edellyttäisi sellaisten mahdollisesti hyvin monimutkaisten järjestelyjen tarkistamista, jotka koskevat oikeushenkilön sisäisiä omistus- tai äänioikeuksia sekä voitonjakoa sen osakkaiden kesken, esimerkiksi silloin, kun useat taiteilijat toimivat tällaisen oikeushenkilön puitteissa myydäkseen taide-esineitään, ja erityisesti silloin, kun tällaisia esineitä valmistetaan yhteistyössä.

50 Kaiken edellä esitetyn perusteella ennakkoratkaisukysymyksiin on vastattava, että arvonlisäverodirektiivin 316 artiklan 1 kohdan b alakohtaa on tulkittava siten, että sen soveltamisalaan kuuluu verovelvollisen jälleenmyyjän suorittama sellaisten taide-esineiden luovuttaminen, jotka niiden tekijä tai tämän oikeudenomistajat ovat luovuttaneet verovelvolliselle jälleenmyyjälle oikeushenkilön välityksellä, edellyttäen ensinnäkin, että oikeushenkilön suorittama luovutus voidaan katsoa tekijän tai tämän oikeudenomistajien tekemäksi, mistä on kyse silloin, kun tekijä tai tämän oikeudenomistajat ovat perustaneet kyseisen oikeushenkilön myydäkseen tekijän valmistamia taide-esineitä, ja toiseksi, että näiden taide-esineiden luovutus verovelvolliselle jälleenmyyjälle merkitsee kyseisten taide-esineiden ensimmäistä saattamista unionin markkinoille.

Oikeudenkäyntikulut

51 Pääasian asianosaisten osalta asian käsittely unionin tuomioistuimessa on välivaihe kansallisessa tuomioistuimessa vireillä olevan asian käsittelyssä, minkä vuoksi kansallisen tuomioistuimen asiana on päättää oikeudenkäyntikulujen korvaamisesta. Oikeudenkäyntikuluja, jotka ovat aiheutuneet muille kuin näille asianosaisille huomautusten esittämisestä unionin tuomioistuimelle, ei voida määrätä korvattaviksi.

Näillä perusteilla unionin tuomioistuin (neljäs jaosto) on ratkaissut asian seuraavasti:

Yhteisestä arvonlisäverojärjestelmästä 28.11.2006 annetun neuvoston direktiivin 2006/112/EY 316 artiklan 1 kohdan b alakohtaa on tulkittava siten, että sen soveltamisalaan kuuluu verovelvollisen jälleenmyyjän suorittama sellaisten taide-esineiden luovuttaminen, jotka niiden tekijä tai tämän oikeudenomistajat ovat luovuttaneet verovelvolliselle jälleenmyyjälle oikeushenkilön välityksellä, edellyttäen ensinnäkin, että oikeushenkilön suorittama luovutus voidaan katsoa tekijän tai tämän oikeudenomistajien tekemäksi, mistä on kyse silloin, kun tekijä tai tämän oikeudenomistajat ovat perustaneet kyseisen oikeushenkilön myydäkseen tekijän valmistamia taide-esineitä, ja toiseksi, että näiden taide-esineiden luovutus verovelvolliselle jälleenmyyjälle merkitsee kyseisten taide-esineiden ensimmäistä saattamista Euroopan unionin markkinoille.

Allekirjoitukset