ΑΠΟΦΑΣΗ ΤΟΥ ΔΙΚΑΣΤΗΡΙΟΥ (τέταρτο τμήμα)

της 1ης Αυγούστου 2025*

«Προδικαστική παραπομπή – Φορολογία – Κοινό σύστημα φόρου προστιθέμενης αξίας (ΦΠΑ) – Οδηγία 2006/112/ΕΚ – Ειδικό καθεστώς που εφαρμόζεται στα μεταχειρισμένα αγαθά και στα αντικείμενα καλλιτεχνικής, συλλεκτικής ή αρχαιολογικής αξίας – Υποκείμενοι στον φόρο μεταπωλητές – Καθεστώς του περιθωρίου κέρδους – Άρθρο 316, παράγραφος 1, στοιχείο β΄ – Επιλογή της εφαρμογής του καθεστώτος του περιθωρίου κέρδους – Έννοια της "παραδόσεως αντικειμένου καλλιτεχνικής αξίας από τον ίδιο τον δημιουργό" – Παράδοση από τον δημιουργό μέσω νομικού προσώπου»

Στην υπόθεση C-433/24,

με αντικείμενο αίτηση προδικαστικής αποφάσεως δυνάμει του άρθρου 267 ΣΛΕΕ, που υπέβαλε το Conseil d'État (Συμβούλιο της Επικρατείας, Γαλλία) με απόφαση της 18ης Ιουνίου 2024, η οποία περιήλθε στο Δικαστήριο στις 18 Ιουνίου 2024, στο πλαίσιο της δίκης

Galerie Karsten Greve

κατά

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

ΤΟ ΔΙΚΑΣΤΗΡΙΟ (τέταρτο τμήμα),

συγκείμενο από τους I. Jarukaitis, πρόεδρο τμήματος, N. Jääskinen, A. Arabadjiev (εισηγητή), M. Condinanzi και R. Frendo, δικαστές,

γενικός εισαγγελέας: M. Szpunar

γραμματέας: R. Şereş, διοικητική υπάλληλος,

έχοντας υπόψη την έγγραφη διαδικασία και κατόπιν της επ' ακροατηρίου συζητήσεως της 20ής Μαρτίου 2025,

λαμβάνοντας υπόψη τις παρατηρήσεις που υπέβαλαν:

– η Galerie Karsten Greve, εκπροσωπούμενη από τον L. Poulet-Odent, avocat,

– η Γαλλική Κυβέρνηση, εκπροσωπούμενη από τις B. Dourthe και O. Duprat-Mazaré και από τον B. Fodda,

* Γλώσσα διαδικασίας: η γαλλική.

– η Ισπανική Κυβέρνηση, εκπροσωπούμενη από τον A. Torró Molés,

– η Ευρωπαϊκή Επιτροπή, εκπροσωπούμενη από τον M. Herold, τον W. Roels και την J. Samnadda,

αφού άκουσε τον γενικό εισαγγελέα που ανέπτυξε τις προτάσεις του κατά τη συνεδρίαση της 12ης Ιουνίου 2025,

εκδίδει την ακόλουθη

Απόφαση

1 Η αίτηση προδικαστικής αποφάσεως αφορά την ερμηνεία του άρθρου 316, παράγραφος 1, στοιχείο β', της οδηγίας 2006/112/ΕΚ του Συμβουλίου, της 28ης Νοεμβρίου 2006, σχετικά με το κοινό σύστημα φόρου προστιθέμενης αξίας (ΕΕ 2006, L 347, σ. 1, στο εξής: οδηγία ΦΠΑ), όπως ίσχυε κατά τον χρόνο των πραγματικών περιστατικών της κύριας δίκης.

2 Η αίτηση αυτή υποβλήθηκε στο πλαίσιο ένδικης διαφοράς μεταξύ της εταιρίας Galerie Karsten Greve (στο εξής: GKG) και του ministère de l'Économie, des Finances et de la Souverainineté industrielle et numérique (Υπουργείου Οικονομίας, Οικονομικών και Βιομηχανικής και Ψηφιακής Ανεξαρτησίας, Γαλλία), σχετικά με πράξεις επιβολής πρόσθετου φόρου προστιθέμενης αξίας (ΦΠΑ).

Το νομικό πλαίσιο

Το δίκαιο της Ένωσης

3 Οι αιτιολογικές σκέψεις 4, 7 και 51 της οδηγίας ΦΠΑ έχουν ως εξής:

«(4) Η υλοποίηση του σκοπού της εγκαθίδρυσης μιας εσωτερικής αγοράς προϋποθέτει την εφαρμογή εντός των κρατών μελών νομοθεσιών σχετικών με τους φόρους κύκλου εργασιών, οι οποίες δεν νοθεύουν τους όρους του ανταγωνισμού και δεν εμποδίζουν την ελεύθερη κυκλοφορία των αγαθών και υπηρεσιών. Επομένως είναι απαραίτητο να πραγματοποιηθεί εναρμόνιση των νομοθεσιών περί των φόρων κύκλου εργασιών, μέσω ενός συστήματος [ΦΠΑ], με αντικειμενικό σκοπό την εξάλειψη κατά το δυνατόν των παραγόντων οι οποίοι δύνανται να νοθεύσουν τους όρους του ανταγωνισμού, τόσο σε εθνικό όσο και σε κοινοτικό επίπεδο.

[…]

(7) Το κοινό σύστημα ΦΠΑ θα πρέπει να καταλήξει σε ουδετερότητα ως προς τον ανταγωνισμό ακόμη και αν οι συντελεστές και οι απαλλαγές δεν εναρμονίζονται πλήρως, υπό την έννοια ότι στο έδαφος κάθε κράτους μέλους παρόμοια αγαθά και υπηρεσίες υπόκεινται στην ίδια φορολογική επιβάρυνση, οποιαδήποτε και αν είναι η έκταση του δικτύου παραγωγής και διανομής.

[…]

(51) Είναι σκόπιμο να θεσπισθεί κοινοτικό καθεστώς φορολογίας των μεταχειρισμένων αγαθών καθώς και των αντικειμένων καλλιτεχνικής, αρχαιολογικής ή συλλεκτικής αξίας, με σκοπό την αποφυγή της διπλής φορολόγησης και των στρεβλώσεων του ανταγωνισμού μεταξύ υποκείμενων στον φόρο.»

4 Το άρθρο 14 της οδηγίας ορίζει στην παράγραφο 1 τα ακόλουθα:

«Ως “παράδοση αγαθών” θεωρείται η μεταβίβαση του δικαιώματος να διαθέτει κάποιος, ως κύριος, ενσώματο αγαθό.»

5 Κατά το άρθρο 103 της εν λόγω οδηγίας:

«1. Τα κράτη μέλη μπορούν να προβλέπουν ότι ο μειωμένος συντελεστής ή ένας από τους μειωμένους συντελεστές που εφαρμόζουν σύμφωνα με τις διατάξεις των άρθρων 98 και 99 εφαρμόζεται και στις εισαγωγές αντικειμένων καλλιτεχνικής, συλλεκτικής ή αρχαιολογικής αξίας που ορίζονται στο άρθρο 311, παράγραφος 1, σημεία 2), 3) και 4).

2. Όταν προσφεύγουν στη δυνατότητα που προβλέπεται στην παράγραφο 1, τα κράτη μέλη μπορούν επίσης να εφαρμόζουν τον μειωμένο συντελεστή στις ακόλουθες παραδόσεις:

α) στις παραδόσεις αντικειμένων καλλιτεχνικής αξίας τις οποίες πραγματοποιεί ο ίδιος ο δημιουργός τους ή οι διάδοχοί του,

β) στις παραδόσεις αντικειμένων καλλιτεχνικής αξίας τις οποίες πραγματοποιεί, ευκαιριακά, άλλος υποκείμενος στον φόρο εκτός του υποκείμενου στον φόρο μεταπωλητή, όταν τα αντικείμενα καλλιτεχνικής αξίας έχουν εισαχθεί από τον ίδιο τον υποκείμενο στον φόρο ή του παραδόθηκαν από το δημιουργό τους ή από τους διαδόχους του ή του παρέχουν πλήρες δικαίωμα έκπτωσης του ΦΠΑ.»

6 Το άρθρο 311, παράγραφος 1, της οδηγίας αυτής ορίζει τα εξής:

«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».

7 Το άρθρο 314 της οδηγίας ΦΠΑ ορίζει τα εξής:

«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 [Ευρωπαϊκής] 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.»

8 Το άρθρο 316, παράγραφος 1, της οδηγίας προβλέπει τα εξής:

«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.»

9 Το παράρτημα IX της εν λόγω οδηγίας περιλαμβάνει το μέρος Α, με τίτλο «Αντικείμενα καλλιτεχνικής αξίας», το οποίο έχει ως εξής:

«1) Πίνακες, κολάζ και παρόμοιοι μικροί πίνακες, έργα ζωγραφικής και σχέδια, που έχουν εκτελεσθεί εξ ολοκλήρου διά χειρός του καλλιτέχνη· εξαιρούνται τα σχέδια αρχιτεκτόνων, μηχανικών και άλλα βιομηχανικά, εμπορικά, τοπογραφικά ή παρόμοια σχέδια, τα είδη βιοτεχνίας χειροποίητης διακόσμησης, τα ζωγραφισμένα υφάσματα για σκηνικά θεάτρων, διάκοσμο εργαστηρίων ή ανάλογες χρήσεις (κωδικός ΣΟ 9701),

2) πρωτότυπες εικόνες χαρακτικής, χαλκογραφίας και λιθογραφίας, δηλαδή τα σχέδια που έχουν εκτυπωθεί απευθείας σε περιορισμένο αριθμό αντιτύπων, ασπρόμαυρα ή έγχρωμα, από μία ή περισσότερες πλάκες που έχουν γίνει εξ ολοκλήρου διά χειρός του καλλιτέχνη, οποιαδήποτε και αν είναι η τεχνική ή η ύλη που έχει χρησιμοποιηθεί, με εξαίρεση κάθε μηχανική ή φωτομηχανική μέθοδο (κωδικός ΣΟ 9702 00 00),

3) έργα αγαλματοποιίας ή γλυπτικής, πρωτότυπα, από οποιαδήποτε ύλη, εφόσον έχουν γίνει εξ ολοκλήρου δια χειρός του καλλιτέχνη, εκμαγεία γλυπτών, οκτώ το πολύ αντιτύπων, τα οποία γίνονται υπό την εποπτεία του ίδιου του καλλιτέχνη ή των διαδόχων του (κωδικός ΣΟ 9703 00 00), κατ' εξαίρεση, σε συγκεκριμένες περιπτώσεις που καθορίζονται από τα κράτη μέλη, μπορεί να ξεπερασθεί το όριο των οκτώ αντιτύπων για τα εκμαγεία γλυπτών που έχουν παραχθεί πριν από την 1η Ιανουαρίου 1989,

4) χειροποίητοι τάπητες τοίχου (κωδικός ΣΟ 5805 00 00) και οι χειροποίητες επίτοιχες επενδύσεις από υφαντικές ύλες (κωδικός ΣΟ 6304 00 00) από πρωτότυπα σχέδια καλλιτεχνών, με τον όρο ότι δεν υπάρχουν άνω των οκτώ αντιτύπων από τον κάθε τάπητα ή την κάθε επένδυση,

5) μοναδικά έργα κεραμικής, κατασκευασμένα εξ ολοκλήρου διά χειρός του καλλιτέχνη και υπογεγραμμένα από τον ίδιο,

6) τεχνουργήματα σμάλτου πάνω σε χαλκό, εξ ολοκλήρου χειροποίητα, έως οκτώ το πολύ αριθμημένα αντίτυπα που φέρουν την υπογραφή του καλλιτέχνη ή του καλλιτεχνικού εργαστηρίου, εξαιρουμένων των ειδών κοσμηματοποιίας, αργυροχοΐας και χρυσοχοΐας,

7) φωτογραφίες που ελήφθησαν από τον καλλιτέχνη, οι οποίες εκτυπώθηκαν από τον ίδιο ή υπό την εποπτεία του, υπογεγραμμένες και αριθμημένες, έως τριάντα το πολύ αντίτυπα, ανεξαρτήτως μεγέθους και υλικού υποστρώματος.»

Το γαλλικό δίκαιο

10 Το άρθρο 278-0 bis του code général des impôts (γενικού φορολογικού κώδικα, στο εξής: CGI), όπως ίσχυε κατά τον χρόνο των πραγματικών περιστατικών της διαφοράς της κύριας δίκης, προβλέπει, μεταξύ άλλων, τα εξής:

«Ο [ΦΠΑ] επιβάλλεται με μειωμένο συντελεστή 5,5 % όσον αφορά:

[…]

I. – 1° Τις εισαγωγές έργων τέχνης, αντικειμένων συλλεκτικής ή αρχαιολογικής αξίας, καθώς και τις ενδοκοινοτικές αποκτήσεις, που πραγματοποιούνται από υποκείμενο στον φόρο ή από μη υποκείμενο στον φόρο νομικό πρόσωπο, έργων τέχνης, αντικειμένων συλλεκτικής ή αρχαιολογικής αξίας που έχουν εισαγάγει στο έδαφος άλλου κράτους μέλους της Ευρωπαϊκής Ένωσης·

2° Τις ενδοκοινοτικές αποκτήσεις έργων τέχνης που έχουν παραδοθεί σε άλλο κράτος μέλος από άλλα πρόσωπα υποκείμενα στον φόρο εκτός από υποκείμενους στον φόρο μεταπωλητές».

11 Κατά το άρθρο 278 septies του CGI, όπως ίσχυε κατά τον χρόνο των πραγματικών περιστατικών της διαφοράς της κύριας δίκης:

«Εφαρμόζεται συντελεστής [ΦΠΑ] 10 %:

[…]

2° Στις παραδόσεις έργων τέχνης οι οποίες πραγματοποιήθηκαν από τον ίδιο τον δημιουργό τους ή τους διαδόχους του».

12 Το άρθρο 297 Α, παράγραφος 1, του CGI έχει ως εξής:

«1° Η βάση επιβολής του φόρου για τις παραδόσεις από υποκείμενο στον φόρο μεταπωλητή μεταχειρισμένων αγαθών, έργων τέχνης, αντικειμένων συλλεκτικής ή αρχαιολογικής αξίας που του παραδόθηκαν από μη υπόχρεο για την καταβολή του [ΦΠΑ] ή από πρόσωπο που δεν δικαιούται να τιμολογεί τον [ΦΠΑ] για την εν λόγω παράδοση συνίσταται στη διαφορά μεταξύ της τιμής πωλήσεως και της τιμής αγοράς.

Ο ορισμός των μεταχειρισμένων αγαθών, των έργων τέχνης, των αντικειμένων συλλεκτικής και αρχαιολογικής αξίας χωρεί με διάταγμα».

13 Το άρθρο 297 Β, πρώτο εδάφιο, του CGI ορίζει τα εξής:

«Οι υποκείμενοι στον φόρο μεταπωλητές δύνανται να ζητήσουν την εφαρμογή των διατάξεων του άρθρου 297 Α για τις παραδόσεις έργων τέχνης και αντικειμένων συλλεκτικής ή αρχαιολογικής αξίας που έπονται εισαγωγής, ενδοκοινοτικής απόκτησης ή παράδοσης οι οποίες υπόκεινται στον μειωμένο συντελεστή του [ΦΠΑ] κατ' εφαρμογήν του άρθρου 278 septies ή της παραγράφου Ι του άρθρου 278-0 bis.»

14 Το άρθρο 98 Α, παράγραφος ΙΙ, του παραρτήματος ΙΙΙ του CGI, όπως ίσχυε κατά τον χρόνο των πραγματικών περιστατικών της διαφοράς της κύριας δίκης, προβλέπει τα εξής:

«Ως έργα τέχνης νοούνται τα ακόλουθα:

1° Πίνακες, κολάζ και παρόμοιοι μικροί πίνακες, έργα ζωγραφικής και σχέδια, που έχουν εκτελεσθεί εξ ολοκλήρου διά χειρός του καλλιτέχνη· εξαιρούνται τα σχέδια αρχιτεκτόνων, μηχανικών και άλλα βιομηχανικά, εμπορικά, τοπογραφικά ή παρόμοια σχέδια, τα είδη βιοτεχνίας χειροποίητης διακόσμησης, τα ζωγραφισμένα υφάσματα για σκηνικά θεάτρων, διάκοσμο εργαστηρίων ή ανάλογες χρήσεις».

Η διαφορά της κύριας δίκης και τα προδικαστικά ερωτήματα

15 Η GKG ασκεί δραστηριότητα ως γκαλερί τέχνης και προέβη σε παράδοση αντικειμένων καλλιτεχνικής αξίας που της είχαν παραδοθεί κατά τη διάρκεια του 2014 από την εταιρία βρετανικού δικαίου Studio Rubin Gideon (στο εξής: εταιρία SRG). Η GKG υποβλήθηκε σε λογιστικό έλεγχο κατόπιν του οποίου η φορολογική αρχή αμφισβήτησε το ευεργέτημα του καθεστώτος του περιθωρίου κέρδους το οποίο είχε εφαρμοσθεί στις παραδόσεις που πραγματοποίησε η GKG και, κατά συνέπεια, της ζήτησε να καταβάλει επιπλέον ποσά ΦΠΑ για την περίοδο από 1ης Ιανουαρίου έως 31 Δεκεμβρίου 2014.

16 Με απόφαση της 25ης Νοεμβρίου 2020, το tribunal administratif de Paris (διοικητικό πρωτοδικείο Παρισιού, Γαλλία) απέρριψε την προσφυγή της GKG με αίτημα την απαλλαγή της από τα ανωτέρω επιπλέον ποσά φόρου καθώς και από τα αντίστοιχα πρόστιμα. Με απόφαση της 1ης Ιουνίου 2022, το cour administrative d'appel de Paris (διοικητικό εφετείο Παρισιού, Γαλλία) απέρριψε την έφεση της GKG κατά της πρωτόδικης απόφασης.

17 Επιληφθέν αιτήσεως αναιρέσεως που άσκησε η GKG, το Conseil d'État (Συμβούλιο της Επικρατείας, Γαλλία), το οποίο είναι το αιτούν δικαστήριο, επισημαίνει ότι από τα στοιχεία της δικογραφίας προκύπτει παγίως ότι η εταιρία SRG πραγματοποίησε, κατά τη διάρκεια της επίμαχης φορολογικής περιόδου, παραδόσεις αντικειμένων καλλιτεχνικής αξίας σε τακτική βάση. Κατά συνέπεια, η GKG δεν δικαιούτο, εν πάση περιπτώσει, να υπαγάγει στο καθεστώς του περιθωρίου κέρδους, βάσει των διατάξεων του άρθρου 297 Β και του άρθρου 278-0 bis, I, 2°, του CGI, τις εκ μέρους της παραδόσεις που έπονταν των ενδοκοινοτικών αποκτήσεων που πραγματοποίησε από την εταιρία αυτή.

18 Τούτου λεχθέντος, από το γράμμα του σημείου 2 του άρθρου 278 septies του CGI, όπως ίσχυε κατά την επίμαχη φορολογική περίοδο, σε συνδυασμό με τις διατάξεις του άρθρου 297 Β του κώδικα αυτού, προκύπτει ότι το δικαίωμα επιλογής του ειδικού καθεστώτος του περιθωρίου κέρδους εφαρμόζεται σε παραδόσεις αντικειμένων καλλιτεχνικής αξίας που έπονται παραδόσεως πραγματοποιηθείσας από τον ίδιο τον δημιουργό τους ή τους διαδόχους του, καθώς και σε εκείνες που έπονται ενδοκοινοτικής αποκτήσεως τέτοιων αντικειμένων από τον δημιουργό τους ή τους διαδόχους του.

19 Εν προκειμένω, η GKG εφάρμοσε το καθεστώς του περιθωρίου κέρδους σε παραδόσεις, που πραγματοποίησε σε πελάτες της, πινάκων του ζωγράφου Gideon Rubin, τους οποίους είχε αποκτήσει η ίδια κατόπιν ενδοκοινοτικών αποκτήσεων από την εταιρία SRG, ένας εκ των δύο εταίρων της οποίας ήταν ο G. Rubin.

20 Προκειμένου να αποφανθεί ότι η GKG δεν δικαιούτο να εφαρμόσει στις εν λόγω παραδόσεις πινάκων ζωγραφικής το καθεστώς του περιθωρίου κέρδους, το cour administrative d'appel de Paris (διοικητικό εφετείο Παρισιού) έκρινε ότι οι επίμαχοι πίνακες δεν είχαν παραδοθεί στην εταιρία GKG από τον δημιουργό τους, μεταξύ άλλων για τον λόγο ότι ο δημιουργός πίνακα ζωγραφικής μπορούσε να είναι μόνον ο καλλιτέχνης που τον είχε ζωγραφίσει διά χειρός του, και ως εκ τούτου η εταιρία SRG, ως νομικό πρόσωπο, δεν μπορούσε να θεωρηθεί ως ο δημιουργός των επίμαχων πινάκων. Προς στήριξη της αιτήσεως αναιρέσεως, η GKG υποστηρίζει ότι το cour administrative d'appel de Paris (διοικητικό εφετείο Παρισιού) υπέπεσε, στο σημείο αυτό, σε πλάνη περί το δίκαιο.

21 Κατά το Conseil d'État (Συμβούλιο της Επικρατείας), η απάντηση στον λόγο αναιρέσεως που προβάλλει η GKG εξαρτάται από το ζήτημα αν οι διατάξεις του άρθρου 316, παράγραφος 1, στοιχείο β', της οδηγίας ΦΠΑ, σε συνδυασμό με τις διατάξεις του άρθρου 311, παράγραφος 1, σημείο 2, και τις διατάξεις του παραρτήματος IX, μέρος Α, της οδηγίας, έχουν την έννοια ότι αποκλείουν να θεωρηθεί, κατά την έννοια και για την εφαρμογή των εν λόγω διατάξεων, ότι ένα νομικό πρόσωπο, όπως για παράδειγμα μια εταιρία, είναι «ο δημιουργός» ενός πίνακα ζωγραφικής.

22 Σε περίπτωση αρνητικής απαντήσεως στο ανωτέρω πρώτο ερώτημα, η απάντηση στον συγκεκριμένο λόγο αναιρέσεως εξαρτάται επίσης από το ποια κριτήρια πρέπει να λαμβάνονται υπόψη προκειμένου να γίνει δεκτό ότι ένα νομικό πρόσωπο, όπως μια εταιρία, μπορεί να θεωρηθεί, κατά την έννοια και για την εφαρμογή των ίδιων αυτών διατάξεων, ως «ο δημιουργός» ενός πίνακα ζωγραφικής. Τέτοια κριτήρια θα μπορούσαν να είναι, μεταξύ άλλων, η υπαγωγή της εταιρίας αυτής σε ειδικό νομικό καθεστώς, η εκ μέρους του φυσικού προσώπου που ζωγράφισε τον πίνακα κατοχή του συνόλου ή μέρους του εταιρικού κεφαλαίου της εν λόγω εταιρίας ή ακόμη η εκ μέρους του προσώπου αυτού άσκηση διευθυντικών καθηκόντων εντός της ίδιας εταιρίας.

23 Υπό τις συνθήκες αυτές, το Conseil d'État (Συμβούλιο της Επικρατείας) αποφάσισε να αναστείλει την ενώπιόν του διαδικασία και να υποβάλει στο Δικαστήριο τα ακόλουθα προδικαστικά ερωτήματα:

«1) Έχουν οι διατάξεις του άρθρου 316, παράγραφος 1, [στοιχείο β′,] της οδηγίας [ΦΠΑ], σε συνδυασμό με τις διατάξεις του άρθρου 311, παράγραφος 1, [σημείο 2,] και του παραρτήματος IX, μέρος Α, της ίδιας οδηγίας, την έννοια ότι αντιτίθενται στη δυνατότητα να θεωρηθεί ότι ένα νομικό πρόσωπο, όπως για παράδειγμα μια εταιρία, είναι, κατά την έννοια και για την εφαρμογή των εν λόγω διατάξεων, "ο δημιουργός" ενός πίνακα ζωγραφικής;

2) Σε περίπτωση αρνητικής απάντησης στο πρώτο προδικαστικό ερώτημα, ποια κριτήρια πρέπει να ληφθούν υπόψη προκειμένου να γίνει δεκτό ότι υπάρχει δυνατότητα να θεωρηθεί ότι ένα νομικό πρόσωπο, όπως για παράδειγμα μια εταιρία, είναι, κατά την έννοια και για την εφαρμογή των ίδιων διατάξεων, "ο δημιουργός" ενός πίνακα ζωγραφικής (όπως, στην περίπτωση εταιρίας, η υπαγωγή της σε ειδικό νομικό καθεστώς, η κατοχή από το φυσικό πρόσωπο που ζωγράφισε τον πίνακα του συνόλου ή μέρους του εταιρικού κεφαλαίου της εταιρίας, η άσκηση από το εν λόγω πρόσωπο διευθυντικών καθηκόντων εντός της εταιρίας κ.λπ.);»

Επί των προδικαστικών ερωτημάτων

24 Προκαταρκτικώς, υπενθυμίζεται ότι, κατά πάγια νομολογία, στο πλαίσιο της διαδικασίας συνεργασίας μεταξύ των εθνικών δικαστηρίων και του Δικαστηρίου την οποία θεσπίζει το άρθρο 267 ΣΛΕΕ, στο Δικαστήριο απόκειται να δώσει στο εθνικό δικαστήριο χρήσιμη απάντηση που να του παρέχει τη δυνατότητα επιλύσεως της διαφοράς της οποίας έχει επιληφθεί. Υπό το πρίσμα αυτό, το Δικαστήριο μπορεί να αναδιατυπώσει, εφόσον είναι αναγκαίο, τα προδικαστικά ερωτήματα που του έχουν υποβληθεί (απόφαση της 30ής Απριλίου 2025, Inspektorat kam Visshia sadeben savet, C-313/23, C-316/23 και C-332/23, EU:C:2025:303, σκέψη 65 και εκεί μνημονευόμενη νομολογία).

25 Κατά το άρθρο 316, παράγραφος 1, στοιχείο β′, της οδηγίας ΦΠΑ, τα κράτη μέλη παρέχουν στους υποκείμενους στον φόρο μεταπωλητές δικαίωμα να επιλέξουν την εφαρμογή του καθεστώτος του περιθωρίου κέρδους για τις παραδόσεις αντικειμένων καλλιτεχνικής αξίας που τους παραδόθηκαν από τον ίδιο τον δημιουργό ή τους διαδόχους του.

26 Εν προκειμένω, από την αίτηση προδικαστικής αποφάσεως προκύπτει ότι το αιτούν δικαστήριο διερωτάται, μεταξύ άλλων, κατά πόσον ένα νομικό πρόσωπο μπορεί να θεωρηθεί, για τους σκοπούς της εφαρμογής, από τον υποκείμενο στον φόρο μεταπωλητή, του καθεστώτος του περιθωρίου κέρδους που προβλέπεται στο άρθρο 316, παράγραφος 1, στοιχείο β′, ότι είναι ο δημιουργός αντικειμένου καλλιτεχνικής αξίας και, σε περίπτωση καταφατικής απαντήσεως, υπό ποιες προϋποθέσεις είναι δυνατόν αυτό.

27 Εντούτοις, δεν αμφισβητείται ότι ο δημιουργός των επίμαχων στην κύρια δίκη πινάκων ζωγραφικής είναι ο ζωγράφος Gideon Rubin που τους διέθεσε στο εμπόριο μέσω της εταιρίας SRG, της οποίας είναι ένας από τους δύο εταίρους.

28 Εξάλλου, κατά το άρθρο 314, στοιχείο α′, της οδηγίας ΦΠΑ, 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 Ένωσης από πρόσωπο μη υποκείμενο στον φόρο. Το δε άρθρο 316, παράγραφος 1, στοιχείο β′, της οδηγίας αφορά, συνακόλουθα, την περίπτωση των υποκείμενων στον φόρο μεταπωλητών που πραγματοποιούν παραδόσεις αντικειμένων καλλιτεχνικής αξίας που τους παραδόθηκαν από τον ίδιο το δημιουργό ή τους διαδόχους του με την ιδιότητα των υποκειμένων στον ΦΠΑ.

29 Υπό τις συνθήκες αυτές, προκειμένου να δοθεί χρήσιμη απάντηση στο εθνικό δικαστήριο, πρέπει να εξεταστεί το ζήτημα όχι κατά πόσον μπορεί να εμπίπτει στην έννοια του «δημιουργού», κατά το άρθρο 316, παράγραφος 1, στοιχείο β′, της οδηγίας ΦΠΑ, νομικό πρόσωπο όπως η εταιρία SRG, αλλά κατά πόσον εμπίπτει στη διάταξη αυτή η παράδοση αντικειμένων καλλιτεχνικής αξίας την οποία πραγματοποιεί ο δημιουργός τους ή οι διάδοχοί του ενεργώντας μέσω νομικού προσώπου υποκείμενου στον ΦΠΑ.

30 Κατά συνέπεια, πρέπει να γίνει δεκτό ότι, με τα προδικαστικά ερωτήματα, τα οποία πρέπει να εξεταστούν από κοινού, το αιτούν δικαστήριο ζητεί, κατ' ουσίαν, να διευκρινιστεί αν το άρθρο 316, παράγραφος 1, στοιχείο β′, της οδηγίας ΦΠΑ έχει την έννοια ότι εμπίπτει στη διάταξη αυτή η παράδοση από υποκείμενους στον φόρο μεταπωλητές αντικειμένων καλλιτεχνικής αξίας που τους παραδόθηκαν από τον δημιουργό ή τους διαδόχους του οι οποίοι ενήργησαν μέσω νομικού προσώπου και, σε περίπτωση καταφατικής απαντήσεως, υπό ποιες προϋποθέσεις.

31 Πρέπει, συναφώς, να υπομνησθεί ότι για την ερμηνεία διάταξης του δικαίου της Ένωσης πρέπει να λαμβάνονται υπόψη τόσο το γράμμα και ο σκοπός της διάταξης όσο και το πλαίσιο στο οποίο αυτή εντάσσεται και οι σκοποί που επιδιώκονται με τη ρύθμιση της οποίας αποτελεί μέρος (πρβλ. απόφαση της 1ης Οκτωβρίου 2014, E., C-436/13, EU:C:2014:2246, σκέψη 37).

32 Κατά πρώτον, επισημαίνεται ότι το γράμμα του άρθρου 316, παράγραφος 1, στοιχείο β′, της οδηγίας ΦΠΑ δεν διευκρινίζει τον τρόπο με τον οποίο ο δημιουργός ή οι διάδοχοί του παραδίδουν αντικείμενα καλλιτεχνικής αξίας στους υποκείμενους στον φόρο μεταπωλητές. Εντούτοις, όπως επισήμανε, κατ' ουσίαν, ο γενικός εισαγγελέας στο σημείο 23 των προτάσεών του, η παράδοση αντικειμένων καλλιτεχνικής αξίας εντάσσεται στην εμπορική δραστηριότητα του δημιουργού ή των διαδόχων του, η ουσία της οποίας συνίσταται, σύμφωνα με το άρθρο 14, παράγραφος 1, της οδηγίας ΦΠΑ, στη μεταβίβαση, κατά κανόνα έναντι αμοιβής, του δικαιώματος να διαθέτει κάποιος, ως κύριος, ενσώματο αγαθό.

33 Επομένως, το γράμμα του άρθρου 316, παράγραφος 1, στοιχείο β′, της οδηγίας ΦΠΑ δεν αποκλείει ρητώς τη δυνατότητα του δημιουργού ή των διαδόχων του να πραγματοποιήσουν μια τέτοια παράδοση μέσω νομικού προσώπου ούτε τη δυνατότητα πραγματοποίησης μιας τέτοιας παράδοσης από νομικό πρόσωπο.

34 Κατά δεύτερον, όσον αφορά το πλαίσιο στο οποίο εντάσσεται η διάταξη αυτή, ασφαλώς, το καθεστώς φορολογήσεως του περιθωρίου κέρδους που πραγματοποιεί ο υποκείμενος στον φόρο μεταπωλητής κατά την παράδοση αντικειμένων καλλιτεχνικής αξίας συνιστά ειδικό καθεστώς ΦΠΑ, το οποίο παρεκκλίνει από το γενικό καθεστώς της οδηγίας αυτής, οπότε τα άρθρα 314 και 316 της οδηγίας, τα οποία καθορίζουν τις περιπτώσεις εφαρμογής του καθεστώτος αυτού, πρέπει να ερμηνεύονται στενά. Εντούτοις, ο κανόνας αυτός της στενής ερμηνείας δεν σημαίνει ότι οι όροι που χρησιμοποιούνται για τον καθορισμό του εν λόγω καθεστώτος πρέπει να ερμηνεύονται κατά τέτοιο τρόπο ώστε το καθεστώς αυτό να μην παράγει τα αποτελέσματά του.

Πράγματι, η ερμηνεία των όρων αυτών πρέπει να είναι σύμφωνη με τους επιδιωκόμενους από το εν λόγω καθεστώς σκοπούς και να συνάδει προς τις επιταγές της φορολογικής ουδετερότητας (απόφαση της 29ης Νοεμβρίου 2018, Mensing, C-264/17, EU:C:2018:968, σκέψεις 22 και 23).

35 Κατά τρίτον, όσον αφορά τους γενικούς σκοπούς που επιδιώκει η οδηγία ΦΠΑ, από τις αιτιολογικές σκέψεις 4 και 7 της οδηγίας προκύπτει ότι αυτή έχει σκοπό να θεσπίσει ένα σύστημα ΦΠΑ το οποίο δεν νοθεύει τους όρους του ανταγωνισμού και δεν εμποδίζει την ελεύθερη κυκλοφορία των αγαθών και υπηρεσιών. Από πάγια νομολογία προκύπτει ότι η αρχή της φορολογικής ουδετερότητας είναι συμφυής με το εν λόγω σύστημα και ότι η αρχή αυτή απαγορεύει ιδίως τη διαφορετική μεταχείριση, όσον αφορά την είσπραξη του ΦΠΑ, των επιχειρηματιών που διενεργούν τις ίδιες πράξεις (απόφαση της 29ης Νοεμβρίου 2018, Mensing, C-264/17, EU:C:2018:968, σκέψη 32).

36 Όσον αφορά, ειδικότερα, τους σκοπούς που επιδιώκει το καθεστώς του περιθωρίου κέρδους, όπως αυτό προβλέπεται στα άρθρα 314 και 316 της οδηγίας ΦΠΑ, πρέπει να επισημανθεί ότι, κατά την αιτιολογική σκέψη 51 της οδηγίας, σκοπός του καθεστώτος αυτού, στον τομέα των μεταχειρισμένων αγαθών καθώς και των αντικειμένων καλλιτεχνικής, αρχαιολογικής και συλλεκτικής αξίας, είναι η αποφυγή της διπλής φορολόγησης και των στρεβλώσεων του ανταγωνισμού μεταξύ υποκειμένων στον φόρο (απόφαση της 29ης Νοεμβρίου 2018, Mensing, C-264/17, EU:C:2018:968, σκέψη 35).

37 Επιπλέον, αφενός, όπως επισήμανε ο γενικός εισαγγελέας στα σημεία 25 και 26 των προτάσεών του, ο νομοθέτης της Ένωσης, θεσπίζοντας τα άρθρα 103 και 316 της οδηγίας ΦΠΑ, είχε ως ειδικό σκοπό να ευνοήσει την είσοδο στην αγορά της Ένωσης νέων αντικειμένων καλλιτεχνικής αξίας, είτε εισαγόμενων στην Ένωση είτε δημιουργηθέντων το πρώτον στο έδαφός της, προβλέποντας ευνοϊκή φορολογική μεταχείριση για την εισαγωγή τέτοιων αντικειμένων, για την πρώτη παράδοσή τους μετά τη δημιουργία τους και για την πρώτη παράδοση των αντικειμένων αυτών από υποκείμενους στον φόρο μεταπωλητές.

38 Αφετέρου, όπως ορθώς υποστήριξε η Γαλλική Κυβέρνηση, περιορίζοντας το δικαίωμα των υποκειμένων στον φόρο μεταπωλητών να επιλέξουν το καθεστώς του περιθωρίου κέρδους ούτως ώστε να ισχύει μόνον για τα αντικείμενα καλλιτεχνικής αξίας που τους παραδόθηκαν από τον δημιουργό τους ή από τους διαδόχους του, το άρθρο 316, παράγραφος 1, στοιχείο β′, της οδηγίας ΦΠΑ αποσκοπεί επίσης στον περιορισμό, τόσο για τους υποκείμενους στον φόρο μεταπωλητές όσο και για τις φορολογικές αρχές των κρατών μελών, των διοικητικών επιβαρύνσεων σχετικά με την απόδειξη και τον έλεγχο, ιδίως των επιβαρύνσεων που συνδέονται, για τους πρώτους, με την απόδειξη του κατά πόσον η τιμή αγοράς ενός αντικειμένου καλλιτεχνικής αξίας περιλαμβάνει τον ΦΠΑ επί των εισροών και, για τις δεύτερες, με τον έλεγχο μιας τέτοιας πραγματικής καταστάσεως.

39 Συναφώς, το Δικαστήριο έχει διαπιστώσει ότι θα μπορούσε να αποδειχθεί δύσκολο να διαπιστωθεί αν ορισμένο αγαθό έχει επιβαρυνθεί προγενεστέρως με ΦΠΑ στο μέτρο που, λαμβανομένης υπόψη της ίδιας της φύσεως των αντικειμένων καλλιτεχνικής, συλλεκτικής και αρχαιολογικής αξίας, το αγαθό μπορεί να είναι αρχαίο ή να αποτέλεσε στο παρελθόν αντικείμενο πολλών συναλλαγών μεταξύ διαφόρων μη υποκειμένων στον φόρο. Ακριβώς λόγω αυτών των δυσχερειών προσδιορισμού του ΦΠΑ που έχει, ενδεχομένως, επιβληθεί προγενεστέρως στα αγαθά αυτά, η οδηγία ΦΠΑ προβλέπει το δικαίωμα επιλογής της εφαρμογής του καθεστώτος του περιθωρίου κέρδους και υπολογισμού του οφειλόμενου ΦΠΑ βάσει της τιμής πωλήσεως των αγαθών αυτών, ως στοιχείου υπολογισμού του εν λόγω περιθωρίου (πρβλ. απόφαση της 29ης Νοεμβρίου 2018, Mensing C-264/17, EU:C:2018:968, σκέψη 36).

40 Κατόπιν των ανωτέρω σκέψεων, επιβάλλεται η διαπίστωση ότι τυχόν ερμηνεία του άρθρου 316, παράγραφος 1, στοιχείο β′, της οδηγίας ΦΠΑ η οποία θα απέκλειε από το πεδίο εφαρμογής του, σε όλες τις περιπτώσεις, τις παραδόσεις από τους υποκείμενους στον φόρο μεταπωλητές αντικειμένων καλλιτεχνικής αξίας που τους παραδόθηκαν από τους δημιουργούς τους ή τους διαδόχους τους οι οποίοι ενήργησαν μέσω νομικών προσώπων θα μπορούσε να θίξει τους σκοπούς της διασφάλισης της φορολογικής ουδετερότητας, της αποφυγής στρεβλώσεων του ανταγωνισμού και της προώθησης της εισόδου νέων αντικειμένων καλλιτεχνικής αξίας στην αγορά της Ένωσης.

41 Πράγματι, όπως υπομνήσθηκε στη σκέψη 35 της παρούσας απόφασης, η αρχή της φορολογικής ουδετερότητας αποκλείει ιδίως τη διαφορετική μεταχείριση, όσον αφορά την είσπραξη του ΦΠΑ, των επιχειρηματιών που διενεργούν τις ίδιες πράξεις. Όπως επισήμανε δε ο γενικός εισαγγελέας στα σημεία 27, 29 και 33 των προτάσεών του, όταν παραδίδουν αντικείμενα καλλιτεχνικής αξίας στους υποκείμενους στον φόρο μεταπωλητές, οι δημιουργοί των αντικειμένων αυτών ή οι διάδοχοί τους διενεργούν πανομοιότυπες πράξεις όσον αφορά την επιβολή του ΦΠΑ, είτε πραγματοποιούν τις εν λόγω παραδόσεις ως φυσικά πρόσωπα είτε μέσω νομικών προσώπων.

42 Εξάλλου, όταν το άρθρο 103, παράγραφος 2, στοιχεία α′ και β′, της οδηγίας ΦΠΑ παρέχει στα κράτη μέλη την ευχέρεια να εφαρμόζουν μειωμένο συντελεστή ΦΠΑ σε ορισμένες παραδόσεις, χρησιμοποιεί, κατ’ ουσίαν, τους ίδιους όρους με το άρθρο 316, παράγραφος 1, στοιχείο β′, της οδηγίας, οπότε μια τέτοια διαφορετική μεταχείριση αναλόγως της νομικής μορφής υπό την οποία ενεργούν οι δημιουργοί ή οι διάδοχοί τους θα μπορούσε επίσης να καταλήξει στην είσπραξη του ΦΠΑ με διαφορετικούς συντελεστές για πανομοιότυπες πράξεις.

43 Επιπλέον, η διαφορετική μεταχείριση που θα προέκυπτε από την ερμηνεία που εκτίθεται στη σκέψη 40 της παρούσας απόφασης θα ενείχε τον κίνδυνο, αφενός, να υπονομεύσει τον σκοπό της προώθησης της εισόδου νέων αντικειμένων καλλιτεχνικής αξίας στην αγορά της Ένωσης και, αφετέρου, να νοθεύσει τον ανταγωνισμό μεταξύ των υποκείμενων στον φόρο μεταπωλητών που διενεργούν τις ίδιες πράξεις, ήτοι κυρίως την απόκτηση και τη μεταπώληση αντικειμένων καλλιτεχνικής αξίας, καθόσον θα ετύγχαναν διαφορετικής μεταχείρισης όσον αφορά τη δυνατότητα επιλογής της εφαρμογής του καθεστώτος του περιθωρίου κέρδους δυνάμει του άρθρου 316, παράγραφος 1, στοιχείο β′, της οδηγίας ΦΠΑ, αναλόγως του αν τα αντικείμενα αυτά τους παραδόθηκαν από τον δημιουργό τους ή τους διαδόχους του μέσω νομικού προσώπου ή όχι.

44 Κατά συνέπεια, πρέπει να γίνει δεκτό, λαμβανομένων υπόψη, ιδίως, των σκοπών που επιδιώκονται με την οδηγία ΦΠΑ και με το άρθρο 316, παράγραφος 1, στοιχείο β′, αυτής, ότι η διάταξη αυτή αφορά επίσης τις παραδόσεις από υποκείμενο στον φόρο μεταπωλητή των αντικειμένων καλλιτεχνικής αξίας που του παραδόθηκαν από νομικό πρόσωπο, υπό την προϋπόθεση ωστόσο ότι, σε μια τέτοια περίπτωση, οι παραδόσεις των ως άνω αντικειμένων καλλιτεχνικής αξίας από το νομικό πρόσωπο στον εν λόγω υποκείμενο στον φόρο μεταπωλητή μπορούν να αποδοθούν στον δημιουργό ή στους διαδόχους του.

45 Συναφώς, αφενός, όταν η παράδοση σε υποκείμενο στον φόρο μεταπωλητή αντικειμένου καλλιτεχνικής αξίας πραγματοποιείται, όπως φαίνεται, υπό την επιφύλαξη των εξακριβώσεων στις οποίες οφείλει να προβεί το αιτούν δικαστήριο, ότι συνέβη εν προκειμένω, από νομικό πρόσωπο το οποίο ο δημιουργός ή οι διάδοχοί του ίδρυσαν με σκοπό την εμπορία των αντικειμένων καλλιτεχνικής αξίας που δημιούργησε ο δημιουργός, τεκμαίρεται ότι η παράδοση

μπορεί να αποδοθεί στον δημιουργό ή στους διαδόχους του, στο μέτρο που σε μια τέτοια περίπτωση η παράδοση αυτή πραγματοποιείται στο πλαίσιο των διευθετήσεων που ο δημιουργός ή οι διάδοχοί του έχουν κατά κανόνα θέσει σε εφαρμογή για την εμπορία αυτή.

46 Αφετέρου, δεδομένου ότι ο ειδικός σκοπός του άρθρου 316, παράγραφος 1, στοιχείο β′, της οδηγίας ΦΠΑ είναι να ευνοήσει την είσοδο νέων αντικειμένων καλλιτεχνικής αξίας στην αγορά της Ένωσης, όπως επισημάνθηκε στη σκέψη 37 της παρούσας απόφασης, η ερμηνεία στην οποία προέβη το Δικαστήριο στην προηγούμενη σκέψη της παρούσας απόφασης πρέπει να περιοριστεί μόνον στις μνημονευόμενες στην εν λόγω σκέψη παραδόσεις που συνιστούν πράγματι την πρώτη είσοδο αντικειμένου καλλιτεχνικής αξίας στην αγορά της Ένωσης, οπότε δεν πρέπει να υπάρχουν ενδείξεις προγενέστερης παράδοσης του αντικειμένου αυτού, υποκείμενης σε ΦΠΑ, η οποία να συνιστά τέτοια πρώτη είσοδο στην αγορά.

47 Κατά συνέπεια, στην περίπτωση που ο δημιουργός ή οι διάδοχοί του παραδίδουν ένα τέτοιο αντικείμενο σε υποκείμενο στον φόρο μεταπωλητή μέσω νομικού προσώπου, είναι αναγκαίο, για την εφαρμογή της διατάξεως αυτής κατά τη μεταγενέστερη παράδοση του αντικειμένου αυτού από τον υποκείμενο στον φόρο μεταπωλητή, το εν λόγω νομικό πρόσωπο να έχει το δικαίωμα να διαθέτει το εν λόγω αντικείμενο ως κύριος ήδη από τη δημιουργία του ή, χωρίς προηγούμενη παράδοση υποκείμενη σε ΦΠΑ, κατά τον χρόνο της πρώτης εισόδου στην αγορά της Ένωσης.

48 Επομένως, εφόσον πληρούνται τα δύο κριτήρια που διαλαμβάνονται στις σκέψεις 44 και 46 της παρούσας απόφασης, η επίμαχη παράδοση εμπίπτει στο άρθρο 316, παράγραφος 1, στοιχείο β′, της οδηγίας ΦΠΑ, με αποτέλεσμα να παρέχεται στον υποκείμενο στον φόρο μεταπωλητή η δυνατότητα να επιλέξει το καθεστώς του περιθωρίου κέρδους.

49 Εξάλλου, πρέπει να σημειωθεί ότι η εφαρμογή κριτηρίων όπως αυτά που αναφέρει το αιτούν δικαστήριο –ήτοι η υπαγωγή του νομικού προσώπου σε ειδικό νομικό καθεστώς, η κατοχή από το φυσικό πρόσωπο που δημιούργησε αντικείμενο καλλιτεχνικής αξίας του συνόλου ή μέρους του εταιρικού κεφαλαίου του νομικού αυτού προσώπου, η εκ μέρους του εν λόγω φυσικού προσώπου άσκηση διευθυντικών καθηκόντων εντός του εν λόγω νομικού προσώπου και/ή η μεταβίβαση σημαντικού μέρους του προϊόντος της πωλήσεως στο φυσικό πρόσωπο που δημιούργησε το εν λόγω αντικείμενο– θα μπορούσε να υπονομεύσει τον σκοπό του άρθρου 316, παράγραφος 1, στοιχείο β′, της οδηγίας ΦΠΑ, ο οποίος συνίσταται στην αποφυγή υπερβολικών επιβαρύνσεων όσον αφορά την απόδειξη και τον έλεγχο, καθόσον μια τέτοια εφαρμογή θα συνεπαγόταν έλεγχο των, ενδεχομένως ιδιαιτέρως περίπλοκων, διευθετήσεων σχετικά με τα δικαιώματα ιδιοκτησίας ή ψήφου εντός νομικού προσώπου καθώς και με την κατανομή των κερδών μεταξύ των εταίρων του νομικού προσώπου, για παράδειγμα στην περίπτωση κατά την οποία πλείονες καλλιτέχνες δραστηριοποιούνται στο πλαίσιο ενός τέτοιου νομικού προσώπου προς τον σκοπό εμπορίας των αντικειμένων καλλιτεχνικής αξίας που δημιουργούν, ιδίως δε όταν τα αντικείμενα αυτά δημιουργούνται συλλογικά.

50 Λαμβανομένου υπόψη του συνόλου των ανωτέρω σκέψεων, στα προδικαστικά ερωτήματα πρέπει να δοθεί η απάντηση ότι το άρθρο 316, παράγραφος 1, στοιχείο β′, της οδηγίας ΦΠΑ έχει την έννοια ότι εμπίπτει στη διάταξη αυτή η παράδοση από υποκείμενους στον φόρο μεταπωλητές αντικειμένων καλλιτεχνικής αξίας που τους παραδόθηκαν από τον δημιουργό ή τους διαδόχους του οι οποίοι ενήργησαν μέσω νομικού προσώπου, υπό την προϋπόθεση, πρώτον, ότι η παράδοση από το νομικό πρόσωπο μπορεί να αποδοθεί στον δημιουργό ή στους διαδόχους του, όπερ συμβαίνει όταν ο δημιουργός ή οι διάδοχοί του ίδρυσαν το νομικό πρόσωπο με σκοπό την εμπορία των αντικειμένων καλλιτεχνικής αξίας που δημιούργησε ο δημιουργός, και, δεύτερον,

ότι η παράδοση των εν λόγω αντικειμένων καλλιτεχνικής αξίας στον υποκείμενο στον φόρο μεταπωλητή συνιστά την πρώτη είσοδο των εν λόγω αντικειμένων καλλιτεχνικής αξίας στην αγορά της Ένωσης.

Επί των δικαστικών εξόδων

51 Δεδομένου ότι η παρούσα διαδικασία έχει ως προς τους διαδίκους της κύριας δίκης τον χαρακτήρα παρεμπίπτοντος που ανέκυψε ενώπιον του αιτούντος δικαστηρίου, σ' αυτό εναπόκειται να αποφανθεί επί των δικαστικών εξόδων. Τα έξοδα στα οποία υποβλήθηκαν όσοι υπέβαλαν παρατηρήσεις στο Δικαστήριο, πλην των ως άνω διαδίκων, δεν αποδίδονται.

Για τους λόγους αυτούς, το Δικαστήριο (τέταρτο τμήμα) αποφαίνεται:

Το άρθρο 316, παράγραφος 1, στοιχείο β', της οδηγίας 2006/112/ΕΚ του Συμβουλίου, της 28ης Νοεμβρίου 2006, σχετικά με το κοινό σύστημα φόρου προστιθέμενης αξίας, έχει την έννοια ότι εμπίπτει στη διάταξη αυτή η παράδοση από υποκείμενους στον φόρο μεταπωλητές αντικειμένων καλλιτεχνικής αξίας που τους παραδόθηκαν από τον δημιουργό ή τους διαδόχους του οι οποίοι ενήργησαν μέσω νομικού προσώπου, υπό την προϋπόθεση, πρώτον, ότι η παράδοση από το νομικό πρόσωπο μπορεί να αποδοθεί στον δημιουργό ή στους διαδόχους του, όπερ συμβαίνει όταν ο δημιουργός ή οι διάδοχοί του ίδρυσαν το νομικό πρόσωπο με σκοπό την εμπορία των αντικειμένων καλλιτεχνικής αξίας που δημιούργησε ο δημιουργός, και, δεύτερον, ότι η παράδοση των εν λόγω αντικειμένων καλλιτεχνικής αξίας στον υποκείμενο στον φόρο μεταπωλητή συνιστά την πρώτη είσοδο των εν λόγω αντικειμένων καλλιτεχνικής αξίας στην αγορά της Ευρωπαϊκής Ένωσης.

(υπογραφές)