Rättsfallssamlingen

DOMSTOLENS DOM (fjärde avdelningen)

den 1 augusti 2025*

”Begäran om förhandsavgörande – Beskattning – Gemensamt system för mervärdesskatt – Direktiv 2006/112/EG – Särskild ordning för begagnade varor, konstverk, samlarföremål och antikviteter – Beskattningsbara återförsäljare – Ordningen för beskattning av vinstmarginal – Artikel 316.1 b – Möjligheten att välja att tillämpa ordningen för beskattning av vinstmarginal – Begreppet leveranser av konstverk som görs av upphovsmannen – Leveranser som görs av upphovsmannen via en juridisk person”

I mål C-433/24,

angående en begäran om förhandsavgörande enligt artikel 267 FEUF, framställd av Conseil d’État (Högsta förvaltningsdomstolen, Frankrike) genom beslut av den 18 juni 2024, som inkom till domstolen den 18 juni 2024, i målet

Galerie Karsten Greve

mot

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

meddelar

DOMSTOLEN (fjärde avdelningen)

sammansatt av avdelningsordföranden I. Jarukaitis samt domarna N. Jääskinen, A. Arabadjiev (referent), M. Condinanzi och R. Frendo,

generaladvokat: M. Szpunar,

justitiesekreterare: handläggaren R. Şereş,

efter det skriftliga förfarandet och förhandlingen den 20 mars 2025,

med beaktande av de yttranden som avgetts av:

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

– Frankrikes regering, genom B. Dourthe, O. Duprat-Mazaré och B. Fodda, samtliga i egenskap av ombud,

* Rättegångsspråk: franska.

– Spaniens regering, genom A. Torró Molés, i egenskap av ombud,

– Europeiska kommissionen, genom M. Herold, W. Roels och J. Samnadda, samtliga i egenskap av ombud,

och efter att den 12 juni 2025 ha hört generaladvokatens förslag till avgörande,

följande

Dom

1 Begäran om förhandsavgörande avser tolkningen av artikel 316.1 b i rådets direktiv 2006/112/EG av den 28 november 2006 om ett gemensamt system för mervärdesskatt (EUT L 347, 2006, s. 1) (nedan kallat mervärdesskattedirektivet), i den lydelse som är tillämplig i det nationella målet.

2 Begäran har framställts i ett mål mellan bolaget Galerie Karsten Greve (nedan kallat GKG) och Ministère de l'Économie, des Finances et de la Souveraineté industrielle et numérique (ministeriet för ekonomi, finans samt industriell och digital suveränitet, Frankrike) angående krav på betalning av mervärdesskatt.

Tillämpliga bestämmelser

Unionsrätt

3 I skälen 4, 7 och 51 i mervärdesskattedirektivet anges följande:

”(4) Förverkligandet av målet att skapa en inre marknad förutsätter att det i medlemsstaterna tillämpas en sådan lagstiftning om omsättningsskatter som inte snedvrider konkurrensvillkoren eller hindrar den fria rörligheten av varor och tjänster. Det är därför nödvändigt att genom ett mervärdesskattesystem åstadkomma en sådan harmonisering av lagstiftningen om omsättningsskatter som i möjligaste mån undanröjer faktorer som kan snedvrida konkurrensvillkoren, på nationell nivå såväl som på gemenskapsnivå.

…

(7) Det gemensamma systemet för mervärdesskatt bör, även om skattesatserna och undantagen inte är helt harmoniserade, vara konkurrensneutralt genom att liknande varor och tjänster belastas med lika stort skatteuttag inom varje medlemsstats territorium, oavsett hur lång produktions- och distributionskedjan är.

…

(51) En gemenskapsordning för beskattning av begagnade varor, konstverk, antikviteter och samlarföremål bör antas i syfte att undvika dubbelbeskattning och en snedvridning av konkurrensen mellan beskattningsbara personer.”

4 I artikel 14.1 i mervärdesskattedirektivet föreskrivs följande:

”Med *leverans av varor* avses överföring av rätten att såsom ägare förfoga över materiella tillgångar.”

5 I artikel 103 i detta direktiv föreskrevs följande:

”1. Medlemsstaterna får föreskriva att den reducerade skattesats eller en av de reducerade skattesatser som de tillämpar med stöd av artiklarna 98 och 99 också skall tillämpas vid import av konstverk, samlarföremål och antikviteter, såsom dessa definieras [i] leden 2, 3 och 4 i artikel 311.1.

2. När medlemsstaterna utnyttjar den möjlighet som anges i punkt 1 får de även tillämpa den reducerade skattesatsen på följande transaktioner:

a) Leveranser av konstverk som görs av upphovsmannen eller hans efterföljande rättsinnehavare.

b) Leveranser av konstverk som tillfälligt utförs av en beskattningsbar person som inte är en beskattningsbar återförsäljare, när konstverken har importerats av den beskattningsbara personen själv eller när de har levererats till honom av upphovsmannen eller hans efterföljande rättsinnehavare eller när de har gett honom rätt till fullt avdrag av mervärdesskatten.”

6 I artikel 311.1 i samma direktiv föreskrivs följande:

”Utan att det påverkar tillämpningen av andra gemenskapsbestämmelser avses i detta kapitel med

…

2. *konstverk*: de föremål som anges i del A i bilaga IX,

…

5. *beskattningsbar återförsäljare*: en beskattningsbar person som inom ramen för sin ekonomiska verksamhet i syfte att sälja vidare köper, för sin rörelse använder eller importerar begagnade varor, konstverk, samlarföremål eller antikviteter, oberoende av om denna beskattningsbara person handlar för egen räkning eller för en annan persons räkning inom ramen för ett avtal enligt vilket provision skall betalas vid köp eller försäljning”.

7 I artikel 314 i mervärdesskattedirektivet föreskrivs följande:

”Ordningen för beskattning av vinstmarginal skall tillämpas på beskattningsbara återförsäljares leveranser av begagnade varor, konstverk, samlarföremål och antikviteter, om varorna levererats till dem i [Europeiska] gemenskapen av någon av följande personer:

a) En icke beskattningsbar person.

b) En annan beskattningsbar person, om den personens leverans av varan är undantagen från skatteplikt i enlighet med artikel 136.

c) En annan beskattningsbar person, om den personens leverans av varan omfattas av den skattebefrielse för små företag som avses i artiklarna 282–292 och det rör sig om en investeringsvara.

d) En annan beskattningsbar återförsäljare, om den personens leverans av varan varit föremål för mervärdesskatt i enlighet med denna särskilda ordning.”

8 I artikel 316.1 i direktivet föreskrivs följande:

”Medlemsstaterna skall ge beskattningsbara återförsäljare rätt att välja att tillämpa ordningen för beskattning av vinstmarginal för leveranser av följande varor:

a) Konstverk, samlarföremål eller antikviteter som de själva importerat.

b) Konstverk som levererats till dem av upphovsmännen till dessa eller av upphovsmännens efterföljande rättsinnehavare.

c) Konstverk som levererats till dem av en annan beskattningsbar person än den beskattningsbara återförsäljaren, i fall där en reducerad skattesats tillämpats på leveransen med stöd av artikel 103.”

9 Bilaga IX till direktivet innehåller en del A, med rubriken ”Konstverk”, som har följande lydelse:

”1. Tavlor, collage och liknande dekorativa målningar och teckningar, som är utförda helt för hand av konstnären, med undantag för planritningar, andra ritningar samt teckningar för arkitektoniskt, ingenjörstekniskt, industriellt, kommersiellt, topografiskt eller liknande ändamål, tillverkade föremål dekorerade för hand, teaterkulisser, ateljéfonder o.d. målade på textilvävnad (KN-nummer 9701).

2. Konstgrafiska originalblad, avtryck och originallitografier tryckta i begränsat antal direkt i svartvitt eller färg från en eller flera gravyrplåtar som konstnären framställt helt för hand, oavsett vilken teknik och vilket material som använts, dock med undantag för mekaniska eller fotomekaniska förfaranden (KN-nummer 9702 00 00).

3. Originalproduktioner av bildhuggarkonst eller skulpturkonst i alla material, under förutsättning att de är helt utförda av konstnären; avgjutningar av skulpturer vars upplaga är begränsad till åtta exemplar och övervakat av konstnären eller hans efterföljande rättsinnehavare (KN-nummer 9703 00 00); i undantagsfall som fastställs av medlemsstaterna får detta antal utökas för skulpturer som utförts före den 1 januari 1989.

4. Handvävda tapisserier (KN-nummer 5805 00 00) och väggbonader (KN-nummer 6304 00 00) handgjorda efter originalritningar av konstnären, under förutsättning att det finns högst åtta exemplar av varje.

5. Unika exemplar av föremål i keramik helt utförda av konstnären och signerade av honom.

6. Emaljer på koppar, utförda helt för hand, begränsade till åtta numrerade exemplar signerade av konstnären eller verkstaden, med undantag för bijouterivaror, guldsmedsarbeten och juvelerararbeten.

7. Fotografier tagna av konstnären, tryckta av honom eller under hans tillsyn, signerade och numrerade samt begränsade till 30 exemplar, oavsett storlek och underlag.”

Fransk rätt

10 I artikel 278-0 bis i Code général des impôts (den allmänna skattelagen), i den lydelse som är tillämplig i det nationella målet, föreskrivs bland annat följande:

”En reducerad [mervärdes]skattesats om 5,5 procent ska tillämpas på följande:

…

I. – 1° Import av konstverk, samlarföremål eller antikviteter samt gemenskapsinterna förvärv av konstverk, samlarföremål eller antikviteter som gjorts av en beskattningsbar person eller en icke beskattningsbar juridisk person och som importerats till en annan medlemsstat i Europeiska unionen.

2° Gemenskapsinterna förvärv av konstverk som har levererats i en annan medlemsstat av andra beskattningsbara personer än beskattningsbara återförsäljare.”

11 I artikel 278 septies i den allmänna skattelagen, i den lydelse som är tillämplig i det nationella målet, föreskrivs följande:

”Mervärdesskatt ska tas ut med en skattesats på 10 procent:

…

2. På leveranser av konstverk som görs av upphovsmannen eller av upphovsmannens efterföljande rättsinnehavare.”

12 Artikel 297 A.I i den allmänna skattelagen har följande lydelse:

”1. Beskattningsunderlaget för leveranser som utförs av en beskattningsbar person som är återförsäljare av begagnade varor, konstverk, samlarföremål eller antikviteter som har levererats till denne av en person som inte är mervärdesskattskyldig eller som inte får ta ut mervärdesskatt för denna leverans består av skillnaden mellan försäljningspriset och inköpspriset.

Definitionen av begagnade varor, konstverk, samlarföremål och antikviteter fastställs i dekret.”

13 I artikel 297 B första stycket i den allmänna skattelagen föreskrivs följande:

”Beskattningsbara återförsäljare får ansöka om att artikel 297 A ska tillämpas på leveranser av konstverk, samlarföremål eller antikviteter vid import, gemenskapsinterna förvärv eller leveranser som omfattas av den reducerade mervärdesskattesatsen i enlighet med artikel 278 septies eller artikel 278-0 bis.”

14 I artikel 98 A.II i bilaga III till den allmänna skattelagen, i den lydelse som är tillämplig i det nationella målet, föreskrivs följande:

”Som konstverk anses följande framställningar:

1. Tavlor, collage och liknande dekorativa målningar och teckningar, som är utförda helt för hand av konstnären, med undantag för planritningar, andra ritningar samt teckningar för arkitektoniskt, ingenjörstekniskt, industriellt, kommersiellt, topografiskt eller liknande ändamål, tillverkade föremål dekorerade för hand, teaterkulisser, ateljéfonder o.d. målade på textilvävnad.”

Målet vid den nationella domstolen och tolkningsfrågorna

15 GKG bedriver ett konstgalleri. GKG levererade konstverk som bolaget självt hade erhållit år 2014 från Studio Rubin Gideon, ett bolag bildat enligt brittisk rätt (nedan kallat bolaget SRG). GKG blev föremål för en bokföringskontroll, varefter skattemyndigheten ifrågasatte att GKG kunde omfattas av ordningen för beskattning av vinstmarginal vad gällde leveranser som utförts av GKG. Skattemyndigheten krävde därför att GKG skulle betala ytterligare mervärdesskatt för perioden 1 januari–31 december 2014.

16 Genom dom av den 25 november 2020 ogillade Tribunal administratif de Paris (Förvaltningsdomstolen i Paris, Frankrike) GKG:s yrkande om att undantas från skyldigheten att betala ytterligare mervärdesskatt samt motsvarande straffavgifter. Genom dom av den 1 juni 2022 ogillade Cour administrative d’appel de Paris (Förvaltningsöverdomstolen i Paris, Frankrike) GKG:s överklagande av denna dom.

17 GKG överklagade domen till Conseil d’État (Högsta förvaltningsdomstolen, Frankrike), som är den hänskjutande domstolen. Denna domstol har påpekat att det av handlingarna i målet framgår att bolaget SRG under den omtvistade beskattningsperioden yrkesmässigt levererade konstverk. Följaktligen hade GKG i vart fall inte rätt att med stöd av artiklarna 297 B och 278-0 bis.I led 2 i den allmänna skattelagen tillämpa ordningen för beskattning av vinstmarginal på de av sina egna leveranser som följde på gemenskapsinterna förvärv från detta bolag.

18 Det följer emellertid av ordalydelsen i artikel 278 septies led 2 i den allmänna skattelagen, i den lydelse som var tillämplig under den omtvistade beskattningsperioden, jämförd med artikel 297 B i samma lag, att rätten att välja den särskilda ordningen för beskattning av vinstmarginal är tillämplig på leveranser av konstverk som följer på en leverans som utförts av upphovsmannen eller upphovsmannens efterföljande rättsinnehavare, samt på leveranser som följer på ett gemenskapsinternt förvärv av sådana varor från upphovsmannen eller hans eller hennes efterföljande rättsinnehavare.

19 I förevarande fall tillämpade GKG ordningen för beskattning av vinstmarginal på leveranser till sina kunder av tavlor från målaren Gideon Rubin som bolaget självt hade erhållit till följd av gemenskapsinterna förvärv från bolaget SRG, i vilket Rubin var en av de två delägarna.

20 Cour administrative d’appel de Paris (Förvaltningsöverdomstolen i Paris) baserade sin slutsats att GKG inte hade rätt att tillämpa ordningen för beskattning av vinstmarginal på dessa leveranser av tavlor, på sin bedömning att upphovsmannen inte hade levererat tavlorna till bolaget, eftersom upphovsmannen till en tavla endast kunde vara den konstnär som själv hade målat den, varför bolaget SRG, i egenskap av juridisk person, inte kunde anses vara upphovsmannen till de aktuella

tavlorna. GKG har till stöd för sitt överklagande gjort gällande att Cour administrative d'appel de Paris (Förvaltningsöverdomstolen i Paris) gjorde sig skyldig till felaktig rättstillämpning på denna punkt.

21 Enligt Conseil d'Etat (Högsta förvaltningsdomstolen) beror bedömningen av den grund som GKG har åberopat på huruvida artikel 316.1 b i mervärdesskattedirektivet, jämförd med artikel 311.1 led 2 och bestämmelserna i del A i bilaga IX till direktivet, ska tolkas så, att de utgör hinder för att en juridisk person, såsom ett bolag, ska anses vara ”upphovsman” till en tavla i den mening som avses i och vid tillämpningen av dessa bestämmelser.

22 För det fall att den första frågan besvaras nekande, så är bedömningen på denna grund även beroende av vilka kriterier som ska beaktas för att en juridisk person, såsom ett bolag, ska kunna anses som ”upphovsman” till en tavla i den mening som avses i och vid tillämpningen av dessa bestämmelser. Sådana kriterier skulle exempelvis kunna vara den omständigheten att bolaget omfattas av en särskild reglering, att den fysiska person som målat tavlan innehar hela eller delar av bolagets aktiekapital eller huruvida denna person utövar ledningsfunktioner inom bolaget.

23 Mot denna bakgrund beslutade Conseil d'Etat (Högsta förvaltningsdomstolen) att vilandeförklara målet och ställa följande frågor till EU-domstolen:

”1) Ska artikel 316.1 b i [mervärdesskatte]direktivet, jämförd med artikel 311.1 led 2 och bestämmelserna i del A i bilaga IX till det direktivet, tolkas så, att de utgör hinder för att en juridisk person, såsom ett bolag, ska anses vara ’upphovsman’ till en tavla i den mening som avses i och vid tillämpningen av dessa bestämmelser?

2) Om svaret på den första frågan är nekande, vilka kriterier ska då beaktas för att godta att en juridisk person, såsom ett bolag, kan anses vara ’upphovsman’, i den mening som avses i och vid tillämpningen av dessa bestämmelser, till en tavla (när det exempelvis gäller ett bolag, den omständigheten att bolaget omfattas av en särskild reglering, att den fysiska person som målat tavlan innehar hela eller delar av bolagets aktiekapital, eller huruvida denna person utövar ledningsfunktioner inom bolaget …)?”

Prövning av tolkningsfrågorna

24 Det ska inledningsvis erinras om att det av fast rättspraxis följer att det ankommer på EU-domstolen, i det förfarande för samarbete mellan nationella domstolar och EU-domstolen som införts genom artikel 267 FEUF, att ge den nationella domstolen ett användbart svar, som gör det möjligt för den domstolen att avgöra det mål som den ska pröva. I detta syfte kan EU-domstolen behöva omformulera de frågor som hänskjutits (dom av den 30 april 2025, Inspektorat kam Visshia sadeben savet, C-313/23, C-316/23 och C-332/23, EU:C:2025:303, punkt 65 samt där angiven rättspraxis).

25 Enligt artikel 316.1 b i direktivet ska medlemsstaterna ge beskattningsbara återförsäljare rätt att välja att tillämpa ordningen för beskattning av vinstmarginal för leveranser av konstverk som levererats till dem av upphovsmannen eller upphovsmannens efterföljande rättsinnehavare.

26 I förevarande fall framgår det av begäran om förhandsavgörande att den hänskjutande domstolen vill få klarhet i huruvida en juridisk person, om den beskattningsbara personen tillämpar ordningen för beskattning av vinstmarginal enligt artikel 316.1 b, kan anses vara upphovsman till ett konstverk och, om så är fallet, på vilka villkor.

27 Det är emellertid ostridigt att upphovsmannen till de aktuella tavlorna i målet vid den nationella domstolen är konstnären Gideon Rubin, som har sålt dem genom bolaget SRG, i vilket han är en av de två delägarna.

28 Enligt artikel 314 a i mervärdesskattedirektivet ska ordningen för beskattning av vinstmarginal i övrigt tillämpas på leveranser av begagnade varor, konstverk, samlarföremål eller antikviteter som utförs av en beskattningsbar återförsäljare, om dessa varor levereras inom unionen till den beskattningsbara återförsäljaren av en icke beskattningsbar person. Artikel 316.1 b i direktivet avser emellertid den situation där beskattningsbara återförsäljare levererar konstverk som de själva erhållit från upphovsmannen eller upphovsmannens efterföljande rättsinnehavare i egenskap av beskattningsbara personer.

29 För att ge den nationella domstolen ett användbart svar, ska domstolen inte pröva huruvida en sådan juridisk person som bolaget SRG kan omfattas av begreppet upphovsman i den mening som avses i artikel 316.1 b i mervärdesskattedirektivet, utan huruvida denna bestämmelse omfattar leveranser av konstverk som utförs av upphovsmannen eller av hans eller hennes efterföljande rättsinnehavare via en beskattningsbar juridisk person.

30 Den hänskjutande domstolen ska följaktligen anses ha ställt sina tolkningsfrågor, vilka ska prövas tillsammans, för att få klarhet i huruvida artikel 316.1 b i mervärdesskattedirektivet ska tolkas så, att leveranser från beskattningsbara återförsäljare av konstverk som de själva erhållit från upphovsmannen eller upphovsmannens efterföljande rättsinnehavare via en juridisk person omfattas av denna bestämmelse och, om så är fallet, på vilka villkor.

31 Härvidlag ska det erinras om att det vid tolkningen av en unionsbestämmelse såväl är bestämmelsens lydelse och mål som ska beaktas, som sammanhanget och de mål som eftersträvas med de föreskrifter som den ingår i (se, för ett liknande resonemang, dom av den 1 oktober 2014, E., C-436/13, EU:C:2014:2246, punkt 37).

32 För det första påpekar domstolen att ordalydelsen i artikel 316.1 b i mervärdesskattedirektivet inte innehåller några närmare villkor om hur upphovsmannen eller hans eller hennes efterföljande rättsinnehavare ska leverera konstverk till beskattningsbara återförsäljare. Såsom generaladvokaten har påpekat i punkt 23 i sitt förslag till avgörande ingår leveranser av konstverk emellertid i upphovsmannens eller upphovsmannens efterföljande rättsinnehavares affärsverksamhet, vars innehåll, enligt artikel 14.1 i mervärdesskattedirektivet, består i att, vanligtvis mot ersättning, överföra rätten att såsom ägare förfoga över materiella tillgångar.

33 Ordalydelsen i artikel 316.1 b i mervärdesskattedirektivet utesluter således inte uttryckligen att en upphovsman eller hans eller hennes efterföljande rättsinnehavare utför en sådan leverans via en juridisk person eller att en sådan leverans utförs av en juridisk person.

34 Vad för det andra gäller det sammanhang i vilket denna bestämmelse ingår, utgör visserligen ordningen för beskattning av en beskattningsbar återförsäljares vinstmarginal vid leveranser av konstverk en särskild ordning för mervärdesskatt som avviker från de allmänna bestämmelserna i direktivet, vilket innebär att artiklarna 314 och 316 i direktivet, i vilka det anges i vilka fall denna

ordning ska tillämpas, ska tolkas restriktivt. Denna regel om restriktiv tolkning innebär emellertid inte att den formulering som används för att definiera denna ordning ska tolkas på ett sådant sätt att ordningen förlorar sin verkan. Tolkningen av formuleringen måste nämligen vara förenlig med ändamålen med nämnda ordning och uppfylla kraven på skatteneutralitet (dom av den 29 november 2018, Mensing, C-264/17, EU:C:2018:968, punkterna 22 och 23).

35 Vad för det tredje gäller de allmänna mål som eftersträvas med mervärdesskattedirektivet, framgår det av skälen 4 och 7 i det direktivet att direktivet avser att inrätta ett mervärdesskattesystem som inte snedvrider konkurrensvillkoren eller hindrar den fria rörligheten av varor och tjänster. Det följer av fast rättspraxis att principen om skatteneutralitet, vilken ligger till grund för detta system, bland annat utgör hinder för att näringsidkare som genomför samma transaktioner behandlas olika i mervärdesskattehänseende (dom av den 29 november 2018, Mensing, C-264/17, EU:C:2018:968, punkt 32).

36 Vad mer specifikt gäller de syften som eftersträvas med ordningen för beskattning av vinstmarginal, som föreskrivs i artiklarna 314 och 316 i mervärdesskattedirektivet, påpekar domstolen att denna ordning, enligt skäl 51 i direktivet, inom området för begagnade varor, konstverk, antikviteter och samlarföremål avser att undvika dubbelbeskattning och snedvridning av konkurrensen mellan beskattningsbara personer (dom av den 29 november 2018, Mensing, C-264/17, EU:C:2018:968, punkt 35).

37 Såsom generaladvokaten har påpekat i punkterna 25 och 26 i sitt förslag till avgörande hade unionslagstiftaren dessutom, genom att anta artiklarna 103 och 316 i mervärdesskattedirektivet, som särskilt mål att främja införseln av nya konstverk till unionsmarknaden, oavsett om de importerats till unionen eller nyligen skapats inom unionen, genom att föreskriva en förmånlig skattebehandling för import av sådana varor vid första leveransen efter skapandet och vid beskattningsbara återförsäljares första leverans av sådana varor.

38 Dessutom syftar artikel 316.1 b i mervärdesskattedirektivet, såsom den franska regeringen har gjort gällande, genom att begränsa rätten för beskattningsbara återförsäljare att välja att omfattas av ordningen för beskattning av vinstmarginal till att endast avse konstverk som levererats till dem av upphovsmannen eller upphovsmannens efterföljande rättsinnehavare, även till att, såväl för beskattningsbara återförsäljare som för medlemsstaternas skattemyndigheter, begränsa den administrativa bördan i fråga om bevisning och kontroll, särskilt den som, för den förstnämnda, avser bevis för huruvida inköpspriset för ett konstverk innefattar ingående mervärdesskatt eller inte och, för den sistnämnda, kontrollen av en sådan faktisk situation.

39 Domstolen har i detta avseende redan konstaterat att det kan vara svårt att fastställa huruvida en viss vara redan har påförts mervärdesskatt, eftersom varan, mot bakgrund av själva beskaffenheten hos konstverk, samlarföremål och antikviteter, kan vara gammal eller ha varit föremål för flera utbyten mellan olika icke beskattningsbara personer. Det är just mot bakgrund av dessa svårigheter vid fastställandet av den mervärdesskatt som i förekommande fall redan påförts sådana varor som det i mervärdesskattedirektivet föreskrivs en rätt att välja att tillämpa ordningen för beskattning av vinstmarginal och att beräkna den mervärdesskatt som ska betalas med hänvisning till försäljningspriset för dessa varor (se, för ett liknande resonemang, dom av den 29 november 2018, Mensing, C-264/17, EU:C:2018:968, punkt 36).

40 Mot bakgrund av dessa överväganden konstaterar domstolen att en tolkning av artikel 316.1 b i mervärdesskattedirektivet som innebär att beskattningsbara återförsäljares leveranser av konstverk vilka de själv erhållit av upphovsmän eller upphovsmännens efterföljande

rättsinnehavare via juridiska personer under inga omständigheter kan omfattas av direktivets tillämpningsområde, kan strida mot syftet att säkerställa skatteneutralitet, undvika snedvridning av konkurrensen och främja införsel av nya konstverk till unionsmarknaden.

41 Såsom det har erinrats om i punkt 35 ovan utgör principen om skatteneutralitet hinder för att näringsidkare som genomför samma transaktioner behandlas olika i mervärdesskattehänseende. Såsom generaladvokaten har påpekat i punkterna 27, 29 och 33 i sitt förslag till avgörande, genomför upphovsmän till konstverk eller deras efterföljande rättsinnehavare, när de levererar konstverken till beskattningsbara återförsäljare, transaktioner som i mervärdesskattehänseende är identiska, oavsett om de utför dessa leveranser i egenskap av fysiska personer eller via juridiska personer.

42 I artikel 103.2 a och b i mervärdesskattedirektivet, enligt vilken medlemsstaterna ges möjlighet att tillämpa en reducerad mervärdesskattesats på vissa leveranser, används i huvudsak samma formulering som i artikel 316.1 b i direktivet, vilket innebär att en sådan skillnad i behandling beroende på i vilken rättslig form upphovsmännen eller deras efterföljande rättsinnehavare agerar även skulle kunna leda till att mervärdesskatt tas ut med olika skattesatser för identiska transaktioner.

43 Den skillnad i behandling som skulle följa av den tolkning som beskrivs i punkt 40 ovan skulle dessutom dels kunna undergräva målet att främja införsel av nya konstverk till unionsmarknaden dels kunna snedvrida konkurrensen mellan beskattningsbara återförsäljare som genomför samma transaktioner, det vill säga huvudsakligen förvärv och vidareförsäljning av konstverk, eftersom de skulle behandlas olika vad gäller möjligheten att välja att tillämpa ordningen för beskattning av vinstmarginal enligt artikel 316.1 b i mervärdesskattedirektivet, beroende på huruvida konstverken har levererats till dem av upphovsmannen eller upphovsmannens efterföljande rättsinnehavare via en juridisk person eller inte.

44 Följaktligen ska det, särskilt mot bakgrund av de mål som eftersträvas med mervärdesskattedirektivet och med artikel 316.1 b i direktivet, anses att denna bestämmelse även omfattar en beskattningsbar återförsäljares leveranser av konstverk som levererats till denne av en juridisk person, under förutsättning att de leveranser av konstverken som utförts av den juridiska personen till den beskattningsbara återförsäljaren i ett sådant fall kan hänföras till upphovsmannen eller upphovsmannens rättsinnehavare.

45 När leverans av konstverk till en beskattningsbar återförsäljare utförs av en juridisk person som upphovsmannen eller upphovsmannens efterföljande rättsinnehavare har bildat i syfte att sälja de konstverk som upphovsmannen har skapat – såsom förefaller vara fallet i det nationella målet, med förbehåll för den prövning som det ankommer på den hänskjutande domstolen att göra – kan det antas att leveransen har utförts av upphovsmannen eller upphovsmannens efterföljande rättsinnehavare, i den mån leveransen i ett sådant fall utförs inom ramen för de åtgärder som upphovsmannen eller hans eller hennes efterföljande rättsinnehavare vanligen har vidtagit för försäljningen.

46 Eftersom det särskilda syftet med artikel 316.1 b i mervärdesskattedirektivet är att främja införsel av nya konstverk till unionsmarknaden, såsom har påpekats i punkt 37 ovan, ska den tolkning som gjorts i föregående punkt i denna dom begränsas till de leveranser, som avses i denna punkt, som faktiskt utgör den första införseln av ett konstverk till unionsmarknaden, vilket innebär att ingenting ska tyda på att det tidigare utförts någon mervärdesskattepliktig leverans som kan utgöra en första införsel.

47 För det fall att en upphovsman eller upphovsmannens efterföljande rättsinnehavare utför leveransen av en sådan vara till en beskattningsbar återförsäljare via en juridisk person, är det nödvändigt, för att denna bestämmelse ska kunna tillämpas på den beskattningsbara återförsäljarens senare leverans av denna vara, att den juridiska personen har rätt att såsom ägare förfoga över varan från och med tidpunkten för dess skapande eller, om någon tidigare mervärdesskattepliktig leverans inte har utförts, vid tidpunkten för första införseln till unionsmarknaden.

48 Härav följer att när båda de kriterier som anges i punkterna 44 och 46 ovan är uppfyllda omfattas den aktuella leveransen av artikel 316.1 b i mervärdesskattedirektivet, vilket innebär att en beskattningsbar återförsäljare kan välja att tillämpa ordningen för beskattning av vinstmarginal.

49 Det ska dessutom påpekas att tillämpningen av sådana kriterier som dem som den hänskjutande domstolen har föreslagit – det vill säga att den juridiska personen omfattas av en särskild reglering, att den fysiska person som har skapat ett konstverk innehar hela eller delar av aktiekapitalet i den juridiska personen, att denna fysiska person utövar ledningsfunktioner i nämnda juridiska person och/eller att en väsentlig del av intäkterna från försäljningen överförs till den fysiska person som skapat konstverket – skulle kunna äventyra syftet med artikel 316.1 b i mervärdesskattedirektivet, som består i att undvika alltför stor börda i fråga om bevisning och kontroll. En sådan tillämpning skulle nämligen medföra en kontroll av upplägg, i förekommande fall mycket komplicerade upplägg, som rör äganderätt eller rösträtt i en juridisk person samt av vinstfördelningen mellan delägarna i denna juridiska person, till exempel när flera konstnärer agerar via en sådan juridisk person för att sälja sina konstverk och, i synnerhet, när sådana konstverk skapas i samarbete.

50 Av det anförda följer att de hänskjutna frågorna ska besvaras enligt följande. Artikel 316.1 b i mervärdesskattedirektivet ska tolkas så, att leveranser från beskattningsbara återförsäljare av konstverk som har levererats till dem av upphovsmannen eller upphovsmannens efterföljande rättsinnehavare via en juridisk person omfattas av denna bestämmelse, under förutsättning dels att den juridiska personens leverans har utförts av upphovsmannen eller upphovsmannens efterföljande rättsinnehavare, vilket är fallet när upphovsmannen eller hans eller hennes efterföljande rättsinnehavare har bildat den juridiska personen för att sälja de konstverk som upphovsmannen har skapat, dels att leveransen av dessa konstverk till den beskattningsbara återförsäljaren utgör den första införseln av dessa konstverk till unionsmarknaden.

Rättegångskostnader

51 Eftersom förfarandet i förhållande till parterna i det nationella målet utgör ett led i beredningen av samma mål, ankommer det på den hänskjutande domstolen att besluta om rättegångskostnaderna. De kostnader för att avge yttrande till domstolen som andra än nämnda parter har haft är inte ersättningsgilla.

Mot denna bakgrund beslutar domstolen (fjärde avdelningen) följande:

Artikel 316.1 b i rådets direktiv 2006/112/EG av den 28 november 2006 om ett gemensamt system för mervärdesskatt ska tolkas så, att leveranser från beskattningsbara återförsäljare av konstverk som har levererats till dem av upphovsmannen eller upphovsmannens efterföljande rättsinnehavare via en juridisk person omfattas av denna bestämmelse, under förutsättning dels att den juridiska personens leverans har utförts av upphovsmannen eller

upphovsmannens efterföljande rättsinnehavare, vilket är fallet när upphovsmannen eller hans eller hennes efterföljande rättsinnehavare har bildat den juridiska personen för att sälja de konstverk som upphovsmannen har skapat, dels att leveransen av dessa konstverk till den beskattningsbara återförsäljaren utgör den första införseln av dessa konstverk till Europeiska unionens marknad.

Underskrifter