



Samling af Afgørelser

DOMSTOLENS DOM (Fjerde Afdeling)

1. august 2025 *

»Præjudiciel forelæggelse – skatter og afgifter – det fælles merværdiafgiftssystem (moms) – direktiv 2006/112/EF – særordning for brugte genstande, kunstgenstande, samlerobjekter og antikviteter – afgiftspligtige videreforhandlere – fortjenstmargenordning – artikel 316, stk. 1, litra b) – mulighed for at anvende fortjenstmargenordningen – begrebet »kunstnerens levering af en kunstgenstand« – levering foretaget af kunstneren gennem en juridisk person«

I sag C-433/24,

angående en anmodning om præjudiciel afgørelse i henhold til artikel 267 TEUF, indgivet af Conseil d'État (øverste domstol i forvaltningsretlige sager, Frankrig) ved afgørelse af 18. juni 2024, indgået til Domstolen den 18. juni 2024, i sagen

Galerie Karsten Greve

mod

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

har

DOMSTOLEN (Fjerde Afdeling),

sammensat af afdelingsformanden, I. Jarukaitis, og dommerne N. Jääskinen, A. Arabadjiev (refererende dommer), M. Condisanzi og R. Frendo,

generaladvokat: M. Szpunar,

justitssekretær: fuldmægtig R. Şereş,

på grundlag af den skriftlige forhandling og efter retsmødet den 20. marts 2025,

efter at der er afgivet indlæg af:

- Galerie Karsten Greve ved avocat L. Poulet-Odent,
- den franske regering ved B. Dourthe, O. Duprat-Mazaré og B. Fodda, som befuldmægtigede,
- den spanske regering ved A. Torró Molés, som befuldmægtiget,

* Processprog: fransk.

– Europa-Kommissionen ved M. Herold, W. Roels og J. Samnadda, som befuldmægtigede, og efter at generaladvokaten har fremsat forslag til afgørelse i retsmødet den 12. juni 2025, afsagt følgende

Dom

- 1 Anmodningen om præjudiciel afgørelse vedrører fortolkningen af artikel 316, stk. 1, litra b), i Rådets direktiv 2006/112/EF af 28. november 2006 om det fælles merværdiafgiftssystem (EUT 2006, L 347, s. 1, herefter »momsdirektivet«) i den affattelse, der finder anvendelse på tvisten i hovedsagen.
- 2 Anmodningen er blevet indgivet i forbindelse med en tvist mellem selskabet Galerie Karsten Greve (herefter »GKG«) og ministère de l'Économie, des Finances et de la Souveraineté industrielle et numérique (ministeriet for økonomiske anliggender, finanser og industriel og digital suverænitet, Frankrig) vedrørende efteropkrævninger af merværdiafgift (moms).

Retsforskrifter

EU-retten

- 3 Følgende fremgår af 4., 7. og 51. betragtning til momsdirektivet:
 - »(4) Det er en forudsætning for virkeliggørelsen af målet om indførelse af et indre marked, at der i medlemsstaterne findes lovgivning om omsætningsafgifter, der ikke fordrer konkurrencevilkårene, og som ikke hindrer den frie bevægelighed for varer og ydelser. Det er derfor nødvendigt at gennemføre en harmonisering af lovgivningen om omsætningsafgift ved hjælp af et system med [moms], for i videst muligt omfang at fjerne de faktorer, der kan fordrer konkurrencevilkårene både på det nationale plan og på fællesskabsplan.
 - [...]
 - (7) Det fælles momssystem bør, selv om satserne og fritagelserne ikke er fuldstændigt harmoniseret, medføre konkurrencemæssig neutralitet, således at varer og ydelser af samme art på de enkelte medlemsstaters område beskattes ens uanset produktions- og distributionskædens længde.
 - [...]
 - (51) Der bør vedtages en fællesskabsafgiftsordning for brugte genstande, kunstgenstande, antikviteter og samlerobjekter, der tager sigte på at undgå dobbelt påligning af afgift og konkurrenceforvridning mellem afgiftspligtige personer.«
- 4 Direktivets artikel 14 bestemmer i stk. 1:

»Ved »levering af varer« forstås overdragelse af retten til som ejer at råde over et materielt gode.«

5 Direktivets artikel 103 har følgende ordlyd:

»1. Medlemsstaterne kan bestemme, at den nedsatte sats eller en af de nedsatte satser, som de anvender i overensstemmelse med artikel 98 og 99, ligeledes finder anvendelse på indførsel af kunstgenstande, samlerobjekter og antikviteter som defineret i artikel 311, stk. 1, nr. 2), 3) og 4).

2. Når de gør brug af den i stk. 1 omhandlede mulighed, kan medlemsstaterne ligeledes anvende den nedsatte sats på følgende leveringer:

- a) leveringer af kunstgenstande, der foretages af kunstneren eller dennes retssuccessorer
- b) leveringer af kunstgenstande, der foretages lejlighedsvis af en afgiftspligtig person, der ikke er en afgiftspligtig videreforhandler, når kunstgenstandene er blevet indført af den afgiftspligtige person selv eller er blevet leveret til ham af kunstneren eller dennes retssuccessorer, eller når de har givet ham ret til at fradrage det fulde momsbeløb.«

6 Samme direktivs artikel 311, stk. 1, foreskriver:

»I dette kapitel og med forbehold af andre fællesskabsbestemmelser forstås ved:

[...]

2) »kunstgenstande«: de varer, der er nævnt i bilag IX, del A

[...]

5) »afgiftspligtig videreforhandler«: enhver afgiftspligtig person, der som led i sin økonomiske virksomhed køber eller benytter til brug for sin virksomhed eller indfører brugte genstande eller kunstgenstande, samlerobjekter eller antikviteter med henblik på videresalg, uanset om denne afgiftspligtige person handler for egen regning eller for en andens regning i henhold til en kommissionsaftale med henblik på køb eller salg«.

7 Momsdirektivets artikel 314 bestemmer:

»Fortjenstmargenordningen finder anvendelse på leveringer af brugte genstande, kunstgenstande, samlerobjekter og antikviteter foretaget af en afgiftspligtig videreforhandler, når disse varer er leveret til ham inden for [Det Europæiske Fællesskab] af en af følgende personer:

- a) en ikke-afgiftspligtig person
- b) en anden afgiftspligtig person, for så vidt leveringen af varen foretaget af denne anden afgiftspligtige person er fritaget for afgift i overensstemmelse med artikel 136
- c) en anden afgiftspligtig person, for så vidt leveringen af varen foretaget af denne anden afgiftspligtige person er omfattet af den afgiftsfritagelse for små virksomheder, der er omhandlet i artikel 282-292, og vedrører et investeringsgode
- d) en anden afgiftspligtig videreforhandler, for så vidt leveringen af varen foretaget af denne anden afgiftspligtige videreforhandler er blevet pålagt moms i overensstemmelse med særordningen.«

8 Direktivets artikel 316, stk. 1, fastsætter:

»Medlemsstaterne giver de afgiftspligtige videreforhandlere ret til at vælge at anvende fortjenstmargenordningen på leveringer af følgende varer:

- a) kunstgenstande, samlerobjekter eller antikviteter, som de selv har indført
- b) kunstgenstande, som er leveret til dem af kunstneren eller dennes retssuccessorer
- c) kunstgenstande, som er leveret til dem af en afgiftspligtig person, der ikke er en afgiftspligtig videreforhandler, når leveringen er sket under anvendelse af den nedsatte sats i henhold til artikel 103.«

9 Bilag IX til direktivet indeholder del A med overskriften »Kunstgenstande«, der har følgende ordlyd:

- »1) Malerier, kollager o. lign., tegninger og pasteller, der af kunstneren udelukkende er udført i hånden, undtagen bygnings- og maskintegninger samt andre tegninger til industrielle, kommercielle, topografiske eller lignende formål, hånddekorerede industriprodukter, malede teaterkulisser, atelierbagtæpper o. lign. (KN-kode 9701)
- 2) Originale stik, tryk og litografier, hvorved forstås et begrænset antal direkte aftryk i sort og hvidt eller i farve af én eller flere plader, der af kunstneren udelukkende er udført i hånden, uanset hvilken teknik og hvilket materiale han har anvendt, dog således at der ikke må være benyttet nogen mekanisk eller fotomekanisk proces (KN-kode 9702 00 00)
- 3) Originale skulpturer, uanset materialets art, når skulpturerne udelukkende er udført af kunstneren; afstøbninger af skulpturer, hvoraf antallet, der ikke må overstige otte eksemplarer, kontrolleres af kunstneren eller dennes retssuccessorer (KN-kode 9703 00 00); undtagelsesvis og i tilfælde, som medlemsstaterne fastlægger, kan grænsen på otte eksemplarer overskrides for afstøbninger af skulpturer fra før den 1. januar 1989
- 4) Tapisserier (KN-kode 5805 00 00) og vægtekstiler (KN-kode 6304 00 00) udført i hånden på grundlag af kunstneres originale tegninger, såfremt der ikke findes mere end otte eksemplarer af hver
- 5) Keramiske unika, der udelukkende er udført af kunstneren, og som er signeret af denne
- 6) Emaljearbejder på kobber, der udelukkende er udført i hånden i et antal, der ikke må overstige otte eksemplarer, og som nummereres og får påført kunstnerens eller kunstatelierets signatur, undtagen bijouterivarer og guld- og sølvsmedearbejder
- 7) Fotografier taget af kunstneren, aftrykt af denne eller under dennes tilsyn, signeret og nummereret i et antal på op til 30 eksemplarer, uanset formater og underlag.«

Fransk ret

- 10 Artikel 278-0a i code général des impôts (lov om skatter og afgifter) (herefter »CGI«) i den affattelse, der finder anvendelse på tvisten i hovedsagen, bestemmer bl.a.:

»Der opkræves [moms] til en nedsat sats på 5,5% for så vidt angår:

[...]

I. – 1° indførsel af kunstværker, samlerobjekter og antikviteter samt erhvervelser inden for Fællesskabet foretaget af en afgiftspligtig person eller en ikke-afgiftspligtig juridisk person af kunstværker, samlerobjekter og antikviteter, som de har indført til en anden medlemsstat i Den Europæiske Union

2° erhvervelser inden for Fællesskabet af kunstværker, som er blevet leveret i en anden medlemsstat af andre afgiftspligtige personer end afgiftspligtige videreforhandlere.«

- 11 CGI's artikel 278f i den affattelse, der finder anvendelse på tvisten i hovedsagen, er affattet som følger:

»[Moms] opkræves med en sats på 10% for:

[...]

2° leveringer af kunstværker, der foretages af kunstneren eller dennes retssuccessorer.«

- 12 CGI's artikel 297A, stk. I, har følgende ordlyd:

»1° Afgiftsgrundlaget for en afgiftspligtig videreforhandlers levering af brugte genstande, kunstværker, samlerobjekter og antikviteter, der er leveret til ham af en ikke-momspligtig person eller af en person, der ikke er berettiget til at fakturere [moms] for denne levering, består af forskellen mellem salgsprisen og købsprisen.

Definitionen af brugte genstande, kunstværker, samlerobjekter og antikviteter fastsættes ved dekret.«

- 13 CGI's artikel 297B, stk. 1, bestemmer:

»Afgiftspligtige videreforhandlere kan anmode om at anvende bestemmelserne i artikel 297A på leveringer af kunstværker, samlerobjekter og antikviteter, der sker efter indførsel, erhvervelse inden for Fællesskabet eller levering, der er undergivet den nedsatte [moms]sats i henhold til artikel 278f eller artikel 278-0a, stk. I.«

- 14 Artikel 98A, stk. II, i bilag III til CGI i den affattelse, der finder anvendelse på tvisten i hovedsagen, fastsætter:

»Følgende betragtes som kunstværker:

1° malerier, kollager og lignende, tegninger og pasteller, der af kunstneren udelukkende er udført i hånden, undtagen bygnings- og maskintegninger samt andre tegninger til industrielle, kommercielle, topografiske eller lignende formål, hånddekorerede industriprodukter, malede teaterkulisser, atelierbagtæpper og lignende.«

Twisten i hovedsagen og de præjudicielle spørgsmål

- 15 GKG driver kunstgallerivirksomhed og leverede kunstgenstande, der i løbet af 2014 var blevet leveret til GKG af det britiske selskab Studio Rubin Gideon (herefter »selskabet SRG«). GKG var genstand for en regnskabskontrol, hvorefter skatte- og afgiftsmyndigheden anfægtede anvendelsen af den valgte fortjenstmargenordning på leveringer foretaget af GKG og udstedte derfor efteropkrævninger af moms for perioden fra den 1. januar til den 31. december 2014.
- 16 Ved dom af 25. november 2020 gav tribunal administratif de Paris (forvaltningsdomstolen i Paris, Frankrig) ikke GKG medhold i dennes påstand om fritagelse for disse efteropkrævninger af moms samt de hermed forbundne bøder. Ved dom af 1. juni 2022 stadfæstede cour administrative d'appel de Paris (appeldomstolen i forvaltningsretlige sager i Paris, Frankrig) denne dom efter appel iværksat af GKG.
- 17 I forbindelse med den kassationsappel, som GKG har iværksat ved Conseil d'État (øverste domstol i forvaltningsretlige sager, Frankrig), som er den forelæggende ret, har denne anført, at det klart fremgår af sagens akter, at selskabet SRG i den omtvistede afgiftsperiode regelmæssigt har leveret kunstgenstande. GKG var derfor under alle omstændigheder ikke berettiget til på grundlag af bestemmelserne i CGI's artikel 297B og artikel 278-0a, stk. I, nr. 2, at lade sine egne leveringer, der følger efter erhvervelser inden for Fællesskabet, som er sket fra dette selskab, være omfattet af fortjenstmargenordningen.
- 18 Når dette er sagt, følger det af ordlyden af CGI's artikel 278f, nr. 2, i den affattelse, der finder anvendelse på den omtvistede afgiftsperiode, sammenholdt med bestemmelserne i denne lovs artikel 297B, at retten til at vælge den særlige fortjenstmargenordning gælder for leveringer af kunstgenstande, der følger efter en levering foretaget af kunstneren eller dennes retssuccessorer, samt for leveringer, der følger efter en erhvervelse inden for Fællesskabet af sådanne genstande fra kunstneren hertil eller dennes retssuccessorer.
- 19 I den foreliggende sag anvendte GKG fortjenstmargenordningen på leveringer foretaget til selskabets kunder af malerier af maleren Gideon Rubin, som GKG selv havde erhvervet efter erhvervelser inden for Fællesskabet fra selskabet SRG, hvori Gideon Rubin var en af de to selskabsdeltagere.
- 20 Med henblik på at fastslå, at GKG ikke var berettiget til at anvende fortjenstmargenordningen på disse leveringer af malerier, fandt cour administrative d'appel de Paris (appeldomstolen i forvaltningsretlige sager i Paris), at de pågældende malerier ikke var blevet leveret til dette selskab af kunstneren, bl.a. med den begrundelse, at kunstneren bag et maleri kun kunne være den maler, der havde udført det i hånden, således at selskabet SRG i sin egenskab af juridisk person

ikke kunne anses for kunstneren bag de disse malerier. GKG har til støtte for sin appel gjort gældende, at cour administrative d'appel de Paris (appeldomstolen i forvaltningsretlige sager i Paris) på dette punkt har begået en retlig fejl.

- 21 Ifølge Conseil d'État (øverste domstol i forvaltningsretlige sager) afhænger dens stillingtagen til GKG's anbringende af, om bestemmelserne i momsdirektivets artikel 316, stk. 1, litra b), sammenholdt med bestemmelserne i dets artikel 311, stk. 1, nr. 2), og bilag IX, del A, hertil, skal fortolkes således, at de er til hinder for, at en juridisk person såsom et selskab i henhold til og med henblik på anvendelsen af disse bestemmelser betragtes som »kunstneren« bag et maleri.
- 22 Såfremt dette første spørgsmål besvares benægtende, afhænger den forelæggende rets stillingtagen til dette anbringende ligeledes af spørgsmålet om, hvilke kriterier der skal tages i betragtning for at anerkende, at en juridisk person såsom et selskab, kan anses for at være »kunstneren« bag et maleri i henhold til og med henblik på anvendelsen af disse bestemmelser. Sådanne kriterier kan være, at selskabet er underlagt en særlig retlig ordning, at den fysiske person ejer hele eller en del af selskabskapitalen i det pågældende selskab, eller at denne person udøver ledelsesmæssige funktioner i samme selskab.
- 23 Under disse omstændigheder har Conseil d'État (øverste domstol i forvaltningsretlige sager) besluttet at udsætte sagen og forelægge Domstolen følgende præjudicielle spørgsmål:
 - »1) Skal bestemmelserne i [momsdirektivets] artikel 316, stk. 1, litra b), [...], sammenholdt med bestemmelserne i artikel 311, stk. 1, nr. 2), i dette direktiv og i bilag IX, del A, hertil, fortolkes således, at de er til hinder for, at en juridisk person såsom et selskab i henhold til og med henblik på anvendelsen af disse bestemmelser betragtes som »kunstneren« bag et maleri?
 - 2) Hvilke kriterier skal der, såfremt det første spørgsmål besvares benægtende, tages hensyn til ved afgørelsen af, om en juridisk person såsom et selskab i henhold til og med henblik på anvendelsen af de samme bestemmelser kan betragtes som »kunstneren« bag et maleri (f.eks. for et selskabs vedkommende, om dette er omfattet af en retlig særordning, om den fysiske person, som har malet maleriet, ejer hele eller en del af selskabets selskabskapital, eller om denne person udøver ledelsesmæssige funktioner i selskabet)?«

Om de præjudicielle spørgsmål

- 24 Det skal indledningsvis bemærkes, at som led i den samarbejdsprocedure mellem de nationale retter og Domstolen, som er indført ved artikel 267 TEUF, tilkommer det Domstolen at give den forelæggende ret et hensigtsmæssigt svar, som sætter denne i stand til at afgøre de tvister, der verserer for den. Ud fra dette synspunkt påhviler det Domstolen efter omstændighederne at omformulere de spørgsmål, den forelægges (dom af 30.4.2025, Inspektorat kam Visshia sadeben savet, C-313/23, C-316/23 og C-332/23, EU:C:2025:303, præmis 65 og den deri nævnte retspraksis).
- 25 I henhold til dette direktivs artikel 316, stk. 1, litra b), giver medlemsstaterne de afgiftspligtige videreforhandlere ret til at vælge at anvende fortjenstmargenordningen på leveringer af kunstgenstande, som er leveret til dem af kunstneren eller dennes retssuccessorer.

- 26 I den foreliggende sag fremgår det af anmodningen om præjudiciel afgørelse, at den forelæggende ret bl.a. ønsker oplyst, om en juridisk person med henblik på den afgiftspligtige videreforshandlers anvendelse af den fortjenstmargenordning, der er fastsat i denne artikel 316, stk. 1, litra b), kan anses for at være kunstneren til en kunstgenstand, og i bekræftende fald på hvilke betingelser.
- 27 Det ligger dog fast, at kunstneren bag de i hovedsagen omhandlede malerier er maleren Gideon Rubin, som har sat dem til salg gennem selskabet SRG, hvori han er en af de to selskabsdeltagere.
- 28 I henhold til momsdirektivets artikel 314, litra a), finder fortjenstmargenordningen desuden anvendelse på leveringer af brugte genstande, kunstgenstande, samlerobjekter og antikviteter foretaget af en afgiftspligtig videreforshandler, når disse varer er leveret til ham inden for Unionen af en ikke-afgiftspligtig person. Direktivets artikel 316, stk. 1, litra b), tager således sigte på afgiftspligtige videreforshandlere, der foretager leveringer af kunstgenstande, som er leveret til dem af kunstneren eller dennes retssuccessorer som momspligtige personer.
- 29 Med henblik på at give den nationale ret et hensigtsmæssigt svar skal der ikke tages stilling til spørgsmålet om, hvorvidt en juridisk person som selskabet SRG kan være omfattet af begrebet »kunstner« som omhandlet i momsdirektivets artikel 316, stk. 1, litra b), men til spørgsmålet om, hvorvidt levering af kunstgenstande, der foretages af kunstneren eller dennes retssuccessorer, der handler gennem en momspligtig juridisk person, er omfattet af denne bestemmelse.
- 30 Det må følgelig lægges til grund, at den forelæggende ret med sine præjudicielle spørgsmål, som skal behandles samlet, nærmere bestemt ønsker oplyst, om momsdirektivets artikel 316, stk. 1, litra b), skal fortolkes således, at denne bestemmelse omfatter afgiftspligtige videreforshandlers levering af kunstgenstande, som er blevet leveret til dem af kunstneren eller dennes retssuccessorer, der handler gennem en juridisk person, og i bekræftende fald på hvilke betingelser.
- 31 I denne henseende bemærkes, at der ved fortolkningen af en EU-retlig bestemmelse ikke blot skal tages hensyn til dens ordlyd, men ligeledes til den sammenhæng, hvori denne bestemmelse indgår, og til de mål, der forfølges med den ordning, som den udgør en del af (jf. i denne retning dom af 1.10.2014, E., C-436/13, EU:C:2014:2246, præmis 37).
- 32 Det bemærkes for det første, at ordlyden af momsdirektivets artikel 316, stk. 1, litra b), ikke nærmere angiver, hvorledes en kunstner eller dennes retssuccessorer leverer kunstgenstande til afgiftspligtige videreforshandlere. Som generaladvokaten i det væsentlige har anført i punkt 23 i forslaget til afgørelse, er levering af kunstgenstande imidlertid en del af kunstnerens eller dennes retssuccessorers forretningsmæssige virksomhed, hvis hovedindhold i overensstemmelse med momsdirektivets artikel 14, stk. 1, består i overdragelse, sædvanligvis mod vederlag, af retten til som ejer at råde over et materielt gode.
- 33 Ordlyden af momsdirektivets artikel 316, stk. 1, litra b), udelukker følgelig ikke udtrykkeligt, at kunstneren eller dennes retssuccessorer kan foretage en sådan levering gennem en juridisk person, eller at en sådan levering kan foretages af en juridisk person.
- 34 Hvad for det andet angår den sammenhæng, hvori denne bestemmelse indgår, er ordningen med afgift af den afgiftspligtige videreforshandlers fortjenstmargen ved levering af kunstgenstande ganske vist en særlig momsordning, der er en undtagelse fra den almindelige ordning i dette direktiv, således at dets artikel 314 og 316, som fastsætter anvendelsesområdet for denne særordning, skal fortolkes indskrænkende. Reglen om en streng fortolkning betyder imidlertid

ikke, at de udtryk, der anvendes til at definere den nævnte ordning, skal fortolkes således, at den fratages sin virkning. Fortolkningen af ordlyden skal nemlig være forenelig med de formål, der forfølges med samme ordning, og overholde kravene om afgiftsneutralitet (dom af 29.11.2018, Mensing, C-264/17, EU:C:2018:968, præmis 22 og 23).

- 35 Hvad for det tredje angår de formål, der forfølges med momsdirektivet, fremgår det af fjerde og syvende betragtning til direktivet, at dette direktiv har til formål at indføre et momssystem, der ikke fordrejer konkurrencevilkårene, og som ikke hindrer den frie bevægelighed for varer og ydelser. Det følger af fast retspraksis, at princippet om afgiftsneutralitet er uadskilleligt forbundet med dette system, og at dette princip bl.a. er til hinder for, at erhvervsdrivende, som udfører de samme transaktioner, behandles forskelligt med hensyn til opkrævning af moms (dom af 29.11.2018, Mensing, C-264/17, EU:C:2018:968, præmis 32).
- 36 Hvad nærmere bestemt angår de formål, der forfølges med fortjenstmargenordningen, således som fastsat i momsdirektivets artikel 314 og 316, bemærkes, at det i 51. betragtning til dette direktiv er anført, at denne ordning, for brugte genstande, kunstgenstande, antikviteter og samlerobjekter, tager sigte på at undgå dobbelt påligning af afgift og konkurrenceforvridning mellem afgiftspligtige personer (dom af 29.11.2018, Mensing, C-264/17, EU:C:2018:968, præmis 35).
- 37 Som generaladvokaten har anført i punkt 25 og 26 i forslaget til afgørelse, havde EU-lovgiver med vedtagelsen af momsdirektivets artikel 103 og 316 endvidere for det første specifikt til formål at fremme indførslen på EU-markedet af nye kunstgenstande, uanset om disse var importerede til Unionen eller nyskabte på Unionens område, ved at fastsætte en gunstig afgiftsbehandling for import af sådanne genstande, for den første levering heraf efter skabelsen og for de afgiftspligtige videreforhandlers efterfølgende videresalg af samme genstande.
- 38 For det andet har momsdirektivets artikel 316, stk. 1, litra b), således som den franske regering med rette har gjort gældende, ved at begrænse afgiftspligtige videreforhandlers ret til at vælge fortjenstmargenordningen til kun at omfatte kunstgenstande, der er blevet leveret til dem af kunstneren eller dennes retssuccessorer, ligeledes til formål at begrænse såvel for de afgiftspligtige videreforhandlere som for medlemsstaternes afgiftsmyndigheder de administrative bevis- og kontrolbyrder, herunder navnlig de byrder, der for de førstnævnte er forbundet med beviset for, om købsprisen for en kunstgenstand omfatter indgående moms eller ej, og for de sidstnævntes vedkommende kontrollen med et sådant forhold.
- 39 I denne henseende har Domstolen allerede fastslået, at for disse genstande kan det blive vanskeligt at afgøre, om en given vare tidligere har været pålagt moms, for så vidt som varen – henset til selve arten af kunstgenstande, samlerobjekter og antikviteter – kan være gammel eller have været genstand for adskillelige udvekslinger mellem forskellige ikke-afgiftspligtige personer. Det er netop i lyset af disse vanskeligheder ved fastlæggelsen af moms, som sådanne varer i givet fald allerede har været pålagt, at momsdirektivet fastsætter en ret til at vælge at anvende fortjenstmargenordningen og at beregne den moms, som skal betales, i det væsentlige under henvisning til – som et element i beregningen af en sådan margin – disse varers salgspris (jf. i denne retning dom af 29.11.2018, Mensing, C-264/17, EU:C:2018:968, præmis 36).
- 40 Henset til disse betragtninger skal det fastslås, at en fortolkning af momsdirektivets artikel 316, stk. 1, litra b), som i alle tilfælde udelukker afgiftspligtige videreforhandlers leveringer af kunstgenstande, der er blevet leveret til dem af kunstnere eller deres retssuccessorer, der handler

gennem juridiske personer, fra bestemmelsens anvendelsesområde, vil kunne tilsidesætte formålene om at sikre afgiftsneutralitet, undgå konkurrenceforvridning og fremme indførslen af nye kunstgenstande på EU-markedet.

- 41 Som anført i denne doms præmis 35, er princippet om afgiftsneutralitet således bl.a. til hinder for, at erhvervsdrivende, som udfører de samme transaktioner, behandles forskelligt med hensyn til opkrævning af moms. Som generaladvokaten har anført i punkt 27, 29 og 33 i forslaget til afgørelse, udfører kunstnerne eller deres retssuccessorer, når de leverer deres kunstgenstande til afgiftspligtige videreforskere, i momsmæssig henseende identiske transaktioner, uanset om de handler i egenskab af fysiske eller juridiske personer.
- 42 Når momsdirektivets artikel 103, stk. 2, litra a) og b), giver medlemsstaterne mulighed for at anvende en nedsat momssats på visse leveringer, anvender bestemmelsen endvidere i det væsentlige samme ordlyd som dette direktivs artikel 316, stk. 1, litra b), således at en sådan forskellig behandling afhængigt af den retlige form, hvorunder kunstnerne eller deres retssuccessorer handler, ligeledes kan føre til opkrævning af moms med forskellige satser for identiske transaktioner.
- 43 Den forskellige behandling, der følger af den fortolkning, der er omhandlet i denne doms præmis 40, risikerer desuden på den ene side at skade formålet om at fremme indførslen af nye kunstgenstande på EU-markedet og på den anden side at fordreje konkurrencen mellem de afgiftspligtige videreforskere, som udfører de samme transaktioner, dvs. i det væsentlige erhvervelse og videresalg af kunstgenstande, for så vidt som de behandles forskelligt med hensyn til muligheden for at vælge at anvende fortjenstmargenordningen i henhold til momsdirektivets artikel 316, stk. 1, litra b), alt efter om disse genstande er blevet leveret til dem af kunstneren eller dennes retssuccessorer, og uanset om kunstneren eller dennes retssuccessorer handler gennem en juridisk person eller ej.
- 44 Henset navnlig til de formål, der forfølges med momsdirektivet og dets artikel 316, stk. 1, litra b), skal det følgelig fastslås, at denne bestemmelse ligeledes omfatter leveringer foretaget af en afgiftspligtig videreforsker af kunstgenstande, som er blevet leveret til ham af en juridisk person, dog på den betingelse, at denne juridiske persons leveringer af disse kunstgenstande til denne afgiftspligtige videreforsker i et sådant tilfælde kan tilskrives kunstneren eller dennes retssuccessorer.
- 45 I denne henseende bemærkes for det første, at når leveringen til en afgiftspligtig videreforsker af en kunstgenstand, således som det med forbehold for den efterprøvelse, som det tilkommer den forelæggende ret at foretage, synes at være tilfældet i den foreliggende sag, foretages af en juridisk person, som kunstneren eller dennes retssuccessorer har stiftet med henblik på salg af kunstgenstande, som kunstneren har skabt, kan det antages, at leveringen kan tilskrives kunstneren eller dennes retssuccessorer, for så vidt som denne levering i et sådant tilfælde finder sted inden for rammerne af de ordninger, som kunstneren eller dennes retssuccessorer generelt har iværksat med henblik på salg.
- 46 Eftersom det specifikke formål med momsdirektivets artikel 316, stk. 1, litra b), er at fremme indførslen af nye kunstgenstande på EU-markedet, således som det er anført i denne doms præmis 37, skal fortolkningen i denne doms foregående præmis for det andet begrænses til de leveringer, der er nævnt i denne præmis, og som faktisk udgør den første indførsel af en kunstgenstand på EU-markedet, således at der ikke skal foreligge indicier for en tidligere momspligtig levering heraf, som udgør en sådan første indførsel.

- 47 I det tilfælde, hvor en kunstner eller dennes retssuccessorer leverer en sådan genstand til en afgiftspligtig videreforsandler gennem en juridisk person, er det derfor med henblik på anvendelsen af denne bestemmelse ved den afgiftspligtige videreforsandlers efterfølgende levering af denne genstand nødvendigt, at denne juridiske person har ret til som ejer at råde over genstanden fra tidspunktet for dens frembringelse eller, i mangel af en tidligere momspligtig levering, på tidspunktet for denne første indførsel til EU-markedet.
- 48 Det følger heraf, at når de to kriterier, der er anført i denne doms præmis 44 og 46, er opfyldt, er den pågældende levering omfattet af momsdirektivets artikel 316, stk. 1, litra b), hvilket giver en afgiftspligtig videreforsandler mulighed for at vælge fortjenstmargenordningen.
- 49 Det skal i øvrigt bemærkes, at anvendelsen af kriterier som dem, der er nævnt af den forelæggende ret – dvs. at den juridiske person er underlagt en særlig retlig ordning, at den fysiske person, der har skabt en kunstgenstand, ejer hele eller en del af selskabskapitalen i denne juridiske person, at denne fysiske person udøver ledelsesmæssige funktioner inden for den nævnte juridiske person, og/eller at en væsentlig del af salgsprovenuet overføres til den fysiske person, der har skabt genstanden – kan bringe formålet med momsdirektivets artikel 316, stk. 1, litra b), i fare, der består i at undgå alt for store bevis- og kontrolbyrder, for så vidt som en sådan anvendelse indebærer en kontrol af de eventuelt meget komplekse tilpasninger vedrørende ejendomsretten eller stemmerettighederne i en juridisk person samt fordelingen af overskuddet mellem selskabsdeltagerne i denne, f.eks. i det tilfælde, hvor flere kunstnere handler inden for rammerne af en sådan juridisk person for at sælge deres kunstgenstande, og navnlig når sådanne genstande er skabt i samarbejde.
- 50 Henset til samtlige ovenstående betragtninger skal de præjudicielle spørgsmål besvares med, at momsdirektivets artikel 316, stk. 1, litra b), skal fortolkes således, at denne bestemmelse omfatter afgiftspligtige videreforsandleres levering af kunstgenstande, som er blevet leveret til dem af kunstneren eller dennes retssuccessorer, der handler gennem en juridisk person, forudsat for det første at den juridiske persons levering kan tilskrives kunstneren eller dennes retssuccessorer, hvilket er tilfældet, når kunstneren eller dennes retssuccessorer har stiftet den juridiske person med henblik på at sælge kunstgenstandene, og for det andet at leveringen af disse kunstgenstande til den afgiftspligtige videreforsandler udgør den første indførsel af kunstgenstandene på EU-markedet.

Sagsomkostninger

- 51 Da sagens behandling i forhold til hovedsagens parter udgør et led i den sag, der verserer for den forelæggende ret, tilkommer det denne at træffe afgørelse om sagsomkostningerne. Bortset fra nævnte parters udgifter kan de udgifter, som er afholdt i forbindelse med afgivelse af indlæg for Domstolen, ikke erstattes.

På grundlag af disse præmisser kender Domstolen (Fjerde Afdeling) for ret:

Artikel 316, stk. 1, litra b), i Rådets direktiv 2006/112/EF af 28. november 2006 om det fælles merværdiafgiftssystem skal fortolkes således, at denne bestemmelse omfatter afgiftspligtige videreforsandleres levering af kunstgenstande, som er blevet leveret til dem af kunstneren eller dennes retssuccessorer, der handler gennem en juridisk person, forudsat for det første at den juridiske persons levering kan tilskrives kunstneren eller dennes retssuccessorer, hvilket er tilfældet, når kunstneren eller dennes retssuccessorer har stiftet den juridiske

person med henblik på at sælge kunstgenstandene, og for det andet at leveringen af disse kunstgenstande til den afgiftspligtige videreforhandler udgør den første indførsel af kunstgenstandene på Den Europæiske Unions marked.

Underskrifter