Zbirka odločb sodne prakse

SODBA SODIŠČA (četrti senat)

z dne 1. avgusta 2025*

„Predhodno odločanje – Obdavčenje – Skupni sistem davka na dodano vrednost (DDV) – Direktiva 2006/112/ES – Posebna ureditev za rabljeno blago, umetniške predmete, zbirke in starine – Obdavčljivi preprodajalci – Maržna ureditev – Člen 316(1)(b) – Izbira za uporabo maržne ureditve – Pojem ‚dobava umetniškega predmeta, ki jo opravi avtor' – Dobava, ki jo opravi avtor prek pravne osebe"

V zadevi C-433/24,

katere predmet je predlog za sprejetje predhodne odločbe na podlagi člena 267 PDEU, ki ga je vložil Conseil d'État (državni svet, Francija) z odločbo z dne 18. junija 2024, ki je na Sodišče prispela 18. junija 2024, v postopku

Galerie Karsten Greve

proti

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

SODIŠČE (četrti senat),

v sestavi I. Jarukaitis, predsednik senata, N. Jääskinen, A. Arabadjiev (poročevalec), M. Condinanzi, sodniki, in R. Frendo, sodnica,

generalni pravobranilec: M. Szpunar,

sodna tajnica: R. Şereş, administratorka,

na podlagi pisnega postopka in obravnave z dne 20. marca 2025,

ob upoštevanju stališč, ki so jih predložili:

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

– za francosko vlado B. Dourthe, O. Duprat-Mazaré in B. Fodda, agentke,

– za špansko vlado A. Torró Molés, agent,

– za Evropsko komisijo M. Herold, W. Roels in J. Samnadda, agenti,

* Jezik postopka: francoščina.

po predstavitvi sklepnih predlogov generalnega pravobranilca na obravnavi 12. junija 2025

izreka naslednjo

Sodbo

1 Predlog za sprejetje predhodne odločbe se nanaša na razlago člena 316(1)(b) Direktive Sveta 2006/112/ES z dne 28. novembra 2006 o skupnem sistemu davka na dodano vrednost (UL 2006, L 347, str. 1; v nadaljevanju: Direktiva o DDV) v različici, ki se uporablja za spor o glavni stvari.

2 Ta predlog je bil vložen v okviru spora med družbo Galerie Karsten Greve (v nadaljevanju: GKG) in ministère de l'Économie, des Finances et de la Souveraineté industrielle et numérique (ministrstvo za gospodarstvo, finance in kulturo, Francija) glede naknadno obračunanega davka na dodano vrednost (DDV).

Pravni okvir

Pravo Unije

3 V uvodnih izjavah 4, 7 in 51 Direktive o DDV je navedeno:

„(4) Uresničitev cilja o vzpostavitvi notranjega trga je pogojena z uporabo zakonodaje o prometnih davkih v državah članicah, ki ne izkrivlja pogojev konkurence in ne ogroža prostega pretoka blaga in storitev. Zato je treba doseči uskladitev zakonodaje o prometnih davkih s sistemom [DDV], ki bi odpravil, kolikor je mogoče, dejavnike, ki lahko izkrivljajo pogoje konkurence na nacionalni ravni ali na ravni Skupnosti.

[…]

(7) Skupni sistem DDV bi moral, kljub temu da stopnje in oprostitve niso popolnoma usklajene, voditi v nevtralnost konkurence, kar pomeni, da bo imelo podobno blago na ozemlju vsake države članice enako davčno obremenitev ne glede na število proizvodnih in distribucijskih faz.

[…]

(51) Da se prepreči dvojna obdavčitev in izkrivljanje konkurence med davčnimi zavezanci, je treba sprejeti davčni sistem Skupnosti, ki se bo uporabljal za rabljeno blago, umetniške predmete, starine in zbirke."

4 Člen 14 te direktive v odstavku 1 določa:

„‚Dobava blaga' pomeni prenos pravice do razpolaganja s premoženjem v stvareh kot lastnik."

5 Člen 103 navedene direktive določa:

„1. Države članice lahko določijo, da se nižja stopnja ali ena od nižjih stopenj, ki jih uporabljajo v skladu s členoma 98 in 99, uporablja tudi za uvoz umetniških predmetov, zbirk ali starin, kot je opredeljeno v točkah (2), (3) in (4) člena 311(1).

2. Kadar države članice uporabijo možnost iz odstavka 1, lahko nižjo stopnjo uporabljajo tudi za naslednje transakcije:

(a) dobave umetniških predmetov, ki jih opravi avtor ali njegovi pravni nasledniki;

(b) dobave umetniških predmetov, ki jih priložnostno opravi davčni zavezanec, ki ni obdavčljivi preprodajalec, če je umetniške predmete uvozil davčni zavezanec sam ali mu jih je dobavil avtor ali njegovi pravni nasledniki ali, če je imel pravico do popolnega odbitka DDV.“

6 Člen 311(1) iste direktive določa:

„Za namene tega poglavja in brez vpliva na druge določbe Skupnosti imajo posamezni izrazi naslednji pomen:

[…]

(2) ‚umetniški predmeti‘ pomenijo predmete iz dela A Priloge IX;

[…]

(5) ‚obdavčljivi preprodajalec‘ pomeni vsakega davčnega zavezanca, ki v okviru svoje ekonomske dejavnosti kupuje ali pridobiva za svoje podjetje ali uvaža z namenom nadaljnje prodaje rabljeno blago in/ali umetniške predmete, zbirke ali starine, ne glede na to, ali ta davčni zavezanec deluje v svojem imenu ali za račun druge osebe v skladu s pogodbo, na podlagi katere se plača provizija na nakup ali prodajo.“

7 Člen 314 Direktive o DDV določa:

„Maržna ureditev se uporablja za dobave rabljenega blaga, umetniških predmetov, zbirk ali starin, ki jih opravi obdavčljivi preprodajalec, če mu to blago v [Evropski] [s]kupnosti dobavi ena od naslednjih oseb:

(a) oseba, ki ni davčni zavezanec;

(b) drug davčni zavezanec, kolikor je dobava blaga, ki jo opravi ta drug davčni zavezanec, oproščena v skladu s členom 136;

(c) drug davčni zavezanec, kolikor dobava blaga, ki jo opravi ta drug davčni zavezanec, izpolnjuje pogoje za oprostitev za mala podjetja iz členov 282 do 292 in vključuje osnovna sredstva;

(d) drug obdavčljiv preprodajalec, kolikor je bila dobava blaga, ki jo opravi ta drug obdavčljiv preprodajalec, obdavčena z DDV po tej maržni ureditvi.“

8 Člen 316(1) te direktive določa:

„Države članice omogočijo obdavčljivim preprodajalcem uporabo maržne ureditve za naslednje transakcije:

(a) dobavo umetniških predmetov, zbirk ali starin, ki jih obdavčljivi preprodajalci uvozijo sami;

(b) dobavo umetniških predmetov, ki jo za obdavčljive preprodajalce opravijo avtorji ali njihovi pravni nasledniki;

(c) dobavo umetniških predmetov obdavčljivemu preprodajalcu, ki jo opravi davčni zavezanec, razen obdavčljivi preprodajalec, če je bila dobava obdavčena z nižjo stopnjo na podlagi člena 103.“

9 Priloga IX k navedeni direktivi vsebuje del A, naslovljen „Umetniški predmeti“, ki določa:

„1. Slike, kolaži in sorodne dekorativne plošče, risbe in pasteli, v celoti ročno delo umetnika, razen načrtov in risb za arhitekturo, strojegradnjo, industrijo, trgovino, topografijo ali podobne namene, ročno poslikanih ali okrašenih izdelkov množične proizvodnje, gledaliških kulis, platen za ozadje studijev ali podobno iz poslikanega ali porisanega platna (oznaka KN 9701);

2. izvirna grafična dela, odtisi in litografije, izdelani v omejenem številu, neposredno v črno-beli barvi ali v barvi ene ali več plošč, ki so neposredno ročno delo umetnika, ne glede na postopek ali material, ki je bil uporabljen, kar pa ne vključuje nikakršnega mehaničnega ali fotomehaničnega postopka (oznaka KN 9702 00 00);

3. izvirne plastike in kipi iz kakršnegakoli materiala, ki so v celoti ročno delo umetnika, skulpturni odlitki, katerih izdelava je omejena na osem kopij in jo nadzoruje avtor ali njegov zakoniti naslednik (oznaka KN 9703 00 00); izjemoma in v primerih, ki jih določijo države članice, se lahko za skulpturne odlitke, izdelane pred 1. januarjem 1989, omejitev osem kopij prekorači;

4. tapiserije (oznaka KN 5805 00 00) in ročno izdelani tekstilni stenski predmeti (oznaka KN 6304 00 00), na podlagi izvirnega umetniškega dela, pod pogojem, da ni več kot osem kopij vsakega;

5. unikatni keramični predmeti, izdelani izključno s strani avtorja in z njegovim podpisom;

6. poslikave na baker, izdelane izključno ročno, omejene na osem oštevilčenih kopij, na katerih je podpis avtorja ali studia, razen izdelkov draguljarjev, zlatarjev in srebrarjev;

7. umetniške fotografije, ki jih posname oziroma natisne avtor ali so posnete pod njegovim nadzorstvom, če so podpisane in oštevilčene ter omejene na 30 kopij, v vseh velikostih.“

Francosko pravo

10 Člen 278-0a code général des impôts (splošni davčni zakonik, v nadaljevanju: CGI) v različici, ki se uporablja za spor o glavni stvari, med drugim določa:

„[DDV] se obračuna po nižji stopnji 5,5 % za:

[…]

I. – 1. Uvoz umetniških del, zbirk ali starin ter pridobitve umetniških del, zbirk ali starin znotraj Skupnosti, ki jih opravi davčni zavezanec ali pravna oseba, ki ni davčni zavezanec, uvoženih na ozemlje druge države članice Evropske unije;

2. Pridobitve umetniških del znotraj Skupnosti, ki so jih v drugi državi članici dobavili davčni zavezanci, ki niso obdavčljivi preprodajalci.“

11 Člen 278f CGI v različici, ki se uporablja za spor o glavni stvari, določa:

„[DDV] se obračuna po stopnji 10 % za:

[…]

2. dobave umetniških del, ki jih opravi avtor ali njegovi pravni nasledniki“.

12 Člen 297 A(I) CGI določa:

„1. Davčna osnova za dobave rabljenega blaga, umetniških del, zbirk ali starin, ki so bile obdavčljivemu preprodajalcu dobavljene od osebe, ki ni dolžna plačati [DDV], ali osebe, ki ni upravičena zaračunati [DDV] za to dobavo, je razlika med prodajno in nabavno ceno.

Opredelitev rabljenega blaga, umetniških del, zbirk in starin je določena z uredbo.“

13 Člen 297 B, prvi odstavek, CGI določa:

„Obdavčljivi preprodajalci lahko zahtevajo uporabo določb člena 297 A za dobave umetniških del, zbirk ali starin po uvozu, pridobitvi znotraj Skupnosti ali dobavi, za katero se uporablja nižja stopnja [DDV] v skladu s členom 278f ali odstavkom I člena 278-0a.“

14 Člen 98A(II) Priloge III k CGI v različici, ki se uporablja za spor o glavni stvari, določa:

„Za umetniška dela se štejejo naslednje stvaritve:

1. Slike, kolaži in sorodne dekorativne plošče, risbe in pasteli, v celoti ročno delo umetnika, razen načrtov in risb za arhitekturo, strojegradnjo, industrijo, trgovino, topografijo ali podobne namene, ročno poslikanih ali okrašenih izdelkov množične proizvodnje, gledaliških kulis, platen za ozadje studijev ali podobno iz poslikanega ali porisanega platna.“

Spor o glavni stvari in vprašanji za predhodno odločanje

15 Družba GKG upravlja umetniško galerijo in je dobavila umetniške predmete, ki ji jih je tekom leta 2014 dobavila družba britanskega prava Studio Rubin Gideon (v nadaljevanju: družba SRG). Družba GKG je bila predmet računovodskega pregleda, na podlagi katerega je davčna uprava izpodbijala uporabo maržne ureditve, uporabljene za dobave, ki jih je opravila družba GKG, in je zato od nje zahtevala odločbe o naknadni odmeri DDV za obdobje od 1. januarja do 31. decembra 2014.

16 Tribunal administratif de Paris (upravno sodišče v Parizu, Francija) je s sodbo z dne 25. novembra 2020 zavrnilo predlog družbe GKG za oprostitev plačila tega naknadno obračunanega davka in ustrezajočih kazni. Cour administrative d'appel de Paris (višje upravno sodišče v Parizu, Francija) je s sodbo z dne 1. junija 2022 zavrnilo pritožbo, ki jo je družba GKG vložila zoper to sodbo.

17 Conseil d'État (državni svet, Francija), ki je predložitveno sodišče, pri katerem je družba GKG vložila kasacijsko pritožbo, poudarja, da je iz listin v spisu dosledno razvidno, da je družba SRG v spornem davčnem obdobju redno dobavljala umetniške predmete. Zato naj družba GKG nikakor ne bi bila upravičena, da na podlagi določb člena 297 B in člena 278-0a, I, točka 2, CGI uporabi maržno ureditev za svoje dobave, ki izhajajo iz pridobitev znotraj Skupnosti od te družbe.

18 Glede na to naj bi iz točke 2 člena 278f CGI v različici, ki se uporablja za sporno davčno obdobje, v povezavi z določbami člena 297 B tega zakonika izhajalo, da se pravica do izbire posebne maržne ureditve uporablja za dobave umetniških predmetov, ki so posledica dobave, ki jo opravi avtor teh predmetov ali njegovi pravni nasledniki, in za dobave po pridobitvi takih predmetov znotraj Skupnosti, ki jo opravi avtor teh predmetov ali njegovi pravni nasledniki.

19 V obravnavanem primeru naj bi družba GKG uporabila maržno ureditev za dobave slik slikarja Gideona Rubina svojim strankam, ki jih je sama pridobila po pridobitvah znotraj Skupnosti od družbe SRG, katere eden od dveh družbenikov je bil G. Rubin.

20 Cour administrative d'appel de Paris (višje upravno sodišče v Parizu) naj bi pri presoji, da družba GKG za te dobave slik ni bila upravičena uporabiti maržne ureditve, menilo, da zadevnih slik tej družbi ni dobavil njihov avtor, zlasti ker je avtor slike lahko le umetnik, ki jo je naslikal sam, tako da družbe SRG kot pravne osebe ni mogoče šteti za avtorico teh slik. Družba GKG v utemeljitev svoje pritožbe navaja, da je cour administrative d'appel (višje upravno sodišče) pri tem napačno uporabilo pravo.

21 Conseil d'État (državni svet) meni, da je odgovor na pritožbeni razlog družbe GKG odvisen od vprašanja, ali je treba določbe člena 316(1)(b) Direktive o DDV v povezavi z določbami člena 311(1), točka 2, in Prilogo IX, del A, k tej direktivi razlagati tako, da nasprotujejo temu, da se pravna oseba, kot je družba, v smislu in za uporabo teh določb šteje za „avtorja“ slike.

22 Če bi bil odgovor na to prvo vprašanje nikalen, bi bil odgovor na ta pritožbeni razlog odvisen tudi od tega, katera merila je treba upoštevati za ugotovitev, da je mogoče pravno osebo, kot je družba, v smislu in za uporabo teh določb šteti za „avtorja“ slike. Taka merila bi lahko bila med drugim, da za to družbo velja posebna pravna ureditev, da je fizična oseba, ki je naslikala sliko, lastnica celotnega ali dela osnovnega kapitala navedene družbe ali da ta oseba opravlja vodstvene funkcije v isti družbi.

23 V teh okoliščinah je Conseil d'État (državni svet) prekinil odločanje in Sodišču v predhodno odločanje predložil ti vprašanji:

„1. Ali je treba določbe člena 316(1)(b) Direktive [o DDV] v povezavi s členom 311(1), točka 2, in delom A Priloge IX k tej direktivi razlagati tako, da nasprotujejo temu, da se pravna oseba, kot je družba, v smislu in za uporabo teh določb šteje za ‚avtorja' slike?

2. Če je odgovor na prvo vprašanje nikalen, katera merila je treba upoštevati, da se lahko pravna oseba, kot je družba, v smislu in za uporabo istih določb šteje za ‚avtorja' slike (pri družbi na primer to, da za družbo velja posebna pravna ureditev, da ima fizična oseba, ki je sliko naslikala, v lasti celoten osnovni kapital družbe ali njegov del, da ta oseba opravlja vodstvene funkcije v družbi itn.)?"

Vprašanji za predhodno odločanje

24 Najprej, opozoriti je treba, da mora Sodišče v skladu z ustaljeno sodno prakso v okviru postopka sodelovanja med nacionalnimi sodišči in Sodiščem, uvedenega s členom 267 PDEU, nacionalnemu sodišču dati koristen odgovor, ki temu sodišču omogoča rešitev spora, o katerem odloča. S tega vidika mora Sodišče po potrebi preoblikovati vprašanja, ki so mu bila predložena (sodba z dne 30. aprila 2025, Inspektorat kam Visshia sadeben savet, C-313/23, C-316/23 in C-332/23, EU:C:2025:303, točka 65 in navedena sodna praksa).

25 V skladu s členom 316(1)(b) te direktive države članice obdavčljivim preprodajalcem omogočijo uporabo maržne ureditve za dobavo umetniških predmetov, ki jo opravijo avtorji ali njihovi pravni nasledniki.

26 V obravnavanem primeru je iz predloga za sprejetje predhodne odločbe razvidno, da se predložitveno sodišče sprašuje zlasti, ali je mogoče pravno osebo, da bi obdavčljivi preprodajalec uporabil maržno ureditev iz tega člena 316(1)(b), šteti za avtorja umetniškega predmeta, in če je tako, pod katerimi pogoji.

27 Vendar ni sporno, da je avtor slik iz postopka v glavni stvari slikar Gideon Rubin, ki je te slike tržil prek družbe SRG, katere eden od dveh družbenikov je.

28 Poleg tega se v skladu s členom 314(a) Direktive o DDV maržna ureditev uporablja za dobave rabljenega blaga, umetniških predmetov, zbirk ali starin, ki jih opravi obdavčljivi preprodajalec, kadar mu to blago v Uniji dobavi oseba, ki ni davčni zavezanec. Tako se člen 316(1)(b) te direktive nanaša na primer obdavčljivih preprodajalcev, ki opravljajo dobave umetniških predmetov, ki jim jih je dobavil avtor ali njegovi pravni nasledniki kot zavezanci za DDV.

29 V teh okoliščinah je treba za koristen odgovor nacionalnemu sodišču analizirati vprašanje, ali pravna oseba, kot je družba SRG, lahko spada pod pojem „avtor" v smislu člena 316(1)(b) Direktive o DDV, ampak na to, ali ta določba zajema dobavo umetniških predmetov, ki jo opravi avtor ali njegovi pravni nasledniki, ki delujejo prek pravne osebe, ki je zavezanec za DDV.

30 Zato je treba šteti, da predložitveno sodišče z vprašanjema za predhodno odločanje, ki ju je treba obravnavati skupaj, v bistvu sprašuje, ali je treba člen 316(1)(b) Direktive o DDV razlagati tako, da dobava umetniških predmetov, ki so jih dobavili obdavčljivi preprodajalci, njim pa jih je dobavil avtor ali njegovi pravni nasledniki prek pravne osebe, spada pod to določbo, in če je tako, pod katerimi pogoji.

31 V zvezi s tem je treba opozoriti, da je treba pri razlagi določbe prava Unije upoštevati njeno besedilo in cilj, sobesedilo, v katero je umeščena ta določba, in cilje, ki jim sledi ureditev, katere del je (glej v tem smislu sodbo z dne 1. oktobra 2014, E., C-436/13, EU:C:2014:2246, točka 37).

32 Na prvem mestu je treba navesti, da člen 316(1)(b) Direktive o DDV ne določa podrobnih pravil, na podlagi katerih avtor ali njegovi pravni nasledniki obdavčljivim preprodajalcem dobavijo umetniške predmete. Vendar je, kot je generalni pravobranilec v bistvu navedel v točki 23 sklepnih predlogov, dobava umetniških predmetov del poslovne dejavnosti avtorja ali njegovih pravnih naslednikov, katere bistvo je v skladu s členom 14(1) Direktive o DDV prenos pravice do razpolaganja s premoženjem v stvareh kot lastnik, običajno proti plačilu.

33 Zato člen 316(1)(b) Direktive o DDV izrecno ne izključuje možnosti, da avtor ali njegovi pravni nasledniki opravijo tako dobavo prek pravne osebe, niti tega, da tako dobavo lahko opravi pravna oseba.

34 Na drugem mestu, glede sobesedila, v katero je umeščena ta določba, je ureditev, po kateri se obdavčuje razlika v ceni, ki jo doseže obdavčljiv preprodajalec pri dobavi umetniških predmetov, sicer posebna ureditev DDV, ki odstopa od splošne ureditve iz te direktive, tako da je treba člena 314 in 316 te direktive, v katerih so opredeljeni primeri uporabe te ureditve, razlagati ozko. Vendar pa ta zahteva po ozki razlagi ne pomeni, da je mogoče izraze, s katerimi je opredeljena navedena ureditev, razlagati tako, da bi bil tej ureditvi odvzet učinek. Razlaga teh izrazov mora biti namreč v skladu s cilji, ki se uresničujejo z isto ureditvijo, in mora spoštovati zahteve po davčni nevtralnosti (sodba z dne 29. novembra 2018, Mensing, C-264/17, EU:C:2018:968, točki 22 in 23).

35 Na tretjem mestu, kar zadeva, po eni strani cilje, ki jih uresničuje Direktiva o DDV, je iz uvodnih izjav 4 in 7 te direktive razvidno, da je njen namen vzpostaviti sistem DDV, ki ne izkrivlja pogojev konkurence in ne ogroža prostega pretoka blaga in storitev. Iz ustaljene sodne prakse izhaja, da je načelo davčne nevtralnosti neločljivo povezano s tem sistemom in da to načelo nasprotuje zlasti temu, da se gospodarski subjekti, ki opravljajo enake transakcije, glede pobiranja DDV obravnavajo različno (sodba z dne 29. novembra 2018, Mensing, C-264/17, EU:C:2018:968, točka 32).

36 Natančneje, glede ciljev maržne ureditve, kot je določena v členih 314 in 316 Direktive o DDV, je treba poudariti, da je v skladu z uvodno izjavo 51 te direktive namen te ureditve na področju rabljenega blaga, umetniških predmetov, starin in zbirk izogibanje dvojnemu obdavčevanju in izkrivljanju konkurence med davčnimi zavezanci (sodba z dne 29. novembra 2018, Mensing, C-264/17, EU:C:2018:968, točka 35).

37 Poleg tega je bil na eni strani, kot je generalni pravobranilec navedel v točkah 25 in 26 sklepnih predlogov, poseben cilj zakonodajalca Unije s sprejetjem členov 103 in 316 Direktive o DDV spodbuditi uvedbo novih umetniških predmetov na trg Unije, ne glede na to, ali so uvoženi

v Unijo ali na novo ustvarjeni na njenem ozemlju, s tem, da je določil ugodnejšo davčno obravnavo za uvoz takih predmetov za prvo dobavo po stvaritvi in za prvo dobavo teh predmetov, ki jo opravijo obdavčljivi preprodajalci.

38 Na drugi strani, kot je pravilno navedla francoska vlada, je namen člena 316(1)(b) Direktive o DDV s tem, da omejuje pravico obdavčljivih preprodajalcev, da izberejo maržno ureditev le za umetniške predmete, ki jim jih je dobavil avtor teh predmetov ali njegovi pravni nasledniki, tako za obdavčljive preprodajalce kot tudi za davčne uprave držav članic omejiti upravna bremena v zvezi z dokazovanjem in nadzorom, zlasti tista, ki so za prve povezana z dokazom, da nakupna cena umetniškega predmeta vključuje vstopni DDV ali ne, za druge pa z nadzorom nad takim dejanskim stanjem.

39 V zvezi s tem je Sodišče že ugotovilo, da bi bilo lahko na tem področju težko določiti, ali je bilo določeno blago prej obdavčeno z DDV, ker bi bilo, glede na samo naravo umetniškega predmeta, zbirke ali starine, blago lahko staro ali bi bilo lahko pred tem večkrat izmenjano med več subjekti, ki niso davčni zavezanci. Direktiva o DDV prav ob upoštevanju teh težav pri določitvi DDV, ki je bil morebiti že obračunan za tako blago, določa pravico do izbire uporabe maržne ureditve in izračuna DDV, ki ga je treba plačati, tako da se kot element za izračun take marže sklicuje na prodajno ceno tega blaga (glej v tem smislu sodbo z dne 29. novembra 2018, Mensing (C-264/17, EU:C:2019:968, točka 36).

40 Glede na te preudarke je treba ugotoviti, da bi razlaga člena 316(1)(b) Direktive o DDV, ki bi z njenega področja uporabe v vseh primerih izključevala dobave umetniških predmetov, ki jih opravijo obdavčljivi preprodajalci, pri čemer so jim te predmete dobavili avtorji ali njihovi pravni nasledniki, ki delujejo prek pravnih oseb, lahko kršila cilje zagotavljanja davčne nevtralnosti, preprečevanja izkrivljanja konkurence in spodbujanja uvedbe novih umetniških predmetov na trg Unije.

41 Kot je bilo namreč opozorjeno v točki 35 te sodbe, načelo davčne nevtralnosti nasprotuje zlasti temu, da se gospodarski subjekti, ki opravljajo enake transakcije, glede pobiranja DDV obravnavajo različno. Kot pa je poudaril generalni pravobranilec v točkah 27, 29 in 33 sklepnih predlogov, avtorji umetniških predmetov ali njihovi pravni nasledniki pri dobavi teh predmetov obdavčljivim preprodajalcem opravljajo enake transakcije z vidika obdavčitve z DDV, ne glede na to, ali te dobave opravijo kot fizične osebe ali prek pravnih oseb.

42 Poleg tega, kadar člen 103(2)(a) in (b) Direktive o DDV državam članicam daje možnost, da za nekatere dobave uporabijo nižjo stopnjo DDV, v bistvu uporablja enako besedilo kot v členu 316(1)(b) te direktive, tako da bi lahko tako različno obravnavanje glede na pravno obliko, v kateri delujejo avtorji ali njihovi pravni nasledniki, pripeljalo tudi do pobiranja DDV po različnih stopnjah za enake transakcije.

43 Poleg tega bi lahko različno obravnavanje, ki bi izhajalo iz razlage z točke 40 te sodbe, na eni strani, škodilo cilju, ki je spodbujanje uvedbe novih umetniških predmetov na trg Unije, in, na drugi strani, izkrivljalo konkurenco med obdavčljivimi preprodajalci, ki opravljajo enake transakcije, in sicer predvsem pridobitev in nadaljnjo prodajo umetniških predmetov, ker bi se različno obravnavali glede možnosti, da se odločijo za uporabo maržne ureditve na podlagi člena 316(1)(b) Direktive o DDV, glede na to, ali jim je te predmete dobavil avtor ali njegovi pravni nasledniki, ki delujejo prek pravne osebe, ali ne.

44 Zato je treba zlasti glede na cilje Direktive o DDV in njenega člena 316(1)(b) šteti, da se ta določba nanaša tudi na dobave umetniških predmetov, ki jih opravi obdavčljivi preprodajalec, ki mu jih je dobavila pravna oseba, vendar le če je v takem primeru dobave teh umetniških predmetov, ki jih ta pravna oseba dobavi temu obdavčljivemu preprodajalcu, mogoče pripisati avtorju ali njegovim pravnim naslednikom.

45 V zvezi s tem je mogoče po eni strani, kadar dobavo umetniškega predmeta obdavčljivemu preprodajalcu – kot se zdi – s pridržkom preverjanj, ki jih mora opraviti predložitveno sodišče, v obravnavanem primeru opravi pravna oseba, ki jo avtor ali njegovi pravni nasledniki ustanovijo za trženje umetniških predmetov, ki jih je ustvaril avtor, domnevati, da je dobavo mogoče pripisati avtorju ali njegovim pravnim naslednikom, ker se v takem primeru ta dobava opravi v okviru dogovorov, ki so jih avtor ali njegovi pravni nasledniki običajno izvajali za to trženje.

46 Po drugi strani, ker je posebni cilj člena 316(1)(b) Direktive o DDV spodbujanje uvedbe novih umetniških predmetov na trg Unije, kot je bilo navedeno v točki 37 te sodbe, je treba razlago iz prejšnje točke te sodbe omejiti na dobave iz te točke, ki dejansko pomenijo prvo uvedbo umetniškega predmeta na trg Unije, tako da ni potrebno, da obstajajo indici o njegovi prejšnji dobavi, ki je predmet DDV in ki pomeni tako prvo uvedbo.

47 Zato je v primeru, v katerem avtor ali njegovi pravni nasledniki dobavijo tak predmet obdavčljivemu preprodajalcu prek pravne osebe, za uporabo te določbe pri nadaljnji dobavi tega predmeta, ki jo opravi obdavčljivi preprodajalec, nujno, da ima ta pravna oseba pravico razpolagati z navedenim predmetom kot lastnik od njegove stvaritve ali – brez prejšnje dobave, ki je predmet DDV – ob prvi uvedbi na trg Unije.

48 Iz tega sledi, da če sta merili, navedeni v točkah 44 in 46 te sodbe izpolnjeni, zadevna dobava spada na področje uporabe člena 316(1)(b) Direktive o DDV, kar obdavčljivemu preprodajalcu omogoča, da izbere maržno ureditev.

49 Poleg tega je treba opozoriti, da bi uporaba meril, kot so ta, ki jih je predvidelo predložitveno sodišče – in sicer, da za pravno osebo velja posebna pravna ureditev, da ima fizična oseba, ki je ustvarila umetniški predmet, ves osnovni kapital te pravne osebe ali njegov del, da ta fizična oseba opravlja vodstvene funkcije v navedeni pravni osebi in/ali prenos znatnega dela izkupička od prodaje na fizično osebo, ki je ustvarila navedeni predmet – lahko ogrozila cilj člena 316(1)(b) Direktive o DDV, ki je v izogibanju pretiranim dokaznim bremenom in bremenom nadzora, ker bi taka uporaba pomenila preverjanje ureditev, po potrebi zelo zapletenih, ki se nanašajo na lastninsko pravico ali glasovalno pravico v pravni osebi in na razdelitev dobička med družbenike te pravne osebe, na primer v primeru, v katerem več umetnikov deluje v okviru take pravne osebe, da bi tržili svoje umetniške predmete, in zlasti kadar so taki predmeti ustvarjeni v sodelovanju.

50 Glede na vse zgornje preudarke je treba na vprašanji za predhodno odločanje odgovoriti, da je treba člen 316(1)(b) Direktive o DDV razlagati tako, da dobava umetniških predmetov, ki jo opravijo obdavčljivi preprodajalci, ki jim je ta dela dobavil avtor ali njegovi pravni nasledniki, ki delujejo prek pravne osebe, spada na področje uporabe te določbe, če je, prvič, dobavo, ki jo opravi pravna oseba, mogoče pripisati avtorju ali njegovim pravnim naslednikom, pri čemer je tako, kadar avtor ali pravni nasledniki to pravno osebo ustanovijo zaradi trženja umetniških predmetov, ki jih je ustvaril avtor, in drugič, če dobava teh umetniških predmetov obdavčljivemu preprodajalcu pomeni prvo uvedbo navedenih umetniških predmetov na trg Unije.

Stroški

51 Ker je ta postopek za stranke v postopkih v glavni stvari ena od stopenj v postopkih pred predložitvenim sodiščem, to odloči o stroških. Stroški za predložitev stališč Sodišču, ki niso stroški omenjenih strank, se ne povrnejo.

Iz teh razlogov je Sodišče (četrti senat) razsodilo:

Člen 316(1)(b) Direktive Sveta 2006/112/ES z dne 28. novembra 2006 o skupnem sistemu davka na dodano vrednost je treba razlagati tako, da dobava umetniških predmetov, ki jo opravijo obdavčljivi preprodajalci, ki jim je ta dela dobavil avtor ali njegovi pravni nasledniki, ki delujejo prek pravne osebe, spada na področje uporabe te določbe, če je, prvič, dobavo, ki jo opravi pravna oseba, mogoče pripisati avtorju ali njegovim pravnim naslednikom, pri čemer je tako, kadar avtor ali pravni nasledniki to pravno osebo ustanovijo zaradi trženja umetniških predmetov, ki jih je ustvaril avtor, in drugič, če dobava teh umetniških predmetov obdavčljivemu preprodajalcu pomeni prvo uvedbo navedenih umetniških predmetov na trg Evropske unije.

Podpisi