Sbírka soudních rozhodnutí

ROZSUDEK SOUDNÍHO DVORA (čtvrtého senátu)

1. srpna 2025*

„Řízení o předběžné otázce – Daně – Společný systém daně z přidané hodnoty (DPH) – Směrnice 2006/112/ES – Zvláštní režim pro použité zboží, umělecká díla, sběratelské předměty a starožitnosti – Obchodníci povinní k dani – Režim ziskové přirážky – Článek 316 odst. 1 písm. b) – Možnost použití režimu ziskové přirážky – Pojem ‚dodání uměleckého díla autorem' – Dodání autorem prostřednictvím právnické osoby"

Ve věci C-433/24,

jejímž předmětem je žádost o rozhodnutí o předběžné otázce podaná na základě článku 267 SFEU rozhodnutím Conseil d'État (Francie) ze dne 18. června 2024, došlým Soudnímu dvoru dne 18. června 2024, v řízení

Galerie Karsten Greve

proti

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

SOUDNÍ DVŮR (čtvrtý senát),

ve složení: I. Jarukaitis, předseda senátu, N. Jääskinen, A. Arabadžev (zpravodaj), M. Condinanzi a R. Frendo, soudci,

generální advokát: M. Szpunar,

za soudní kancelář: R. Şereş, radová,

s přihlédnutím k písemné části řízení a po jednání konaném dne 20. března 2025,

s ohledem na vyjádření, která předložili:

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

– za francouzskou vládu: B. Dourthe, O. Duprat-Mazaré a B. Fodda, jako zmocněnkyně,

– za španělskou vládu: A. Torró Molés, jako zmocněnec,

– za Evropskou komisi: M. Herold, W. Roels a J. Samnadda, jako zmocněnci,

* Jednací jazyk: francouzština.

po vyslechnutí stanoviska generálního advokáta na jednání konaném dne 12. června 2025,

vydává tento

Rozsudek

1 Žádost o rozhodnutí o předběžné otázce se týká výkladu čl. 316 odst. 1 písm. b) směrnice Rady 2006/112/ES ze dne 28. listopadu 2006 o společném systému daně z přidané hodnoty (Úř. věst. 2006, L 347, s. 1, dále jen „směrnice o DPH“) ve znění použitelném na spor v původním řízení.

2 Tato žádost byla podána v rámci sporu mezi společností Galerie Karsten Greve (dále jen „GKG“) a ministère de l'Économie, des Finances et de la Souveraineté industrielle et numérique (ministerstvo hospodářství, financí a průmyslové a digitální svrchovanosti, Francie) ve věci dodatečných výměrů daně z přidané hodnoty (DPH).

Právní rámec

Unijní právo

3 Body 4, 7 a 51 odůvodnění směrnice o DPH uvádějí:

„(4) Dosažení cíle vytvoření vnitřního trhu předpokládá, že v členských státech jsou uplatňovány právní předpisy o daních z obratu, které nenarušují podmínky hospodářské soutěže ani nebrání volnému pohybu zboží a služeb. Je proto nezbytné dosáhnout takové harmonizace právních předpisů týkajících se daní z obratu pomocí systému [DPH], která co nejvíce vyloučí faktory, jež mohou narušovat podmínky hospodářské soutěže jak na úrovni členských států, tak na úrovni Společenství.

[…]

(7) Společný systém DPH by měl, přestože sazby a osvobození od daně nejsou zcela harmonizovány, vést k neutralitě v hospodářské soutěži v tom smyslu, že obdobné zboží a služby na území každého členského státu nesou stejné daňové zatížení bez ohledu na délku výrobního a distribučního řetězce.

[…]

(51) Je vhodné přijmout daňový režim Společenství vztahující se na použité zboží, umělecká díla, starožitnosti a sběratelské předměty s cílem zabránit dvojímu zdanění a narušení hospodářské soutěže mezi osobami povinnými k dani.“

4 Článek 14 uvedené směrnice v odstavci 1 stanoví:

„ ‚Dodáním zboží‘ se rozumí převod práva nakládat s hmotným majetkem jako vlastník.“

5 Článek 103 směrnice zní následovně:

„1. Členské státy mohou stanovit, že se snížená sazba, popřípadě jedna ze snížených sazeb, které uplatňují v souladu s články 98 a 99, uplatní rovněž u dovozu uměleckých děl, sběratelských předmětů a starožitností vymezených v čl. 311 odst. 1 bodech 2, 3 a 4.

2. Členské státy, které využijí možnost stanovenou v odstavci 1, mohou uplatňovat sníženou sazbu rovněž u těchto dodání:

a) dodání uměleckých děl autorem díla nebo jeho právními nástupci;

b) dodání uměleckých děl příležitostně jinou osobou povinnou k dani než obchodníkem povinným k dani, byla-li umělecká díla dovezena samotnou osobou povinnou k dani nebo byla-li jí dodána jejich autorem nebo jeho právními nástupci anebo vznikl-li jí u těchto děl nárok na plný odpočet daně.“

6 Článek 311 odst. 1 směrnice stanoví:

„Pro účely této kapitoly a aniž jsou dotčeny jiné předpisy Společenství, se rozumí:

[…]

2) ‚díly‘ předměty uvedené v části A přílohy IX;

[…]

5) ‚obchodníkem povinným k dani‘ osoba povinná k dani, která v rámci své ekonomické činnosti se záměrem následného prodeje nakupuje nebo pořizuje pro účely svého podnikání nebo dováží použité zboží, umělecká díla, sběratelské předměty nebo starožitnosti, bez ohledu na to, jedná-li přitom na vlastní účet nebo na účet jiné osoby na základě smlouvy, podle níž jí z koupě nebo prodeje přísluší provize[…]“.

7 Článek 314 směrnice uvádí:

„Režim ziskové přirážky se uplatňuje na dodání použitého zboží, uměleckých děl, sběratelských předmětů nebo starožitností uskutečněná obchodníkem povinným k dani, pokud mu toto zboží bylo dodáno [v Evropském společenství] jednou z těchto osob:

a) osobou nepovinnou k dani;

b) jinou osobou povinnou k dani, je-li dodání zboží touto jinou osobou povinnou k dani osvobozeno od daně podle článku 136;

c) jinou osobou povinnou k dani, zakládá-li dodání zboží touto jinou osobou povinnou k dani nárok na osvobození pro malé podniky podle článků 282 až 292 a zahrnuje-li investiční majetek;

d) jiným obchodníkem povinným k dani, pokud byla při dodání zboží tímto jiným obchodníkem povinným k dani uplatněna daň podle tohoto zvláštního režimu.“

8 Článek 316 odst. 1 směrnice stanoví:

„Členské státy přiznají obchodníkům povinným k dani možnost rozhodnout se pro použití režimu ziskové přirážky na dodání tohoto zboží:

a) uměleckých děl, sběratelských předmětů nebo starožitností, které sami dovezli;

b) uměleckých děl, která jim dodali jejich autoři nebo jejich právní nástupci;

c) uměleckých děl, která jim dodala osoba povinná k dani jiná než obchodník povinný k dani, byla-li při dodání touto jinou osobou povinnou k dani uplatněna snížená sazba podle článku 103.“

9 Příloha IX směrnice obsahuje část A, nadepsanou „Umělecká díla“, která zní následovně:

„1) Malby (např. oleje, akvarely, pastely), kresby, koláže a podobná ozdobná výtvarná díla zhotovená zcela výhradně ručně umělcem, kromě plánů a výkresů pro architektonické, technické, průmyslové, obchodní, topografické nebo podobné účely, ručně dekorované a zhotovené předměty, divadelní kulisy, ateliérová a podobná malovaná pozadí (kód KN 9701);

2) původní rytiny, tisky a litografie, které jsou zhotoveny bezprostředním přetiskem z jedné nebo více desek v omezeném počtu exemplářů v černobílém nebo barevném provedení zcela výhradně ručně umělcem bez ohledu na použitý postup nebo materiál, nikoli však mechanickým nebo fototechnickým postupem (kód KN 9702 00 00);

3) původní plastiky a sochy z jakéhokoliv materiálu, pokud byly zcela zhotoveny umělcem; odlévané sochy, jejichž výroba je omezena na nejvýše osm kusů a probíhá pod dohledem umělce nebo jeho právních nástupců (kód KN 9703 00 00); ve výjimečných případech, které povolí členské státy, může být limit osmi kusů překročen u odlévaných soch zhotovených před 1. lednem 1989;

4) tapisérie (kód KN 5805 00 00) a nástěnné textilie (kód KN 6304 00 00) zhotovené ručně podle originálních předloh poskytnutých umělcem, nejvýše však v osmi kusech od každé předlohy;

5) jednotlivé kusy keramiky zhotovené výhradně umělcem a jím signované;

6) smalty na mědi provedené zcela ručně, omezené na osm číslovaných kusů signovaných umělcem nebo uměleckým studiem, kromě šperkařských, klenotnických a zlatnických výrobků;

7) fotografie pořízené umělcem, jím nebo pod jeho dohledem vyvolané, signované a číslované, jejichž počet exemplářů všech rozměrů a nosných materiálů dohromady nepřekročí 30.“

Francouzské právo

10 Článek 278-0 bis code général des impôts (všeobecný daňový zákoník, dále jen „CGI“) ve znění použitelném na spor v původním řízení mj. stanoví:

„Snížená sazba [DPH] ve výši 5,5 % se uplatní na:

[…]

I. – 1° dovoz uměleckých děl, sběratelských předmětů nebo starožitností a pořízení uměleckých děl, sběratelských předmětů nebo starožitností, které dovezly na území jiného členského státu Evropské unie, uvnitř Společenství osobou povinnou k dani nebo právnickou osobou nepovinnou k dani;

2° pořízení uměleckých děl uvnitř Společenství, která byla předmětem dodání do jiného členského státu jinými osobami povinnými k dani než obchodníky povinnými k dani“.

11 Článek 278 septies CGI ve znění použitelném na spor v původním řízení uvádí:

„Sazba [DPH] ve výši 10 % se uplatní na:

[…]

2° dodání uměleckých děl autorem díla nebo jeho právními nástupci“.

12 Článek 297 A odst. 4 CGI zní následovně:

„1° Základem daně při dodání použitého zboží, uměleckých děl, sběratelských předmětů nebo starožitností obchodníkem povinným k dani, jemuž bylo uvedené zboží dodáno osobou, která není plátcem [DPH], nebo osobou, která není oprávněna za toto dodání fakturovat [DPH], je rozdíl mezi prodejní a kupní cenou.

Definice použitého zboží, uměleckých děl, sběratelských předmětů a starožitností je stanovena nařízením“.

13 Článek 297 B první pododstavec CGI stanoví:

„Obchodníci povinní k dani mohou požádat o použití ustanovení článku 297 A na dodání uměleckých děl, sběratelských předmětů nebo starožitností, která následují po dovozu, pořízení uvnitř Společenství nebo dodání podléhajících snížené sazbě [DPH] podle článku 278 septies nebo podle čl. 278-0 bis odst. I.“

14 Článek 98 A odst. II přílohy III CGI ve znění použitelném na spor v původním řízení stanoví:

„Za umělecká díla se považují:

1° Malby (např. oleje, akvarely, pastely), kresby, koláže a podobná ozdobná výtvarná díla zhotovená zcela výhradně ručně umělcem, kromě plánů a výkresů pro architektonické, technické, průmyslové, obchodní, topografické nebo podobné účely, ručně dekorované a zhotovené předměty, divadelní kulisy, ateliérová a podobná malovaná pozadí“.

Spor v původním řízení a předběžné otázky

15 Společnost GKG provozuje uměleckou galerii a dodala umělecká díla, která jí byla v roce 2014 dodána společností založenou podle britského práva, Studio Rubin Gideon (dále jen „SRG“). Ve společnosti GKG byla provedena kontrola účetnictví, na jejímž základě daňová správa zpochybnila použití režimu ziskové přirážky na dodání uskutečněná touto společností, a v důsledku toho na ní požadovala doplatky DPH za období od 1. ledna do 31. prosince 2014.

16 Tribunal administratif de Paris (Správní soud v Paříži, Francie) rozsudkem ze dne 25. listopadu 2020 zamítl návrh společnosti GKG na zrušení daňových výměrů na tyto doplatky a příslušného penále. Cour administrative d'appel de Paris (Odvolací správní soud v Paříži, Francie) rozsudkem ze dne 1. června 2022 odvolání společnosti GKG proti uvedenému rozsudku zamítl.

17 Conseil d'État (Státní rada, Francie), k níž GKG podala kasační opravný prostředek a která je předkládajícím soudem, uvádí, že z písemností ve spise se zdá být nesporné, že SRG ve sporném zdaňovacím období dodávala umělecká díla běžně. V důsledku toho nebyla GKG v žádném případě oprávněna použít na svá vlastní dodání následující po pořízeních uvnitř Společenství od společnosti SRG režim ziskové přirážky podle ustanovení článku 297 B a čl. 278-0 bis odst. I bodu 2 CGI.

18 Ze znění čl. 278 septies druhého bodu CGI ve znění použitelném na sporné zdaňovací období ve spojení s ustanoveními jeho článku 297 B však plyne, že možnost volby zvláštního režimu ziskové přirážky se vztahuje na dodání uměleckých děl v návaznosti na dodání jejich autorem nebo jeho právními nástupci, jakož i na dodání v návaznosti na pořízení takových předmětů uvnitř Společenství u jejich autora nebo jeho právních nástupců.

19 V projednávaném případě GKG použila režim ziskové přirážky na dodání zákazníkům obrazů malíře Gideona Rubina, které sama předtím získala pořízením uvnitř Společenství od společnosti SRG, v níž byl G. Rubin jedním ze dvou společníků.

20 Při rozhodnutí, že GKG nebyla oprávněna použít na tato dodání režim ziskové přirážky, měl cour administrative d'appel de Paris (Odvolací správní soud v Paříži) za to, že dotčené obrazy nebyly této společnosti dodány jejich autorem, zejména z důvodu, že autorem obrazu může být pouze umělec, který ho vlastnoručně namaloval, takže SRG jakožto právnická osoba nemůže být za jejich autora považována. GKG na podporu svého kasačního opravného prostředku tvrdí, že cour administrative d'appel (Odvolací správní soud v Paříži) se v tomto ohledu dopustil nesprávného právního posouzení.

21 Podle Conseil d'État (Státní rada) odpověď na důvod kasačního opravného prostředku vznesený společností GKG závisí na tom, zda ustanovení čl. 316 odst. 1 písm. b) směrnice o DPH ve spojení s ustanoveními jejího čl. 311 odst. 1 bodu 2 a přílohy IX části A musí být vykládána v tom smyslu, že brání tomu, aby právnická osoba, jakou je například společnost, byla ve smyslu a pro účely těchto ustanovení považována za „autora“ obrazu.

22 V případě záporné odpovědi na tuto první otázku by odpověď na uvedený důvod závisela rovněž na tom, jaká kritéria musí být zohledněna pro připuštění toho, že uvedená právnická osoba může být ve smyslu a pro účely daných ustanovení považována za takového „autora“. Takovými kritérii

by mohlo být například uplatnění zvláštního právního režimu na tuto společnost, vlastnictví celé uvedené společnosti nebo podílu v ní fyzickou osobou, která obraz namalovala, nebo také výkon řídících funkcí v dané společnosti touto osobou.

23 Za těchto okolností se Conseil d'État (Státní rada) rozhodla přerušit řízení a položit Soudnímu dvoru následující předběžné otázky:

„1) Musí být ustanovení čl. 316 odst. 1 písm. b) směrnice o [DPH] ve spojení s ustanoveními jejího článku 311 a přílohy IX části A vykládána v tom smyslu, že brání tomu, aby právnická osoba, jakou je například společnost, byla ve smyslu a pro účely těchto ustanovení považována za ‚autora' obrazu?

2) Je-li odpověď na první otázku záporná, jaká kritéria musí být zohledněna, aby bylo možné připustit, že právnická osoba, jakou je například společnost, může být ve smyslu a pro účely daných ustanovení považována za ‚autora' obrazu (například v případě společnosti, uplatnění zvláštního právního režimu na ni, vlastnictví celé uvedené společnosti nebo podílu v ní fyzickou osobou, která obraz namalovala, výkon řídících funkcí v ní touto osobou atd.)?"

K předběžným otázkám

24 Úvodem je třeba připomenout, že podle ustálené judikatury platí, že v rámci postupu spolupráce mezi vnitrostátními soudy a Soudním dvorem zavedeného článkem 267 SFEU přísluší Soudnímu dvoru poskytnout vnitrostátnímu soudu užitečnou odpověď, která mu umožní rozhodnout spor, jenž mu byl předložen. V zájmu toho Soudnímu dvoru přísluší případně přeformulovat otázky, které jsou mu položeny (rozsudek ze dne 30. dubna 2025, Inspektorat kam Visšija sadeben savet, C-313/23, C-316/23 a C-332/23, EU:C:2025:303, bod 65 a citovaná judikatura).

25 Podle čl. 316 odst. 1 písm. b) směrnice o DPH musí členské státy poskytnout obchodníkům povinným k dani možnost rozhodnout se u dodání uměleckých děl, která jim byla dodána jejich autorem nebo jeho právními nástupci, pro použití režimu ziskové přirážky.

26 V projednávaném případě z žádosti o rozhodnutí o předběžné otázce vyplývá, že předkládající soud se zabývá zejména tím, zda pro účely použití režimu ziskové přirážky podle čl. 316 odst. 1 písm. b) směrnice o DPH obchodníkem povinným k dani lze právnickou osobu považovat za autora uměleckého díla, a pokud ano, za jakých podmínek.

27 Je nicméně nesporné, že autorem obrazů dotčených v původním řízení je malíř Gideon Rubin, který je prodával prostřednictvím společnosti SRG, v níž je jedním ze dvou společníků.

28 Kromě toho se podle čl. 314 písm. a) směrnice o DPH režim ziskové přirážky týká dodání použitého zboží, uměleckých děl, sběratelských předmětů nebo starožitností uskutečněných obchodníkem povinným k dani, pokud mu toto zboží bylo dodáno uvnitř Unie osobou nepovinnou k dani. Článek 316 odst. 1 písm. b) uvedené směrnice se pak týká případů obchodníků povinných k dani, kteří uskutečňují dodání uměleckých děl, která jim byla předtím dodána autorem nebo jeho právními nástupci jako osobami povinnými k dani.

29 Za těchto okolností je třeba pro poskytnutí užitečné odpovědi vnitrostátnímu soudu analyzovat nikoliv otázku, zda taková právnická osoba, jako je SRG, může spadat pod pojem „autor“ ve smyslu čl. 316 odst. 1 písm. b) směrnice o DPH, ale to, zda se toto ustanovení vztahuje na dodání uměleckých děl jejich autorem nebo jeho právními nástupci jednajícími prostřednictvím právnické osoby povinné k dani.

30 Je tudíž třeba mít za to, že podstatou předběžných otázek předkládajícího soudu, které je třeba zkoumat společně, je, zda čl. 316 odst. 1 písm. b) směrnice o DPH musí být vykládán v tom smyslu, že se toto ustanovení vztahuje na dodání uměleckých děl obchodníky povinnými k dani, jimž je dodali jejich autoři nebo jejich právní nástupci jednající prostřednictvím právnické osoby, a pokud ano, za jakých podmínek.

31 V tomto ohledu je třeba připomenout, že pro výklad ustanovení unijního práva je třeba vzít v úvahu jak jeho znění a cíl, tak jeho kontext a cíle sledované právní úpravou, jíž je součástí (v tomto smyslu viz rozsudek ze dne 1. října 2014, E., C-436/13, EU:C:2014:2246, bod 37).

32 V prvé řadě je třeba uvést, že znění čl. 316 odst. 1 písm. b) směrnice o DPH neupřesňuje podmínky dodání uměleckých děl jejich autorem nebo jeho právními nástupci obchodníkům povinným k dani. Jak však v podstatě uvedl generální advokát v bodě 23 svého stanoviska, dodávání uměleckých děl je součástí obchodní činnosti autora nebo jeho právních nástupců, jehož podstata v souladu s čl. 14 odst. 1 směrnice o DPH spočívá v převodu práva nakládat s hmotným majetkem jako vlastník, a to zpravidla za úplatu.

33 Znění čl. 316 odst. 1 písm. b) směrnice o DPH tudíž výslovně nevylučuje, že autor nebo jeho právní nástupci mohou takové dodání uskutečnit prostřednictvím právnické osoby, ani že takové dodání může uskutečnit právnická osoba.

34 Ve druhé řadě, co se týče kontextu tohoto ustanovení, je pravda, že režim zdanění ziskové přirážky uskutečněné obchodníkem povinným k dani při dodání uměleckých děl představuje zvláštní režim DPH odchylující se od obecného režimu uvedené směrnice, takže její články 314 a 316, které specifikují případy použití tohoto režimu, musí být vykládány restriktivně. Toto pravidlo restriktivního výkladu však neznamená, že pojmy použité pro definici uvedeného režimu musí být vykládány způsobem, který tento režim zbaví jeho účinků. Výklad těchto pojmů totiž musí být v souladu s cíli sledovanými uvedeným režimem a musí splňovat požadavky daňové neutrality (rozsudek ze dne 29. listopadu 2018, Mensing, C-264/17, EU:C:2018:968, body 22 a 23).

35 Ve třetí řadě, pokud jde o cíle sledované směrnicí o DPH, z bodů 4 a 7 jejího odůvodnění vyplývá, že jejím cílem je zavést systém DPH, jenž nenarušuje podmínky hospodářské soutěže ani nebrání volnému pohybu zboží a služeb. Z ustálené judikatury vyplývá, že zásada daňové neutrality je tomuto systému vlastní a že brání zejména tomu, aby při vybírání DPH bylo s hospodářskými subjekty, které uskutečňují stejná plnění, zacházeno rozdílně (rozsudek ze dne 29. listopadu 2018, Mensing, C-264/17, EU:C:2018:968, bod 32).

36 Co se týče konkrétně cílů sledovaných režimem ziskové přirážky, tak jak je stanoven v článcích 314 a 316 směrnice o DPH, je třeba uvést, že podle bodu 51 jejího odůvodnění má tento režim v oblasti použitého zboží, uměleckých děl, starožitností a sběratelských předmětů zabránit dvojímu zdanění a narušení hospodářské soutěže mezi osobami povinnými k dani (rozsudek ze dne 29. listopadu 2018, Mensing, C-264/17, EU:C:2018:968, bod 35).

37 Mimoto, jak uvedl generální advokát v bodech 25 a 26 svého stanoviska, přijetím článků 103 a 316 směrnice o DPH unijní normotvůrce specificky sledoval podporu uvádění nových uměleckých děl na unijní trh, ať už do Unie dovezených, nebo nově vytvořených na jejím území, a to stanovením příznivého daňového zacházení pro dovoz těchto děl, pro jejich první dodání po vytvoření, jakož i pro jejich první dodání obchodníky povinnými k dani.

38 A dále, jak správně tvrdila francouzská vláda, tím, že čl. 316 odst. 1 písm. b) směrnice o DPH omezuje možnost obchodníků povinných k dani zvolit si režim ziskové přirážky pouze na umělecká díla, která jim dodal jejich autor nebo jeho právní nástupci, má rovněž za cíl snížit obchodníkům povinným k dani i daňovým správám členských států administrativní důkazní a kontrolní břemeno, zejména pak to, které v případě prvně uvedených souvisí s prokázáním, že kupní cena uměleckého díla zahrnuje či nezahrnuje DPH zaplacenou na vstupu, a u druhých z nich s kontrolou takového skutkového stavu.

39 V tomto ohledu již Soudní dvůr konstatoval, že by mohlo být obtížné určit, zda dané zboží bylo dříve zatíženo DPH, neboť vzhledem k samotné povaze uměleckých děl, sběratelských předmětů a starožitností by zboží mohlo být staré nebo být předmětem několika výměn mezi různými osobami nepovinnými k dani. Právě s ohledem na tyto obtíže při stanovení DPH, kterou bylo takové zboží případně již zatíženo, stanoví směrnice DPH možnost rozhodnout se pro použití režimu ziskové přirážky a vypočíst splatnou DPH na základě jeho prodejní ceny, jakožto součásti výpočtu takové marže (v tomto smyslu viz rozsudek ze dne 29. listopadu 2018, Mensing, C-264/17, EU:C:2018:968, bod 36).

40 S ohledem na tyto úvahy je nutno konstatovat, že výklad čl. 316 odst. 1 písm. b) směrnice o DPH, který by z jeho působnosti vylučoval všechna dodání uměleckých děl obchodníky povinnými k dani, jimž je dodali jejich autoři nebo jejich právní nástupci jednající prostřednictvím právnických osob, by mohl být v rozporu s cíli spočívajícími v zajištění daňové neutrality, zabránění narušení hospodářské soutěže a podpoře uvádění nových uměleckých děl na unijní trh.

41 Jak totiž bylo připomenuto v bodě 35 tohoto rozsudku, zásada daňové neutrality brání zejména tomu, aby s hospodářskými subjekty, které uskutečňují stejná plnění, bylo při výběru DPH zacházeno rozdílně. Jak přitom uvedl generální advokát v bodech 27, 29 a 33 svého stanoviska, pokud autoři uměleckých děl nebo jejich právní nástupci dodávají tato díla obchodníkům povinným k dani, uskutečňují z hlediska zdanění DPH totožná plnění nezávisle na tom, zda při tom jednají jako fyzické osoby, nebo prostřednictvím právnických osob.

42 Mimoto, když čl. 103 odst. 2 písm. a) a b) směrnice o DPH poskytuje členským státům možnost uplatňovat na určitá dodání sníženou sazbu DPH, používá v podstatě stejnou formulaci jako její čl. 316 odst. 1 písm. b), takže takové rozdílné zacházení v závislosti na právní formě, jakou autoři nebo jejich právní nástupci jednají, by rovněž mohlo vést k výběru DPH z týchž plnění v různých sazbách.

43 Rozdílné zacházení, které by vyplývalo z výkladu uvedeného v bodě 40 tohoto rozsudku, by navíc mohlo ohrozit cíl spočívající v podpoře uvádění nových uměleckých děl na unijní trh a narušit hospodářskou soutěž mezi obchodníky povinnými k dani, kteří uskutečňují stejná plnění, tedy především nákup a následný prodej uměleckých děl, tím, že s nimi bude zacházeno odlišně, pokud jde o možnost použití režimu ziskové přirážky podle čl. 316 odst. 1 písm. b) směrnice o DPH podle toho, zda jim tato díla byla dodána autorem nebo jeho právními nástupci prostřednictvím právnické osoby, či nikoli.

44 V důsledku toho je třeba mít zejména s ohledem na cíle sledované směrnicí o DPH a jejím čl. 316 odst. 1 písm. b) za to, že se toto ustanovení vztahuje rovněž na dodání uměleckých děl obchodníkem povinným k dani, jemuž je dodala právnická osoba, avšak za podmínky, že v takovém případě lze dodání těchto uměleckých děl touto právnickou osobou tomuto obchodníkovi povinnému k dani přisuzovat autorovi nebo jeho právním nástupcům.

45 V tomto ohledu platí, že pokud je dodání uměleckého díla obchodníkovi povinnému k dani provedeno, jak je tomu zřejmě, s výhradou ověření příslušejících předkládajícímu soudu, i v projednávaném případě, právnickou osobou, kterou autor nebo jeho právní nástupci založili pro účely prodeje uměleckých děl, která tento autor vytvořil, lze předpokládat, že toto dodání je možné přisuzovat tomuto autorovi nebo právním nástupcům, pokud k dodání v takovém případě dochází v rámci poměrů, které si autor nebo jeho právní nástupci obecně upravili pro účely tohoto prodeje.

46 A dále vzhledem k tomu, že specifickým cílem čl. 316 odst. 1 písm. b) směrnice o DPH je podpořit uvádění nových uměleckých děl na unijní trh, jak bylo uvedeno v bodě 37 tohoto rozsudku, je třeba omezit výklad provedený v předchozím bodě tohoto rozsudku na tamtéž uvedená dodání, která skutečně představují první uvedení uměleckého díla na unijní trh, takže nesmí existovat indicie o jeho dřívějším dodání podléhajícím DPH, které by představovalo takové první uvedení.

47 V důsledku toho v případě, kdy autor nebo jeho právní nástupci uskutečňují dodání takového díla obchodníkovi povinnému k dani prostřednictvím právnické osoby, je pro použití daného ustanovení při jeho následném dodání tímto obchodníkem nezbytné, aby tato právnická osoba byla od jeho vytvoření nebo, nedošlo-li k předchozímu dodání podléhajícímu DPH, v okamžiku tohoto prvního uvedení na unijní trh oprávněna s dílem nakládat jako vlastník.

48 Z toho vyplývá, že jsou-li obě kritéria uvedená v bodech 44 a 46 tohoto rozsudku splněna, spadá dotčené dodání pod čl. 316 odst. 1 písm. b) směrnice o DPH, což umožňuje obchodníkovi povinnému k dani zvolit režim ziskové přirážky.

49 Kromě toho je třeba podotknout, že použití takových kritérií, jako jsou kritéria nabízená předkládajícím soudem, tedy uplatnění zvláštního právního režimu na právnickou osobu, vlastnictví celé uvedené právnické osoby nebo podílu v ní fyzickou osobou, která umělecké dílo vytvořila, výkon řídících funkcí v ní touto fyzickou osobou nebo převod podstatné části výnosu z prodeje na tohoto tvůrce, by mohlo ohrozit cíl čl. 316 odst. 1 písm. b) směrnice o DPH spočívající ve vyhnutí se nadměrné zátěži v oblasti dokazování a kontroly, jelikož toto jejich použití by zahrnovalo ověřování případně velmi složitých úprav vlastnických nebo hlasovacích práv v rámci právnické osoby, jakož i rozdělování zisku mezi její vlastníky, například pokud v rámci takové právnické osoby působí za účelem prodeje svých uměleckých děl několik umělců, a zvláště pak pokud taková díla tvoří společně.

50 S ohledem na všechny výše uvedené úvahy je třeba na předběžné otázky odpovědět tak, že čl. 316 odst. 1 písm. b) směrnice o DPH musí být vykládán v tom smyslu, že se toto ustanovení vztahuje na dodání uměleckých děl obchodníky povinnými k dani, jimž je dodali jejich autoři nebo jejich právní nástupci jednající prostřednictvím právnické osoby, za podmínky, že zaprvé dodání danou právnickou osobou lze přisuzovat těmto autorům nebo jejich právním nástupcům, čemuž tak je v případě, kdy tito autoři nebo nástupci založili danou právnickou osobu pro účely prodeje uměleckých děl, která autoři vytvoří, a zadruhé dodání těchto uměleckých děl obchodníkovi povinnému k dani představuje první uvedení předmětných děl na unijní trh.

K nákladům řízení

51 Vzhledem k tomu, že řízení má, pokud jde o účastníky původního řízení, povahu incidenčního řízení ve vztahu ke sporu probíhajícímu před předkládajícím soudem, je k rozhodnutí o nákladech řízení příslušný uvedený soud. Výdaje vzniklé předložením jiných vyjádření Soudnímu dvoru než vyjádření uvedených účastníků řízení se nenahrazují.

Z těchto důvodů Soudní dvůr (čtvrtý senát) rozhodl takto:

Článek 316 odst. 1 písm. b) směrnice Rady 2006/112/ES ze dne 28. listopadu 2006 o společném systému daně z přidané hodnoty musí být vykládán v tom smyslu, že se toto ustanovení vztahuje na dodání uměleckých děl obchodníky povinnými k dani, jimž je dodali jejich autoři nebo jejich právní nástupci jednající prostřednictvím právnické osoby, za podmínky, že zaprvé dodání danou právnickou osobou lze přisuzovat těmto autorům nebo jejich právním nástupcům, čemuž tak je v případě, kdy tito autoři nebo nástupci založili danou právnickou osobu pro účely prodeje uměleckých děl, která autoři vytvoří, a zadruhé dodání těchto uměleckých děl obchodníkovi povinnému k dani představuje první uvedení předmětných děl na trh Evropské unie.

Podpisy