Zbierka súdnych rozhodnutí

ROZSUDOK SÚDNEHO DVORA (štvrtá komora)

z 1. augusta 2025*

„Návrh na začatie prejudiciálneho konania – Dane – Spoločný systém dane z pridanej hodnoty (DPH) – Smernica 2006/112/ES – Osobitná úprava uplatniteľná v oblasti použitého tovaru, umeleckých diel, zberateľských predmetov alebo starožitností – Zdaniteľní obchodníci – Úprava zdaňovania prirážky – Článok 316 ods. 1 písm. b) – Možnosť uplatnenia úpravy zdaňovania prirážky – Pojem ‚dodanie umeleckého diela autorom‘ – Dodanie autorom prostredníctvom právnickej osoby“

Vo veci C-433/24,

ktorej predmetom je návrh na začatie prejudiciálneho konania podľa článku 267 ZFEÚ, podaný rozhodnutím Conseil d’État (Štátna rada, Francúzsko) z 18. júna 2024 a doručený Súdnemu dvoru 18. júna 2024, ktorý súvisí s konaním:

Galerie Karsten Greve

proti

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

SÚDNY DVOR (štvrtá komora),

v zložení: predseda štvrtej komory I. Jarukaitis, sudcovia N. Jääskinen, A. Arabadžiev (spravodajca), M. Condinanzi a R. Frendo,

generálny advokát: M. Szpunar,

tajomník: R. Şereş, referentka,

so zreteľom na písomnú časť konania a po pojednávaní 20. marca 2025,

so zreteľom na pripomienky, ktoré predložili:

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

– francúzska vláda, v zastúpení: B. Dourthe, O. Duprat-Mazaré a B. Fodda, splnomocnení zástupcovia,

– španielska vláda, v zastúpení: A. Torró Molés, splnomocnený zástupca,

* Jazyk konania: francúzština.

– Európska komisia, v zastúpení: M. Herold, W. Roels a J. Samnadda, splnomocnení zástupcovia,

po vypočutí návrhov generálneho advokáta na pojednávaní 12. júna 2025,

vyhlásil tento

Rozsudok

1 Návrh na začatie prejudiciálneho konania sa týka výkladu článku 316 ods. 1 písm. b) smernice Rady 2006/112/ES z 28. novembra 2006 o spoločnom systéme dane z pridanej hodnoty (Ú. v. EÚ L 347, 2006, s. 1, ďalej len „smernica o DPH“), v znení uplatniteľnom na spor vo veci samej.

2 Tento návrh bol podaný v rámci sporu medzi spoločnosťou Galerie Karsten Greve (ďalej len „GKG“) a Ministère de l'Économie, des Finances et de la Souveraineté industrielle et numérique (Ministerstvo hospodárstva, financií a priemyselnej a digitálnej suverenity, Francúzsko) vo veci dodatočných výmerov dane z pridanej hodnoty (DPH).

Právny rámec

Právo Únie

3 Odôvodnenia 4, 7 a 51 smernice o DPH znejú:

„(4) Dosiahnutie cieľa vytvorenia vnútorného trhu predpokladá, že sa v členských štátoch budú uplatňovať právne predpisy týkajúce sa daní z obratu tak, aby nenarušili podmienky hospodárskej súťaže a nebránili voľnému pohybu tovaru a služieb. Je preto nevyhnutné dosiahnuť takúto harmonizáciu právnych predpisov týkajúcich sa daní z obratu za pomoci systému [DPH], aby sa v maximálnej možnej miere odstránili faktory, ktoré by mohli narušiť podmienky hospodárskej súťaže, či už na vnútroštátnej úrovni alebo na úrovni Spoločenstva.

…

(7) Aj keď sadzby a oslobodenia od dane nie sú úplne harmonizované, spoločný systém DPH by mal viesť k neutrálnej hospodárskej súťaži v tom zmysle, že podobné tovary a služby majú na území každého členského štátu rovnaké daňové zaťaženie bez ohľadu na dĺžku výrobného a distribučného reťazca.

…

(51) Je vhodné prijať daňový systém Spoločenstva, ktorý sa použije na použitý tovar, umelecké diela, starožitnosti a zberateľské predmety s cieľom zamedziť dvojitému zdaneniu a narušeniu hospodárskej súťaže medzi zdaniteľnými osobami.“

4 Článok 14 tejto smernice v odseku 1 stanovuje:

„‚Dodanie tovaru‘ je prevod práva nakladať s hmotným majetkom ako majiteľ.“

5 Podľa článku 103 uvedenej smernice:

„1. Členské štáty môžu stanoviť, že znížená sadzba alebo jedna zo znížených sadzieb, ktorú uplatňujú v súlade s článkami 98 a 99, sa uplatňuje aj na dovoz umeleckých diel, zberateľských predmetov a starožitností vymedzených v článku 311 ods. 1 bodoch 2, 3 a 4.

2. Ak členské štáty využijú možnosť ustanovenú v odseku 1, môžu uplatňovať zníženú sadzbu aj na tieto dodania:

a) dodanie umeleckých diel ich autorom alebo jeho právnymi nástupcami,

b) príležitostné dodanie umeleckých diel inou zdaniteľnou osobou, než je zdaniteľný obchodník, ak umelecké diela doviezla sama zdaniteľná osoba alebo jej ich dodal autor alebo jeho právni nástupcovia, alebo ak ju oprávnili na úplné odpočítanie DPH.“

6 Článok 311 ods. 1 tej istej smernice uvádza:

„Na účely tejto kapitoly a bez toho, aby boli dotknuté iné ustanovenia Spoločenstva:

…

2. ‚umelecké diela‘ sú predmety uvedené v prílohe IX časti A,

…

5. ‚zdaniteľný obchodník‘ je každá zdaniteľná osoba, ktorá v rámci svojej ekonomickej činnosti na účely opätovného predaja nakupuje, používa pre potreby svojho podnikania alebo dováža použitý tovar, umelecké diela, zberateľské predmety alebo starožitnosti bez ohľadu na to, či táto zdaniteľná osoba koná na svoj účet alebo na účet inej osoby na základe zmluvy, podľa ktorej sa vypláca provízia z nákupu alebo predaja“.

7 Článok 314 smernice o DPH stanovuje:

„Úprava zdaňovania prirážky sa vzťahuje na použitý tovar, umelecké diela, zberateľské predmety a starožitnosti dodávané zdaniteľným obchodníkom, ak mu tento tovar v rámci [Európskeho s]poločenstva dodala jedna z týchto osôb:

a) nezdaniteľná osoba,

b) iná zdaniteľná osoba, pokiaľ je dodanie tovaru touto inou zdaniteľnou osobou oslobodené od dane v súlade s článkom 136,

c) iná zdaniteľná osoba, pokiaľ sa na dodanie tovaru touto inou zdaniteľnou osobou vzťahuje oslobodenie od dane pre malé podniky ustanovené v článkoch 282 až 292 a pokiaľ sa týka investičného majetku,

d) iný zdaniteľný obchodník, pokiaľ bolo dodanie tovaru týmto iným zdaniteľným obchodníkom predmetom DPH v súlade s osobitnou úpravou zdaňovania prirážky.“

8 Článok 316 ods. 1 tejto smernice stanovuje:

„Členské štáty priznajú zdaniteľným obchodníkom právo rozhodnúť sa pre uplatňovanie úpravy zdaňovania prirážky na dodanie tohto tovaru:

a) umelecké diela, zberateľské predmety alebo starožitnosti, ktoré sami doviezli,

b) umelecké diela, ktoré im dodali ich autori alebo ich právni nástupcovia,

c) umelecké diela, ktoré im dodala iná zdaniteľná osoba než zdaniteľný obchodník, pokiaľ dodanie touto inou osobou bolo predmetom zníženej sadzby podľa článku 103.“

9 Príloha IX k uvedenej smernici obsahuje časť A s názvom „Umelecké diela“, ktorá znie takto:

„1) Obrazy, koláže a podobné dekoratívne plakety, maľby a kresby zhotovené celkom ručne umelcom iné ako plány a výkresy na architektonické, technické, priemyselné, obchodné, topografické alebo podobné účely, ručne ozdobené priemyselné výrobky, maľované plátna na divadelné dekorácie, ateliérové pozadia a podobné pozadia (číselný znak KN 9701);

2) pôvodné rytiny, pôvodné tlače a pôvodné litografie, ktorými sa rozumejú čierne alebo farebné odtlačky v obmedzenom množstve obtiahnuté z jednej alebo viacerých dosiek, ktoré umelec vypracoval celkom ručne, pričom nezáleží na použitej technike alebo materiáli okrem akéhokoľvek mechanického alebo fotomechanického postupu (číselný znak KN 9702 00 00);

3) pôvodné sochy a súsošia z akéhokoľvek materiálu, ktoré sú zhotovené celkom umelcom, odliatky sôch, ktorých výroba je obmedzená na osem kópií, nad ktorou dohliada umelec alebo jeho právny nástupca (číselný znak KN 9703 00 00), vo výnimočných prípadoch, ktoré povolia členské štáty, môže byť obmedzenie na osem kópií prekročené pri odliatkoch sôch, ktoré boli zhotovené pred 1. januárom 1989;

4) tapisérie (číselný znak KN 5805 00 00) a nástenné textílie (číselný znak KN 6304 00 00) zhotovené ručne podľa pôvodných predlôh poskytnutých umelcami za predpokladu, že z každej nie je viac než osem kópií;

5) individuálne kusy keramiky zhotovené celkom umelcom a ním podpísané;

6) emaily na medi zhotovené celkom ručne, obmedzené na osem očíslovaných kópií, ktoré nesú podpis umelca alebo ateliéru okrem predmetov bižutérie a výrobkov zlatotepcov a striebrotepcov;

7) fotografie zhotovené umelcom, ním alebo pod jeho dohľadom vytlačené, podpísané a očíslované a obmedzené najviac na 30 kópií vrátane všetkých veľkostí a podkladových materiálov.“

Francúzske právo

10 Článok 278-0 *bis* Code général des impôts (Všeobecný daňový zákonník) vo svojom znení uplatniteľnom na spor vo veci samej stanovuje najmä:

„[DPH] sa vyberá v zníženej sadzbe 5,5 %, pokiaľ ide o:

…

I. – 1. dovoz umeleckých diel, zberateľských predmetov alebo starožitností, ako aj nadobudnutie v rámci Spoločenstva, zo strany zdaniteľnej osoby alebo nezdaniteľnej právnickej osoby, umeleckých diel, zberateľských predmetov alebo starožitností, ktoré doviezli na územie iného členského štátu Európskej únie;

2. nadobudnutie umeleckých diel v rámci Spoločenstva, ktoré boli predmetom dodania do iného členského štátu inými zdaniteľnými osobami ako zdaniteľnými obchodníkmi“.

11 Podľa článku 278 *septies* Všeobecného daňového zákonníka v znení uplatniteľnom na spor vo veci samej:

„[DPH] sa vyberá v sadzbe 10 %:

…

2. z dodania umeleckých diel zo strany ich autora alebo jeho právnych nástupcov“.

12 Článok 297 A ods. I Všeobecného daňového zákonníka znie takto:

„1. Základom dane pri dodaní použitého tovaru, umeleckých diel, zberateľských predmetov alebo starožitností zo strany zdaniteľného obchodníka, ktorému ich dodala osoba, ktorá nie je povinná platiť [DPH], alebo osoba, ktorá nie je oprávnená fakturovať [DPH] za toto dodanie, je rozdiel medzi predajnou cenou a kúpnou cenou.

Definícia použitého tovaru, umeleckých diel, zberateľských predmetov a starožitností je stanovená dekrétom“.

13 V článku 297 B prvom odseku Všeobecného daňového zákonníka sa uvádza:

„Zdaniteľní obchodníci môžu požiadať o uplatnenie ustanovení článku 297 A na dodanie umeleckých diel, zberateľských predmetov alebo starožitností po dovoze, nadobudnutí v rámci Spoločenstva alebo dodaní, ktoré podliehajú zníženej sadzbe [DPH] podľa článku 278 *septies* alebo odseku I článku 278-0 *bis*.“

14 Článok 98 A ods. II prílohy III k Všeobecnému daňovému zákonníku v znení uplatniteľnom na spor vo veci samej stanovuje:

„Za umelecké diela sa považujú tieto realizácie:

1. Obrazy, koláže a podobné dekoratívne plakety, maľby a kresby zhotovené celkom ručne umelcom iné ako plány a výkresy na architektonické, technické, priemyselné, obchodné, topografické alebo podobné účely, ručne ozdobené priemyselné výrobky, maľované plátna na divadelné dekorácie, ateliérové pozadia a podobné pozadia“.

Spor vo veci samej a prejudiciálne otázky

15 GKG prevádzkuje umeleckú galériu, pričom uskutočnila dodanie umeleckých diel, ktoré jej boli dodané v roku 2014 spoločnosťou Studio Rubin Gideon, založenou podľa britského práva (ďalej len „spoločnosť SRG“). GKG sa podrobila kontrole účtovníctva, na základe ktorej daňový úrad spochybnil využitie úpravy zdaňovania prirážky uplatňovanej na dodania, ktoré uskutočnila, a v dôsledku toho jej adresoval dodatočné výmery DPH za obdobie od 1. januára do 31. decembra 2014.

16 Tribunal administratif de Paris (Správny súd Paríž, Francúzsko) rozsudkom z 25. novembra 2020 zamietol návrh spoločnosti GKG na zrušenie týchto dodatočných daňových výmerov, ako aj zodpovedajúcich sankcií. Cour administrative d’appel de Paris (Odvolací správny súd Paríž, Francúzsko) rozsudkom z 1. júna 2022 zamietol odvolanie, ktoré GKG podala proti tomuto rozsudku.

17 Conseil d’État (Štátna rada, Francúzsko), na ktorú GKG podala kasačný opravný prostriedok, uvádza, že z dokumentov v spise vyplýva, že spoločnosť SRG v spornom zdaňovacom období obvykle dodávala umelecké diela. V dôsledku toho GKG údajne nebola v žiadnom prípade oprávnená podriadiť úprave zdaňovania prirážky na základe ustanovení článku 297 B a článku 278-0 *bis* ods. I bodu 2 Všeobecného daňového zákonníka svoje vlastné dodania v nadväznosti na nadobudnutia v rámci Spoločenstva od uvedenej spoločnosti.

18 Zo znenia bodu 2 článku 278 *septies* Všeobecného daňového zákonníka v znení uplatniteľnom na sporné zdaňovacie obdobie, v spojení s ustanoveniami článku 297 B tohto zákonníka, teda údajne vyplýva, že právo rozhodnúť sa pre osobitnú úpravu zdaňovania prirážky sa uplatňuje na dodania umeleckých diel v nadväznosti na dodanie uskutočnené zo strany ich autora alebo jeho právnych nástupcov, ako aj na dodania po nadobudnutí takýchto diel v rámci Spoločenstva od ich autora alebo jeho právnych nástupcov.

19 V prejednávanej veci GKG údajne uplatnila úpravu zdaňovania prirážky na dodania obrazov maliara Gideona Rubina svojim zákazníkom, ktoré sama získala v nadväznosti na nadobudnutie v rámci Spoločenstva od spoločnosti SRG, v ktorej bol pán Rubin jedným z dvoch spoločníkov.

20 Cour administrative d’appel de Paris (Odvolací správny súd Paríž) na účely rozhodnutia, že GKG nebola oprávnená uplatniť na tieto dodania obrazov úpravu zdaňovania prirážky, údajne konštatoval, že predmetné obrazy neboli tejto spoločnosti dodané ich autorom, a to najmä z dôvodu, že autorom obrazu môže byť len umelec, ktorý ho vlastnoručne namaľoval, takže

spoločnosť SRG sa ako právnická osoba nemôže považovať za autora týchto obrazov. GKG na podporu svojho kasačného opravného prostriedku tvrdí, že Cour administrative d'appel de Paris (Odvolací správny súd Paríž) sa v tejto súvislosti dopustil nesprávneho právneho posúdenia.

21 Podľa Conseil d'État (Štátna rada) odpoveď na kasačný dôvod uplatnený spoločnosťou GKG závisí od toho, či sa ustanovenia článku 316 ods. 1 písm. b) smernice o DPH v spojení s ustanoveniami článku 311 ods. 1 bodu 2 a časti A prílohy IX k tejto smernici majú vykladať v tom zmysle, že bránia tomu, aby sa právnická osoba, akou je spoločnosť, považovala v zmysle a na účely uplatnenia týchto ustanovení za „autora" obrazu.

22 V prípade zápornej odpovede na túto prvú otázku závisí odpoveď na tento kasačný dôvod údajne aj od toho, aké kritériá treba zohľadniť na to, aby sa pripustilo, že právnickú osobu, akou je spoločnosť, možno v zmysle a na účely uplatnenia tých istých ustanovení považovať za „autora" obrazu. Takýmito kritériami údajne môže byť najmä podriadenie tejto spoločnosti osobitnému právnemu režimu, vlastníctvo celého základného imania uvedenej spoločnosti alebo jeho časti dotknutou fyzickou osobou, alebo aj výkon riadiacich funkcií v rámci danej spoločnosti touto osobou.

23 Za týchto okolností Conseil d'État (Štátna rada) rozhodla prerušiť konanie a položiť Súdnemu dvoru tieto prejudiciálne otázky:

„1. Majú sa ustanovenia článku 316 ods. 1 písm. b) smernice [o DPH] v spojení s ustanoveniami jej článku 311 ods. 1 bodu 2 a časti A prílohy IX k tejto smernici vykladať v tom zmysle, že bránia tomu, aby sa právnická osoba, akou je spoločnosť, považovala v zmysle a na účely uplatnenia týchto ustanovení za ‚autora' obrazu?

2. V prípade zápornej odpovede na prvú otázku, aké kritériá sa majú zohľadniť, aby bolo možné pripustiť, že právnická osoba, akou je spoločnosť, sa môže v zmysle a na účely uplatnenia tých istých ustanovení považovať za ‚autora' obrazu (ako napríklad v prípade spoločnosti podriadenie spoločnosti osobitnému právnemu režimu, vlastníctvo celého základného imania tejto spoločnosti alebo jeho časti fyzickou osobou, ktorá obraz namaľovala, výkon riadiacej funkcie v spoločnosti touto osobou atď.)?"

O prejudiciálnych otázkach

24 Na úvod treba pripomenúť, že podľa ustálenej judikatúry v rámci postupu spolupráce medzi vnútroštátnymi súdmi a Súdnym dvorom, zavedeného článkom 267 ZFEÚ, prináleží Súdnemu dvoru poskytnúť vnútroštátnemu súdu užitočnú odpoveď, ktorá mu umožní rozhodnúť spor, ktorý prejednáva. Z tohto hľadiska Súdnemu dvoru prináleží v prípade potreby preformulovať otázky, ktoré sú mu položené (rozsudok z 30. apríla 2025, Inspektorat kăm Visšia sădeben săvet, C-313/23, C-316/23 a C-332/23, EU:C:2025:303, bod 65, ako aj citovaná judikatúra).

25 Podľa článku 316 ods. 1 písm. b) predmetnej smernice členské štáty priznajú zdaniteľným obchodníkom právo rozhodnúť sa pre uplatňovanie úpravy zdaňovania prirážky na dodanie umeleckých diel, ktoré im dodali autori alebo ich právni nástupcovia.

26 V prejednávanej veci z návrhu na začatie prejudiciálneho konania vyplýva, že vnútroštátny súd sa najmä pýta, či sa právnická osoba môže na účely uplatnenia úpravy zdaňovania prirážky podľa uvedeného článku 316 ods. 1 písm. b) zo strany zdaniteľného obchodníka považovať za autora umeleckého diela, a ak áno, za akých podmienok.

27 Je však nesporné, že autorom obrazov, o ktoré ide vo veci samej, je maliar Gideon Rubin, ktorý ich uviedol na trh prostredníctvom spoločnosti SRG, v ktorej je jedným z dvoch spoločníkov.

28 Navyše v súlade s článkom 314 písm. a) smernice o DPH sa úprava zdaňovania prirážky uplatňuje na dodanie použitého tovaru, umeleckých diel, zberateľských predmetov alebo starožitností zo strany zdaniteľného obchodníka, ak jemu tento tovar do Únie dodala nezdaniteľná osoba. V tejto súvislosti treba uviesť, že článok 316 ods. 1 písm. b) uvedenej smernice sa vzťahuje na situáciu zdaniteľných obchodníkov, ktorí dodávajú umelecké diela, ktoré im dodali autori alebo ich právni nástupcovia ako zdaniteľné osoby na účely DPH.

29 Za týchto podmienok a s cieľom poskytnúť vnútroštátnemu súdu užitočnú odpoveď treba analyzovať predmetnú otázku nie tak, či môže právnická osoba ako spoločnosť SRG patriť pod pojem „autor“ v zmysle článku 316 ods. 1 písm. b) smernice o DPH, ale tak, či pod toto ustanovenie patrí dodanie umeleckých diel ich autormi alebo ich právnymi nástupcami konajúcimi prostredníctvom právnickej osoby, ktorá je zdaniteľnou osobou na účely DPH.

30 V dôsledku toho treba konštatovať, že svojimi prejudiciálnymi otázkami, ktoré treba preskúmať spoločne, sa vnútroštátny súd v podstate pýta, či sa má článok 316 ods. 1 písm. b) smernice o DPH vykladať v tom zmysle, že pod toto ustanovenie patrí dodanie umeleckých diel zdaniteľnými obchodníkmi, ktoré im dodali autori alebo ich právni nástupcovia konajúci prostredníctvom právnickej osoby, a ak áno, za akých podmienok.

31 V tomto ohľade treba pripomenúť, že na účely výkladu ustanovenia práva Únie treba zohľadniť tak jeho znenie a cieľ, ako aj kontext, do ktorého toto ustanovenie patrí, a ciele sledované právnou úpravou, ktorej je súčasťou (pozri v tomto zmysle rozsudok z 1. októbra 2014, E., C-436/13, EU:C:2014:2246, bod 37).

32 Po prvé treba uviesť, že v znení článku 316 ods. 1 písm. b) smernice o DPH sa nekonkretizujú podmienky, za akých autor alebo jeho právni nástupcovia dodávajú umelecké diela zdaniteľným obchodníkom. Ako však v podstate uviedol generálny advokát v bode 23 svojich návrhov, dodanie umeleckých diel je súčasťou obchodnej činnosti autora alebo jeho právnych nástupcov, ktorej podstata spočíva v súlade s článkom 14 ods. 1 smernice o DPH spravidla v odplatnom prevode práva nakladať s hmotným majetkom ako majiteľ.

33 Znenie článku 316 ods. 1 písm. b) smernice o DPH teda výslovne nevylučuje, aby autor alebo jeho právni nástupcovia uskutočňovali takéto dodanie prostredníctvom právnickej osoby ani aby takéto dodanie uskutočňovala právnická osoba.

34 Po druhé, pokiaľ ide o kontext, do ktorého patrí toto ustanovenie, je pravda, že úprava zdaňovania prirážky zdaniteľného obchodníka v prípade dodania umeleckých diel predstavuje osobitnú úpravu DPH, ktorá je výnimkou zo všeobecnej úpravy v tejto smernici, takže články 314 a 316 uvedenej smernice, v ktorých sa uvádzajú prípady uplatnenia tejto úpravy, sa musia vykladať reštriktívne. Toto pravidlo reštriktívneho výkladu však neznamená, že by sa pojmy použité na definíciu uvedenej úpravy mali vykladať spôsobom, ktorý by ich zbavoval účinkov. Výklad týchto

pojmov totiž musí byť v súlade s cieľmi sledovanými danou úpravou a musí rešpektovať požiadavky daňovej neutrality (rozsudok z 29. novembra 2018, Mensing, C-264/17, EU:C:2018:968, body 22 a 23).

35 Pokiaľ ide po tretie o ciele sledované smernicou o DPH, z odôvodnení 4 a 7 tejto smernice vyplýva, že jej cieľom je vytvoriť systém DPH, ktorý nenarúša podmienky hospodárskej súťaže a nebráni voľnému pohybu tovaru a služieb. Z ustálenej judikatúry vyplýva, že zásada daňovej neutrality je neoddeliteľnou súčasťou tohto systému a že táto zásada bráni najmä tomu, aby sa s hospodárskymi subjektmi, ktoré vykonávajú rovnaké operácie, zaobchádzalo v oblasti výberu DPH rozdielne (rozsudok z 29. novembra 2018, Mensing, C-264/17, EU:C:2018:968, bod 32).

36 Pokiaľ ide konkrétnejšie o ciele sledované úpravou zdaňovania prirážky podľa článkov 314 a 316 smernice o DPH, treba uviesť, že podľa odôvodnenia 51 danej smernice je cieľom predmetnej úpravy zamedziť v oblasti použitého tovaru, umeleckých diel, starožitností a zberateľských predmetov dvojitému zdaneniu a narušeniu hospodárskej súťaže medzi zdaniteľnými osobami (rozsudok z 29. novembra 2018, Mensing, C-264/17, EU:C:2018:968, bod 35).

37 Navyše ako na jednej strane uviedol generálny advokát v bodoch 25 a 26 svojich návrhov, pri prijímaní článkov 103 a 316 smernice o DPH bolo osobitným cieľom normotvorcu Únie podporiť uvádzanie nových umeleckých diel na trh Únie bez ohľadu na to, či sú dovážané do Únie alebo novovytvorené na jej území, a to stanovením priaznivého daňového zaobchádzania pri dovoze týchto diel, ich prvom dodaní po vytvorení a prvom dodaní zdaniteľnými obchodníkmi.

38 Ako to na druhej strane správne uviedla francúzska vláda, keď sa v článku 316 ods. 1 písm. b) smernice o DPH obmedzuje právo zdaniteľných obchodníkov rozhodnúť sa pre úpravu zdaňovania prirážky len na umelecké diela, ktoré im dodali ich autori alebo ich právni nástupcovia, cieľom uvedeného článku je tiež obmedziť tak v prípade zdaniteľných obchodníkov, ako aj daňových správ členských štátov administratívne bremeno dokazovania a kontroly, a to najmä to, ktoré súvisí v prípade zdaniteľných obchodníkov s preukázaním toho, či kúpna cena umeleckého diela zahŕňa alebo nezahŕňa DPH platenú na vstupe, a v prípade daňových správ členských štátov s kontrolou takéhoto skutkového stavu.

39 V tejto súvislosti Súdny dvor už konštatoval, že môže byť ťažké určiť, či určitý tovar bol predtým zaťažený DPH, keďže vzhľadom na samotnú povahu umeleckých diel, zberateľských predmetov a starožitností môže byť tovar starý alebo mohol byť predmetom viacerých výmen medzi rôznymi osobami, ktoré neboli platiteľmi dane. Práve vzhľadom na tieto problémy pri určovaní DPH, ktorou bol predtým tovar prípadne zaťažený, smernica o DPH stanovuje právo rozhodnúť sa pre uplatňovanie úpravy zdaňovania prirážky a vypočítať dlžnú DPH s odkazom na predajnú cenu tohto tovaru ako prvok pre výpočet tejto prirážky (pozri v tomto zmysle rozsudok z 29. novembra 2018, Mensing, C-264/17, EU:C:2018:968, bod 36).

40 Vzhľadom na tieto úvahy treba konštatovať, že výklad článku 316 ods. 1 písm. b) smernice o DPH, ktorým by sa z jeho pôsobnosti v každom prípade vylučovalo dodanie umeleckých diel zdaniteľnými obchodníkmi, ktoré im dodali autori alebo právni nástupcovia autorov konajúci prostredníctvom právnických osôb, by mohol byť v rozpore s cieľmi spočívajúcimi v zabezpečení daňovej neutrality, v zabránení narušeniu hospodárskej súťaže a v podporovaní uvádzania nových umeleckých diel na trh Únie.

41 Ako už bolo pripomenuté v bode 35 tohto rozsudku, zásada daňovej neutrality bráni najmä tomu, aby sa s hospodárskymi subjektmi, ktoré vykonávajú rovnaké operácie, zaobchádzalo v oblasti výberu DPH rozdielne. Ako to uviedol generálny advokát v bodoch 27, 29 a 33 svojich návrhov, pri dodávaní umeleckých diel zdaniteľným obchodníkom uskutočňujú autori týchto diel alebo ich právni nástupcovia rovnaké operácie z hľadiska zdanenia DPH, keď tieto diela dodávajú v postavení fyzických osôb, ako keď ich dodávajú prostredníctvom právnických osôb.

42 Navyše v rozsahu, v akom sa v článku 103 ods. 2 písm. a) a b) smernice o DPH priznáva členským štátom možnosť uplatniť zníženú sadzbu DPH na určité dodania, používa sa v ňom v podstate rovnaké znenie ako v článku 316 ods. 1 písm. b) tejto smernice, takže takéto rozdielne zaobchádzanie v závislosti od právnej formy, v rámci ktorej autori alebo ich právni nástupcovia konajú, by tiež mohlo viesť v prípade rovnakých operácií k výberu DPH v rôznych sadzbách.

43 Rozdielne zaobchádzanie, ktoré by vyplývalo z výkladu uvedeného v bode 40 tohto rozsudku, by pritom mohlo jednak ohroziť cieľ týkajúci sa podpory uvádzania nových umeleckých diel na trh Únie a jednak narušiť hospodársku súťaž medzi zdaniteľnými obchodníkmi, ktorí uskutočňujú rovnaké operácie, a to najmä nadobúdanie a opätovný predaj umeleckých diel, keďže by sa s nimi zaobchádzalo rozdielne, pokiaľ ide o možnosť rozhodnúť sa pre uplatňovanie úpravy zdaňovania prirážky podľa článku 316 ods. 1 písm. b) smernice o DPH v závislosti od toho, či im tieto diela dodal autor alebo jeho právni nástupcovia konajúci alebo nekonajúci prostredníctvom právnickej osoby.

44 V dôsledku toho treba najmä vzhľadom na ciele sledované smernicou o DPH a jej článkom 316 ods. 1 písm. b) konštatovať, že toto ustanovenie sa vzťahuje aj na dodania umeleckých diel zo strany zdaniteľného obchodníka, ktorému ich dodala právnická osoba, avšak pod podmienkou, že v takom prípade možno dodania predmetných umeleckých diel danou právnickou osobou tomuto zdaniteľnému obchodníkovi pripísať autorovi alebo jeho právnym nástupcom.

45 Na jednej strane ak sa dodanie umeleckého diela zdaniteľnému obchodníkovi uskutoční – ako sa to zdá v prejednávanej veci a s výhradou overení prislúchajúcich vnútroštátnemu súdu – právnickou osobou, ktorú autor alebo jeho právni nástupcovia založili na účely uvádzania autorových umeleckých diel na trh, možno v tejto súvislosti predpokladať, že dodanie je pripísateľné autorovi alebo jeho právnym nástupcom, keďže v takom prípade k tomuto dodaniu dochádza v rámci dojednaní, ktoré autor alebo jeho právni nástupcovia vo všeobecnosti zaviedli na účely tohto uvádzania na trh.

46 Na druhej strane, keďže osobitným cieľom článku 316 ods. 1 písm. b) smernice o DPH je podporiť uvádzanie nových umeleckých diel na trh Únie, ako to bolo uvedené v bode 37 tohto rozsudku, výklad uskutočnený v predchádzajúcom bode tohto rozsudku treba obmedziť na dodania uvedené v predmetnom bode, ktoré skutočne predstavujú prvé uvedenie umeleckého diela na trh Únie, pričom nemusia existovať nepriame dôkazy o jeho predchádzajúcom dodaní podliehajúcom DPH, ktoré by predstavovalo takéto prvé uvedenie.

47 V dôsledku toho v prípade, že autor alebo jeho právni nástupcovia dodajú takéto dielo zdaniteľnému obchodníkovi prostredníctvom právnickej osoby, na účely uplatnenia tohto ustanovenia pri následnom dodaní tohto diela zo strany zdaniteľného obchodníka je nevyhnutné, aby táto právnická osoba mala právo nakladať s uvedeným dielom ako majiteľ od jeho vytvorenia alebo bez predchádzajúceho dodania podliehajúceho DPH v momente tohto prvého uvedenia na trh Únie.

48 Z toho vyplýva, že ak sú tieto dve kritériá uvedené v bodoch 44 a 46 tohto rozsudku splnené, predmetné dodanie spadá pod článok 316 ods. 1 písm. b) smernice o DPH, čo zdaniteľnému obchodníkovi umožňuje rozhodnúť sa pre úpravu zdaňovania prirážky.

49 Treba zároveň poznamenať, že uplatnenie kritérií, ako sú kritériá zamýšľané vnútroštátnym súdom, a to podriadenie právnickej osoby osobitnému právnemu režimu, vlastníctvo celého základného imania tejto právnickej osoby alebo jeho časti fyzickou osobou, ktorá uvedené dielo vytvorila, výkon riadiacich funkcií touto fyzickou osobou v rámci uvedenej právnickej osoby a/alebo prevod podstatnej časti výťažku z predaja na fyzickú osobu, ktorá uvedené dielo vytvorila, by mohlo ohroziť cieľ článku 316 ods. 1 písm. b) smernice o DPH, ktorý spočíva v zabránení nadmernému bremenu v oblasti dokazovania a kontroly, keďže takéto uplatnenie by implikovalo overenie úprav, prípadne aj veľmi zložitých, pokiaľ ide o právo vlastniť majetok alebo o hlasovacie právo v rámci právnickej osoby, ako aj o rozdelenie zisku medzi jej spoločníkov, a to napríklad v prípade, keď viacerí umelci konajú v rámci takejto právnickej osoby na účely uvádzania svojich umeleckých diel na trh, a osobitne vtedy, keď sú takéto diela vytvorené formou spolupráce.

50 Vzhľadom na všetky predchádzajúce úvahy treba na prejudiciálne otázky odpovedať tak, že článok 316 ods. 1 písm. b) smernice o DPH sa má vykladať v tom zmysle, že pod toto ustanovenie patrí dodanie umeleckých diel zdaniteľnými obchodníkmi, ktoré im dodali autori alebo ich právni nástupcovia konajúci prostredníctvom právnickej osoby, pod podmienkou, že po prvé dodanie právnickou osobou je pripísateľné autorovi alebo jeho právnym nástupcom, čo je tak v prípade, keď autor alebo právni nástupcovia založili túto právnickú osobu na účely uvádzania autorových umeleckých diel na trh, a po druhé že dodanie týchto umeleckých diel zdaniteľnému obchodníkovi predstavuje prvé uvedenie týchto umeleckých diel na trh Únie.

O trovách

51 Vzhľadom na to, že konanie pred Súdnym dvorom má vo vzťahu k účastníkom konania vo veci samej incidenčný charakter a bolo začaté v súvislosti s prekážkou postupu v konaní pred vnútroštátnym súdom, o trovách konania rozhodne tento vnútroštátny súd. Iné trovy konania, ktoré vznikli v súvislosti s predložením pripomienok Súdnemu dvoru a nie sú trovami uvedených účastníkov konania, nemôžu byť nahradené.

Z týchto dôvodov Súdny dvor (štvrtá komora) rozhodol takto:

Článok 316 ods. 1 písm. b) smernice Rady 2006/112/ES z 28. novembra 2006 o spoločnom systéme dane z pridanej hodnoty sa má vykladať v tom zmysle, že pod toto ustanovenie patrí dodanie umeleckých diel zdaniteľnými obchodníkmi, ktoré im dodali autori alebo ich právni nástupcovia konajúci prostredníctvom právnickej osoby, pod podmienkou, že po prvé dodanie právnickou osobou je pripísateľné autorovi alebo jeho právnym nástupcom, čo je tak v prípade, keď autor alebo právni nástupcovia založili túto právnickú osobu na účely uvádzania autorových umeleckých diel na trh, a po druhé že dodanie týchto umeleckých diel zdaniteľnému obchodníkovi predstavuje prvé uvedenie týchto umeleckých diel na trh Európskej únie.

Podpisy