



Sbírka soudních rozhodnutí

STANOVISKO GENERÁLNÍHO ADVOKÁTA
MACIEJE SZPUNARA
přednesené dne 12. června 2025¹

Věc C-433/24

**Galerie Karsten Greve
proti**

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

[žádost o rozhodnutí o předběžné otázce, kterou podala Conseil d'État (Státní rada) Francie]

„Řízení o předběžné otázce – Daně – Daň z přidané hodnoty – Směrnice 2006/112/ES –
Zvláštní režimy pro použité zboží, umělecká díla, sběratelské předměty a starožitnosti –
Článek 316 – Obchodníci povinni k dani – Režim ziskové přírážky – Pojem ‚autor‘ –
Právnícká osoba“

Úvod

1. Ustanovení unijního práva týkající se daně z přidané hodnoty (dále jen „DPH“) stanoví zvláštní režim zdanění pro následný prodej uměleckých děl nabytých od jejich autorů.
2. Ačkoli je zřejmé, že proto, aby bylo možné využít tohoto režimu, musí být umělecké dílo vytvořeno osobně umělcem, který je považován za jeho autora – a není sporné, že tomu tak je v projednávané věci – přetrvávají pochybnosti o tom, zda se stejný požadavek vztahuje nikoli na tvůrčí aspekt, nýbrž na obchodní aspekt činnosti dotyčného umělce. Není totiž neobvyklé, že umělci zakládají právnícké osoby, ať už jako jednotlivci, nebo ve sdružení s jinými osobami, za účelem provozování obchodní činnosti spojené s jakoukoli uměleckou tvorbou vykonávanou v rámci profesní činnosti. Ve sporu v původním řízení se tato otázka týkala uměleckých děl, která jejich autor nedodal jako fyzická osoba, ale prostřednictvím právnícké osoby, ve které byl jedním ze společníků.
3. Soudní dvůr má tedy určit, zda – a případně za jakých podmínek – je zvláštní režim zdanění dotčený v původním řízení použitelný na následný prodej uměleckých děl nabytých za těchto okolností.

¹ – Původní jazyk: francouzština.

Právní rámec

Unijní právo

4. Článek 311 odst. 1 směrnice Rady 2006/112/ES ze dne 28. listopadu 2006 o společném systému daně z přidané hodnoty², stanoví:

„Pro účely [kapitoly IV, nadepsané ‚Zvláštní režim pro použité zboží, umělecká díla, sběratelské předměty a starožitnosti‘] a aniž jsou dotčeny jiné předpisy Společenství, se rozumí:

[...]

2) ‚uměleckými 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;

[...]“

5. Článek 313 odst. 1 této směrnice stanoví:

„Na dodání použitého zboží, uměleckých děl, sběratelských předmětů a starožitností, která uskutečňují obchodníci povinní k dani, uplatňují členské státy zvláštní režim zdanění ziskové přírážky dosažené obchodníkem povinným k dani v souladu s tímto pododdílem.“

6. Článek 316 odst. 1 písm. b) uvedené směrnice stanoví:

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

[...]

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

[...]“

7. Příloha IX část A bod 1 téže směrnice zní následovně:

„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 – Úř. věst. 2006, L 347, s. 1.

Francouzské právo

8. Ustanovení čl. 316 odst. 1 písm. b) směrnice 2006/112 bylo do francouzského práva provedeno článkem 297 B code général des impôts (obecný daňový zákoník), ve spojení s čl. 278f odst. 2 uvedeného zákona, který se týká „dodání uměleckých děl autorem díla nebo jeho právními nástupci“.

Skutkové okolnosti, řízení a předběžné otázky

9. Společnost Galerie Karsten Greve (dále jen „GKG“) provozuje uměleckou galerii, a z tohoto důvodu musí být považována za obchodníka povinného k dani ve smyslu čl. 311 odst. 1 bodu 5 směrnice 2006/112. V roce 2014 si zejména pořídila uvnitř Společenství několik obrazů malíře Gideona Rubina od společnosti Studio Rubin Gideon (dále jen „SRG“) se sídlem ve Spojeném království, jejímž je G. Rubin jedním ze dvou společníků (druhým je podle informací obsažených ve vyjádření společnosti GKG jeho manželka). Společnost GKG pak na dodání těchto obrazů svým zákazníkům uplatnila režim ziskové přírážky³.

10. Po kontrole účetnictví společnosti GKG zpochybnil finanční úřad uplatnění tohoto režimu a v důsledku toho vůči společnosti GKG vydal dodatečné výměry DPH za období od 1. ledna do 31. prosince 2014.

11. Tribunal administratif de Paris (správní soud v Paříži, Francie) rozsudkem ze dne 25. listopadu 2020 zamítl návrh společnosti GKG na zrušení těchto daňových výměrů a příslušných pokut. Cour administrative d'appel de Paris (odvolací správní soud v Paříži, Francie) rozsudkem ze dne 1. června 2022 zamítl odvolání společnosti GKG proti tomuto rozsudku. Podle jeho názoru nebyla společnost GKG oprávněna uplatnit na tato dodání obrazů režim DPH ze ziskové přírážky, jelikož jí obrazy nebyly dodány jejich autorem. Rozhodl totiž zejména, že v případě obrazu může být autorem pouze umělec, který jej ručně namaloval, takže SRG jako právnická osoba nemůže být považována za autora dotčených obrazů.

12. Společnost GKG podala proti tomuto rozsudku kasační opravný prostředek k předkládajícímu soudu Conseil d'État (Státní rada, Francie). Tento soud má za to, že odpověď na žalobní důvod vznesený společností GKG závisí na tom, zda ustanovení čl. 316 odst. 1 písm. b) směrnice 2006/112 ve spojení s ustanoveními čl. 311 odst. 1 bodu 2 a přílohy IX části A této směrnice musí být vykládána v tom smyslu, že brání tomu, aby taková právnická osoba, jako je společnost, byla považována ve smyslu a pro účely použití těchto ustanovení za „autora“ obrazu.

13. 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 2006/112] ve spojení s ustanoveními [čl. 311 odst. 1 bodu 2) a přílohy IX části A této směrnice] vykládána v tom smyslu, že brání tomu, aby taková právnická osoba, jako je společnost, byla považována ve smyslu a pro účely použití těchto ustanovení za „autora“ obrazu?

³ – Připomínám, že použitelnost čl. 316 odst. 1 písm. b) směrnice 2006/112 na umělecká díla, která byla pořízena uvnitř Společenství obchodníkem povinným k dani, potvrdil Soudní dvůr v rozsudku ze dne 29. listopadu 2018, Mensing (C-264/17, EU:C:2018:968).

- 2) Je-li odpověď na první otázku záporná, jaká kritéria musí být zohledněna, aby bylo možné připustit, že taková právnická osoba, jako je společnost, může být považována za „autora“ obrazu ve smyslu a pro účely použití týchž ustanovení (jako například v případě společnosti podřízené společnosti zvláštnímu právnímu režimu, držení celého základního kapitálu společnosti nebo jeho části fyzickou osobou, která obraz namalovala, výkon řídicí funkce ve společnosti touto osobou atd. ...)?“

14. Žádost o rozhodnutí o předběžné otázce došla Soudnímu dvoru dne 20. června 2024. Písemné vyjádření předložily společnost GKG, francouzská a španělská vláda, jakož i Evropská komise. Francouzská a španělská vláda, jakož i Komise se zúčastnily jednání konaného dne 25. března 2025.

Analýza

15. V projednávané věci pokládá předkládající soud Soudnímu dvoru dvě předběžné otázky, z nichž první se týká možnosti uplatnit režim zdanění ziskové přírážky na umělecké dílo dodané obchodníkovi povinnému k dani jeho autorem jednajícím prostřednictvím právnické osoby a druhá se týká případných podmínek pro takové uplatnění.

Ke znění předběžných otázek

16. První otázka, tak jak byla formulována, se týká definice pojmu „autor“ ve smyslu příslušných ustanovení směrnice 2006/112. Jak však ukázaly diskuse mezi účastníky tohoto řízení o předběžné otázce, tato formulace je matoucí, jelikož má tendenci zaměřovat se na tento pojem chápaný abstraktně, což vede k odkazu na autorské právo. Takové úvahy se mi však zdají být zcela zbytečné v rámci výkladu této směrnice, která se netýká vlastnictví uměleckých děl, ale zdanění obchodních transakcí. Rovněž podotýkám, že není pochyb o tom, že obrazy dotčené v projednávané věci splňují definici uměleckých děl uvedenou v čl. 311 odst. 1 bodě 2 uvedené směrnice, ve spojení s přílohou IX částí A bodem 1 této směrnice.

17. Proto navrhuji přistupovat k první otázce nikoliv z hlediska pojmu „autor“, ale z hlediska významu, který je třeba přikládat výrazům „umělecká díla, která [...] dodali jejich autoři“ v čl. 316 odst. 1 písm. b) směrnice 2006/112. Dále vzhledem k tomu, že obě předběžné otázky spolu úzce souvisejí, navrhuji je přezkoumat společně.

18. Podstatou otázek předkládajícího soudu tak je, zda – a případně za jakých podmínek – musí být čl. 316 odst. 1 písm. b) směrnice 2006/112 vykládán v tom smyslu, že členské státy musí přiznat obchodníkům povinným k dani právo rozhodnout se pro použití režimu ziskové přírážky na dodání uměleckých děl, která jim byla dodána autorem jednajícím prostřednictvím právnické osoby.

K použitelnosti čl. 316 odst. 1 písm. b) směrnice 2006/112

19. Za účelem odpovědi na první část takto přeformulované otázky, je třeba se krátce vrátit k pojmu „autor“. V tomto ohledu Soudní dvůr již rozhodl, že výrazy „autor“ a „umělec“, které jsou použity v čl. 103 odst. 2 písm. a) a v příloze IX částí A bodě 7 směrnice 2006/112, mají stejný rozsah, a to zejména s ohledem na zvláštní význam, který je připisován osobnímu zapojení autora

fotografie do její výroby⁴.

20. Je třeba mít za to, že totéž platí pro pojmy „autor“ a „umělec“ použité v čl. 316 odst. 1 písm. b) a v příloze IX části A bodu 1 směrnice 2006/112. Stejně jako v případě fotografií uvedených v bodě 7 části A této přílohy je totiž zvláštní význam připisován rovněž osobnímu zapojení autora na výrobě „maleb (např. oleje, akvarely, pastely), kreseb, koláží a podobných ozdobných výtvarných děl“ uvedených v bodě 1 části A uvedené přílohy. Toto posledně uvedené ustanovení tak vyžaduje, aby tato díla byla „zhotovená zcela výhradně ručně umělcem“. Tuto formulaci je podle mého názoru třeba chápat tak, že vyžaduje, aby dotyčné dílo bylo zhotoveno jednak ručně, tj. nanejvýš takovými jednoduchými nástroji, jako jsou štětce, tužky a podobně, a bez použití jakýchkoli mechanických, fotografických nebo elektronických postupů, a jednak osobně tím, kdo je považován za autora.

21. To přitom předpokládá, že umělecké dílo uvedené v příloze IX části A bodě 1 směrnice 2006/112, a tedy i v čl. 316 odst. 1 písm. b) této směrnice, může být *zhotoveno* pouze fyzickou osobou jednající jako takovou, jelikož pouze tato osoba je schopna jej zhotovit „ručně“ ve smyslu tohoto prvního ustanovení.

22. Naproti tomu ani příloha IX část A bod 1 ani čl. 316 odst. 1 písm. b) ani žádné jiné ustanovení směrnice 2006/112 nestanoví podobný požadavek, pokud jde o způsob, jakým musí být dotčené dílo *dodáno*. Toto druhé ustanovení vyžaduje pouze to, aby bylo dílo dodáno umělcem.

23. Na rozdíl od zhotovení uměleckého díla, které spadá pod tvůrčí činnost spočívající v hmotných úkonech, je přitom dodání součástí obchodní činnosti autora, jejíž podstatou není fyzická manipulace s daným dílem, ale právní úkony⁵, které jsou právnícké osoby schopny činit stejně jako osoby fyzické. Nic tedy nebrání tomu, aby dodání provedl autor jednající prostřednictvím právnícké osoby.

24. Tento závěr, který vyplývá ze znění zkoumaných ustanovení, lze potvrdit jejich účelem a prvky systémové analýzy.

25. Zaprvé, pokud jde o účel čl. 316 odst. 1 písm. b) směrnice 2006/112, Komise ve svém vyjádření shrnuje přípravné práce, které vedly k přijetí aktu, na jehož základě bylo toto ustanovení přijato⁶. Z těchto přípravných prací vyplývá, že záměrem Rady bylo podpořit dovoz uměleckých děl stanovením výhod z hlediska zdanění DPH. Proto, aby nedošlo ke znevýhodnění umělců usazených v Unii, byly tytéž výhody, zejména možnost zvolit si následné uplatnění režimu ziskové přírážky, uplatněny na dodání uměleckých děl jejich autory nebo jejich dědici usazenými v Unii.

26. V souladu s tím, co správně tvrdí Komise, bylo tedy cílem unijního normotvůrce při přijímání současného čl. 316 odst. 1 písm. b) směrnice 2006/112 podpořit uvádění nových uměleckých děl na unijní trh, ať už dovezených, nebo nově vytvořených na jejím území, a to stanovením příznivého daňového zacházení jak pro dovoz těchto děl, tak pro jejich první dodání po vytvoření⁷, jakož i pro následný další prodej těchto děl obchodníky povinnými k dani.

⁴ – Rozsudek ze dne 5. září 2019, *Regards Photographiques* (C-145/18, EU:C:2019:668, bod 30).

⁵ – Článek 14 odst. 1 směrnice 2006/112 definuje „dodání zboží“ jako „převod práva nakládat s hmotným majetkem jako vlastník“, tedy jako klasický právní úkon.

⁶ – A sice směrnice Rady 94/5/ES ze dne 14. února 1994, kterou se doplňuje společný systém daně z přidané hodnoty a mění směrnice 77/388/EHS – Zvláštní úprava vztahující se na použité zboží, umělecká díla, sběratelské předměty a starožitnosti (Úř. věst. 1994, L 60, s. 16; Zvl. vyd. 09/01, s. 255).

⁷ – A sice možnost uplatnit na ně sníženou sazbu daně stanovenou v článku 103 směrnice 2006/112.

27. Výklad tohoto ustanovení v tom smyslu, že umělecká díla dodaná obchodníkům povinným k dani jejich autory jednajícími prostřednictvím právnických osob jsou vyloučena z jeho použití, by byl přitom v rozporu s tímto cílem. Toto vyloučení by totiž bylo založeno na právní formě, pod kterou autor vykonává svou obchodní činnost, i když toto kritérium je z hlediska cíle sledovaného unijním normotvůrcem při přijetí uvedeného ustanovení irrelevantní. Tato díla přitom splňují kritérium pro použití dotčeného ustanovení, které unijní normotvůrce předpokládal, a sice že jsou nově vytvořena.

28. Toto zjištění nezpochybňuje argumenty francouzské vlády v opačném smyslu, podle nichž je hlavním cílem režimu ziskové přírážky zabránit dvojímu zdanění zboží, které již bylo zdaněno.

29. Jak totiž sama tato vláda uznává, tohoto cíle je dosaženo článkem 314 směrnice 2006/112, který stanoví povinné použití režimu ziskové přírážky v situacích, kdy hrozí dvojí zdanění. Naproti tomu nepovinné použití tohoto režimu (pro dotčené osoby povinné k dani) podle článku 316 této směrnice sleduje odlišné cíle, které jsou uvedeny v bodech 25 a 26 tohoto stanoviska. S ohledem na tyto cíle přitom není odůvodněné rozlišovat mezi daňovým zacházením s uměleckými díly dodanými jejich autory podle právní formy fyzické nebo právnické osoby, pod kterou tito autoři dodání uskutečňují, když se v obou případech nacházejí ve stejné situaci z hlediska zdanění DPH, neboť jsou zejména osobami povinnými k dani⁸.

30. Ze stejného důvodu není takové rozlišování odůvodněno obecnými cíli společného systému DPH, na které se rovněž odvolává francouzská vláda. Autoři uměleckých děl jsou jako osoby povinné k dani z hlediska těchto obecných cílů ve stejné situaci, ať už jednají jako fyzické osoby nebo prostřednictvím právnických osob.

31. Zadruhé, pokud jde o systémovou analýzu čl. 316 odst. 1 písm. b) směrnice 2006/112, je pravda, že toto ustanovení spadá do režimu odchylného od obecných pravidel této směrnice, a nemělo by být proto vykládáno extenzivně. Soudní dvůr však již měl příležitost konstatovat, že výklad pojmů použitých k vymezení tohoto režimu musí být v souladu s cíli sledovanými uvedeným režimem a musí splňovat požadavky daňové neutrality⁹.

32. Výklad čl. 316 odst. 1 písm. b) směrnice 2006/112 v tom smyslu, že vylučuje jeho použití na umělecká díla, která byla dodána obchodníkům povinným k dani jejich autory jednajícími prostřednictvím právnických osob, by byl přitom v rozporu nejen s cíli tohoto ustanovení¹⁰, ale i se zásadou daňové neutrality.

33. Tato zásada totiž brání zejména tomu, aby při vybírání DPH bylo s hospodářskými subjekty, které uskutečňují stejná plnění, zacházeno rozdílně¹¹. Při dodávání svých uměleckých děl přitom autoři uskutečňují totožná plnění bez ohledu na právní formu, pod kterou jednají. Rozdílné zacházení s těmito uměleckými díly v závislosti na této právní formě by proto bylo v rozporu se zásadou daňové neutrality.

⁸ – Ustanovení čl. 316 odst. 1 písm. b) směrnice 2006/112 se z logiky věci může vztahovat pouze na umělecká díla dodaná jejich autory, kteří jsou osobami povinnými k dani, neboť použití režimu ziskové přírážky na taková díla dodaná osobami nepovinnými k dani se řídí čl. 314 písm. a) této směrnice.

⁹ – Rozsudek ze dne 29. listopadu 2018, Mensing (C-264/17, EU:C:2018:968, bod 23).

¹⁰ – Viz body 25 až 29 tohoto stanoviska.

¹¹ – Viz zejména rozsudek ze dne 29. listopadu 2018, Mensing (C-264/17, EU:C:2018:968, bod 32).

34. Článek 316 odst. 1 písm. b) směrnice 2006/112 tedy v zásadě nebrání tomu, aby bylo umělecké dílo považováno za dílo dodané autorem, pokud tento autor jednal při tomto dodání prostřednictvím právnické osoby. Je třeba dále posoudit podmínky, za nichž lze takové dodání považovat za dodání „autorem“ ve smyslu tohoto ustanovení.

K podmínkám pro použití čl. 316 odst. 1 písm. b) směrnice 2006/112

35. Svou druhou otázkou si přeje předkládající soud zjistit, jaká kritéria umožňují považovat dodání uměleckého díla právnickou osobou za dodání provedené autorem tohoto díla. Navrhuje rovněž několik kritérií¹², která se týkají struktury dotčené právnické osoby a úlohy autora uměleckého díla v ní.

36. Zdá se mi však, že tímto způsobem předkládající soud žádá Soudní dvůr nikoli o výklad práva, ale o jeho tvorbu. Příslušná ustanovení směrnice 2006/112 totiž nestanoví žádné zvláštní kritérium týkající se struktury dotčené právnické osoby nebo úlohy autora v ní. Soudní dvůr tedy podle mého názoru nemá žádný právní základ pro stanovení takových kritérií, která by ostatně byla svévolná.

37. Komise navrhuje rozhodnout, že kritérium, které umožní uplatnění režimu ziskové přírážky na umělecká díla, která byla dodána obchodníkům povinným k dani jejich autory jednajících prostřednictvím právnických osob, musí zohledňovat účel čl. 316 odst. 1 písm. b) směrnice 2006/112, a sice podpořit uvádění nově vytvořených uměleckých děl na trh.

38. Podle této logiky je autor uměleckého díla první osobou, která nabyla vlastnické právo k tomuto dílu. Dodání dotčeného díla jeho autorem proto obvykle představuje první převod tohoto vlastnictví, a tedy úkon, kterým je toto dílo uvedeno na trh. Stejná logika by měla platit i pro autora, který dodává umělecké dílo prostřednictvím právnické osoby. Takové dodání by pak bylo považováno za uskutečněné autorem ve smyslu čl. 316 odst. 1 písm. b) směrnice 2006/112, pokud tato právnická osoba měla od vytvoření uvedeného díla právo s ním nakládat jako vlastník. Podle mého názoru Komise na jednání své stanovisko zmírnila, když se domnívala, že k převodu vlastnictví k dotčenému dílu mezi autorem a právnickou osobou, která jej následně dodá obchodníkovi povinnému k dani, může dojít, avšak pouze bezúplatně, přičemž v takovém případě by tato právnická osoba byla považována za právního nástupce autora ve smyslu uvedeného ustanovení.

39. Tento návrh je zajisté v souladu s účelem čl. 316 odst. 1 písm. b) směrnice 2006/112, tak jak byl popsán v bodech 25 a 26 tohoto stanoviska.

40. Stejně jako kritéria navržená předkládajícím soudem však tento návrh podle mého názoru postrádá s ohledem na ustanovení směrnice 2006/112 právní základ. Pokud by totiž unijní normotvůrce zamýšlel stanovit jako kritérium první uvedení na trh, uvedl by to výslovně, například tím, že by v tomto smyslu upřesnil vymezení uměleckých děl v příloze IX části A této směrnice, podobně jako je tomu u vymezení nových dopravních prostředků v čl. 2 odst. 2 této směrnice.

¹² – Jako je podřízení dotčené právnické osoby zvláštnímu právnímu režimu, držení celého základního kapitálu této právnické osoby nebo jeho části autorem dodávaného díla a výkon řídicí funkce v rámci uvedené právnické osoby tímto autorem.

41. Je sice pravda, že unijní normotvůrce při přijímání čl. 316 odst. 1 písm. b) směrnice 2006/112 za účelem dosažení cílů uvedených v bodech 25 a 26 tohoto stanoviska pravděpodobně vycházel z *předpokladu*, že dodání uměleckého díla jeho autorem představuje ve většině situací první uvedení na trh. Nestanovil to však jako *podmínku* použitelnosti tohoto ustanovení a nezdá se mi vhodné stanovit takovou podmínku v rámci soudcovské tvorby práva.

42. Kromě toho řešení navržené Komisí podle mého názoru neumožňuje zabránit riziku, že se režim ziskové přírážky použije v situacích, kdy se použít nemá, zejména pokud bylo umělecké dílo vyrobeno na zakázku nebo v rámci pracovního poměru.

43. Konečně, pokud by mělo být přijato kritérium prvního uvedení na trh, mělo by se logicky uplatnit i v případě, kdy autor uměleckého díla dodává jako fyzická osoba. Toto kritérium by tedy do jisté míry nahradilo kritérium stanovené směrnicí 2006/112, a sice aby umělecké dílo bylo „dodáno jeho autorem“¹³.

44. Toto posledně uvedené kritérium je přitom jediným kritériem, které unijní normotvůrce stanovil, a podle mého názoru jediným kritériem, které by mělo být zohledněno.

45. Jak společnost GKG v podstatě navrhuje ve svém vyjádření, toto kritérium musí být vykládáno v tom smyslu, že pokud autor uměleckého díla dodává toto dílo prostřednictvím právnické osoby, musí být toto dodání považováno za dodání „autorem“ ve smyslu čl. 316 odst. 1 písm. b) směrnice 2006/112, pokud je tato právnická osoba „odnoží“ uvedeného autora. Podle mého názoru taková situace přitom nastává, pokud má autor v rámci právnické osoby dostatečné rozhodovací pravomoci, aby měl rozhodující hlas při prodeji dotčeného díla, a pokud příjem z prodeje tohoto díla, nebo alespoň jeho podstatná část přímo či nepřímo tvoří součást majetku autora.

46. Takto vyložené kritérium týkající se dodání provedeného autorem je podle mého názoru v souladu se zněním i účelem čl. 316 odst. 1 písm. b) směrnice 2006/112 a je jediným kritériem, které lze ze znění tohoto ustanovení odvodit. Toto kritérium je splněno nejen tehdy, pokud autor vykonává hospodářskou činnost ve formě právnické osoby s jediným společníkem, ale také tehdy, pokud se spojí s dalšími osobami tak, aby byly splněny obě výše uvedené podmínky. Naproti tomu budou vyloučeny situace, kdy právnická osoba není s autorem propojena, jakož i situace, kdy autor podléhá v rámci této právnické osoby hierarchickému řízení.

47. Pokud jde o účel čl. 316 odst. 1 písm. b) směrnice 2006/112, a sice podporu prodeje nově vytvořených uměleckých děl, kritérium dodání uměleckého díla autorem za podmínek popsanych v bodě 45 tohoto stanoviska ve většině situací odpovídá prvnímu uvedení tohoto díla na trh. Za uvedení na trh nelze považovat zejména případný převod vlastnictví mezi autorem daného díla a právnickou osobou, která je jeho „odnoží“. V praxi má tedy použití tohoto kritéria v podstatě stejný výsledek jako použití kritéria prvního převodu vlastnictví, jak navrhuje Komise, avšak nepřináší nevýhody uvedené v bodech 40 až 43 tohoto stanoviska.

¹³ – Jako příklad si představme situaci, kdy autor uměleckého díla toto dílo prodá, poté jej odkoupí zpět a následně prodá obchodníkovi povinnému k dani. I když je taková situace jistě výjimečná, není však nemožná. Podle kritéria prvního uvedení na trh by se přitom v této situaci režim ziskové přírážky neuplatnil, i když se zdá, že znění dotčeného ustanovení toto nijak nevylučuje.

Závěry

48. S přihlédnutím ke všem výše uvedeným úvahám navrhuji, aby Soudní dvůr odpověděl na předběžné otázky položené Conseil d'État (Státní rada, Francie) 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

členské státy musí obchodníkům povinným k dani přiznat právo rozhodnout se pro použití režimu ziskové přírážky na dodání uměleckých děl, která jim byla dodána autorem jednajícím prostřednictvím právnické osoby, pokud má autor v rámci právnické osoby dostatečné rozhodovací pravomoci, aby měl rozhodující slovo při prodeji daného díla, a pokud příjem z prodeje tohoto díla, nebo alespoň jeho podstatná část přímo či nepřímo tvoří součást majetku autora.“