

**Věc C-180/22**

**Žádost o rozhodnutí o předběžné otázce**

**Datum doručení:**

9. března 2022

**Předkládající soud:**

Bundesfinanzhof (Německo)

**Datum předkládacího rozhodnutí:**

20. října 2021

**Žalovaný a navrhovatel v řízení o opravném prostředku „Revision“:**

Finanzamt Hamm

**Žalobce a odpůrce v řízení o opravném prostředku „Revision“:**

Harry Mensing

---

[OMISSIS]

**BUNDESFINANZHOF (SPOLKOVÝ FINANČNÍ SOUD, NĚMECKO)**

**USNESENÍ**

Ve věci

Finanzamt Hamm (Finanční úřad v Hammu, Německo)

[OMISSIS]

[OMISSIS] Hamm

žalovaného a navrhovatele v řízení o opravném prostředku „Revision“

proti

Harry Mensing

[OMISSIS]

Möhnesee

žalobci a odpůrci v řízení o opravném prostředku „Revision“

[OMISSIS]

ohledně daně z obratu za rok 2014

jedenáctý senát

[OMISSIS]

rozhodl dne 20. října 2021 takto:

I. [OMISSIS]

II. Soudnímu dvoru Evropské unie se v souladu s článkem 267 Smlouvy o fungování Evropské unie předkládají k rozhodnutí tyto předběžné otázky:

1. Musí být za takových okolností, jako jsou okolnosti věci v původním řízení, kdy se osoba povinná k dani dovolává na základě rozsudku Soudního dvora Evropské unie ze dne 29. listopadu 2018, Mensing, C-264/17, ECLI:EU:C:2018:968, toho, že i dodání uměleckých děl, která jí byla na vstupu dodána v rámci dodání uvnitř Společenství osvobozeného od daně jejich autory (nebo jejich právními nástupci), spadá do režimu ziskové přírážky podle článku 311 a násl. směrnice Rady 2006/112/ES ze dne 28. listopadu 2006 o společném systému daně z přidané hodnoty, stanoven vymeřovací základ v souladu s bodem 49 tohoto rozsudku výlučně podle unijního práva, a je tedy nepřipustné, aby vnitrostátní soud posledního stupně vyložil ustanovení vnitrostátního práva [v projednávané věci: § 25a odst. 3 třetí větu Umsatzsteuergesetz (zákon o dani z obratu), dále jen „UStG“] v tom smyslu, že se daň, které podléhá pořízení uvnitř Společenství, nezapočítává do vymeřovacího základu?

2. V případě kladné odpovědi na první otázku: Musí být článek 311 a násl. směrnice Rady 2006/112/ES ze dne 28. listopadu 2006 o společném systému daně z přidané hodnoty chápány v tom smyslu, že se zisková přírážka v případě použití režimu ziskové přírážky na dodání uměleckých děl, která byla na vstupu pořízena uvnitř Společenství od jejich autorů (nebo jejich právních nástupců), snižuje o daň, které podléhá pořízení uvnitř Společenství, nebo se jedná o nezamýšlenou mezeru v unijním právu, která nemůže být odstraněna judikaturou v rámci dotváření práva, ale pouze unijním normotvůrcem?

O d ů v o d n ě n í

I.

Předmětem sporu je, zda se zisková přírážka v případě použití režimu ziskové přírážky na dodání uměleckých děl, která byla žalobcem a odpůrcem v řízení o opravném prostředku „Revision“ na vstupu pořízena uvnitř Společenství od jejich autorů (nebo jejich právních nástupců), snižuje o daň, které podléhá pořízení uvnitř Společenství.

Žalobce je obchodník s uměleckými díly. Provozuje galerie v několika německých městech. V průběhu roku 2014 (sporný rok) mu byla dodána umělecká díla od umělců usazených v jiných členských státech Evropské unie. Tato dodání byla ze strany umělců považována v členských státech jejich usazení za dodání uvnitř Společenství, která jsou osvobozena od daně. Žalobce zdanil pořízení uvnitř Společenství podle § 12 odst. 2 bodu 13 písm. a) UStG sníženou sazbou.

V rámci stížnosti podané proti [OMISSIS] výměru zálohy na daň [OMISSIS] žalobce tvrdil, že § 25a odst. 7 bod 1 písm. a) UStG, podle něhož se režim ziskové přírážky nepoužije na dodání zboží, které obchodník pořídil uvnitř Společenství, pokud na dodání zboží obchodníkovi bylo použito na zbytku území Společenství osvobození od daně pro dodání uvnitř Společenství, je v rozporu s unijním právem. Rozhodnutím o stížnosti ze dne 22.12.2015 žalovaný a navrhovatel v řízení o opravném prostředku „Revision“ (dále jen „finanční úřad“) zamítl stížnost jako nedůvodnou.

Do ročního přiznání k dani z obrátu za sporný rok předloženého finančnímu úřadu dne 17. prosince 2015 zahrnul žalobce sporná plnění za použití režimu ziskové přírážky. Byla zjištěna částka, která mu má být vrácena.

Finanční úřad později revidoval použití režimu ziskové přírážky. Při následném projednávání žaloby žalobce [OMISSIS] tvrdil, že § 25a odst. 7 bod 1 písm. a) UStG není v souladu s unijním právem. Dovolával se přímého účinku čl. 316 odst. 1 písm. b) směrnice o DPH.

Usnesením ze dne 11. května 2017 – 5 K 177/16 U (Rozhodnutí finančních soudů 2017, 1222) předložil Finanzgericht Münster (Finanční soud v Münsteru, Německo) Soudnímu dvoru Evropské unie v souladu s čl. 267 odst. 2 Smlouvy o fungování Evropské unie (dále jen „SFEU“) k rozhodnutí následující předběžné otázky:

1. Musí být čl. 316 odst. 1 písm. b) směrnice o DPH vykládán v tom smyslu, že obchodníci povinni k dani mohou použít režim ziskové přírážky i na dodání uměleckých děl, která jim dodali uvnitř Společenství jejich autoři nebo jejich právní nástupci, jež nejsou osobami ve smyslu článku 314 směrnice o DPH?
2. V případě kladné odpovědi na první otázku: Vyžaduje čl. 322 písm. b) směrnice o DPH, aby byl obchodníkovi odepřen nárok na odpočet daně zaplacené na vstupu plynoucí z pořízení uměleckých děl uvnitř Společenství, i když neexistuje žádné vnitrostátní ustanovení obsahující odpovídající pravidlo?

Soudní dvůr Evropské unie ve svém rozsudku ze dne 29. listopadu 2018, Mensing, C-264/17, EU:C:2018:968, rozhodl o žádosti o rozhodnutí o předběžné otázce a na předběžné otázky odpověděl následovně:

1. 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 obchodník povinný k dani může rozhodnout pro použití režimu ziskové přírážky na dodání uměleckých děl, která mu byla na vstupu dodána v rámci dodání uvnitř Společenství osvobozeného od daně jejich autory nebo jejich právními nástupci, přestože nespádají do kategorií osob vyjmenovaných v článku 314 této směrnice.

2. Obchodník povinný k dani se nemůže rozhodnout pro použití režimu ziskové přírážky podle čl. 316 odst. 1 písm. b) směrnice 2006/112 na dodání uměleckých děl, která mu byla na vstupu dodána v rámci dodání uvnitř Společenství osvobozeného od daně, a zároveň si činit nárok na odpočet daně z přidané hodnoty zaplacené na vstupu v situacích, kdy je takový nárok vyloučen podle čl. 322 písm. b) této směrnice, když posledně zmíněné ustanovení nebylo provedeno do vnitrostátního práva.

Finanzgericht Münster (Finanční soud v Münsteru) poté žalobě vyhověl (rozsudek ze dne 07.11.2019 – 5 K 177/16 U, otištěno v Rozhodnutích finančních soudů 2020, 408). Uvedl, že podle rozsudku Soudního dvora ze dne 29. listopadu 2018, Mensing, C-264/17, EU:C:2018:968, který byl vydán v rámci projednávané věci, musí být na sporná plnění použit režim ziskové přírážky a daň, které podléhá pořízení uvnitř Společenství, musí být zohledněna jako součást kupních cen, o kterou se snižuje zisková přírážka. Stanovení vyměřovacího základu se podle něj řídí unijním právem; z čl. 317 věty první ve spojení s články 316, 315 a 312 směrnice o DPH lze podle jeho názoru dovodit, že při zdaňování ziskové přírážky se do kupní ceny započítává i daň z obratu.

V opravném prostředku „Revision“ namítá finanční úřad porušení hmotného práva. V podstatě uvádí, že daň z obratu při pořízení uvnitř Společenství nesnižuje zdanitelnou ziskovou přírážku.

Uvádí, že podle bodu 52 a násl. stanoviska generálního advokáta M. Szpunara ve věci Mensing, C-264/17, ECLI:EU:C:2018:722, která se týká projednávaného případu, chybí ve směrnici o DPH odpovídající právní úprava. Na rozdíl od dovozu ze třetích zemí, který je upraven v čl. 317 větě druhé směrnice o DPH, v případě pořízení uvnitř Společenství směrnice o DPH podle jeho názoru odpovídající právní úpravu nestanoví.

Tvrdí, že stanovení vyměřovacího základu se řídí článkem 312 a násl. směrnice o DPH. Kupní cenou (čl. 312 bod 2 směrnice o DPH) se podle toho rozumí vše, co tvoří protiplnění, jež obdržel nebo má obdržet od obchodníka povinného k dani jeho dodavatel. Pokud čl. 312 bod 2 směrnice o DPH odkazuje na bod 1 článku 312 směrnice o DPH, lze podle jeho názoru daně zohlednit pouze v rozsahu, ve

kterém je obchodník povinný k dani účtuje k tíži pořizovatele. K tomu však podle něj v pojednávané věci při pořízení uvnitř Společenství nedochází.

Finanční úřad navrhuje zrušení napadeného rozhodnutí a zamítnutí žaloby.

Žalobce navrhuje, aby byl opravný prostředek „Revision“ jako nedůvodný zamítnut.

Tvrdí, že názor generálního advokáta M. Szpunara uvedený v jeho stanovisku ve věci Mensing, C-264/17, EU:C:2018:722, že se jedná o mezeru v právní úpravě, kterou musí odstranit unijní normotvůrce, je nesprávný. Soudní dvůr Evropské unie se podle něj těmito úvahami ve svém rozsudku ze dne 29. listopadu 2018, Mensing, C-264/17, EU:C:2018:968, vůbec nezabýval. Generální advokát podle něj navíc opomíjí, že čl. 312 bod 2 směrnice o DPH odkazuje na bod 1 tohoto ustanovení, takže daň z obratu se započítává do kupní ceny. Tvrdí, že je to navíc logické, protože v režimu ziskové přírážky se zisková přírážka tvoří z hrubých hodnot včetně daně z obratu a ze ziskové přírážky se pak vypočítává daň z obratu (čl. 315 odst. 2 směrnice o DPH).

## II.

[OMISSIS]

### 1. Příslušné předpisy a ustanovení

#### a) Vnitrostátní právo

„§ 25a UStG Režim ziskové přírážky

(1) Pro dodání movitého hmotného majetku ve smyslu § 1 odst. 1 bodu 1 platí zdanění podle následujících ustanovení (režim ziskové přírážky), pokud jsou splněny následující podmínky:

1. Podnikatel je obchodníkem. Obchodníkem se rozumí osoba, která v rámci svého povolání obchoduje s movitým hmotným majetkem nebo takový majetek vlastním jménem veřejně draží.

2. Majetek byl dodán obchodníkovi na území Společenství. Pro toto dodání

a) nebyla daň z obratu splatná nebo podle § 19 odst. 1 nebyla uložena

nebo

b) byl uplatněn režim ziskové přírážky.

3. Majetkem nejsou drahokamy (čísla 71 02 a 71 03 celního sazebníku) ani drahé kovy (čísla 71 06, 71 08, 71 10 a 71 12 celního sazebníku).
- (2) Obchodník může nejpozději při podání prvního předběžného hlášení v kalendářním roce finančnímu úřadu oznámit, že režim ziskové přírážky uplatňuje od začátku tohoto kalendářního roku rovněž na toto zboží:
1. umělecká díla (číslo 53 přílohy 2), sběratelské předměty [číslo 49 písmeno f) a číslo 54 přílohy 2] nebo starožitnosti (číslo 9706 00 00 celního sazebníku), které sám dovezl, nebo
  2. umělecká díla, pokud dodání díla tomuto obchodníkovi podléhalo dani a neprovedl ho jiný obchodník.

Prohlášení je pro osoby povinné k dani závazné nejméně po dobu dvou kalendářních let.

- (3) Obrat se počítá podle částky, o kterou prodejní cena převyšuje nákupní cenu zboží; pro dodání ve smyslu § 3 odst. 1b a v případech § 10 odst. 5 se místo prodejní ceny použije hodnota podle § 10 odst. 4 bodu 1. Pokud nelze určit nákupní cenu uměleckého díla (číslo 53 přílohy 2) nebo pokud je nákupní cena nepatrná, je částka, z níž se vyměřuje obrat, stanovena na 30 procent prodejní ceny. Daň z obratu se nezapočítává do vyměřovacího základu. V případě odstavce 2 věty první bodu 1 je nákupní cenou hodnota ve smyslu § 11 odst. 1 navýšená o daň z obratu při dovozu. V případě odstavce 2 věty první bodu 2 zahrnuje nákupní cena daň z obratu dodavatele.
- (4) ...
- (5) ...
- (6) ...
- (7) Platí tato zvláštní pravidla:
1. Režim ziskové přírážky se nepoužije
    - a) na dodání zboží, které obchodník pořídil uvnitř Společenství, pokud na dodání zboží obchodníkovi bylo použito na zbytku území Společenství osvobození od daně pro dodání uvnitř Společenství,
    - b) na dodání nového vozidla uvnitř Společenství ve smyslu § 1b odst. 2 a 3.
  2. Pořízení uvnitř Společenství nepodléhá dani z obratu, pokud na dodání zboží pořizovateli ve smyslu § 1a odst. 1 byl použit na zbytku území Společenství režim ziskové přírážky.

3. V režimu ziskové přírážky je vyloučeno použití § 3c a osvobození od daně pro dodání uvnitř Společenství [§ 4 bod 1 písm. b), § 6a].

(8) ...“

b) Unijní právo

V projednávané věci jsou příslušnými ustanoveními unijního práva články 78, 312, 315, 316 a 317 směrnice o DPH:

„Článek 78 směrnice o DPH

Základ daně zahrnuje tyto položky:

- a) daně, cla, dávky a poplatky, s výjimkou samotné DPH;
- b) vedlejší výdaje, jako jsou náklady na balení, přepravu, pojištění a provize, které dodavatel zboží nebo poskytovatel služby účtuje k tíži pořizovatele nebo příjemce.

Pro účely prvního pododstavce písm. b) mohou členské státy považovat výdaje zahrnuté do samostatné dohody za vedlejší výdaje.

Článek 312 směrnice o DPH

Pro účely tohoto pododdílu se rozumí:

1. „prodejní cenou“ vše, co tvoří protiplnění, jež obdržel nebo má obdržet obchodník povinný k dani od pořizovatele nebo třetí osoby včetně dotací přímo vázaných na plnění, daní, cel, dávek a poplatků a vedlejších výdajů, jako jsou náklady na balení, přepravu, pojištění a provize, které obchodník povinný k dani účtuje k tíži pořizovatele, kromě částek uvedených v článku 79;
2. „kupní cenou“ vše, co tvoří protiplnění, jak je vymezeno v bodě 1, jež obdržel nebo má obdržet od obchodníka povinného k dani jeho dodavatel.

Článek 315 směrnice o DPH

Základem daně při dodáních zboží uvedených v článku 314 je zisková přírážka dosažená obchodníkem povinným k dani snižena o daň vztahující se k této ziskové přírážce.

Zisková přírážka obchodníka povinného k dani je rovna rozdílu mezi prodejní cenou účtovanou obchodníkem povinným k dani za zboží a kupní cenou.

Článek 316 směrnice o DPH

- (1) Členské státy přiznají obchodníkům povinným k dani možnost rozhodnout se pro použití režimu ziskové přírážky 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.
- (2) Členské státy stanoví pravidla pro výkon volby uvedené v odstavci 1, která se bude v každém případě vztahovat na období nejméně dvou kalendářních let.

#### Článek 317 směrnice o DPH

Využije-li obchodník povinný k dani možnost stanovenou v článku 316, stanoví se základ daně podle článku 315.

Při dodání uměleckých děl, sběratelských předmětů nebo starožitností, které dovezl sám obchodník povinný k dani, je kupní cena, ke které se přihlédne při výpočtu ziskové přírážky, rovna základu daně při dovozu stanovenému podle článků 85 až 89 a zvýšenému o daň splatnou nebo odvedenou při dovozu.“

#### 2. K první otázce

V rámci posouzení podle vnitrostátního práva je senát předkládajícího soudu toho názoru, že spornou daň z obratu je možné na základě výkladu § 25a odst. 3 věty třetí UStG provedeného v souladu s unijním právem zohlednit při stanovení vyměřovacího základu v režimu ziskové přírážky. Je však sporné, zda lze vnitrostátní právo vykládat v souladu s unijním právem, pokud se režim ziskové přírážky jako takový řídí unijním právem.

a) Vnitrostátní zákonodárce přijal v § 25a UStG právní úpravu, která není ve všech ohledech v souladu s unijním právem. Ustanovení § 25a odst. 7 bodu 1 písm. a) UStG upravuje nemožnost použít režim ziskové přírážky, pokud dodané zboží z jiného členského státu, které obchodník v tuzemsku pořídil uvnitř Společenství, bylo na zbytku území Společenství osvobozeno od daně z důvodu dodání uvnitř Společenství. Režim ziskové přírážky by podle této právní úpravy nebylo možné v projednávané věci použít.

Nemožnost použít v těchto případech režim ziskové přírážky je odůvodněna tím, že dodané zboží bylo zcela vyloučeno z daně z obratu, protože bylo na určitém předstupni osvobozeno od daně. Pokud je pořízení uvnitř Společenství předmětem



daně podle § 12 odst. 2 bodu 13 písm. a) UStG, mohla si osoba povinná k dani odpočíst tuto daň jako daň zaplacenou na vstupu v souladu s § 15 odst. 1 větou první bodem 3 UStG [OMISSIS]. Proto byl proces převodu podroben běžnému režimu zdanění, aby bylo zatížení úplné [OMISSIS].

b) Nemožnost použít režim ziskové přírážky na dodání uvnitř Společenství tuzemskému obchodníkovi je však v rozporu s unijním právem. Soudní dvůr Evropské unie rozhodl, že čl. 316 odst. 1 písm. b) směrnice o DPH musí být vykládán v tom smyslu, že se obchodník povinný k dani může rozhodnout pro použití režimu ziskové přírážky na dodání uměleckých děl, která mu byla na vstupu dodána v rámci dodání uvnitř Společenství osvobozeného od daně jejich autory nebo jejich právními nástupci (srov. rozsudek Soudního dvora ze dne 29. listopadu 2018, Mensing, C-264/17, EU:C:2018:968, výrok 1).

c) Žalobce – jelikož Soudní dvůr Evropské unie ve věci Mensing, C 264/17, EU:C:2018:968, rovněž rozhodl, že je vyloučen nárok na odpočet daně zaplacené na vstupu – tak má podle výkladu vnitrostátního práva také nárok, aby byla daň z obratu z pořízení uměleckých děl zohledněna podle § 25a odst. 3 věty třetí UStG. Zohlednění podle § 25a odst. 3 věty páté ve spojení s § 25a odst. 2 větou první bodem 2 UStG naopak nepřichází v úvahu.

aa) Podle § 25a odst. 3 věty páté UStG zahrnuje nákupní cena v rámci výpočtu vyměřovacího základu v režimu ziskové přírážky také „daň z obratu dodavatele“, pokud podle § 25a odst. 2 věty první bodu 2 UStG jsou obchodníkovi dodávána umělecká díla, jejichž „dodání tomuto obchodníkovi podléhalo dani“ a neprovedl ho jiný obchodník.

Zohlednění sporné daně z obratu nepřichází podle jednoznačného znění v úvahu, neboť dodání umělců z jiného členského státu nepodléhalo dani. Dodání byla osvobozena od daně z obratu podle článku 138 směrnice o DPH. Naproti tomu dani podléhalo jen pořízení [OMISSIS].

bb) Daň z obratu v případě pořízení uvnitř Společenství však může být zohledněna v nákupní ceně v rámci stanovení vyměřovacího základu pro zdanění ziskové přírážky podle § 25a odst. 3 věty třetí UStG – protože v souladu s unijním právem přichází režim ziskové přírážky u obchodníků v tuzemsku do úvahy po pořízení uvnitř Společenství. Neboť podle této právní úpravy se daň z obratu nezapočítává do vyměřovacího základu. Pro daň, které předmětné pořízení uvnitř Společenství podléhá, nemůže platit nic jiného; ta musí také zůstat v tomto směru nezohledněna. To samo o sobě odpovídá účelu zdanění ziskové přírážky, které chce zamezit dvojímu zdanění („dani z daně“) (srov. stanoviska generálního advokáta M. Szpunara ve věci Mensing, C-264/17, ECLI:EU:C:2018:722, bod 53).

d) Senát předkládajícího soudu má však pochybnosti, zda je takový výklad vnitrostátní právní úpravy možný i tehdy, pokud je režim ziskové přírážky – jako v projednávané věci – založen pouze na unijním právu. Soudní dvůr Evropské

unie ve svém rozsudku ze dne 29. listopadu 2018, Mensing, C-264/17, EU:C:2018:968, který byl vydán v projednávané věci, uvedl, že se žalobce může přímo dovolávat možnosti stanovené v čl. 316 odst. 1 písm. b) směrnice o DPH, kterou vnitrostátní právo v projednávaném případě pro dodání uměleckých děl uvnitř Společenství nestanoví. Dále také uvedl, že žalobce „může využít režim ziskové přírážky podle tohoto článku pouze za podmínek stanovených touto směrnicí“ (srov. rozsudek Soudního dvora ze dne 29. listopadu 2018, Mensing, C-264/17, EU:C:2018:968, bod 49). To vyvolává pochybnosti, zda je přípustné, aby vnitrostátní soud poslední instance za takových okolností, jako jsou okolnosti věci v původním řízení, kdy se osoba povinná k dani dovolává na základě rozsudku Soudního dvora Evropské unie ze dne 29. listopadu 2018, Mensing, C-264/17, EU:C:2018:968, toho, že i dodání uměleckých děl, která jí byla na vstupu dodána v rámci dodání uvnitř Společenství osvobozeného od daně jejich autory (nebo jejich právními nástupci), spadá do režimu ziskové přírážky podle článku 311 a násl. směrnice o DPH, vyložil vnitrostátní ustanovení § 25a odst. 3 věty třetí UStG v tom smyslu, že se daň, které podléhá pořízení uvnitř Společenství, nezapočítává do vyměřovacího základu.

### 3. Ke druhé otázce

V případě kladné odpovědi na první otázku, považuje senát předkládajícího soudu za nezbytné předložit Soudnímu dvoru Evropské unie druhou otázku. Podle čl. 267 odst. 1 SFEU má Soudní dvůr Evropské unie za úkol vykládat unijní Smlouvy. Podle názoru senátu předkládajícího soudu k tomu patří i dotváření unijního práva Soudním dvorem Evropské unie, které může projednávaná věc vyžadovat.

a) Směrnice o DPH obsahuje v hlavě XII kapitole 4 ustanovení, která v podrobnostech upravují režim ziskové přírážky. Podle čl. 317 věty první směrnice o DPH se základ daně při využití možnosti režimu ziskové přírážky stanoví podle článku 315 směrnice o DPH mimo jiné při dodání „uměleckých děl, která (...) dodali jejich autoři (...)“ [čl. 316 odst. 1 písm. b) směrnice o DPH]. Podle čl. 315 věty druhé směrnice o DPH je zisková přírážka obchodníka povinného k dani uvedená v čl. 315 větě první směrnice o DPH rovna rozdílu mezi prodejní cenou účtovanou obchodníkem povinným k dani za zboží a kupní cenou. Podle čl. 312 bodu 1 směrnice o DPH zahrnuje „prodejní cena“ vše, co tvoří protiplnění, jež obdržel nebo má obdržet obchodník povinný k dani od pořizovatele nebo třetí osoby mimo jiné včetně daní přímo vázaných na plnění. Podle čl. 312 bodu 2 směrnice o DPH se „kupní cenou“ rozumí „vše, co tvoří protiplnění, jak je vymezeno v bodě 1, jež obdržel nebo má obdržet od obchodníka povinného k dani jeho dodavatel“.

b) Uvedením „uměleckých děl, která (...) dodali jejich autoři (...)“ [čl. 316 odst. 1 písm. b) směrnice o DPH] zahrnul unijní normotvůrce do právní úpravy i dodání uvnitř Společenství [OMISSIS]. Chybí však analogické ustanovení k čl.

317 větě druhé směrnice o DPH, podle něhož se má u uměleckých děl, která dovezl sám obchodník povinný k dani, zahrnovat i jím splatná daň [OMISSIS].

Senát předkládajícího soudu má za to, že správné řešení by mohlo na úrovni unijního práva vyplývat z článku 315 směrnice o DPH, na který v tomto směru odkazuje čl. 317 věta první směrnice o DPH.

aa) V německém jazykovém znění stanoví čl. 315 věta první směrnice o DPH, že základem daně je zisková přírážka „snížená o daň vztahující se k této ziskové přírážce.“ Zisková přírážka je pak hrubá částka včetně daně z přidané hodnoty, od níž je nutno pro účely stanovení základu daně, který nemá zahrnovat daň z přidané hodnoty, odečíst daň z přidané hodnoty, tedy přepočíst ji na čistou částku (bez daně z přidané hodnoty). Senát předkládajícího soudu má za to, že toto znění připouští v projednávané věci takový výklad, že „daň z přidané hodnoty vztahující se k této ziskové přírážce“ zahrnuje i daň z obratu zaplacenou žalobcem při pořízení uvnitř Společenství. Napadené rozhodnutí by tedy mělo být senátem předkládajícího soudu potvrzeno.

bb) Výklad čl. 315 věty první směrnice o DPH, který považuje senát předkládajícího soudu za možný, kromě toho odpovídá při systematickém výkladu logice čl. 78 písm. a) poslední věta směrnice o DPH, podle níž se samotná daň z přidané hodnoty nezahrnuje do základu daně. Senát předkládajícího soudu má za to, že ve zvláštním režimu podle čl. 315 věty první směrnice o DPH tomu není jinak.

cc) Ve prospěchu tohoto výkladu svědčí i zásada neutrality. Stejně jako při dovozu, který provedl sám obchodník povinný k dani (případ čl. 317 věty druhé směrnice o DPH), je v souladu s touto zásadou nezahrnovat daň, které podléhá pořízení uvnitř Společenství, do ziskové přírážky, protože jinak by byla zisková přírážka příliš vysoká, což by bylo v rozporu se systémem regulace. Došlo by ke dvojitmu zdanění ve smyslu „daň z daně z pořízení uvnitř Společenství“ (srov. stanovisko generálního advokáta M. Szpunara ve věci Mensing, C-264/17, EU:C:2018:722, bod 53 [OMISSIS]). Směrnici o DPH je vlastní zásada daňové neutrality, která brání zejména tomu, aby při vybírání daně z přidané hodnoty bylo s hospodářskými subjekty, které uskutečňují stejné operace, zacházeno rozdílně (srov. např. rozsudek Soudního dvora ze dne 13. března 2014, ATP PensionService, C-464/12, ECLI:EU:C:2014:139, body 42 a 44, a další odkazy; rozsudek Soudního dvora ze dne 29. listopadu 2018, Mensing, C-264/17, EU:C:2018:968, bod 32).

dd) Kromě toho je třeba zohlednit, že dodání uvnitř Společenství a pořízení uvnitř Společenství ve skutečnosti představují jednu a tutéž hospodářskou operaci, jejichž oddělené vnímání má za cíl pouze přidělení daňového příjmu členskému státu, v němž dochází ke konečné spotřebě dodaného zboží (srov. rozsudek Soudního dvora ze dne 27. září 2007, Teleos a další, C-409/04, ECLI:EU:C:2007:548, [OMISSIS] bod 23). I z tohoto důvodu je na úrovni unijního práva zapotřebí rovného zacházení [OMISSIS].

ee) Také Soudní dvůr Evropské unie vychází dle názoru senátu předkládajícího soudu nepřimo z toho, že daň z pořízení uvnitř Společenství by měla být zahrnována. Ve svém rozsudku ze dne 29. listopadu 2018, *Mensing*, C-264/17, EU:C:2018:968, totiž odmítl nárok obchodníka povinného k dani na odpočet daně z přidané hodnoty zaplacené na vstupu při pořízení uvnitř Společenství zejména proto, že daň z přidané hodnoty zaplacená v kupní ceně není zahrnuta do daně zatěžující prodej (bod 46). Tak by tomu ale bylo v případě, že by daň z pořízení uvnitř Společenství nebyla zahrnována. Je v souladu se systematickou zdanění ziskové přírážky, pokud je ke kupní ceně připočtena i daň z obratu v rámci zdanění pořízení uvnitř Společenství [OMISSIS].

ff) Tímto výkladem čl. 315 věty první směrnice o DPH by se však senát předkládajícího soudu odchýlil od názoru generálního advokáta M. Szpunara uvedeného v bodě 54 jeho stanoviska ve věci *Mensing*, C-264/17, EU:C:2018:722. Generální advokát M. Szpunar měl za to, že dle jeho názoru není možné tuto mezeru odstranit výkladem a právní mezera musí být odstraněna normotvůrcem.

S ohledem na tato jednoznačná stanoviska generálního advokáta má soud projednávající opravný prostředek „*Revision*“ za to, že nemůže dospět k závěru, že jediné správné použití unijního práva je tak zřejmé, že nezůstává prostor pro jakoukoliv rozumnou pochybnost (srov. k tomu rozsudky Soudního dvora ze dne 6. října 1982, *CILFIT v. Ministero della Sanità*, C-283/81, ECLI:EU:C:1982:335, [OMISSIS] bod 21; ze dne 15. září 2005, *Intermodal Transports*, C-495/03, ECLI:EU:C:2005:552 [OMISSIS]; ze dne 6. prosince 2005, *Gaston Schul Douane-expediteur*, C-461/03, ECLI:EU:C:2005:742 [OMISSIS]). Má proto za to, že je povinen požádat Soudní dvůr Evropské unie o rozhodnutí o předběžné otázce podle čl. 267 odst. 3 SFEU.

#### 4. Relevance pro rozhodnutí ve věci

Senát předkládajícího soudu potřebuje odpověď na první otázku, aby mohl na základě vnitrostátní právní úpravy adekvátně rozhodnout (§ 25a odst. 3 věta třetí UStG). Odpověď na druhou otázku potřebuje senát předkládajícího soudu, pokud je dána přednost unijní úpravy obsažené ve směrnici o DPH a pokud má být právo dotvářeno prostřednictvím extenzivního teleologického výkladu unijního práva.

#### 5. Právní základ pro předložení věci, vedlejší rozhodnutí

Právní základ pro předložení věci Soudnímu dvoru Evropské unie tvoří čl. 267 odst. 3 SFEU. [OMISSIS]

[OMISSIS]