

Vec C-180/22

Návrh na začatie prejudiciálneho konania

Dátum podania:

9. marec 2022

Vnútroštátny súd:

Bundesfinanzhof (Nemecko)

Dátum rozhodnutia vnútroštátneho súdu:

20. október 2021

Žalovaný a navrhovateľ v konaní o opravnom prostriedku „Revision“:

Finanzamt Hamm

Žalobca a odporca v konaní o opravnom prostriedku „Revision“:

Harry Mensing

[omissis]

BUNDESFINANZHOF
(SPOLKOVÝ FINANČNÝ SÚD, NEMECKO)

UZNESENIE

V právnom spore

Finanzamt Hamm (Finančný úrad Hamm, Nemecko)

[omissis]

[omissis] Hamm

Žalovaný a navrhovateľ v konaní o opravnom prostriedku „Revision“

proti

Harry Mensing

[omissis]

Möhnesee

Žalobca a odporca v konaní o opravnom prostriedku „Revision“

[omissis]

V konaní týkajúcom sa dane z obratu za rok 2014

XI. Senát

[omissis]

20. októbra 2021 rozhodol:

I. [omissis]

II. Súdnemu dvoru Európskej únie sa v súlade s článkom 267 Zmluvy o fungovaní Európskej únie predkladá návrh na začatie prejudiciálneho konania o týchto otázkach:

1. Má sa za okolností, o aké ide v konaní vo veci samej, keď sa zdaniteľná osoba na základe rozsudku Súdneho dvora Európskej únie vo veci Mensing z 29. novembra 2018, C-264/17 (EU:C:2018:968) odvoláva na tú skutočnosť, že aj dodanie umeleckých diel, ktoré predtým od ich autora

(alebo jeho právnych nástupcov) nadobudla ako dodanie v rámci Spoločenstva oslobodené od dane, patrí do pôsobnosti úpravy zdaňovania prírážky podľa článku 311 a nasl. smernice Rady 2006/112/ES z 28. novembra 2006 o spoločnom systéme dane z pridanej hodnoty, vypočítať základ dane v súlade s bodom 49 tohto rozsudku výlučne podľa ustanovení práva Únie takým spôsobom, že vnútroštátny súd rozhodujúci v poslednom stupni nesmie vykladať ustanovenie vnútroštátneho práva (v tejto veci § 25a ods. 3 tretej vety zákona o dani z obratu) v tom zmysle, že daň z nadobudnutia v rámci Spoločenstva sa nezahrnie do základu dane?

2. V prípade kladnej odpovede na prvú otázku: má sa článok 311 a nasl. smernice Rady 2006/112/ES z 28. novembra 2006 o spoločnom systéme dane z pridanej hodnoty vykladať v tom zmysle, že sa pri uplatnení úpravy zdaňovania prírážky na dodania umeleckých diel, ktoré predtým boli nadobudnuté od ich autora (alebo jeho právnych nástupcov) v rámci Spoločenstva, zníži zisková prírážka o daň z nadobudnutia v rámci Spoločenstva alebo existuje v tomto ohľade cielená medzera v práve Únie, ktorú nemožno odstrániť prostredníctvom sudcovskej tvorby práva, ale výlučne rozhodnutím normotvorcu Únie?

Odôvodnenie

I.

Je sporné, či pri uplatnení úpravy zdaňovania prírážky z dodania umeleckých diel, ktoré žalobca a odporca v konaní o opravnom prostriedku „Revision“ (ďalej len „žalobca“) predtým nadobudol od umelcov v rámci Spoločenstva, sa zdaniteľná zisková prírážka zníži o daň z nadobudnutia v rámci Spoločenstva.

Žalobca je obchodníkom s umením. Prevádzkuje galérie vo viacerých nemeckých mestách. V roku 2014 (sporné obdobie) mu boli dodané umelecké diela pochádzajúce od autorov usadených na celom území Únie. Tieto dodávky boli v členských štátoch, v ktorých boli umelci usadení, deklarované ako dodávky v rámci Spoločenstva oslobodené od dane. Žalobca zdanil nadobudnutia v rámci Spoločenstva v súlade s § 12 ods. 2 bodom 13 písm. a) Umsatzsteuergesetz (zákon o dani z obratu, ďalej len „UStG“) zníženou sadzbou dane.

V sťažnosti, ktorú podal proti [omissis] predbežnému daňovému výmeru [omissis] žalobca tvrdil, že § 25a ods. 7 bod 1 písm. a) UStG, v zmysle ktorého sa úprava zdaňovania prírážky neuplatní na dodanie tovaru, ktoré obchodník nadobudol v rámci Spoločenstva, ak sa na dodanie tovaru obchodníkovi uplatňovalo oslobodenie od dane pre dodania v rámci Spoločenstva v ostatných členských štátoch, odporuje právu Únie. Rozhodnutím o sťažnosti z 22. decembra 2015 žalovaný a odporca v konaní o opravnom prostriedku „Revision“ [Finanzamt (Finančný úrad, Nemecko), ďalej len „FA“] námietku zamietol ako nedôvodnú.

V ročnom daňovom priznaní pre daň z obratu doručenom FA 17. decembra 2015 týkajúcom sa sporného daňového obdobia uplatnil žalobca na sporné plnenia

úpravu zdaňovania prirážky. Z tohto priznania vyplynul daňový preplatok v prospech žalobcu.

FA následne prehodnotil uplatnenie úpravy zdaňovania prirážky. V nasledujúcom konaní o žalobe žalobca [*omissis*] namietal, že § 25a ods. 7 bod 1 písm. a) UStG odporuje právu Únie. Odvolával sa na priamy účinok článku 316 ods. 1 písm. b) smernice Rady 2006/112/ES z 28. novembra 2006 o spoločnom systéme dane z pridanej hodnoty (ďalej len „smernica o DPH“).

Uznesením z 11. mája 2017, 5 K 177/16 U (rozhodnutia finančných súdov - EFG – 2017, 1222) Finanzgericht (Finančný súd, Nemecko, ďalej len „FG“) Münster predložil Súdnemu dvoru Európskej únie v súlade s článkom 267 ods. 2 Zmluvy o fungovaní Európskej únie (ďalej len „ZFEÚ“) návrh na začatie prejudiciálneho konania o týchto otázkach:

„1. Má sa článok 316 ods. 1 písm. b) smernice o DPH vykladať v tom zmysle, že zdaniteľní obchodníci môžu uplatňovať úpravu zdaňovania prirážky aj na dodanie umeleckých diel, ktoré im v rámci Spoločenstva dodali ich autori alebo ich právni nástupcovia, ktorí nie sú osobami v zmysle článku 314 smernice o DPH?

2. V prípade kladnej odpovede na prvú otázku, vyžaduje článok 322 písm. b) smernice o DPH, aby sa obchodníkovi odoprelo právo na odpočítanie dane zaplatenej na vstupe z nadobudnutia umeleckých diel v rámci Spoločenstva, aj keď neexistuje žiadne vnútroštátne ustanovenie, ktoré obsahuje totožnú právnu úpravu?“

Súdny dvor vo svojom rozsudku vo veci Mensing z 29. októbra 2018, C-264/17 (EU:C:2018:968) rozhodol o návrhu na začatie prejudiciálneho konania a na prejudiciálne otázky odpovedal takto:

„1. Článok 316 ods. 1 písm. b) smernice o DPH sa má vykladať v tom zmysle, že zdaniteľný obchodník sa môže rozhodnúť pre uplatňovanie úpravy zdaňovania prirážky na dodanie umeleckých diel, ktoré mu na vstupe dodali v súvislosti s dodaním v rámci Spoločenstva oslobodeným od dane ich autori alebo ich právni nástupcovia, pričom tieto osoby nepatria do kategórií osôb uvedených v článku 314 tejto smernice.

2. Zdaniteľný obchodník sa nemôže rozhodnúť pre uplatňovanie úpravy zdaňovania prirážky ustanovenej v článku 316 ods. 1 písm. b) smernice o DPH na dodanie umeleckých diel, ktoré mu boli dodané na vstupe v súvislosti s dodaním v rámci Spoločenstva oslobodeným od dane, a zároveň si nárokovať odpočítanie dane z pridanej hodnoty zaplatenej na vstupe v situáciách, keď je takýto nárok vylúčený podľa článku 322 písm. b) tejto smernice, v prípade, že toto posledné uvedené ustanovenie nebolo prebrané do vnútroštátneho práva.“

FG Münster následne žalobe vyhovel (rozsudok zo 7. novembra 2019, 5 K 177/16 U, uverejnené v EFG 2020, 408). V zmysle rozsudku Súdného dvora Mensing

vyhláseného v spornom prípade (EU:C:2018:968) sa musí úprava zdaňovania prirážky uplatniť na sporné plnenia a daň z nadobudnutí v rámci Spoločenstva sa ako súčasť kúpnej ceny musí zohľadniť na účely zníženia ziskovej prirážky. Základ dane sa vypočíta podľa ustanovení práva Únie, pričom z ustanovení článku 317 prvej vety v spojení s článkami 316, 315 a 312 smernice o DPH vyplýva, že do kúpnej ceny sa v súvislosti so zdanením ziskovej prirážky započíta aj daň zo zisku.

Svojim opravným prostriedkom „Revision“ FA namieta porušenie hmotnoprávných predpisov. V zásade tvrdí, že daň z obratu za nadobudnutie v rámci Spoločenstva neznižuje ziskovú prirážku.

V zmysle bodu 52 a nasl. návrhov generálneho advokáta Szpunara v konaní vo veci Mensing (EU:C:2018:722), ktoré sú relevantné pre prebiehajúce konanie, smernica o DPH neobsahuje príslušnú právnu úpravu. Na rozdiel od prípadov dovozu z tretích krajín, v prípade ktorých existuje právna úprava článku 317 druhej vety smernice o DPH neobsahuje smernica o DPH príslušnú právnu úpravu nadobudnutia v rámci Spoločenstva.

Výpočet dane sa spravuje článkom 312 a nasl. smernice o DPH. Podľa tohto ustanovenia je kúpnou cenou (článok 312 bod 2 smernice o DPH) všetko, čo tvorí protihodnotu vymedzenú v bode 1, ktorú prijal alebo má prijať od zdaniteľného obchodníka jeho dodávateľ. Pokiaľ článok 312 bod 2 smernice o DPH odkazuje na bod 1 článku 312 smernice o DPH, je možné prihliadnuť na dane len v rozsahu, v akom zdaniteľný obchodník túto daň vyúčtuje nadobúdateľovi. O takúto situáciu však v prípade nadobudnutia v rámci Spoločenstva v spornom prípade nejde.

FA navrhuje zrušiť predchádzajúce rozhodnutie a žalobu zamietnuť.

Žalobca navrhuje zamietnuť opravný prostriedok „Revision“ ako nedôvodný.

Názor generálneho advokáta Szpunara uvedený v jeho návrhoch (EU:C:2018:722), v zmysle ktorého existuje právna medzera, ktorú je autor smernice povinný vyplniť, nepovažuje za relevantný. Súdny dvor sa vo svojom rozsudku vo veci Mensing (EU:C:2018:968) týmito úvahami vôbec nezaoberal. Generálny advokát navyše opomína tú skutočnosť, že článok 312 ods. 2 smernice o DPH odkazuje na bod 1 tohto ustanovenia, a preto sa daň zo zisku započíta do kúpnej ceny. Takýto záver je navyše odôvodnený, pretože v rámci úpravy zdaňovania prirážky zodpovedá rozdiel brutto hodnote zahŕňajúcej daň z obratu a z tohto rozdielu sa následne vypočíta výška dane z obratu (článok 315 ods. 2 smernice o DPH).

II.

[omissis]

1. Relevantné predpisy a ustanovenia

a) Vnútroštátne právo

„§ 25a UStG úprava zdaňovania prírážky

(1) Na dodania huteľného hmotného tovaru v zmysle § 1 ods. 1 bodu 1 sa uplatní zdanenie podľa nižšie uvedených ustanovení (zdaňovanie úpravy prírážky), ak sú splnené tieto podmienky:

1. Podnikateľ je obchodník. Za obchodníka sa považuje ten, kto v rámci svojho podnikania obchoduje s huteľnými hmotnými tovarmi, alebo ten, kto takýto tovar vo vlastnom mene verejne draží.
2. Tovar bol dodaný obchodníkovi na území Spoločenstva. V súvislosti s týmto dodaním:
 - a) nevznikla povinnosť zaplatiť daň z obratu, alebo podľa § 19 ods. 1 sa takáto daň nevybrala alebo
 - alebo
 - b) sa uplatnila úprava zdaňovania prírážky.
3. Tovary nie sú drahými kameňmi (podľa položiek 71 02 a 71 03 Colného sadzobníka) alebo drahými kovmi (podľa položiek 71 06, 71 08, 71 10 a 71 12 Colného sadzobníka).

(2) Obchodník môže najneskôr pri podaní prvého daňového priznania za kalendárny rok vyhlásiť voči daňovému úradu, že bude úpravu zdaňovania prírážky od začiatku kalendárneho roka uplatňovať aj na tento tovar:

1. Umelecké diela (číslo 53 prílohy 2), zberateľské predmety (číslo 49 písm. f) a číslo 54 prílohy 2) alebo starožitnosti (položka 9706 00 00 Colného sadzobníka), ktoré sám doviezol alebo
2. Umelecké diela, ak bolo dodanie tomuto obchodníkovi zdaniteľným dodaním a nevykonával ho iný obchodník.

Vyhlásenie zaväzuje obchodníka najmenej na dva kalendárne roky.

(3) Obrat sa stanovuje podľa sumy, o ktorú predajná cena prevyšuje kúpnu cenu daného tovaru, pričom v prípade dodaní v zmysle § 3 ods. 1b a v prípadoch upravených v § 10 ods. 5 sa namiesto predajnej ceny použije hodnota podľa § 10 ods. 4 bodu 1. Ak sa kúpna cena umeleckého diela (bod 53 prílohy 2) nedá zistiť alebo ak je kúpna cena bezvýznamná, určí sa suma, ktorá slúži na účely stanovenia obratu vo výške 30 percent predajnej ceny. Daň z obratu sa nezahŕňa do základu dane. V prípade uvedenom v odseku 2 prvej vete bode

1 sa za kúpnu cenu považuje hodnota v zmysle § 11 ods. 1 navýšená o daň z dovozu. V prípade podľa odseku 2 prvej vety bodu 2 sa do kúpnej ceny zahrnie daň z obratu dodávateľa.

(4) ...

(5) ...

(6) ...

(7) Platí táto osobitná úprava:

1. Úprava zdaňovania prirážky sa neuplatňuje na

a) dodanie tovaru, ktorý obchodník nadobudol v rámci Spoločenstva, keď sa na dodanie tovaru obchodníkovi uplatňovalo na ostatnom území Spoločenstva oslobodenie od dane pre dodania v rámci Spoločenstva,

b) dodanie nového vozidla v rámci Spoločenstva v zmysle § 1b ods. 2 a 3.

2. Nadobudnutie v rámci Spoločenstva nepodlieha dani z obratu, ak sa na dodanie tovarov nadobúdateľovi v zmysle § 1a ods. 1 uplatnila úprava zdaňovania prirážky na ostatnom území Spoločenstva.

3. Uplatnenie ustanovenia § 3c a oslobodenie dodaní v rámci Spoločenstva od dane (§ 4 bod 1 písm. b), § 6a) sú v prípade úpravy zdaňovania prirážky vylúčené.

(8) ...“

b) Právo Únie

Relevantnými ustanoveniami práva Únie sú v spornom prípade články 78, 312, 315, 316 a 317 smernice o DPH:

„Článok 78 smernice o DPH

Do základu dane sa zahŕňajú aj tieto zložky:

a) dane, clá, odvody a poplatky s výnimkou samotnej DPH;

b) súvisiace výdavky ako napríklad provízia, náklady na balenie, náklady na prepravu a náklady poistenia, ktoré dodávateľ účtuje odberateľov.

Na účely prvého odseku písm. b) môžu členské štáty považovať za súvisiace výdavky tie, ktoré podliehajú samostatnej dohode.

Článok 312 smernice o DPH

Na účely uplatňovania tohto pododdielu platia tieto vymedzenia pojmov:

1. ‚Predajná cena‘ je všetko, čo tvorí protihodnotu, ktorú prijal alebo má prijať zdaniteľný obchodník od zákazníka alebo od tretej strany vrátane dotácií priamo súvisiacich s transakciou, daní, ciel, odvodov a poplatkov a súvisiacich výdavkov, ako napríklad provízia, náklady na balenie, náklady na prepravu a náklady poistenia, ktoré požaduje zdaniteľný obchodník od zákazníka, ale bez súm uvedených v článku 79,
2. ‚Kúpna cena‘ je všetko, čo tvorí protihodnotu vymedzenú v bode 1, ktorú prijal alebo má prijať od zdaniteľného obchodníka jeho dodávate.

Článok 315 smernice o DPH

Základom dane pri dodaniach tovaru uvedených v článku 314 je zisková prirážka, ktorú uplatní zdaniteľný obchodník, znížená o výšku DPH, ktorá sa na túto prirážku vzťahuje.

Zisková prirážka zdaniteľného obchodníka sa rovná rozdielu medzi predajnou cenou, ktorú zdaniteľný obchodník požaduje za tovar, a kúpnu cenou.

Článok 316 smernice o DPH

1. 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.
- (2) Členské štáty určia pravidlá pre vykonávanie možnosti ustanovenej v odseku 1, ktorá v každom prípade pokrýva obdobie najmenej dvoch kalendárnych rokov.

Článok 317 smernice o DPH

Ak zdaniteľný obchodník využije možnosť ustanovenú v článku 316, základ dane sa určí v súlade s článkom 315.

V prípade dodania umeleckých diel, zberateľských predmetov alebo starožitností, ktoré doviezol zdaniteľný obchodník, sa kúpna cena, ktorá sa berie do úvahy pri

výpočte ziskovej prirážky, rovná základu dane pri dovoze určenému v súlade s článkami 85 až 89 navýšenom o DPH, ktorá je splatná alebo zaplatená pri dovoze.“

2. O prvej otázke

Senát sa v rámci posúdenia na základe ustanovení vnútroštátneho práva domnieva, že v prípade výkladu § 25a ods. 3 tretej vety UStG v súlade s právom Únie možno spornú daň z obratu zohľadniť na účely výpočtu základu dane pre úpravu zdaňovania prirážky. Je však sporné, či možno ustanovenia vnútroštátneho práva vykladať v súlade s právom Únie, ak sa samotná úprava zdaňovania prirážky riadi právom Únie.

a) Vnútroštátny zákonodarca prijal na základe § 25a UStG právnu úpravu, ktorá z každého uhla pohľadu nie je v súlade s ustanoveniami práva Únie. Ustanovenie § 25a ods. 7 bodu 1 písm. a) UStG upravuje neuplatnenie úpravy zdaňovania prirážky, ak bol tovar dodaný z iného členského štátu, ktorý obchodník nadobudol v rámci Spoločenstva v tuzemsku, v ostatných členských štátoch s ohľadom na jeho dodanie v rámci Spoločenstva oslobodený na ostatnom území Spoločenstva od dane. V zmysle tohto ustanovenia by sa v spornom prípade neuplatnila úprava zdaňovania prirážky.

Dôvodom pre neuplatnenie úpravy zdaňovania prirážky v takýchto prípadoch je tá skutočnosť, že predmet dodania sa vzhľadom na jeho oslobodenia od dane na predchádzajúcom stupni v celom rozsahu vyňal z pôsobnosti dane z obratu. Do tej miery, do akej nadobudnutie v rámci Spoločenstva podľa § 12 ods. 2 bodu 13 písm. a) UStG podlieha dani, by si zdaniteľná osoba mohla tieto dane odpočítavať ako daň zaplatenú na vstupe podľa § 15 ods. 1 vety 1 bodu 3 UStG [omissis]. Na prevod vlastníctva sa preto uplatnilo paušálne zdanenie, s cieľom zabezpečiť úplné zdanenie [omissis].

b) Neuplatnenie úpravy zdaňovania prirážky na dodania v rámci Spoločenstva obchodníkom v tuzemsku je však v rozpore s právom Únie. Súdny dvor v spornom prípade rozhodol, že článok 316 ods. 1 písm. b) smernice o DPH sa má vykladať v tom zmysle, že zdaniteľný obchodník sa môže rozhodnúť pre uplatňovanie úpravy zdaňovania prirážky na dodanie umeleckých diel, ktoré mu na vstupe dodali v súvislosti s dodaním v rámci Spoločenstva oslobodeným od dane ich autori alebo ich právni nástupcovia (pozri rozsudok vo veci Mensing, EU:C:2018:968, prvá časť výroku).

c) Žalobca preto vzhľadom na to, že Súdny dvor v konaní vo veci Mensing (EU:C:2018:968) taktiež rozhodol, že je odpočítanie dane zaplatenej na vstupe vylúčené, však v zmysle výkladu vnútroštátneho práva nemá nárok na zohľadnenie dane z obratu pri nadobudnutí umeleckých diel podľa § 25a ods. 3 piatej vety v spojení s § 25a ods. 2 prvou vetou 1 bodom 2 UStG.

aa) Kúpna cena na účely výpočtu základu dane pre úpravu zdaňovania prirážky zahŕňa podľa § 25a ods. 3 piatej vety 5 aj „daň dodávateľa z obratu“, ak sa podľa § 25a ods. 2 prvej vety bodu 2 UStG umelecké dielo dodá obchodníkovi, ktorého „dodanie podliehalo dani“ a obchodník ho ďalej nevyviezol.

Z jasného znenia ustanovenia vyplýva, že spornú daň z obratu nemožno zohľadniť, pretože umelci z iného členského štátu neuskutočnili zdaniteľné dodanie. Dodania boli podľa článku 138 smernice o DPH oslobodené od dane z obratu. Len nadobudnutie bolo preto zdaniteľným plnením [*omissis*].

bb) Zohľadnenie dane z obratu za nadobudnutie v rámci Spoločenstva v kúpnej cene pri výpočte základu dane pre zdanenie prirážky však možno založiť na § 25a ods. 3 tretej vete UStG, pretože v súlade s právom Únie prichádza úprava zdaňovania prirážky do úvahy pri ďalšom predaji v tuzemsku po nadobudnutí v rámci Spoločenstva. Podľa judikatúry sa totiž daň z obratu nezahrnie do základu dane. V prípade dane týkajúcej sa príslušného dodania v rámci Spoločenstva nemôže platiť iný záver, a preto sa daň musí zohľadniť aj v takomto prípade. Len takýto postup zodpovedá účelu zdanenia prirážky, ktorým sa má zabrániť dvojitému zdaneniu („daň z dane“) (pozri návrhy generálneho advokáta Szpunara, EU:C:2018:722, bod 53).

d) Senát má však pochybnosti o tom, či takýto výklad vnútroštátneho ustanovenia prichádza do úvahy aj vtedy, ak úprava zdaňovania prirážky tak, ako v spornom prípade, vyplýva výlučne z ustanovení práva Únie. Súdny dvor v rozsudku Mensing vyhlásenom v spornom prípade (EU:C:2018:968) konštatoval, že žalobca sa priamo dovoľáva práva výberu podľa článku 316 ods. 1 písm. b) smernice o DPH, ktoré dotknutá vnútroštátna právna úprava vo veci samej nestanovuje pre dodanie umeleckých diel dodaných v rámci Spoločenstva. Ďalej uviedol, že žalobca môže „využiť úpravu zdaňovania prirážky podľa tohto článku len za podmienok stanovených v tejto smernici“ (pozri rozsudok Súdneho dvora vo veci Mensing, EU:C:2018:968, bod 49). Vzhľadom na vyššie uvedené vznikajú pochybnosti, či môže vnútroštátny súd rozhodujúci v poslednom stupni za okolností, o aké ide v konaní vo veci samej, keď sa zdaniteľná osoba na základe rozsudku vo veci Mensing (EU:C:2018:968) odvoláva na tú skutočnosť, že skoršie dodanie umeleckých diel ich autorom (alebo jeho právnymi nástupcami) v rámci Spoločenstva patrí ako dodanie oslobodené od dane do pôsobnosti úpravy zdaňovania prirážky upravenej v článku 311 a nasl. smernice o DPH, vykladať vnútroštátne ustanovenie § 25a ods. 3 tretej vety UStG v tom zmysle, že sa daň za nadobudnutie v rámci Spoločenstva nezahrnie do základu dane.

3. O druhej otázke

V prípade kladnej odpovede na prvú otázku je podľa senátu potrebné predložiť Súdneho dvoru druhú otázku. Úlohou Súdneho dvora v zmysle článku 267 ods. 1 ZFEÚ je vykladať Zmluvy Únie. K tomu podľa vnútroštátneho senátu v spornom

prípade patrí prípadne aj potrebná tvorba práva Únie v rámci judikatúry Súdneho dvora.

a) Smernica o DPH obsahuje v hlave XII kapitole 4 ustanovenia, ktoré stanovujú podrobnosti úpravy zdaňovania prirážky. Podľa článku 317 prvej vety smernice o DPH sa základ dane pri uplatnení možnosti úpravy zdaňovania prirážky okrem iného (o.i.) v prípade dodania „umeleckých diel ..., ktoré dodal ... ich autor“ [článok 316 ods. 1 písm. b) smernice o DPH] vypočíta podľa článku 315 smernice o DPH. V súlade s článkom 315 druhou vetou smernice o DPH sa zisková prirážka zdaniteľného obchodníka rovná rozdielu medzi predajnou cenou, ktorú požaduje zdaniteľný obchodník za tovar a jeho kúpnu cenou. Podľa článku 312 bodu 1 smernice o DPH je „predajnou cenou“ všetko, čo tvorí protihodnotu, ktorú prijal alebo má prijať zdaniteľný obchodník od zákazníka alebo od tretej strany vrátane dotácií priamo súvisiacich s transakciou, (o.i.) daní. Podľa článku 312 bodu 2 smernice o DPH je „kúpnu cenou“ všetko, čo tvorí protihodnotu vymedzenú v bode 1, ktorú prijal alebo má prijať od zdaniteľného obchodníka jeho dodávateľ.

b) Autor smernice zahrnutím „umeleckých diel, ktoré dodali ich autori ... [článok 316 ods. 1 písm. b) smernice o DPH] zahrnul aj dodania v rámci Spoločenstva [*omissis*]. Chýba však právna úprava podobná ustanoveniu článku 317 druhej vety smernice o DPH, v zmysle ktorej by sa v prípade dovozu umeleckých diel samotným zdaniteľným obchodníkom zahrnuli aj dane, ktoré je povinný zaplatiť [*omissis*].

Z pohľadu vnútroštátneho senátu môže príslušné riešenie v práve Únie vyplývať z článku 315 smernice o DPH, na ktorý odkazuje článok 317 prvá veta smernice o DPH.

aa) Článok 315 prvá veta smernice o DPH v jej nemeckom znení stanovuje, že základom dane je zisková prirážka „znížená o výšku DPH, ktorá sa na túto prirážku vzťahuje“. Zisková prirážka je preto brutto hodnotou vrátane dane z pridanej hodnoty, ktorá sa na účely výpočtu základu dane, ktorý nemá zahŕňať daň z pridanej hodnoty, musí znížiť o daň z pridanej hodnoty, a teda prepočítať na sumu netto (bez dane z pridanej hodnoty). Zo znenia dotknutého ustanovenia podľa vnútroštátneho senátu v prípade skutkových okolností, o ktorých sa má rozhodnúť v tejto veci vyplýva, že „výška DPH, ktorá sa na túto prirážku vzťahuje“ zahŕňa aj daň z obratu, ktorú žalobca zaplatil za nadobudnutie v rámci Spoločenstva. Vnútroštátny súd by preto musel potvrdiť prejudiciálne rozhodnutie.

bb) Výklad článku 315 prvej vety smernice o DPH, ktorý podľa senátu prichádza do úvahy, navyše v prípade systematického výkladu zodpovedá základnej myšlienke článku 78 písm. a) poslednej vety smernice o DPH, v zmysle ktorého sa samotná daň z pridanej hodnoty nezahŕňa do základu dane. Podľa názoru vnútroštátneho senátu sa v prípade osobitnej úpravy článku 315 prvej vety smernice o DPH neuplatní iný záver.

cc) Takýto výklad podporuje aj zásada neutrality. Ako v prípade dovozu samotným zdaniteľným obchodníkom (prípád upravený v článku 317 druhej vete smernice o DPH) je v súlade s touto zásadou, aby sa daň pripadajúca na dovoz v rámci Spoločenstva nezahrnula do ziskovej prirážky, inak by táto zisková prirážka bola v rozpore so systémom tohto ustanovenia neprimerane vysoká. Došlo by k dvojitému zdaneniu v zmysle „dane z dane z nadobudnutia“ (pozri návrhy generálneho advokáta Szpunara, EU:C:2018:722, bod 53 [omissis]). Smernica o DPH je založená na zásade daňovej neutrality, ktorá v prvom rade bráni tomu, aby sa s hospodárskymi subjektmi, ktoré vykonávajú rovnaké činnosti, zaobchádzalo rozdielne v oblasti výberu DPH (pozri napríklad rozsudky Súdneho dvora ATP PensionService z 13. marca 2014, C-464/12, EU:C:2014:139, body 42 a 44 a tam citovanú judikatúru, a Mensing, EU:C:2018:968, bod 32).

dd) Okrem toho je potrebné prihliadnuť aj na to, že dodávky v rámci Spoločenstva a nadobudnutia v rámci Spoločenstva sú jediným hospodárskym plnením, pričom účelom ich rozdelenia je len premiestniť daňové príjmy do členského štátu, v ktorom dochádza ku konečnej spotrebe dodaných tovarov (pozri rozsudok Súdneho dvora vo veci Teleos z 27. septembra 2007, C-409/04, EU:C:2007:548, [omissis] bod 23). Aj z tohto dôvodu je z hľadiska práva Únie potrebné zabezpečiť rovnaké zaobchádzanie [omissis].

ee) Aj Súdny dvor podľa senátu vychádza incidenčne z predpokladu, že je potrebné prihliadať na daň z nadobudnutia. V rozsudku Mensing (EU:C:2018:968) vyhlásenom v spornom prípade totiž odmietol odpočítanie dane na vstupe zdaniteľného obchodníka v prípade nadobudnutí v rámci Únie predovšetkým z dôvodu, že daň z pridanej hodnoty zaplatená v kúpnej cene nie je zahrnutá v dani z predaja (bod 46). O takýto prípad by však šlo vtedy, ak by sa nezapočítala daň z nadobudnutia. Je v súlade so systematikou úpravy zdaňovanej prirážky, ak sa do kúpnej ceny započíta aj daň z obratu v rámci zdanenia nadobudnutia [omissis].

ff) Takýmto výkladom článku 315 prvej vety smernice o DPH by sa však vnútroštátny senát odchyľil od názoru generálneho advokáta Szpunara v bode 54 jeho návrhov (EU:C:2018:722). Generálny advokát Szpunar sa domnieval, že nemožno túto medzeru zaplniť prostredníctvom výkladu a že medzeru v právnej úprave musí zaplniť zákonodarca. Rozhodujúci senát má preto s ohľadom na tieto jasné úvahy generálneho advokáta pochybnosti o tom, či môže považovať správne uplatnenie práva Únie za natoľko jednoznačné, že sú vylúčené akékoľvek dôvodné pochybnosti o rozhodnutí o položenej otázke (v tomto ohľade pozri rozsudky CILFIT zo 6. októbra 1982, 283/81, EU:C:1982:335, [omissis] bod 21, Intermodal Transports z 15. septembra 2005, C-495/03, EU:C:2005:552 [omissis], Gaston Schul Douane-expediteur zo 6. decembra 2005, C-461/03, EU:C:2005:742 [omissis]). Súd sa preto domnieva, že má povinnosť predložiť v súlade s článkom 267 ods. 3 ZFEÚ Súdnemu dvoru návrh na začatie prejudiciálneho konania.

4. Relevantnosť pre rozhodnutie vo veci

Senát potrebuje odpoveď na prvú otázku, aby na základe vnútroštátneho ustanovenia (§ 25a ods. 3 tretia veta UStG) mohol vydať vecne správne rozhodnutie vo veci. Odpoveď na druhú otázku je pre senát potrebná v prípade, ak sa uplatní priamy účinok smernice o DPH ako práva Únie a ak je vzhľadom na vyššie uvedené potrebné na základe teleologického extenzívneho výkladu dotvoriť právne predpisy na úrovni Únie.

5. Právny základ návrhu, súvisiace rozhodnutia

Právnym základom predložení návrhu Súdneho dvoru je článok 267 ods. 3 ZFEÚ. [omissis]

[omissis]

PRACOVNÝ DOKUMENT