



Sbírka soudních rozhodnutí

STANOVISKO GENERÁLNÍHO ADVOKÁTA
MACIEJE SZPUNARA
přednesené dne 13. září 2018¹

Věc C-264/17

**Harry Mensing
proti
Finanzamt Hamm**

[žádost o rozhodnutí o předběžné otázce podaná Finanzgericht Münster (finanční soud v Münsteru, Německo)]

„Řízení o předběžné otázce – Daně – Daň z přidané hodnoty – Směrnice 2006/112/ES – Články 314 a 316 – Zvláštní režim – Obchodník povinný k dani – Režim ziskové přírážky – Dodání uměleckých děl autory nebo jejich právními nástupci – Transakce uvnitř Společenství – Právo na odpočet daně zaplacené na vstupu“

Úvod

1. V případě, kdy předmětem plnění, které podléhá dani z přidané hodnoty (dále jen „DPH“), je zboží, v jehož ceně je již zahrnuta bez možnosti odpočtu i DPH zaplacená na vstupu, jak je tomu často u opakovaně prodávaného zboží, např. uměleckých děl, nezajišťuje obvyklý mechanismus zdanění realizaci základní zásady této daně, a to zásady její neutrality ve vztahu k osobám povinným k dani. Z toho důvodu unijní normotvůrce zavedl zvláštní daňový režim, který dovoluje, aby byla daň uvalena pouze na ziskovou přírážku osoby povinné k dani, tedy na přidanou hodnotu, která vznikla v dané fázi obratu. Ačkoliv příslušná ustanovení unijního práva se zdají být zcela jednoznačná, jsou-li posuzována odděleně, jejich společné použití nevede vždy k dosažení vytyčeného cíle. Je to však dostatečný důvod pro to, aby tato ustanovení v některých situacích nebyla použita vůbec? Na tuto otázku bude v této věci muset odpovědět Soudní dvůr.

Právní rámec

Unijní právo

2. Článek 2 odst. 1 směrnice 2006/112/ES Rady ze dne 28. listopadu 2006 o společném systému daně z přidané hodnoty² stanoví:

„Předmětem DPH jsou tato plnění:

- a) dodání zboží za úplatu uskutečněné v rámci členského státu osobou povinnou k dani, která jedná jako taková;

1 – Původní jazyk: polština.

2 – Úř. věst. 2006, L 347, s. 1, ve znění směrnice Rady 2013/61/EU ze dne 17. prosince 2013 (Úř. věst. 2013, L 353, s. 5).

b) pořízení zboží za úplatu uvnitř Společenství uskutečněné v rámci členského státu:

- i) osobou povinnou k dani, která jedná jako taková, nebo právnickou osobou nepovinnou k dani, je-li prodávajícím osoba povinná k dani, která jedná jako taková a přitom nemá nárok na osvobození pro malé podniky podle článků 282 až 292, ani se na ni nevztahuje článek 33 nebo 36;

[...]

[...]

d) dovoz zboží.“

3. Dle článku 14 odst. 1 této směrnice se dodáním zboží rozumí „převod práva nakládat s hmotným majetkem jako vlastník“.

4. Definici pořízení zboží uvnitř Společenství obsahuje čl. 20 první pododstavec 1 této směrnice, který stanoví:

„Pořízením zboží uvnitř Společenství se rozumí nabytí práva nakládat jako vlastník s movitým hmotným majetkem, který byl pořizovateli odeslán nebo přepraven prodávajícím nebo samotným pořizovatelem nebo na účet jednoho z nich do jiného členského státu než státu zahájení odeslání nebo přepravy zboží“.

5. Článek 138 odst. 1 směrnice 2006/112 stanoví:

„Členské státy osvobodí od daně dodání zboží, které bylo odesláno nebo přepraveno mimo jejich území, avšak uvnitř Společenství, prodávajícím nebo pořizovatelem nebo na účet jednoho z nich, uskutečněné pro jinou osobu povinnou k dani nebo právnickou osobu nepovinnou k dani, která jedná jako taková, v jiném členském státě než ve státě zahájení odeslání nebo přepravy zboží“.

6. Článek 168 uvedené směrnice stanoví:

„Jsou-li zboží a služby použity pro účely zdaněných plnění osoby povinné dani, má tato osoba nárok ve členském státě, v němž tato plnění uskutečňuje, odpočíst od daně, kterou je povinna odvést, tyto částky:

- a) DPH, která je splatná nebo byla odvedena v tomto členském státě za zboží, jež jí bylo nebo bude dodáno, nebo za službu, jež jí byla nebo bude poskytnuta jinou osobou povinnou k dani;

[...]

- c) DPH, která je splatná při pořízeních zboží uvnitř Společenství podle čl. 2 odst. 1 písm. b) bodu i);

[...]

- e) DPH, která je splatná nebo byla odvedena při dovozu zboží do tohoto členského státu.“

7. Článek 169 písm. b) směrnice nicméně stanoví:

„Kromě odpočtu podle článku 168 má osoba povinná k dani nárok na odpočet daně podle uvedeného článku, jsou-li zboží a služby použity za účelem těchto jejích plnění:

[...]

b) plnění osvobozených od daně podle článku 138 [...].“

8. Podle hlavy XII kapitoly 4 směrnice 2006/112 se zřizuje zvláštní režim pro použité zboží, umělecká díla, sběratelské předměty nebo starožitnosti. Článek 311 odst. 1 body 2 a 5 této směrnice stanoví:

„Pro účely této kapitoly 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;

[...]“

9. Podle pododdílu 1 obsaženého v oddílu 2 této kapitoly směrnice 2006/112 se zřizuje režim ziskové přírážky pro obchodníky povinné k dani. Články 312 až 317 a článek 319 této směrnice stanoví:

„Článek 312

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 313

1. 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.

[...]

Článek 314

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

a) osobou nepovinnou k dani;

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

- c) jinou osobou povinnou k dani, zakládá-li dodání zboží touto jinou osobou povinnou k dani nárok na osvobození pro malé podniky podle článků 282 až 292 a zahrnuje-li investiční majetek;
- d) jiným obchodníkem povinným k dani, pokud byla při dodání zboží tímto jiným obchodníkem povinným k dani uplatněna daň podle tohoto zvláštního režimu.

Článek 315

Základem daně při dodáních zboží uvedených v článku 314 je zisková přírážka dosažená obchodníkem povinným k dani snižená 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

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.

[...]

Článek 317

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.

Článek 319

Obchodník povinný k dani může na každé dodání, na které se vztahuje režim ziskové přírážky, použít běžný režim DPH.“

10. Zásady pro uplatnění práva obchodníků povinných k dani na odpočet daně zaplacené na vstupu stanoví články 320 a 322 směrnice 2006/112/ES. Tyto články stanoví:

„Článek 320

1 Jestliže obchodník povinný k dani použije běžný režim DPH na dodání uměleckého díla, sběratelského předmětu nebo starožitnosti, jež sám dovezl, má nárok odpočíst od daně, kterou je povinen odvést, daň splatnou nebo odvedenou při dovozu tohoto zboží.

Jestliže obchodník povinný k dani použije běžný režim DPH na dodání uměleckého díla, které mu bylo dodáno jeho autorem nebo jeho právními nástupci nebo osobou povinnou k dani jinou, než je obchodník povinný k dani, má nárok odpočíst od daně, kterou je povinen odvést, daň splatnou nebo odvedenou z uměleckého díla jemu dodaného.

[...]

Článek 322

Používá-li obchodník povinný k dani zboží za účelem jeho dodání, na které se vztahuje režim ziskové přírážky, nesmí odpočíst od daně, kterou je povinen odvést, tyto částky:

- a) daň splatnou nebo odvedenou z uměleckých děl, sběratelských předmětů nebo starožitností, které sám dovezl;
- b) daň splatnou nebo odvedenou z uměleckých děl, která mu byla nebo budou dodána jejich autory nebo jejich právními nástupci;
- c) daň splatnou nebo odvedenou z uměleckých děl, které mu byla nebo budou dodána osobou povinnou k dani jinou, než je obchodník povinný k dani.“

11. Konečně článek 342 této směrnice stanoví:

„Členské státy mohou přijmout opatření tykající se nároku na odpočet daně k zamezení toho, aby obchodníci povinní k dani, na něž se vztahuje některý z režimů obsažených v oddíle 2, nebyli neoprávněně zvýhodněni ani poškozeni.“

Německé právo

12. Režim ziskové přírážky vztahující se na obchodníky povinné k dani byl do německého práva proveden ustanovením § 25a Umsatzsteuergesetz (zákon o dani z obratu, dále jen „UStG“). Toto ustanovení stanoví zejména:

„1. Pro dodání movitého hmotného zboží ve smyslu § 1 odst. 1 bodu 1 platí zdanění podle kritéria 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.

[...]

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:

[...]

2) umělecká díla, pokud dodání díla tomuto obchodníkovi podléhalo dani a neprovedl ho jiný obchodník.

[...]

3. Výše obratu se počítá z částky, o kterou prodejní cena převyšuje nákupní cenu za zboží; [...] V případech uvedených v odstavci 2 první větě bodě 2 nákupní cena zahrnuje daň z obratu zaplacenou dodavatelem.

[...]

5. [...] Odchylně od ustanovení § 15 odst. 1 není obchodník v případech uvedených v odstavci 2 oprávněn k odpočtu daně z obratu z dovozu, daně samostatně vykázané na faktuře ani daně splatné na základě ustanovení § 13b odst. 5 jako daně zaplacené na vstupu.

[...]

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 ostatním území Společenství osvobození od daně pro pořízení zboží uvnitř Společenství,

[...]“

Skutkové okolnosti a průběh řízení

13. Harry Mensing je obchodníkem povinným k dani ve smyslu čl. 311 odst. 1 bodu 5 směrnice 2006/112 a ustanovení § 25a odst. 1 bodu 1 UStG. Vede činnost v oblasti obchodování s uměleckými díly v různých městech v Německu. V průběhu zdaňovacího období 2014 pořídil mimo jiné umělecká díla od autorů z jiných členských států. Tato dodání byla osvobozená od DPH v původních členských státech a H. Mensing z nich zaplatil daň na základě jejich pořízení uvnitř Společenství. Neuplatnil nárok na odpočet této daně.

14. Na začátku roku 2014 podal H. Mensing k Finanzamt Hamm (daňový orgán v Hamm, Německo) oznámení o uplatnění režimu ziskové přírážky na umělecká díla pořízená od jejich autorů. Daňový orgán mu však odepřel právo na použití tohoto režimu na umělecká díla pořízená od autorů z jiných členských států s odkazem na ustanovení § 25a odst. 7 bod 1 písm. a) UStG, a v důsledku toho také zvýšil částku vyměřené DPH o 19 763,31 eura.

15. Po neúspěšném odvolání H. Mensing podal žalobu proti rozhodnutí daňového orgánu v Hamm k Finanzgericht Münster (finanční soud v Münsteru, Německo). Tento soud měl pochybnosti ohledně souladu ustanovení § 25a odst. 7 bodu 1 písm. a) UStG s unijním právem, jakož i ohledně vzájemného vztahu článků 314 a 316 směrnice 2006/112, rozhodl o přerušení řízení a obrátil se na Soudní dvůr s následujícími předběžnými otázkami:

„1) Musí být čl. 316 odst. 1 písm. b) [směrnice 2006/112] 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, u nichž se nejedná o osoby ve smyslu článku 314 směrnice [2006/112]?”

2) V případě kladné odpovědi na první otázku: Vyžaduje čl. 322 písm. b) směrnice [2006/112], aby bylo obchodníkovi odepřeno právo na odpočet daně zaplacené na vstupu z pořízení uměleckých děl uvnitř Společenství, i když neexistuje žádné vnitrostátní ustanovení obsahující odpovídající právní úpravu?“

16. Žádost o rozhodnutí o předběžné otázce byla doručena Soudnímu dvoru dne 17. května 2017. Písemná vyjádření podali H. Mensing, německá vláda a Evropská komise. Titíž zúčastnění byli zastoupeni na jednání konaném dne 14. června 2018.

Analýza

K první předběžné otázce

17. Předložením první předběžné otázky předkládající soud požaduje vysvětlení, zda má obchodník povinný k dani nárok na uplatnění režimu ziskové přírážky na základě čl. 316 odst. 1 písm. b) směrnice 2006/112 ve vztahu k prodeji uměleckých děl, jež pořídil od jejich autorů nebo jejich právních nástupců z jiných členských států, kteří nepatří do kategorie osob uvedených v článku 314 této směrnice. Tato otázka v sobě ve skutečnosti obsahuje dvě právní otázky. První z nich je otázkou vztahu mezi článkem 314 a článkem 316 směrnice 2006/112. Druhá otázka se týká toho, zda se režim ziskové přírážky může uplatnit u prodeje uměleckých děl pořízených obchodníkem povinným k dani od subjektů z jiných členských států, kteří jsou osobami povinnými k dani.

Vztah mezi článkem 314 a článkem 316 směrnice 2006/112

18. Předkládající soud odůvodňuje žádost o rozhodnutí o předběžné otázce tím, že podle jeho názoru článek 314 směrnice 2006/112 stanoví vyčerpávajícím způsobem rozsah uplatnění režimu ziskové přírážky. Jinými slovy, podle tohoto soudu může být režim ziskové přírážky uplatněn výlučně na zboží pořízené od subjektů splňujících podmínky stanovené v článku 314 této směrnice nebo zároveň v článcích 314 a 316. Takový výklad vztahu mezi článkem 314 a 316 směrnice 2006/112 by odůvodňoval vyloučení z režimu ziskové přírážky podle § 25a odst. 7 bodě 1 písm. a) UStG u zboží, které obchodník povinný k dani pořídil od subjektu z jiného členského státu a tento subjekt využil režimu osvobození s nárokem na odpočet DPH zaplacené na vstupu stanovený pro dodání zboží uvnitř Společenství v čl. 138 odst. 1 směrnice 2006/112 ve spojení s jejím čl. 169 písm. b). Subjekty uvedené v článku 314 této směrnice totiž nemohou využít tohoto osvobození s nárokem na odpočet.

19. Podle mě však takové chápání vztahu mezi články 314 a 316 směrnice 2006/112 není odůvodněné.

20. Především to žádným způsobem nevyplývá ze znění těchto ustanovení. Úvodní věta v článku 314 této směrnice stanoví, že režim ziskové přírážky „se uplatňuje“ v případech uvedených v tomto článku. Znamená to automatické uplatnění tohoto režimu, pokud nastanou uvedené okolnosti³. Avšak čl. 316 odst. 1 této směrnice dává obchodníkovi povinnému k dani „možnost rozhodnout se pro použití režimu ziskové přírážky“ v případech uvedených v tomto ustanovení, tedy v jiných, než jsou případy, na něž se vztahuje úprava článku 314. Ve znění těchto ustanovení nic nenasvědčuje tomu, že by právo na použití režimu ziskové přírážky podle čl. 316 odst. 1 směrnice 2006/112 bylo závislé na splnění podmínek stanovených v článku 314 této směrnice. Právě naopak, z tohoto znění dle mého názoru vyplývá, že normotvůrce považuje oprávnění stanovené v čl. 316 odst. 1 této směrnice za dodatečné ve vztahu k základnímu rozsahu uplatňovaného režimu ziskové přírážky stanovenému v článku 314. Článek 316 tak rozšiřuje potenciální rozsah uplatnění tohoto režimu, přičemž ponechává rozhodnutí ohledně této otázky na osobě povinné k dani.

3 – S výhradou možného uplatnění obecných zásad DPH osobou povinnou k dani na základě článku 319 směrnice 2006/112.

21. Odůvodnění tohoto rozhodnutí uvádí Komise ve svém vyjádření ve věci. Uvádí, že hlavním cílem režimu ziskové přírážky je zamezit dvojímu zdanění zboží v případě, že v kupní ceně účtované obchodníkovi povinnému k dani již byla zahrnuta DPH, kterou zaplatil prodávající bez nároku na odpočet v předcházejících stádiích obratu.

22. Tím, že subjekty uvedené v článku 314 nemají nárok na odpočet daně zaplacené na vstupu, nesou její ekonomickou tíhu a v souvislosti s tím přirozeným způsobem započítávají její hodnotu do ceny zboží při jeho prodeji. Pokud by toto zboží, při prodeji obchodníkem povinným k dani, bylo zdaněno podle obecných zásad, a sice tak, že by základ daně tvořila celková prodejní cena, součástí tohoto daňového základu by byla také hodnota daně zaplacená v dřívějších fázích obratu, což by vedlo ke dvojímu zdanění („daň z daně“). Uplatnění režimu ziskové přírážky, v jehož rámci je základem daně pouze zisková přírážka, čili přidaná hodnota vytvořená ve fázi transakcí uzavíraných obchodníkem povinným k dani, umožňuje vyhnout se takovému dvojímu zdanění.

23. Ne vždy je však možné nebo účelné přesně určit, u kterého zboží prodáváného obchodníkem povinným k dani byla DPH v dřívějších fázích obratu odečtena a u kterého nikoliv. Mohla být také odečtena jen částečně nebo zboží nemuselo vůbec podléhat zdanění, což věc dále komplikuje. S ohledem na výše uvedené normotvůrce zavedl automatické uplatnění režimu ziskové přírážky v případech, kdy daň nemohla být odečtena v dřívějších fázích obratu ať už z důvodu, že prodejce není osobou povinnou k dani, nebo také proto, že při prodeji bylo uplatněno právo na osvobození bez nároku na odpočet DPH zaplacené na vstupu. Výše uvedené je současně upraveno v článku 314 směrnice 2006/112. Avšak v některých jiných případech normotvůrce, pravděpodobně s ohledem na racionalizaci administrativy, ponechal obchodníkům povinným k dani možnost použít režim ziskové přírážky (v současnosti článek 316 směrnice 2006/112). Článek 316 směrnice 2006/112 je tedy ustanovením, které se ve vztahu k článku 314 uplatní zvlášť a dodatečně.

24. Výklad článku 316 této směrnice, podle něhož by jeho uplatnění bylo závislé na splnění předpokladů obsažených v článku 314 směrnice, by byl také neslučitelný se systematickou a logikou úpravy, která se týká režimu ziskové přírážky.

25. Bylo by možné si totiž představit omezení okruhu subjektů, na které se vztahuje čl. 316 odst. 1 písm. b) směrnice 2006/112, jen na ty, na něž se zároveň vztahuje článek 314. Jednalo by se tak především o autory nebo jejich právní nástupce, kteří nejsou osobami povinnými k dani [čl. 314 písm. a)] a také, i když spíše výjimečně, o autory a jejich právní nástupce, jež jsou osobami povinnými k dani, ale k jejichž dodání dochází za okolností stanovených v čl. 314 písm. b) a c)⁴.

26. Současné splnění předpokladů vyplývajících z článků 314 a 316 však není možné vzhledem k čl. 316 odst. 1 písm. a) a c).

27. Článek 316 odst. 1 písm. a) směrnice 2006/112 se vztahuje na zboží dovážené přímo obchodníky povinnými k dani. Avšak úvodní věta článku 314 hovoří o zboží, které bylo takové osobě povinné k dani „dodáno uvnitř Společenství“. Článek 314 tak předem vylučuje své uplatnění na dovážené zboží. Vysvětluje se to tak, že v případě zboží pocházejícího z oblasti mimo teritoriální rozsah uplatnění společného systému DPH se nedá hovořit o dani zaplacené v dřívější fázi obratu a zahrnuté v ceně takového zboží. Z pohledu systému DPH cena dovezeného zboží je vždycky cenou „bez daně“.

4 – Použití článku 314 písm. d) by bylo přirozené vyloučeno, protože není možné jednat zároveň jako autor nebo jeho právní nástupce a obchodník povinný k dani.

28. Nicméně čl. 316 odst. 1 písm. c) se týká uměleckých děl dodaných obchodníkovi povinnému k dani, „byla-li při dodání touto jinou osobou povinnou k dani uplatněna snížená sazba“ DPH⁵. Vzhledem k tomu, že se tady jedná o uplatnění snížené daně nikoliv na zboží, ale na dodání, je dle mého mínění vyloučeno uplatnění tohoto ustanovení na dodání, která vůbec nepodléhají zdanění [čl. 314 písm. a)] nebo jsou od daně osvobozena [čl. 314 písm. b) a c)].

29. Z výše uvedeného vyplývá, že není možné použít kombinaci článku 314 a čl. 316 odst. 1 písm. a) a c) směrnice 2006/112. V tomto případě výklad, podle kterého by měl článek 314 této směrnice být uplatňován výlučně s jejím čl. 316 odst. 1 písm. b), nepokládám za logický.

30. Závislost uplatnění čl. 316 odst. 1 této směrnice na splnění předpokladů obsažených v jejím článku 314 nenachází ani teleologické odůvodnění. Splnění předpokladů článku 314 této směrnice působí automatické uplatnění režimu ziskové přírážky. Jaký by tak mělo smysl oprávnění obchodníků povinných k dani k použití tohoto režimu v některých případech, na které by se již vztahoval i článek 314? Bylo by možné to případně považovat za svého druhu oprávnění typu „opt-out“, ovšem možnost „opt-out“ z režimu ziskové přírážky je stanovena již článkem 319 směrnice 2006/112 a její článek 316 byl jednoznačně zamýšlen jako oprávnění „opt-in“.

31. Konečně závislost uplatnění článku 316 směrnice 2006/112 na splnění předpokladů obsažených v jejím článku 314 by zbavila smyslu článek 322 této směrnice. Toto ustanovení zbavuje obchodníka povinného k dani práva na odpočet daně na vstupu ze zboží, které prodává v rámci režimu ziskové přírážky, a to ve třech případech odpovídajících těm stanoveným v čl. 316 odst. 1. Článek 322 písm. a) se tak týká dovozu [čl. 316 odst. 1 písm. a)], čl. 322 písm. b) se týká pořízení díla od autora nebo jeho právních nástupců [čl. 316 odst. 1 písm. b)] a čl. 322 písm. c) se týká pořízení díla od jiných osob povinných k dani s uplatněním snížené sazby [čl. 316 odst. 1 písm. c)].

32. Článek 314 směrnice 2006/112 však vylučuje samotnou existenci daně na vstupu, jelikož se týká buď dodání, na něž se daň DPH vůbec nevztahuje, nebo dodání od této daně osvobozených⁶. Kdyby tedy uplatnění čl. 316 odst. 1 této směrnice bylo závislé na splnění předpokladů z článku 314 směrnice, její článek 322 by se stal bezpředmětným. I kdyby byla vytvořena umělá závislost na uplatnění těchto předpokladů pouze pro použití čl. 316 odst. 1 písm. b), i tak by to zbavilo smyslu přinejmenším čl. 322 písm. b).

33. Na základě výše uvedených důvodů mám za to, že čl. 316 odst. 1 směrnice 2006/112 je třeba vykládat tak, že jeho uplatnění není závislé na splnění předpokladů stanovených v článku 314 této směrnice.

Možnost uplatnění ziskové přírážky na základě čl. 316 odst. 1 písm. b) směrnice 2006/112 na zboží pořízené obchodníkem povinným k dani od subjektů z jiných členských států

34. Německá vláda ve svém vyjádření k této věci odůvodňuje vyloučení možnosti uplatnit režim ziskové přírážky na umělecká díla pořízená obchodníkem povinným k dani od subjektů z jiných členských států, které využily osvobození pro dodání uvnitř Společenství obsažené v ustanovení § 25a odst. 7 bodu 1 UStG. Uvádí tři argumenty na podporu svého tvrzení.

5 – Kurzivou zvýraznil autor tohoto stanoviska.

6 – S výjimkou případu uvedeného v článku 314 písm. d), ten však není slučitelný s žádným případem uvedeným v článku 316 odst. 1.

– Argument týkající se účelu režimu ziskové přírážky

35. Podle německé vlády v případě uměleckých děl dodaných obchodníkovi povinnému k dani prostřednictvím subjektů z jiných členských států s osvobozením z důvodu dodání uvnitř Společenství by uplatnění obecných zásad DPH obchodníkem povinným k dani na další prodej těchto děl nezpůsobilo dvojí zdanění, neboť v kupní ceně za dílo zaplacené obchodníkem povinným k dani by nebyla zahrnuta žádná daň, a daň z pořízení uvnitř Společenství by podléhala odpočtu. V takových případech by uplatňování režimu ziskové přírážky nenaplnovalo účel tohoto režimu, kterým je v souladu s bodem 51 odůvodnění směrnice 2006/112 záměr zabránit dvojímu zdanění a narušení hospodářské soutěže mezi osobami povinnými k dani.

36. Neztotožňuji se však s touto argumentací, a to z důvodů částečně podobných těm, které jsem již zmínil v části věnované pochybnostem předkládajícího soudu ohledně vzájemného vztahu článku 314 a článku 316 směrnice 2006/112 (viz body 20 až 32 tohoto stanoviska).

37. Je skutečností, že v případech stanovených v čl. 316 odst. 1 této směrnice by uplatnění obecných zásad zdanění DPH, tj. zdanění celé částky plnění s nárokem na odpočet daně zaplacené na vstupu, nevedlo ke dvojímu zdanění. Týká se to však nejen zboží pořizovaného od subjektů z jiných členských států, ale všech případů, na něž se vztahuje čl. 316 odst. 1 směrnice 2006/112.

38. Dodání uvnitř Společenství je z pohledu daně DPH obyčejným zdaněným dodáním zboží. Jediný rozdíl spočívá v tom, že osvobozením stanoveným v čl. 138 odst. 1 této směrnice a současně zdaněním pořízení zboží uvnitř Společenství na základě jejího čl. 2 odst. 1 písm. b) je daňová pravomoc přenášena ze státu prodeje na stát nabytí. Osvobození dodání uvnitř Společenství tak ve skutečnosti není osvobozením od zdanění stejným jako osvobození stanovené v článku 136 této směrnice, ale přenesením zdanění do jiného členského státu. O tomto druhu osvobození se někdy hovoří jako o zdanění v nulové výši.

39. Z pohledu osob povinných k dani toto osvobození mnoho nemění. Prodávající dodává zboží za cenu „bez daně“ a nemá povinnost odvedení daně daňovému orgánu, ponechává si však nárok na odpočet daně na vstupu ze zboží a služeb použitých pro účely svého dodání uvnitř Společenství [čl. 169 písm. b) směrnice 2006/112]. Nabyvatel zase neplatí prodávajícímu daň jako součást ceny kupovaného zboží, jak je tomu u dodání na území stejného členského státu, nýbrž platí tuto daň daňovému orgánu. Získává však zároveň právo na odpočet této daně jako daně na vstupu, samozřejmě za podmínky, že využije pořízené zboží pro účely své zdaněné činnosti.

40. Podobný mechanismus zdanění se uplatní u dovozu zboží. Dovozece platí cenu zboží, ve které není obsažena žádná DPH (ve smyslu směrnice 2006/112), jelikož toto zboží pochází z oblasti mimo územní rozsah, v němž je uplatňován společný systém daně DPH. Navíc dovozece odvádí daňovému orgánu DPH z dovozu a zároveň získává nárok na její odpočet jako daně zaplacené na vstupu.

41. Nenastává tedy problém dvojího zdanění, nezávisle na tom, zda se jedná o umělecké dílo dovezené, pořízené na území stejného členského státu nebo také pořízené od subjektu z jiného členského státu (tj. cestou pořízení uvnitř Společenství). Konstatováním, že dvojí zdanění v případě uplatnění obecných zásad DPH je podmínkou pro použití režimu ziskové přírážky, by se stal celý článek 316 směrnice 2006/112 bezpředmětným a zároveň také její článek 322, jehož smysl spočívá v tom, že existuje daň zaplacená na vstupu, kterou je možné případně odečíst, čemuž tak není v případě zboží, jehož dodání bylo osvobozeno (v úzkém smyslu tohoto slova) nebo nepodléhá zdanění⁷.

⁷ – Nesouhlasím přitom s postojem německé vlády, podle něhož znění čl. 316 odst. 1 písm. b) směrnice 2006/112 připouští jeho aplikaci nezávisle na tom, zda dodání uměleckého díla obchodníkovi bylo osvobozeno nebo zdaněno. Případy osvobozených a dani nepodléhajících dodání upravuje článek 314 této směrnice, avšak její článek 316 se týká zdaněných dodání, přičemž daňová povinnost může vznikat buď na straně prodejce (dodání uvnitř státu), nebo nabyvatele (pořízení uvnitř Společenství a dovoz).

42. Cílem článku 316 směrnice 2006/112 není zabránit dvojímu zdanění, nýbrž, jak to vysvětluje ve svém vyjádření Komise, vyhnout se nepřiměřenému administrativnímu zatížení na straně obchodníků povinných k dani, které by se pojilo s nutností pokaždé šetřit a dokazovat, zda cena určitého uměleckého díla v sobě obsahuje DPH zaplacenou v dřívějších fázích obratu, a pokud ano, tak v jaké výši. K tomuto administrativnímu zatížení patří také povinnost obchodníka povinného k dani vést dvojí účetnictví, a to v případě, že prodává zároveň zboží zdaněné podle režimu ziskové přírážky a zároveň zboží zdaněné na základě obecných zásad. Tato povinnost vyplývá přímo z článku 324 směrnice 2006/112.

43. Z tohoto důvodu mě nepřesvědčuje argument německé vlády, podle něhož by podmínky uplatnění režimu ziskové přírážky, jako výjimky z obecných zásad zdanění, měly být vykládány restriktivně. Zásada restriktivního výkladu výjimek nemůže vést k tomu, že budou celkově zbaveny smyslu a stanou se tímto způsobem bezpředmětnými.

44. Žalobce v původním řízení tvrdí, že účelem článku 316 směrnice 2006/112 je především zachovat preferenční daňové zacházení s určitým zbožím stanoveným v článku 103 směrnice. Toto ustanovení připouští zdanění sníženou sazbou u uměleckých děl, sběratelských předmětů a starožitností v případě jejich dovozu, a pokud se jedná o umělecká díla, pak také v případě jejich dodání autory nebo jejich právními nástupci. Podle čl. 94 odst. 1 této směrnice se snížená sazba uplatní také v případě pořízení uměleckých děl dodávaných autory nebo jejich právními nástupci uvnitř Společenství.

45. Nevylučuji, že takový cíl byl rovněž důvodem pro zavedení článku 316 směrnice 2006/112, i když je třeba si povšimnout, že ačkoliv uplatnění článku 103 této směrnice je pro členské státy dobrovolné, tak uplatnění jejího článku 316 je pro ně povinné. Tak jako tak, cílem článku 316 směrnice 2006/112, na rozdíl od jejího článku 314, není zabránit dvojímu zdanění.

46. Navíc stojí za povšimnutí, že ačkoliv čl. 316 odst. 1 písm. b) směrnice 2006/112 nezabraňuje riziku dvojího zdanění, protože takové riziko neexistuje, tak uplatnění tohoto ustanovení v případě dodávek na území státu za současného odepření jeho uplatnění na pořízení uvnitř Společenství by mohlo vést k narušení hospodářské soutěže mezi osobami povinnými k dani. Některým z obchodníků povinných k dani by tak totiž byla odeprána možnost použít režim ziskové přírážky, i přesto, že v jiných ohledech by byli ve srovnatelné situaci jako obchodníci povinní k dani, kteří pořizují umělecká díla na území stejného členského státu.

47. S ohledem na výše uvedené mám za to, že argumentem založeným na neexistenci rizika dvojího zdanění nelze odůvodnit neuplatnění čl. 316 odst. 1 písm. b) této směrnice ve vztahu k uměleckým dílům pořízeným obchodníkem povinným k dani od subjektů z jiných členských států.

– *Argument týkající se nemožnosti připočíst ke kupní ceně DPH z pořízení uvnitř Společenství*

48. Německá vláda poukazuje také na to, že na rozdíl od ustanovení týkajících se zboží dováženého obchodníky povinnými k dani, u kterých čl. 317 druhý pododstavec přikazuje k pořizovací ceně přičíst DPH z dovozu, ve směrnici 2006/112 chybí analogické ustanovení týkající se DPH z pořízení uvnitř Společenství. Podle německé vlády tato skutečnost dokládá, že unijní normotvůrce při formulování ustanovení článku 316 této směrnice neměl v úmyslu vztáhnout tuto úpravu na umělecká díla pořizovaná obchodníky povinnými k dani od subjektů z jiných členských států.

49. Je pravda, že chybějící ustanovení, které by odpovídalo čl. 317 druhému pododstavci směrnice 2006/112 týkajícímu se pořízení uvnitř Společenství, je určitým problémem. Na umělecká díla pořizovaná obchodníkem povinným k dani od subjektů z jiných členských států musejí být totiž uplatněny obecné zásady vyplývající z článku 315 této směrnice ve spojení s jejím čl. 317 prvním

pododstavcem. Podle těchto ustanovení ziskovou přírůžku, která je základem zdanění v režimu ziskové přírůžky, tvoří rozdíl mezi cenou zboží prodávaného obchodníkem povinným k dani a cenou za jeho nabytí od dodavatele. Nicméně kupní cenu definuje čl. 312 bod 2 této směrnice jako vše, co tvoří protiplnění, jež od obchodníka povinného k dani obdržel jeho dodavatel.

50. Tato ustanovení se tak uplatní jak u uměleckých děl pořízených obchodníkem povinným k dani na území sejného členského státu, tak u pořízení uvnitř Společenství. V obou případech má však uplatnění těchto ustanovení rozdílný dopad.

51. V případě pořízení na území jednoho členského státu totiž ke všemu, co tvoří protiplnění, jež dodavatel obdrží od obchodníka povinného k dani, patří také daň DPH zaplacená na vstupu a odvedená dodavatelem, za předpokladu, že toto dodání není osvobozené od daně, čili mimo jiné v případech, na něž se vztahuje čl. 316 odst. 1 písm. b) směrnice 2006/112. Cena, za kterou obchodník povinný k dani zboží prodá, se následně rovná kupní ceně (spolu s DPH) navýšené o ziskovou přírůžku. Zisková přírůžka tak nekryje náklady DPH zaplacené obchodníkem povinným k dani, přestože má tato daň vliv na celkovou cenu prodávaného zboží.

52. Jiné je to v případě pořízení zboží uvnitř Společenství, kde obchodník povinný k dani platí dodavateli cenu bez DPH, jelikož dodání uvnitř Společenství je osvobozeno od daně na základě čl. 138 odst. 1 směrnice 2006/112. Nicméně obchodník povinný k dani je povinen zaplatit daň z pořízení uvnitř Společenství na základě článku 2 odst. 1 písm. b) bodu i) této směrnice, přičemž na základě jejího čl. 322 písm. b) mu nenáleží právo na odpočet této daně. Obchodník povinný k dani tak musí zahrnout náklady této daně do ceny zboží, když ho prodává. Náklad daně ovšem nepatří do kupní ceny ve smyslu čl. 312 bodu 2 této směrnice. V souvislosti s tím náklad daně navyšuje ziskovou přírůžku vypočtenou obchodníkem povinným k dani podle čl. 315 druhého pododstavce směrnice.

53. Náklad DPH zaplacené obchodníkem povinným k dani z pořízení uvnitř Společenství se tak zahrnuje do základu daně z prodejní transakce. Vede to ke dvojímu zdanění („dani z daně“), kterému právě režim ziskové přírůžky měl zabránit v souladu s bodem 51 odůvodnění směrnice 2006/112. V případě zboží dováženého obchodníky povinnými k dani tomuto dvojímu zdanění brání čl. 317 druhý pododstavec směrnice, který za účelem výpočtu ziskové přírůžky přikazuje odečíst od prodejní ceny základ daně z dovozu (a sice jeho kupní cenu) společně s DPH z dovozu. Skutečnost, že analogické řešení v případě pořízení uvnitř Společenství chybí, vytváří právní mezeru, která brání plnohodnotnému dosažení cílů režimu ziskové přírůžky v případě uměleckých děl pořizovaných obchodníky povinnými k dani od subjektů z jiných členských států.

54. Tuto mezeru dle mého názoru není možné odstranit výkladem, jelikož definice kupní ceny obsažená v čl. 312 bodu 2 směrnice 2006/112 hovoří dost jednoznačně o částce obdržené „dodavatelem“ od obchodníka povinného k dani. Těžko je tak možné zahrnout daň zaplacenou obchodníkem povinným k dani daňovému orgánu do kupní ceny. Na druhou stranu čl. 322 písm. b) této směrnice vylučuje právo na odpočet DPH obchodníkem povinným k dani zaplacené „z uměleckých děl“, která pořídil od autorů nebo jejich právních nástupců, což se nepochybně vztahuje na daň zaplacenou z pořízení těchto uměleckých děl uvnitř Společenství. Výše zmíněná právní mezeru by tak měla být odstraněna normotvůrcem.

55. Nepředpokládám ovšem, že by existence této mezery svědčila, jak tvrdí německá vláda, o záměru normotvůrce vyloučit možnost uplatnit režim ziskové přírůžky na umělecká díla, která obchodník povinný k dani pořídil od subjektů z jiných členských států s osvobozením od daně z dodání uvnitř Společenství.

56. Nenasvědčuje tomu zejména znění čl. 316 odst. 1 písm. b) směrnice 2006/112, ani její čl. 322 písm. b). Připomenu, že první citované ustanovení se týká uměleckých děl „dodaných obchodníkovi povinnému k dani jejich autory nebo právními nástupci“. Jedná se tedy o dodání uměleckých děl bez žádných dodatečných podmínek. Když je však ve směrnici 2006/112 používán pojem „dodání“,

vztahuje se zároveň na dodání na území jednoho členského státu, jakož i na dodání uvnitř Společenství. Dokazuje to již samo porovnání definice dodání zboží obsažené v čl. 14 odst. 1 této směrnice⁸ s definicí pořízení zboží uvnitř Společenství obsaženou v jejím čl. 20 prvním pododstavci⁹. V případech, kdy se jedná jenom o jeden z těchto druhů dodání, normotvůrce to zřetelně zdůrazňuje, tak jako např. v čl. 2 odst. 1 písm. a), podle něhož zdanění podléhá „dodání zboží za úplatu uskutečněné v rámci členského státu“ nebo v čl. 138 odst. 1, podle něhož jsou od daně osvobozena „dodání zboží, které bylo odesláno nebo přepraveno mimo jejich území, avšak uvnitř Společenství“. Doslovný výklad čl. 316 odst. 1 písm. b) směrnice 2006/112 tak neposkytuje žádný důvod, aby byla z jeho působnosti vyloučena umělecká díla pořizovaná obchodníkem povinným k dani od subjektů z jiných členských států.

57. Podobně čl. 322 písm. b) směrnice 2006/112 doplňující její čl. 316 odst. 1 písm. b) je formulován tak široce, že zahrnuje zákaz odpočtu daně zároveň zaplacené z pořízení na území jednoho členského státu i z pořízení uvnitř Společenství (viz také bod 54 výše).

58. Obtížné by také bylo najít teleologické odůvodnění pro vyloučení možnosti uplatnit režim ziskové přírážky na umělecká díla pořizovaná obchodníky povinnými dani od subjektů z jiných členských států. Pokud totiž taková možnost existuje zároveň ve vztahu k uměleckým dílům pořizovaným na území jednoho členského státu [a to ve dvou případech: čl. 316 odst. 1 písm. b) a c)], a ve vztahu k dílům dováženým [čl. 316 odst. 1 písm. a)], proč by normotvůrce měl diskriminovat zrovna obrat uvnitř Společenství, když zjednodušení volného pohybu zboží a služeb je jedním ze základních cílů zavedení společného systému DPH¹⁰?

59. Tato právní mezera je tedy dle mého názoru spíše nedopatřením normotvůrce než úmyslným opatřením. Odůvodňuje ovšem toto nedopatření možnost odepřít uplatnění režimu ziskové přírážky ve vztahu k uměleckým dílům pořizovaným obchodníky povinnými k dani od subjektů z jiných členských států? Dle mého názoru nikoliv.

60. Je skutečností, že existence výše uvedené právní mezery staví obchodníka povinného k dani, jenž pořizuje umělecká díla od subjektů z jiných členských států, do horšího postavení než obchodníky povinné k dani, kteří pořizují umělecká díla na území stejného členského státu nebo ze států mimo území Unie. Tato mezera totiž vede k výše zmíněnému dvojímu zdanění a zvyšuje obecnou míru zdanění, přičemž uměle navyšuje jeho základ, a sice ziskovou přírážku.

61. Je však třeba mít na paměti, že použití režimu ziskové přírážky v případech stanovených v článku 316 směrnice 2006/112 je pro osobu povinnou k dani fakultativní (nikoliv však pro členský stát, který je povinen jej umožnit). Pokud se tak osoba povinná k dani chce vyhnout dvojímu zdanění své ziskové přírážky v části, v níž se kryje s nákladem zaplacené DPH z pořízení uvnitř Společenství, může zvolit zdanění podle obecných zásad s plným nárokem na odpočet zaplacené daně.

62. Avšak tak jak jsem zmínil výše, základním cílem uplatnění režimu ziskové přírážky v případech stanovených v článku 316 směrnice 2006/112 není ani tak předcházení dvojímu zdanění, jelikož to zajišťuje již zdanění podle obecných zásad, jako spíše vyhnutí se nepřiměřenému administrativnímu zatížení spojenému se zdaněním jednotlivého zboží prodávaného obchodníkem povinným k dani podle různých pravidel. Pakliže z tohoto důvodu osoba povinná k dani zvolí zdanění podle režimu ziskové přírážky, nemůže se cítit poškozená, v souladu s prastarou zásadou *volenti non fit iniuria* a není třeba ji „chránit“ tím, že jí bude odepřeno práva na uplatnění tohoto režimu, které jí náleží.

8 – „[...] převod práva nakládat s hmotným majetkem jako vlastník“.

9 – „[...] nabytí práva nakládat jako vlastník s movitým hmotným majetkem [...]“.

10 – Viz bod 4 odůvodnění směrnice 2006/112.

63. Podle článku 342 směrnice 2006/112 členské státy sice mohou přijmout opatření, která předchází tomu, aby obchodníci povinní k dani nesli nedůvodné ztráty vyplývající z uplatnění mimo jiné režimu ziskové přírážky. Tyto prostředky se však mohou týkat jen práva na odpočet daně zaplacené na vstupu, nikoliv práva na uplatnění samotného režimu ziskové přírážky.

– *Argument založený na znění čl. 316 odst. 1 písm. b) směrnice 2006/112*

64. V průběhu jednání německá vláda rozvinula ještě další argument podporující podle jejího názoru vyloučení možnosti uplatnění režimu ziskové přírážky na umělecká díla pořizovaná obchodníkem povinným k dani od subjektů z jiných členských států. Má zejména za to, že s ohledem na přenesení daňové pravomoci v případě dodání zboží uvnitř Společenství z členského státu prodeje na členský stát nabytí, uskutečněním zdanitelného plnění není dodání zboží uvnitř Společenství, ale jeho nabytí uvnitř Společenství. Článek 316 odst. 1 písm. b) směrnice 2006/112 nehovoří o žádném takovém uskutečnění zdanitelného plnění, jež by mělo podle této vlády vypovídat o tom, že se toto ustanovení nevztahuje na umělecká díla pořizovaná od subjektů z jiných členských států.

65. Je třeba poukázat na to, že články 314 a 316 směrnice 2006/112 neupravují zdanění zboží ve fázi jeho pořízení obchodníkem povinným k dani, ale ve fázi jeho prodeje touto osobou povinnou k dani. Případy uvedené v čl. 314 písm. a) až d) a čl. 316 odst. 1 písm. a) až c) této směrnice poukazují jen na způsob, kterým obchodník povinný k dani může získat do vlastnictví zboží, ke kterému při jeho prodeji bude moci využít právo na zdanění podle režimu ziskové přírážky. Pořízení tohoto zboží obchodníkem povinným k dani může, ale nemusí být uskutečněním zdanitelného plnění. Článek 314 písm. a) až c) této směrnice se týká případů, kde daňová povinnost vůbec nevzniká (u DPH), jelikož se jedná o plnění buď nezdaněná, nebo osvobozená od daně. Podobně, způsoby pořízení zboží obchodníkem povinným k dani uvedené v čl. 316 odst. 1 písm. a) až c) se mohou, ale nemusí pojit se vznikem daňové povinnosti.

66. Navíc, i když dodání zboží uvnitř Společenství sice není samo o sobě uskutečněním zdanitelného plnění, jelikož využívá osvobození, nevyhnutelně se však pojí se vznikem takové povinnosti v okamžiku pořízení tohoto zboží uvnitř Společenství. Nemůže totiž existovat dodání uvnitř Společenství bez pořízení uvnitř Společenství. Na osvobození dodání uvnitř Společenství však nevzniká nárok v případě, kdy je osvobozeno pořízení uvnitř Společenství (viz čl. 139 odst. 1 druhý pododstavec směrnice 2006/112). Argument německé vlády se tak zdá být založen na příliš formalistickém výkladu čl. 316 odst. 1 písm. b) této směrnice.

Odpověď na první předběžnou otázku

67. V návaznosti na výše uvedené navrhuji, aby Soudní dvůr odpověděl na první otázku tak, že čl. 316 odst. 1 směrnice 2006/112 je třeba vykládat v tom smyslu, že obchodník povinný k dani má právo využít režim ziskové přírážky podle tohoto ustanovení, pokud se jedná o prodej uměleckých děl, jež pořídil od autorů nebo jejich právních nástupců z jiných členských států, kteří nepatří do kategorie osob uvedených v článku 314 této směrnice, a to rovněž za situace, kdy tyto subjekty využily osvobození z dodání zboží uvnitř Společenství na základě čl. 138 odst. 1 směrnice.

K druhé předběžné otázce

68. Pokud se Soudní dvůr ztotožní s mým návrhem odpovědi na první předběžnou otázku, bude potřeba podrobit analýze i otázku druhou. Účelem druhé předběžné otázky předkládajícího soudu je zjistit, zda čl. 322 písm. b) směrnice 2006/112 má být vykládán v tom smyslu, že vylučuje nárok obchodníka povinného k dani na odpočet DPH zaplacené z pořízení uměleckého díla uvnitř Společenství, na jehož dodání tato osoba povinná k dani uplatňuje režim ziskové přírážky na základě čl. 316 odst. 1 písm. b) této směrnice, a to i za situace, kdy vnitrostátní právo dotyčného členského státu takovýto nárok na odpočet nevylučuje.

69. Tato otázka se pojí se skutečností, že německé právo, tím, že v ustanovení § 25a odst. 7 bodu 1 písm. a) UStG vyloučilo uplatnění režimu ziskové přírážky na zboží pořizované obchodníky povinnými k dani od subjektů z jiných členských států, na něž se vztahuje osvobození stanovené pro dodání uvnitř Společenství, neobsahuje ustanovení vylučující právo obchodníka povinného k dani na odpočet daně z pořízení uvnitř Společenství v případě uplatnění režimu ziskové přírážky na takovéto zboží.

70. Pokud tak předkládající soud, na základě odpovědi na první otázku, zjistí nesoulad § 25a odst. 7 bodu 1 písm. a) UStG se směrnicí 2006/112, bude povinen toto ustanovení nepoužít a přiznat žalobci v původním řízení právo na uplatnění režimu ziskové přírážky. Bude však tomuto žalobci náležet zároveň právo na odpočet daně z pořízení zboží uvnitř Společenství, jež je předmětem sporu? Podle ustálené judikatury Soudního dvora totiž směrnice nemůže sama o sobě ukládat povinnosti jednotlivci, a v souvislosti s tím se jí členský stát nemůže jako takové vůči němu dovolávat¹¹, přitom do německého práva nebyl proveden čl. 322 písm. b) směrnice 2006/112, který se týká odpočtu daně z pořízení uvnitř Společenství. Ztotožňuji se s názorem všech zúčastněných, kteří podali vyjádření ve věci, společně s žalobcem v původním řízení, že odpověď na tuto otázku by měla být záporná.

71. Nárok na odpočet daně zaplacené na vstupu není samostatným oprávněním osob povinných k dani. Je to součástí systému DPH, který je založen na mechanismu zdanění každého plnění za současného odpočtu daně zaplacené v předchozí fázi obratu. Tímto způsobem je obecná tíha zdanění zvětšena pokaždé jen o hodnotu odpovídající přidané hodnotě zboží nebo služby v dané fázi obratu a celek této tíhy zdanění je přenesen do poslední fáze obratu, a to do fáze prodeje spotřebiteli. Nárok na odpočet slouží jedině ke správnému fungování tohoto mechanismu a v souladu s početnou judikaturou Soudního dvora předpokládá, že výdaje vynaložené za účelem pořízení zboží a služeb, s nimiž se pojí právo na odpočet, jsou součástí ceny plnění zatíženého daní na výstupu¹². Osoba povinná k dani, které podle vnitrostátního práva státu náleží osvobození pro její vlastní plnění, tak nemá nárok na odpočet daně zaplacené na vstupu, i když toto osvobození není v souladu se směrnicí 2006/112¹³.

72. Analogické řešení je třeba přijmout v situaci, která se vyskytla v této věci. Pokud základ daně netvoří celková cena zboží, ale pouze zisková přírážka prodejce, a sice rozdíl mezi prodejní a kupní cenou – jak je tomu v případě režimu ziskové přírážky – daň DPH zaplacená v kupní ceně (daň na vstupu) není zahrnuta v dani zatěžující prodej (daň na výstupu). Neexistuje tak důvod pro odpočet této daně zaplacené na vstupu. Jiné řešení by vedlo *de facto* k rozporu se směrnicí 2006/112 v podobě osvobození od daně dodání zboží obchodníkovi povinnému k dani, protože by v podstatě získal právo na vrácení celé částky zaplacené daně, bez nutnosti odvést její hodnotu v rámci daně na výstupu.

11 – Viz zejména rozsudek ze dne 18. prosince 2014, Schoenimport „Italmoda“ Mariano Previti a další (C-131/13, C-163/13 a C-164/13, EU:C:2014:2455, bod 55 a citovaná judikatura).

12 – Viz zejména rozsudek ze dne 28. listopadu 2013, MDDP (C-319/12, EU:C:2013:778, bod 41).

13 – Rozsudek ze dne 28. listopadu 2013, MDDP (C-319/12, EU:C:2013:778, bod 56, první odrážka).

73. Pokud tedy vnitrostátní právo, v rozporu s ustanoveními směrnice 2006/112, odpírá osobě povinné k dani právo využít zvláštní daňový režim, může se tato osoba přímo odvolat na ustanovení této směrnice za účelem využití tohoto režimu, ztrácí ovšem nárok na odpočet daně zaplacené na vstupu, na který má nárok podle vnitrostátních právních předpisů, pokud zbavení tohoto práva souvisí s použitím tohoto režimu.

74. Nic na tom nemění ani okolnost rozebíraná v bodech 46 až 60 tohoto stanoviska, že v případě uměleckých děl pořízených obchodníkem povinným k dani od subjektů z jiných členských států, v důsledku mezery v úpravě směrnice 2006/112, dochází ke dvojímu zdanění té části ziskové přírážky, která pokrývá náklad daně z pořízení zboží uvnitř Společenství. Tuto mezeru je třeba odstranit prostřednictvím změny způsobu výpočtu ceny pořízení, nikoliv prostřednictvím udělení práva na odpočet obchodníkovi povinnému k dani v rozporu s logikou společného systému DPH.

75. Navrhuji tedy, aby druhá předběžná otázka byla zodpovězena tak, že čl. 322 písm. b) směrnice 2006/112 je nutno vykládat v tom smyslu, že vylučuje nárok obchodníka povinného k dani na odpočet DPH jím odvedené z pořízení uměleckých děl uvnitř Společenství, na jehož dodání tato osoba povinná k dani uplatňuje režim ziskové přírážky na základě čl. 316 odst. 1 písm. b) této směrnice, a to rovněž za situace, kdy vnitrostátní právo členského státu takovéto právo na odpočet nevylučuje.

I. Závěry

76. Vzhledem k všem výše uvedeným úvahám navrhuji následující odpověď na otázky, které položil Finanzgericht Münster (finanční soud v Münsteru, Německo):

- „1) Článek 316 odst. 1 směrnice Rady 2006/112/ES ze dne 28. listopadu 2006 o společném systému daně z přidané hodnoty je třeba vykládat v tom smyslu, že obchodník povinný k dani má právo využít režim ziskové přírážky podle tohoto ustanovení, pokud se jedná o prodej uměleckých děl, jež pořídil od autorů nebo jejich právních nástupců z jiných členských států, kteří nepatří do kategorie osob uvedených v článku 314 této směrnice, a to rovněž za situace, kdy tyto subjekty využily osvobození od daně z dodání zboží uvnitř Společenství na základě čl. 138 odst. 1 této směrnice.
- 2) Článek 322 písm. b) směrnice 2006/112 je nutno vykládat v tom smyslu, že vylučuje nárok obchodníka povinného k dani na odpočet DPH jím odvedené z pořízení uměleckých děl uvnitř Společenství, na jehož dodání tato osoba povinná k dani uplatňuje režim ziskové přírážky podle čl. 316 odst. 1 písm. b) této směrnice, a to rovněž za situace, kdy vnitrostátní právo členského státu takovéto právo na odpočet nevylučuje.“