



Sbírka soudních rozhodnutí

ROZSUDEK SOUDNÍHO DVORA (prvního senátu)

13. července 2023 *

„Řízení o předběžné otázce – Daně – Společný systém daně z přidané hodnoty (DPH) – Směrnice 2006/112/ES – Články 311 a následující – Zvláštní režimy použitelné v oblasti uměleckých děl – Režim ziskové přírážky – Obchodníci povinni k dani – Dodání uměleckých děl jejich autory nebo jejich právními nástupci – Plnění uvnitř Společenství – Nárok na odpočet daně zaplacené na vstupu“

Ve věci C 180/22,

jejímž předmětem je žádost o rozhodnutí o předběžné otázce podaná na základě článku 267 SFEU rozhodnutím Bundesfinanzhof (Spolkový finanční soud, Německo) ze dne 20. října 2021, došlým Soudnímu dvoru dne 9. března 2022, v řízení

Finanzamt Hamm

proti

Harrymu Mensingovi

SOUDNÍ DVŮR (první senát),

ve složení: A. Arabadžev, předseda senátu, P. G. Xuereb, T. von Danwitz, A. Kumin a I. Ziemele (zpravodajka), soudci,

generální advokát: M. Szpunar,

za soudní kancelář: A. Calot Escobar, vedoucí,

s přihlédnutím k písemné části řízení,

s ohledem na vyjádření, která předložili:

- za Harryho Mensinga: O.-G. Lippross, Rechtsanwalt,
- za německou vládu: J. Möller a A. Hoesch, jako zmocněnci,
- za Evropskou komisi: R. Pethke a V. Uher, jako zmocněnci,

po vyslechnutí stanoviska generálního advokáta na jednání konaném dne 23. března 2023,

* Jednací jazyk: němčina

vydává tento

Rozsudek

- 1 Žádost o rozhodnutí o předběžné otázce se týká výkladu článků 311 a následujících směrnice Rady 2006/112/ES ze dne 28. listopadu 2006 o společném systému daně z přidané hodnoty (Úř. věst. 2006, L 347, s. 1, dále jen „směrnice o DPH“).
- 2 Tato žádost byla předložena v rámci sporu mezi Finanzamt Hamm (finanční úřad v Hammu, Německo) a H. Mensingem, obchodníkem s uměleckými díly, ve věci výpočtu základu daně z přidané hodnoty (DPH) v případě použití režimu ziskové přírážky na dodání uměleckých děl, která byla na vstupu pořízena dotčenou osobou v rámci dodání uvnitř Společenství.

Právní rámec

Unijní právo

- 3 Body 4, 7 a 51 odůvodnění směrnice o DPH uvádí:

„(4) Dosažení cíle vytvoření vnitřního trhu předpokládá, že v členských státech jsou uplatňovány právní předpisy o daních z obratu, které nenarušují podmínky hospodářské soutěže ani nebrání volnému pohybu zboží a služeb. Je proto nezbytné dosáhnout takové harmonizace právních předpisů týkajících se daní z obratu pomocí systému [DPH], která co nejvíce vyloučí faktory, jež mohou narušovat podmínky hospodářské soutěže jak na úrovni členských států, tak na úrovni Společenství.

[...]

(7) Společný systém DPH by měl, přestože sazby a osvobození od daně nejsou zcela harmonizovány, vést k neutralitě v hospodářské soutěži v tom smyslu, že obdobné zboží a služby na území každého členského státu nesou stejné daňové zatížení bez ohledu na délku výrobního a distribučního řetězce.

[...]

(51) Je vhodné přijmout daňový režim Společenství vztahující se na použité zboží, umělecká díla, starožitnosti a sběratelské předměty s cílem zabránit dvojímu zdanění a narušení hospodářské soutěže mezi osobami povinnými k dani.“
- 4 Článek 193 této směrnice stanoví:

„Daň je povinna odvést osoba povinná k dani uskutečňující zdanitelné dodání zboží nebo poskytnutí služby, s výjimkou případů, kdy daň odvádí jiná osoba podle článků 194 až 199b a článku 202.“
- 5 Směrnice o DPH obsahuje v hlavě XII, nadepsané „Zvláštní režimy“, kapitolu 4, nadepsanou „Zvláštní režim pro použité zboží, umělecká díla, sběratelské předměty a starožitnosti“. Oddíl 1 této kapitoly obsahuje článek 311 této směrnice, který definuje mimo jiné pojmy

„umělecké dílo“ a „obchodník povinný k dani“. V oddílu 2 uvedené kapitoly, který stanoví zvláštní režim pro obchodníky povinné k dani, obsahuje pododdíl 1, nadepsaný „Režim ziskové přírážky“, články 312 až 325.

6 Článek 312 směrnice o DPH stanoví:

„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.“

7 Článek 314 uvedené směrnice stanoví:

„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 [v Evropském 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.“

8 Článek 315 uvedené směrnice zní:

„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.“

9 Článek 316 téže směrnice stanoví:

„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 nejmén[ě] dvou kalendářních let.“

10 Článek 317 směrnice o DPH stanoví:

„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.“

Německé právo

11 Ustanovení § 25a Umsatzsteuergesetz (zákon o dani z obratu) ve znění zveřejněném dne 21. února 2005 (BGBl. I, s. 386, dále jen „UstG“) má následující znění:

„(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 základu daně. 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.

[...]

(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].

[...]“

Spor v původním řízení a předběžné otázky

- 12 Harry Mensing je obchodník s uměleckými díly usazený v Německu, který provozuje galerie v několika německých městech. V roce 2014 mu byla dodána umělecká díla od umělců usazených v jiných členských státech. Tato dodání byla v členském státě usazení umělců deklarována jako dodání uvnitř Společenství osvobozená od daně. H. Mensing odvedl DPH za tato dodání na základě pořízení uvnitř Společenství.
- 13 H. Mensing požádal daňový úřad v Hammu, aby se na uvedená dodání použil režim ziskové přírážky. Vzhledem k tomu, že § 25a odst. 7 bod 1 písm. a) UStG stanoví, že se režim ziskové přírážky nepoužije na dodání zboží nabytého obchodníkem v rámci pořízení uvnitř Společenství, pokud dodání zboží obchodníkovi bylo osvobozeno od daně v případě dodání zboží uvnitř Společenství na zbytku území Evropské unie, finanční úřad společnosti Hamm odmítl vyhovět jeho žádosti, a tudíž uložil H. Mensingovi zaplatit dodatečnou částku z titulu DPH.
- 14 Poté, co byla zamítnuta jeho stížnost proti daňovému výměru týkajícímu se této dodatečné částky DPH, podal H. Mensing žalobu k Finanzgericht Münster (finanční soud v Münsteru, Německo), přičemž tvrdil, že dotčená vnitrostátní právní úprava není v souladu s unijním právem, a požadoval přímé použití čl. 316 odst. 1 písm. b) směrnice o DPH.
- 15 Vzhledem k tomu, že uvedený soud měl v tomto ohledu pochybnosti, předložil Soudnímu dvoru žádost o rozhodnutí o předběžné otázce.

- 16 Rozsudkem ze dne 29. listopadu 2018, Mensing (C-264/17, EU:C:2018:968), vydaným v návaznosti na tuto žádost, Soudní dvůr 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, přestože tito nespádají do kategorií osob vyjmenovaných v článku 314 této směrnice, a dále se obchodník povinný k dani nemůže rozhodnout pro použití režimu ziskové přírážky 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 DPH odvedené na vstupu v situacích, kdy je takový nárok vyloučen na základě čl. 322 písm. b), uvedené směrnice, pokud posledně uvedené ustanovení nebylo provedeno do vnitrostátního práva.
- 17 V návaznosti na tento rozsudek Finanzgericht Münster (finanční soud v Münsteru) rozsudkem ze dne 7. listopadu 2019 návrhu H. Mensinga vyhověl. Tento soud měl v podstatě za to, že základ daně musí být určen na základě unijního práva a s ohledem na ustanovení čl. 317 prvního pododstavce směrnice o DPH ve spojení s články 312, 315 a 316 této směrnice musí o daň z obrátu, jakožto složku „kupní ceny“, snížena zisková přírážka.
- 18 Finanční úřad v Hammu podal proti tomuto rozsudku opravný prostředek „Revision“ k Bundesfinanzhof (Spolkový finanční soud, Německo), který je předkládajícím soudem v projednávané věci. V podstatě uvádí, že daň z obrátu při pořízení uvnitř Společenství nesnižuje základ daně. Finanční úřad v Hammu v tomto ohledu odkazuje na stanovisko generálního advokáta Szpunara ve věci Mensing (C-264/17, EU:C:2018:722), který uvedl, že v případě dovozů ze třetích zemí čl. 317 druhý pododstavec směrnice o DPH ukládá povinnost odečíst od prodejní ceny základ daně při dovozu zvýšený o DPH související s dovozem, a proto měl za to, že neexistence obdobného řešení, pokud jde o pořízení zboží uvnitř Společenství, představuje právní mezeru.
- 19 Předkládající soud poznamenává, že ve vnitrostátním právu je při stanovení základu daně pro účely režimu ziskové přírážky možné zohlednit daň z obrátu na základě výkladu § 25a odst. 3 třetí věty UStG, v souladu s unijním právem. Tento soud má nicméně pochybnosti o tom, zda vnitrostátní soud rozhodující v posledním stupni může v případě, že se osoba povinná k dani dovolává použití režimu ziskové přírážky stanoveného v článku 311 a následujících směrnice o DPH, vykládat § 25a odst. 3 třetí větu UStG v tom smyslu, že daň z pořízení zboží uvnitř Společenství není součástí základu daně.
- 20 Za těchto podmínek se Bundesfinanzhof (Spolkový finanční dvůr) rozhodl přerušit řízení a položit Soudnímu dvoru následující předběžné otázky:

„1) Musí být za takových okolností, jako jsou okolnosti ve věci v původním řízení – kdy se osoba povinná k dani dovolává na základě rozsudku 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 jejich autory (nebo jejich právními nástupci) v rámci dodání uvnitř Společenství osvobozeného od daně, spadá do režimu ziskové přírážky podle článku 311 a následujících [směrnice 2006/112] – stanoven základ daně v souladu s bodem 49 uvedeného 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 UStG) v tom smyslu, že se daň, které podléhá pořízení uvnitř Společenství, nezapočítává do základu daně?

- 2) V případě kladné odpovědi na první otázku: Musí být články 311 a následující [směrnice 2006/112] 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?“

K předběžným otázkám

K druhé otázce

- 21 Podstatou druhé otázky předkládajícího soudu, kterou je třeba zkoumat na prvním místě, je, zda články 312 a 315, jakož i čl. 317 první pododstavec směrnice o DPH musí být vykládány v tom smyslu, že DPH odvedená obchodníkem povinným k dani z pořízení uměleckého díla uvnitř Společenství, jehož dodání, které následně uskuteční, podléhá režimu ziskové přírážky podle čl. 316 odst. 1 této směrnice, je součástí základu daně u tohoto dodání.
- 22 Z ustálené judikatury Soudního dvora vyplývá, že pro výklad ustanovení unijního práva je třeba vzít v úvahu nejen jeho znění, ale i jeho kontext a cíle sledované právní úpravou, jejíž je součástí (rozsudek ze dne 29. listopadu 2018, Mensing, C-264/17, EU:C:2018:968, bod 24 a citovaná judikatura).
- 23 Pokud jde o znění dotčených ustanovení, je třeba bez dalšího uvést, že z čl. 317 prvního pododstavce směrnice o DPH vyplývá, že pokud se obchodník povinný k dani rozhodne v souladu s článkem 316 této směrnice pro použití režimu ziskové přírážky na dodání zboží uvedené v tomto ustanovení, je základ daně vymezen v souladu s článkem 315 uvedené směrnice.
- 24 Podle prvního pododstavce tohoto článku 315 je základem daně při dodáních zboží, na něž se vztahuje režim ziskové přírážky, zisková přírážka dosažená obchodníkem povinným k dani, vypočtená v souladu s druhým pododstavcem tohoto článku, snižená o daň vztahující se k této ziskové přírážce.
- 25 V tomto ohledu zaprvé z čl. 315 druhého pododstavce směrnice o DPH vyplývá, že zisková přírážka obchodníka povinného k dani je rovna rozdílu mezi „prodejní cenou“ účtovanou obchodníkem povinným k dani za zboží a „kupní cenou“.
- 26 Konkrétně čl. 312 bod 1 směrnice o DPH definuje „prodejní cenu“ jako „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“. Pojem „kupní cena“ je definován v čl. 312 bodě 2 této směrnice jako „vše, co tvoří protiplnění, jak je vymezeno v bodě 1, jež obdržel nebo má obdržet od obchodníka povinného k dani jeho dodavatel.“
- 27 Jak zdůraznil generální advokát v bodech 31 až 33 svého stanoviska, ze samotného znění článku 312 směrnice o DPH vyplývá, že pojmy „prodejní cena“ a „kupní cena“ uvedené v tomto ustanovení se vztahují zaprvé na nákladové položky, jejichž krytí obchodník povinný k dani získal jako protiplnění za dodání podléhající režimu ziskové přírážky, a zadruhé na nákladové položky, které zaplatil dodavateli při koupi zboží, jež je následně předmětem tohoto dodání.

- 28 Z toho vyplývá, pokud jde konkrétně o pojem „kupní cena“, že nezahrnuje nákladové položky, které obchodník povinný k dani nezaplatil dodavateli, ale třetím osobám, takže tato kupní cena nezahrnuje DPH odvedenou do státní pokladny z titulu pořízení zboží uvnitř Společenství, jež je později předmětem dotčeného dodání.
- 29 Zadruhé, pokud jde o výši DPH vztahující se k samotné ziskové příirážce, která musí být v souladu s čl. 315 prvním pododstavcem směrnice o DPH a jak bylo připomenuto v bodě 24 tohoto rozsudku, odečtena od ziskové příirážky dosažené obchodníkem povinným k dani, je třeba uvést, podobně jako německá vláda a jak zdůraznil generální advokát v bodě 37 svého stanoviska, že tato DPH je daní, kterou musí obchodník povinný k dani odvést z prodeje uměleckého díla, jež uskutečnil. Naproti tomu uvedená DPH nemůže zahrnovat daň zaplacenou obchodníkem povinným k dani z pořízení uměleckého díla uvnitř Společenství, která se vztahuje k pořizovací ceně tohoto předmětu.
- 30 S ohledem na znění článků 312 a 315, jakož i čl. 317 prvního pododstavce směrnice o DPH je tedy třeba mít za to, že DPH zaplacená obchodníkem povinným k dani z pořízení uměleckého díla uvnitř Společenství, které je předmětem dodání, jež následně uskuteční, podléhajícího režimu ziskové příirážky, není součástí kupní ceny tohoto zboží ve smyslu čl. 312 bodu 2 této směrnice, takže není třeba vyloučit částku této daně ze základu daně u tohoto dodání, které následně uskuteční.
- 31 Nicméně jak H. Mensing, tak Evropská komise mají v podstatě za to, že striktně doslovný výklad článků 312 a 315, jakož i čl. 317 prvního pododstavce směrnice o DPH je v rozporu s cíli sledovanými těmito ustanoveními, jakož i s kontextem, do kterého zapadají. Komise zejména poznamenává, že výklad článku 312 směrnice o DPH v tom smyslu, že kupní cena uměleckého díla nabytého obchodníkem povinným k dani od dodavatele usazeného v jiném členském státě v rámci pořízení tohoto předmětu uvnitř Společenství zahrnuje DPH odvedenou při tomto pořízení, by zamezil dvojímu zdanění, jakož i narušení hospodářské soutěže nezávisle na skutečnosti, zda byl uvedený předmět pořízen v témže členském státě, v jiném členském státě, nebo ve třetím státě.
- 32 V tomto ohledu, je na jedné straně pravda, pokud jde o cíle sledované směrnicí o DPH, že z bodu 4 odůvodnění této směrnice vyplývá, že jejím cílem je zavést systém DPH, jenž nenarušuje podmínky hospodářské soutěže ani nebrání volnému pohybu zboží a služeb. Kromě toho by podle bodu 7 odůvodnění této směrnice měl společný systém DPH, přestože sazby a osvobození od daně nejsou zcela harmonizovány, vést k neutralitě v hospodářské soutěži v tom smyslu, že obdobné zboží a služby na území každého členského státu nesou stejné daňové zatížení bez ohledu na délku výrobního a distribučního řetězce. Kromě toho, jak Soudní dvůr připomněl v rozsudku ze dne 29. listopadu 2018, Mensing (C-264/17, EU:C:2018:968, bod 32 a citovaná judikatura), z ustálené judikatury vyplývá, že zásada daňové neutrality je vlastní společnému systému DPH zavedenému směrnicí o DPH a tato zásada brání zejména tomu, aby bylo při vybírání DPH zacházeno rozdílně s hospodářskými subjekty, které uskutečňují stejná plnění.
- 33 Pokud jde na druhé straně konkrétně o cíle sledované režimem ziskové příirážky, Soudní dvůr již zdůraznil, že podle bodu 51 odůvodnění směrnice o DPH má tento režim v oblasti použitého zboží, uměleckých děl, starožitností a sběratelských předmětů zamezit dvojímu zdanění a narušení hospodářské soutěže mezi osobami povinnými k dani (rozsudek ze dne 29. listopadu 2018, Mensing, C-264/17, EU:C:2018:968, bod 35).

- 34 Je však třeba připomenout, že podle ustálené judikatury Soudního dvora nemůže být výsledkem výkladu ustanovení unijního práva ve světle jeho kontextu a účelu odstranění jakéhokoli užitečného účinku jasného a přesného znění tohoto ustanovení. Proto se Soudní dvůr v případech, kdy smysl ustanovení unijního práva jednoznačně vyplývá ze samotného znění tohoto ustanovení, nemůže od tohoto výkladu odchýlit (v tomto smyslu viz rozsudky ze dne 26. října 2006, *Evropské společenství*, C-199/05, EU:C:2006:678, bod 42, a ze dne 20. září 2022, *VD a SR*, C-339/20 a C-397/20, EU:C:2022:703, bod 71, jakož i citovaná judikatura).
- 35 V tomto ohledu, ačkoli je pravda, že zásada daňové neutrality je vlastní společnému systému DPH stanovenému směrnicí o DPH, tato zásada, která je konkrétním vyjádřením zásady rovnosti na úrovni unijního sekundárního práva a v konkrétní oblasti zdanění neumožňuje rozšířit působnost ustanovení této směrnice způsobem, který by byl v rozporu s jasným zněním této směrnice (v tomto smyslu viz rozsudek ze dne 15. listopadu 2012, *Zimmermann*, C-174/11, EU:C:2012:716, bod 50 a citovaná judikatura), které může být změněno pouze po zásahu unijního zákonodárce, jak uvedl generální advokát v bodě 61 svého stanoviska.
- 36 Zadruhé je nesporné, jak v podstatě uvedla Komise, že doslovný výklad článků 312 a 315, jakož i čl. 317 prvního pododstavce směrnice o DPH, uvedený v bodě 30 tohoto rozsudku, vede k rozdílnému daňovému zatížení dodání do členského státu podle toho, zda umělecké dílo bylo předmětem takového pořízení uvnitř Společenství, bylo pořízeno obchodníkem povinným k dani na území téhož členského státu nebo dovezeno ze třetího státu.
- 37 Je však nutno konstatovat, že tato situace vyplývá přímo ze znění použitelných ustanovení.
- 38 Zatímco, jak totiž bylo uvedeno v bodě 30 tohoto rozsudku, DPH odvedená obchodníkem povinným k dani z pořízení uměleckého díla uvnitř Společenství, které je předmětem plnění spočívajícího v dodání, jež následně uskuteční, podléhajícího režimu ziskové přírážky, není součástí kupní ceny tohoto zboží ve smyslu čl. 312 bodu 2 směrnice o DPH, DPH odvedená tímto obchodníkem povinným k dani z pořízení uměleckého díla v členském státě, které je předmětem dodání, jež následně uskuteční, podléhajícího tomuto režimu v témže členském státě, je zpravidla zaplacená tímto obchodníkem povinným k dani přímo jeho dodavateli, který je v zásadě povinen odvést daň správci daně v souladu s článkem 193 této směrnice, takže spadá pod pojem „kupní cena“ ve smyslu čl. 312 bodu 2 uvedené směrnice.
- 39 Mimoto pro dodání uměleckých děl, jež obchodník povinný k dani sám dovezl, čl. 317 druhý pododstavec téže směrnice výslovně stanoví, že kupní cena, ke které se přihlíží při výpočtu ziskové přírážky, se rovná základu daně při dovozu zvýšenému o DPH splatnou nebo odvedenou při dovozu.
- 40 V souladu s judikaturou připomenutou v bodě 34 tohoto rozsudku se přitom Soudní dvůr nemůže odchýlit od jasného a přesného znění těchto ustanovení.
- 41 Za těchto podmínek a za současného stavu unijního práva musí být články 312 a 315, jakož i čl. 317 první pododstavec směrnice o DPH vykládány v tom smyslu, že DPH odvedená obchodníkem povinným k dani z pořízení uměleckého díla uvnitř Společenství, jehož dodání, které následně uskuteční, podléhá režimu ziskové přírážky podle čl. 316 odst. 1 této směrnice, je součástí základu daně tohoto dodání.

K první otázce

- 42 S ohledem na odpověď na druhou otázku není třeba na první otázku odpovídat.

K nákladům řízení

- 43 Vzhledem k tomu, že řízení má, pokud jde o účastníky původního řízení, povahu incidenčního řízení ve vztahu ke sporu probíhajícímu před předkládajícím soudem, je k rozhodnutí o nákladech řízení příslušný uvedený soud. Výdaje vzniklé předložením jiných vyjádření Soudnímu dvoru než vyjádření uvedených účastníků řízení se nenahrazují.

Z těchto důvodů Soudní dvůr (první senát) rozhodl takto:

Články 312 a 315, jakož i čl. 317 první pododstavec směrnice Rady 2006/112/ES ze dne 28. listopadu 2006 o společném systému daně z přidané hodnoty

musí být vykládány v tom smyslu, že

daň z přidané hodnoty odvedená obchodníkem povinným k dani z pořízení uměleckého díla uvnitř Společenství, jehož dodání, které následně uskuteční, podléhá režimu ziskové přírážky podle čl. 316 odst. 1 této směrnice, je součástí základu daně tohoto dodání.

Podpisy