



Zbierka súdnych rozhodnutí

ROZSUDOK SÚDNEHO DVORA (prvá komora)

z 13. júla 2023*

„Návrh na začatie prejudiciálneho konania – Dane – Spoločný systém dane z pridanej hodnoty (DPH) – Smernica 2006/112/ES – Článok 311 a nasl. – Osobitná úprava uplatniteľná v oblasti umeleckých diel – Úprava zdaňovania prirážky – Zdaniteľný obchodník – Dodanie umeleckých diel autorom alebo jeho právnymi nástupcami – Transakcie v rámci Spoločenstva – Právo na odpočítanie dane zaplatenej na vstupe“

Vo veci C-180/22,

ktorej predmetom je návrh na začatie prejudiciálneho konania podľa článku 267 ZFEÚ, podaný rozhodnutím Bundesfinanzhof (Spolkový finančný súd, Nemecko) z 20. októbra 2021 a doručený Súdnemu dvoru 9. marca 2022, ktorý súvisí s konaním:

Finanzamt Hamm

proti

Harrymu Mensingovi,

SÚDNY DVOR (prvá komora),

v zložení: predseda prvej komory A. Arabadžiev, sudcovia P. G. Xuereb, T. von Danwitz, A. Kumin a I. Ziemele (spravodajkyňa),

generálny advokát: M. Szpunar,

tajomník: A. Calot Escobar,

so zreteľom na písomnú časť konania,

so zreteľom na pripomienky, ktoré predložili:

- Harry Mensing, v zastúpení: O.-G. Lippross, Rechtsanwalt,
- nemecká vláda, v zastúpení: J. Möller a A. Hoesch, splnomocnení zástupcovia,
- Európska komisia, v zastúpení: R. Pethke a V. Uher, splnomocnení zástupcovia,

po vypočutí návrhov generálneho advokáta na pojednávaní 23. marca 2023,

* Jazyk konania: nemčina.

vyhlásil tento

Rozsudok

- 1 Návrh na začatie prejudiciálneho konania sa týka výkladu článku 311 a nasl. smernice Rady 2006/112/ES z 28. novembra 2006 o spoločnom systéme dane z pridanej hodnoty (Ú. v. EÚ L 347, 2006, s. 1, ďalej len „smernica o DPH“).
- 2 Tento návrh bol podaný v rámci sporu medzi Finanzamt Hamm (Daňový úrad Hamm, Nemecko) na jednej strane a pánom Harrym Mensingom, obchodníkom s umeleckými dielami, na druhej strane vo veci výpočtu základu dane na účely dane z pridanej hodnoty (DPH) v prípade uplatnenia úpravy zdaňovania prirážky na dodania umeleckých diel, ktoré dotknutá osoba nadobudla na vstupe v kontexte dodania v rámci Spoločenstva.

Právny rámec

Právo Únie

- 3 Odôvodnenia 4, 7 a 51 smernice o DPH znejú:
 - „(4) Dosiachnutie cieľa vytvorenia vnútorného trhu predpokladá, že sa v členských štátoch budú uplatňovať právne predpisy týkajúce sa daní z obratu tak, aby nenarušili podmienky hospodárskej súťaže a nebránili voľnému pohybu tovaru a služieb. Je preto nevyhnutné dosiahnuť takúto harmonizáciu právnych predpisov týkajúcich sa daní z obratu za pomoci systému [DPH], aby sa v maximálnej možnej miere odstránili faktory, ktoré by mohli narušiť podmienky hospodárskej súťaže, či už na vnútroštátnej úrovni alebo na úrovni Spoločenstva.
 - ...
 - (7) Aj keď sadzby a oslobodenia od dane nie sú úplne harmonizované, spoločný systém DPH by mal viesť k neutrálnej hospodárskej súťaži v tom zmysle, že podobné tovary a služby majú na území každého členského štátu rovnaké daňové zaťaženie bez ohľadu na dĺžku výrobného a distribučného reťazca.
 - ...
 - (51) Je vhodné prijať daňový systém Spoločenstva, ktorý sa použije na použitý tovar, umelecké diela, starožitnosti a zberateľské predmety s cieľom zamedziť dvojitému zdaneniu a narušeniu hospodárskej súťaže medzi zdaniteľnými osobami.“
- 4 Článok 193 tejto smernice stanovuje:

„DPH platí každá zdaniteľná osoba, ktorá uskutočňuje zdaniteľné dodanie tovaru alebo zdaniteľné poskytovanie služieb okrem prípadov, keď daň platí iná osoba v prípadoch uvedených v článkoch 194 až 199 a článku 202.“

5 Smernica o DPH obsahuje v hlave XII s názvom „Osobitné úpravy“ kapitolu 4, nazvanú „Osobitné úpravy pre použitý tovar, umelecké diela, zberateľské predmety a starožitnosti“. Oddiel 1 tejto kapitoly obsahuje článok 311 tejto smernice, ktorý definuje najmä pojmy „umelecké dielo“ a „zdaniteľný obchodník“. V oddiele 2 uvedenej kapitoly, ktorý stanovuje osobitnú úpravu pre zdaniteľných obchodníkov, pododdiel 1 s názvom „Úprava zdaňovania prirážky“ obsahuje články 312 až 325.

6 Článok 312 smernice o DPH stanovuje:

„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 dodávateľ.“

7 Článok 314 tejto smernice stanovuje:

„Úprava zdaňovania prirážky sa vzťahuje na použitý tovar, umelecké diela, zberateľské predmety a starožitnosti dodávané zdaniteľným obchodníkom, ak mu tento tovar v rámci [Európskeho spoločenstva] dodala jedna z týchto osôb:

- a) nezdaniteľná osoba,
- b) iná zdaniteľná osoba, pokiaľ je dodanie tovaru touto inou zdaniteľnou osobou oslobodené od dane v súlade s článkom 136,
- c) iná zdaniteľná osoba, pokiaľ sa na dodanie tovaru touto inou zdaniteľnou osobou vzťahuje oslobodenie od dane pre malé podniky ustanovené v článkoch 282 až 292 a pokiaľ sa týka investičného majetku,
- d) iný zdaniteľný obchodník, pokiaľ bolo dodanie tovaru týmto iným zdaniteľným obchodníkom predmetom DPH v súlade s osobitnou úpravou zdaňovania prirážky.“

8 Článok 315 uvedenej smernice znie:

„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.“

9 Článok 316 tejto istej smernice stanovuje:

„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.“

10 Článok 317 smernice o DPH stanovuje:

„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.“

Nemecké právo

11 Ustanovenie § 25a Umsatzsteuergesetz (zákon o dani z obratu) v znení uverejnenom 21. februára 2005 (BGBl. I, s. 386, ďalej len „UStG“) stanovuje:

„1. Na dodania hnutelného hmotného tovaru v zmysle § 1 ods. 1 bodu 1 sa uplatní zdanenie podľa nižšie uvedených ustanovení (úprava zdaňovania prirážky), ak sú splnené tieto podmienky:

- (1) Podnikateľ je obchodník. Za obchodníka sa považuje ten, kto v rámci svojho podnikania obchoduje s hnutelnými 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
 - b) sa uplatnila úprava zdaňovania prirážky.
- (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 prirážky od začiatku kalendárneho roka uplatňovať aj na tento tovar:

- (1) umelecké diela (bod 53 prílohy 2), zberateľské predmety [bod 49 písm. f) a bod 54 prílohy 2] alebo starožitnosti (položka 9706 00 00 Colného sadzovníka), ktoré sám doviezol, alebo
- (2) umelecké diela, ak bolo dodanie tomuto obchodníkovi zdaniiteľným dodaním a nevykonal 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 prípadoch dodaní v zmysle § 3 ods. 1b a v prípadoch upravených v § 10 ods. 5 sa namiesto predajnej ceny použije hodnota stanovená podľa § 10 ods. 4 bodu 1. Ak sa kúpna cena umeleckého diela (bod 53 prílohy 2) nedá zistiť alebo ak je kúpna cena zanedbateľná, suma, z ktorej sa transakcia zdaňuje, sa stanovuje na 30 % 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 zvýšená o daň z obratu pri dovoze. V prípade podľa odseku 2 prvej vety bodu 2 sa do kúpnej ceny zahrnie daň z obratu, ktorú znáša dodávateľ.

...

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) a § 6a] sú v rámci úpravy zdaňovania prirážky vylúčené.

...“

Spor vo veci samej a prejudiciálne otázky

- 12 Pán Mensing je obchodníkom s umením, ktorý je usadený v Nemecku a prevádzkuje galérie vo viacerých nemeckých mestách. V roku 2014 mu boli dodané umelecké diela pochádzajúce od autorov usadených v iných členských štátoch. Tieto dodania boli v členských štátoch, v ktorých boli umelci usadení, deklarované ako dodania v rámci Spoločenstva oslobodené od dane. Pán Mensing za ne zaplatil DPH z titulu nadobudnutia v rámci Spoločenstva.

- 13 Pán Mensing požiadal Daňový úrad Hamm, aby sa na uvedené dodania uplatnila úprava zdaňovania prírážky. Keďže § 25a ods. 7 bod 1 písm. a) UStG stanovuje, že úprava zdaňovania prírážky sa neuplatňuje na dodanie tovaru, ktorý obchodník nadobudol v kontexte nadobudnutia v rámci Spoločenstva, ak sa na dodanie tovaru obchodníkovi uplatňovalo na ostatnom území Európskej únie oslobodenie od dane pre dodania v rámci Spoločenstva, Daňový úrad Hamm odmietol vyhovieť jeho žiadosti a v dôsledku toho rozhodol, že pán Mensing je povinný zaplatiť dodatočnú sumu DPH.
- 14 Po zamietnutí jeho sťažnosti proti daňovému výmeru týkajúcemu sa tejto dodatočnej sumy DPH pán Mensing podal žalobu na Finanzgericht Münster (Finančný súd Münster, Nemecko), pričom tvrdil, že predmetná vnútroštátna právna úprava nie je v súlade s právom Únie, a požiadal o priame uplatnenie článku 316 ods. 1 písm. b) smernice o DPH.
- 15 Keďže tento súd mal v tejto súvislosti pochybnosti, predložil Súdnemu dvoru návrh na začatie prejudiciálneho konania.
- 16 Rozsudkom z 29. novembra 2018, Mensing (C-264/17, EU:C:2018:968), vyhláseným v nadväznosti na tento návrh, Súdny dvor rozhodol na jednej strane, 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 prírážky na dodanie umeleckých diel, ktoré mu na vstupe dodali v súvislosti s dodaním rámci Spoločenstva oslobodeným od dane ich autori alebo ich právni nástupcovia, pričom tieto osoby nepatria do kategórií osôb uvedených v článku 314 tejto smernice, a na druhej strane, že zdaniteľný obchodník sa nemôže rozhodnúť pre uplatňovanie úpravy zdaňovania prírážky 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 DPH zaplatenej na vstupe v situáciách, keď je takýto nárok vylúčený podľa článku 322 písm. b) uvedenej smernice, v prípade, že toto posledné uvedené ustanovenie nebolo prebraté do vnútroštátneho práva.
- 17 V nadväznosti na tento rozsudok Finanzgericht Münster (Finančný súd Münster) rozsudkom zo 7. novembra 2019 vyhovel návrhu pána Mensinga. Tento súd v podstate usúdil, že určenie základu dane sa musí vykonať podľa práva Únie a že vzhľadom na ustanovenia článku 317 prvého odseku smernice o DPH v spojení s článkami 312, 315 a 316 tejto smernice sa musí daň z obratu ako zložka „kúpnej ceny“ zohľadniť na účely zníženia ziskovej prírážky.
- 18 Daňový úrad Hamm podal proti tomuto rozsudku opravný prostriedok „Revision“ na Bundesfinanzhof (Spolkový finančný súd, Nemecko), ktorý je v prejednávanej veci vnútroštátnym súdom a ktorý podal návrh na začatie prejudiciálneho konania. V zásade tvrdí, že daň z obratu za nadobudnutie v rámci Spoločenstva neznižuje základ dane. V tejto súvislosti Daňový úrad Hamm odkazuje na návrhy, ktoré vo veci Mensing (C-264/17, EU:C:2018:722) predniesol generálny advokát Szpunar, ktorý uviedol, že v prípade dovozov z tretích krajín článok 317 druhý odsek smernice o DPH vyžaduje, aby sa základ dane pri dovoze zvýšený o DPH vzťahujúcu sa na dovoz odpočítal od predajnej ceny, v dôsledku čoho dospel k záveru, že neexistencia analogického riešenia, pokiaľ ide o nadobudnutia v rámci Spoločenstva, predstavuje právnu medzeru.
- 19 Vnútroštátny súd poznamenáva, že podľa vnútroštátneho práva je zohľadnenie dane z obratu pri určení základu dane na účely úpravy zdaňovania prírážky možné na základe výkladu § 25a ods. 3 tretej vety UStG, ktorý je v súlade s právom Únie. Tento súd má však pochybnosti o tom, či vnútroštátny súd poslednej inštancie môže v prípade, že sa zdaniteľná osoba dovoľáva uplatnenia

úpravy zdaňovania prirážky stanovenej v článku 311 a nasl. smernice o DPH, vykladať § 25a ods. 3 tretiu vetu UStG v tom zmysle, že daň týkajúca sa nadobudnutia v rámci Spoločenstva nie je súčasťou základu dane.

20 Za týchto okolností Bundesfinanzhof (Spolkový finančný súd) rozhodol prerušiť konanie a položiť Súdnemu dvoru tieto prejudiciálne otázky:

„1. Má sa za okolností, o aké ide v konaní vo veci samej, keď sa zdaniteľná osoba na základe rozsudku z 29. novembra 2018, Mensing (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 prirážky podľa článku 311 a nasl. [smernice 2006/112], 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 tretia veta UStG) 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 2006/112] vykladať v tom zmysle, že sa pri uplatnení úpravy zdaňovania prirážky na dodania umeleckých diel, ktoré predtým boli nadobudnuté od ich autora (alebo jeho právnych nástupcov) v rámci Spoločenstva, zníži zisková prirážka o daň z nadobudnutia v rámci Spoločenstva, alebo existuje v tomto ohľade neúmyselná medzera v práve Únie, ktorú nemožno odstrániť prostredníctvom sudcovskej tvorby práva, ale výlučne rozhodnutím normotvorcu Únie?“

O prejudiciálnych otázkach

O druhej otázke

21 Svojou druhou otázkou, ktorú treba preskúmať ako prvú, sa vnútroštátny súd v podstate pýta, či sa majú články 312 a 315, ako aj článok 317 prvý odsek smernice o DPH vykladať v tom zmysle, že DPH zaplatená zdaniteľným obchodníkom z dôvodu, že v rámci Spoločenstva nadobudol umelecké dielo, ktorého dodanie na výstupe podlieha úprave zdaňovania prirážky podľa článku 316 ods. 1 tejto smernice, je súčasťou základu dane pri tomto dodaní.

22 V súlade s ustálenou judikatúrou Súdneho dvora treba pri výklade ustanovenia práva Únie zohľadniť nielen jeho znenie, ale aj jeho kontext a ciele sledované právnou úpravou, ktorej je súčasťou (rozsudok z 29. novembra 2018, Mensing, C-264/17, EU:C:2018:968, bod 24 a citovaná judikatúra).

23 Na úvod treba uviesť, že pokiaľ ide o znenie predmetných ustanovení, z článku 317 prvého odseku smernice o DPH vyplýva, že ak sa zdaniteľný obchodník v súlade s článkom 316 tejto smernice rozhodne uplatniť úpravu zdaňovania prirážky na dodania tovarov uvedené v tomto ustanovení, základ dane je definovaný v súlade s článkom 315 uvedenej smernice.

24 Podľa znenia prvého odseku tohto článku 315 základom dane pri dodaniach tovaru, na ktoré sa uplatňuje úprava zdaňovania prirážky, je zisková prirážka, ktorú uplatní zdaniteľný obchodník a ktorá je vypočítaná v súlade s druhým odsekom tohto článku, pričom je znížená o sumu DPH, ktorá sa vzťahuje na samotnú ziskovú prirážku.

- 25 V tejto súvislosti po prvé z článku 315 druhého odseku smernice o DPH vyplýva, že zisková prirážka zdaniteľného obchodníka sa rovná rozdielu medzi „predajnou cenou“, ktorú zdaniteľný obchodník požaduje za tovar, a „kúpnu cenou“.
- 26 Konkrétne článok 312 bod 1 smernice o DPH definuje „predajnú cenu“ ako „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“. Pojem „kúpna cena“ je definovaný v článku 312 bode 2 tejto smernice ako „všetko, čo tvorí protihodnotu vymedzenú v bode 1, ktorú prijal alebo má prijať od zdaniteľného obchodníka jeho dodávateľ“.
- 27 Ako zdôraznil generálny advokát v bodoch 31 až 33 svojich návrhov, zo samotného znenia článku 312 smernice o DPH vyplýva, že pojmy „predajná cena“ a „kúpna cena“ uvedené v tomto ustanovení zahŕňajú jednak nákladové položky, ktoré zdaniteľný obchodník získal ako protihodnotu za dodanie podliehajúce úprave zdaňovania prirážky, a jednak nákladové položky, ktoré zaplatil dodávateľovi kúpou tovaru, ktorý je následne predmetom tohto dodania.
- 28 Z toho vyplýva, že pokiaľ ide konkrétne o pojem „kúpna cena“, tento pojem nezahŕňa nákladové položky, ktoré zdaniteľný obchodník nezaplatil dodávateľovi, ale zaplatil ich tretím osobám, a tak táto kúpna cena nezahŕňa DPH zaplatenú do štátnej pokladnice z dôvodu nadobudnutia tovaru, ktorý je následne predmetom daného dodania, v rámci Spoločenstva.
- 29 Po druhé, pokiaľ ide o sumu DPH vzťahujúcu sa na samotnú ziskovú prirážku, ktorá musí byť v súlade s článkom 315 prvým odsekom smernice o DPH – a ako bolo pripomenuté v bode 24 tohto rozsudku – odpočítaná od ziskovej prirážky, ktorú uplatnil zdaniteľný obchodník, treba podobne ako nemecká vláda a ako zdôraznil generálny advokát v bode 37 svojich návrhov uviesť, že táto DPH je daň, ktorú musí zdaniteľný obchodník zaplatiť z predaja umeleckého diela, ktorý uskutočnil. Naproti tomu uvedená DPH nemôže zahŕňať daň, ktorú zdaniteľný obchodník zaplatil za nadobudnutie umeleckého diela v rámci Spoločenstva a ktorá sa vzťahuje na kúpnu cenu tohto diela.
- 30 Vzhľadom na znenie článkov 312 a 315, ako aj článku 317 prvého odseku smernice o DPH treba preto konštatovať, že DPH zaplatená zdaniteľným obchodníkom z dôvodu, že v rámci Spoločenstva nadobudol umelecké dielo, ktorého dodanie na výstupe podlieha úprave zdaňovania prirážky, nie je súčasťou kúpnej ceny tohto tovaru v zmysle článku 312 bodu 2 tejto smernice, a tak nie je potrebné vylúčiť sumu tejto dane zo základu dane pri tomto dodaní na výstupe.
- 31 Pán Mensing, ako aj Európska komisia sa však v podstate domnievajú, že striktne doslovný výklad článkov 312 a 315, ako aj článku 317 prvého odseku smernice o DPH porušuje ciele sledované týmito ustanoveniami, ako aj kontext, do ktorého patria. Komisia predovšetkým poznamenáva, že výklad článku 312 smernice o DPH v tom zmysle, že kúpna cena umeleckého diela, ktoré zdaniteľný obchodník nadobudol od dodávateľa usadeného v inom členskom štáte v rámci nadobudnutia tohto diela v rámci Spoločenstva, zahŕňa DPH zaplatenú pri tomto nadobudnutí, by umožnil vyhnúť sa dvojitému zdaneniu, ako aj narušeniu hospodárskej súťaže bez ohľadu na to, či bolo uvedené dielo nadobudnuté v tom istom členskom štáte, v inom členskom štáte alebo v tretej krajine.

- 32 Po prvé v tejto súvislosti je pravda, že pokiaľ ide o ciele sledované smernicou o DPH, z odôvodnenia 4 tejto smernice vyplýva, že jej cieľom je vytvoriť systém DPH tak, aby nenarušil podmienky hospodárskej súťaže a nebránil voľnému pohybu tovaru a služieb. Okrem toho z odôvodnenia 7 uvedenej smernice vyplýva, že aj keď sadzby a oslobodenia od dane nie sú úplne harmonizované, spoločný systém DPH by mal viesť k neutrálnej hospodárskej súťaži v tom zmysle, že podobné tovary a služby majú na území každého členského štátu rovnaké daňové zaťaženie bez ohľadu na dĺžku výrobného a distribučného reťazca. Ako navyše Súdny dvor pripomenul vo svojom rozsudku z 29. novembra 2018, Mensing (C-264/17, EU:C:2018:968, bod 32 a citovaná judikatúra), z ustálenej judikatúry vyplýva, že zásada daňovej neutrality je neoddeliteľnou súčasťou spoločného systému DPH zavedeného smernicou o DPH a že táto zásada bráni najmä tomu, aby sa s hospodárskymi subjektmi, ktoré vykonávajú rovnaké činnosti, zaobchádzalo rozdielne v oblasti výberu DPH.
- 33 Na druhej strane, pokiaľ ide konkrétnejšie o ciele sledované úpravou zdaňovania prírážky, Súdny dvor nepochybne už zdôraznil, že podľa odôvodnenia 51 smernice o DPH cieľom tejto úpravy v oblasti použitého tovaru, umeleckých diel, starožitností a zberateľských predmetov je zamedziť dvojitému zdaneniu a narušeniu hospodárskej súťaže medzi zdaniteľnými osobami (rozsudok z 29. novembra 2018, Mensing, C-264/17, EU:C:2018:968, bod 35).
- 34 Vzhľadom na to treba pripomenúť, že podľa ustálenej judikatúry Súdneho dvora výklad ustanovenia práva Únie s prihliadnutím na jeho kontext a účel nemôže mať za následok odstránenie akéhokoľvek potrebného účinku jasného a presného znenia tohto ustanovenia. Ak teda význam ustanovenia práva Únie jednoznačne vyplýva zo znenia samotného ustanovenia, Súdny dvor sa nemôže od tohto výkladu odchýliť (pozri v tomto zmysle rozsudky z 26. októbra 2006, Európske spoločenstvo, C-199/05, EU:C:2006:678, bod 42, a z 20. septembra 2022, VD a SR, C-339/20 a C-397/20, EU:C:2022:703, bod 71, ako aj citovanú judikatúru).
- 35 V tejto súvislosti, hoci je pravda, že zásada daňovej neutrality je neoddeliteľnou súčasťou spoločného systému DPH zavedeného smernicou o DPH, táto zásada, pokiaľ ide o konkrétne vyjadrenie zásady rovnosti na úrovni sekundárneho práva Únie a v osobitnej oblasti daní, neumožňuje rozšíriť pôsobnosť ustanovenia tejto smernice spôsobom, ktorý by bol v rozpore s jej jasným znením (pozri v tomto zmysle rozsudok z 15. novembra 2012, Zimmermann, C-174/11, EU:C:2012:716, bod 50 a citovanú judikatúru), ktoré možno zmeniť len po zásahu normotvorcu Únie, ako to zdôraznil generálny advokát v bode 61 svojich návrhov.
- 36 Po druhé je nesporné, ako v podstate uviedla Komisia, že doslovný výklad článkov 312 a 315, ako aj článku 317 prvého odseku smernice o DPH, uvedený v bode 30 tohto rozsudku, vedie k rozdielnemu daňovému zaťaženiu dodaní v členskom štáte v závislosti od toho, či umelecké dielo bolo predmetom takéhoto nadobudnutia v rámci Spoločenstva, či ho zdaniteľný obchodník nadobudol na území toho istého členského štátu, alebo bolo dovezené z tretej krajiny.
- 37 Treba však konštatovať, že táto situácia vyplýva priamo zo znenia uplatniteľných ustanovení.
- 38 Zatiaľ čo totiž, ako bolo uvedené v bode 30 tohto rozsudku, DPH zaplatená zdaniteľným obchodníkom z dôvodu, že v rámci Spoločenstva nadobudol umelecké dielo, ktorého dodanie na výstupe podlieha úprave zdaňovania prírážky, nie je súčasťou kúpnej ceny tohto tovaru v zmysle článku 312 bodu 2 smernice o DPH, DPH zaplatenú týmto zdaniteľným obchodníkom z dôvodu, že v členskom štáte nadobudol umelecké dielo, ktorého dodanie na výstupe podlieha tejto úprave

v tom istom členskom štáte, tento zdaniteľný obchodník vo všeobecnosti platí priamo svojmu dodávateľovi, ktorý túto daň v zásade odvádza do štátnej pokladnice v súlade s článkom 193 tejto smernice, a tak spadá pod pojem „kúpna cena“ v zmysle článku 312 bodu 2 uvedenej smernice.

- 39 Okrem toho v prípade dodaní umeleckých diel, ktoré zdaniteľný obchodník sám doviezol, článok 317 druhý odsek tej istej smernice výslovne stanovuje, že kúpna cena, ktorá sa berie do úvahy pri výpočte ziskovej prirážky, sa rovná základu dane pri dovoze zvýšenému o DPH, ktorá je splatná alebo zaplatená pri dovoze.
- 40 V súlade s judikatúrou pripomenutou v bode 34 tohto rozsudku sa však Súdny dvor nemôže odchýliť od jasného a presného znenia týchto ustanovení.
- 41 Za týchto podmienok a za súčasného stavu práva Únie sa majú články 312 a 315, ako aj článok 317 prvý odsek smernice o DPH vykladať v tom zmysle, že DPH zaplatená zdaniteľným obchodníkom z dôvodu, že v rámci Spoločenstva nadobudol umelecké dielo, ktorého dodanie na výstupe podlieha úprave zdaňovania prirážky podľa článku 316 ods. 1 tejto smernice, je súčasťou základu dane pri tomto dodaní.

O prvej otázke

- 42 Vzhľadom na odpoveď na druhú otázku nie je potrebné odpovedať na prvú otázku.

O trovách

- 43 Vzhľadom na to, že konanie pred Súdnym dvorom má vo vzťahu k účastníkom konania vo veci samej incidenčný charakter a bolo začaté v súvislosti s prekážkou postupu v konaní pred vnútroštátnym súdom, o trovách konania rozhodne tento vnútroštátny súd. Iné trovy konania, ktoré vznikli v súvislosti s predložením pripomienok Súdnemu dvoru a nie sú trovami uvedených účastníkov konania, nemôžu byť nahradené.

Z týchto dôvodov Súdny dvor (prvá komora) rozhodol takto:

Články 312 a 315, ako aj článok 317 prvý odsek smernice Rady 2006/112/ES z 28. novembra 2006 o spoločnom systéme dane z pridanej hodnoty

sa majú vykladať v tom zmysle, že:

daň z pridanej hodnoty zaplatená zdaniteľným obchodníkom z dôvodu, že v rámci Spoločenstva nadobudol umelecké dielo, ktorého dodanie na výstupe podlieha úprave zdaňovania prirážky podľa článku 316 ods. 1 tejto smernice, je súčasťou základu dane pri tomto dodaní.

Podpisy