Zbierka súdnych rozhodnutí

NÁVRHY GENERÁLNEHO ADVOKÁTA
MACIEJ SZPUNAR
prednesené 13. septembra 2018 [1]

Vec C-264/17

Harry Mensing
proti
Finanzamt Hamm

[návrh na začatie prejudiciálneho konania, ktorý podal Finanzgericht Münster (Finančný súd Münster, Nemecko)]

„Návrh na začatie prejudiciálneho konania – Dane – Daň z pridanej hodnoty – Smernica 2006/112/ES – Články 314 a 316 – Osobitné úpravy – Zdaniteľný obchodník – Úprava zdaňovania prirážky – Dodanie umeleckých diel autorom alebo jeho právnymi nástupcami – Transakcie v rámci Spoločenstva – Právo na odpočítanie dane zaplatenej na vstupe“

Úvod

1. Ak sa transakcia podliehajúca dani z pridanej hodnoty (ďalej len „DPH“) týka tovarov, ktorých cena už zahŕňa daň na vstupe zaplatenú v niektorej z predchádzajúcich fáz uvedenia týchto tovarov na trh, bez možnosti jej odpočítania, tak ako sa často stáva v prípade tovarov, napr. umeleckých diel, ktoré sú predmetom opakovaného predaja, nezabezpečuje všeobecná daňová úprava dodržanie najdôležitejšej zásady takýchto daní, konkrétne zásady daňovej neutrality zdaniteľných osôb. Z tohto dôvodu zaviedol normotvorca Únie osobitnú daňovú úpravu, ktorá umožňuje zdanenie výlučne ziskovej prirážky zdaniteľnej osoby, t. j. pridanej hodnoty vytvorenej v príslušnej fáze uvedenia na trh. Hoci sa zdá, že relevantné ustanovenia práva Únie sú samé osebe celkom jednoznačné, ich kumulatívne uplatnenie aj naďalej nevedie k želaným výsledkom. Je to však dostatočný dôvod na to, aby sa tieto ustanovenia v niektorých situáciách vôbec neuplatnili? Na túto otázku bude musieť Súdny dvor odpovedať v tejto právnej veci.

Právny rámec

Právo Únie

2. Článok 2 ods. 1 smernice Rady 2006/112/ES z 28. novembra 2006 o spoločnom systéme dane z pridanej hodnoty [2] stanovuje:

„DPH podliehajú tieto transakcie:

a) dodanie tovaru za protihodnotu na území členského štátu zdaniteľnou osobou, ktorá koná ako taká;

1 Jazyk prednesu: poľština.

2 Ú. v. EÚ L 347, 2006, s. 1, zmenená smernicou Rady 2013/61/EÚ zo 17. decembra 2013 (Ú. v. EÚ L 353, 2013, s. 5).

b) nadobudnutie tovaru v rámci Spoločenstva za protihodnotu na území členského štátu:

i) zdaniteľnou osobou konajúcou ako takou alebo nezdaniteľnou právnickou osobou, ak je predávajúcim zdaniteľná osoba konajúca ako taká, ktorá nemá nárok na oslobodenie od dane pre malé podniky ustanovené v článkoch 282 až 292 a na ktorú sa nevzťahujú ustanovenia článkov 33 alebo 36;

…

…

d) dovoz tovaru.“

3. Článok 14 ods. 1 smernice o DPH definuje dodanie tovaru ako „prevod práva nakladať s hmotným majetkom ako majiteľ“.

4. Nadobudnutie tovaru v rámci Spoločenstva definuje článok 20 ods. 1 smernice 2006/112, ktorý znie:

„‚Nadobudnutie tovaru v rámci Spoločenstva‘ je získanie práva disponovať ako majiteľ hmotným hnuteľným majetkom, ktorý bol odoslaný alebo dopravený nadobúdateľovi predávajúcim, nadobúdateľom alebo na ich účet do iného členského štátu než je ten, v ktorom sa odoslanie alebo preprava tovaru začala.“

5. V súlade s článkom 138 ods. 1 smernice 2006/112:

„Členské štáty oslobodia od dane dodanie tovaru odoslaného alebo prepraveného do miesta určenia mimo ich územia, ale v rámci Spoločenstva predávajúcim, nadobúdateľom alebo na ich účet, uskutočnené pre inú zdaniteľnú osobu alebo nezdaniteľnú právnickú osobu konajúcu ako takú v inom členskom štáte, než je členský štát, v ktorom sa odoslanie alebo preprava tovaru začala.“

6. Článok 168 tejto smernice stanovuje:

„Pokiaľ ide o tovar a služby, ktoré sú použité na účely zdaniteľných transakcií zdaniteľnej osoby, táto má právo v členskom štáte, v ktorom uskutočňuje tieto transakcie, odpočítať z výšky DPH, ktorú je povinná zaplatiť, tieto sumy:

a) DPH splatnú alebo zaplatenú v tomto členskom štáte za tovar, ktorý jej bol alebo bude dodaný, a za služby, ktoré jej boli alebo budú poskytnuté, inou zdaniteľnou osobou,

…

c) DPH splatnú za nadobudnutie tovaru v rámci Spoločenstva podľa článku 2 ods. 1 písm. b) bod i),

…

e) DPH splatnú alebo zaplatenú za tovar dovezený do tohto členského štátu.“

7. Podľa článku 169 písm. b) tejto smernice:

„Okrem odpočítania dane uvedeného v článku 168 má zdaniteľná osoba právo na odpočítanie DPH podľa článku 168 v prípade tovaru a služieb, ktoré sú použité na tieto účely:

…

b) plnení, ktoré sú oslobodené od dane v súlade s [článkom 138]…“

8. Hlava XII kapitola 4 smernice 2006/112 stanovuje osobitné úpravy pre použitý tovar, umelecké diela, zberateľské predmety a starožitnosti: Podľa článku 311 ods. 1 bodov 2 a 5 tejto smernice:

„Na účely tejto kapitoly a bez toho, aby boli dotknuté iné ustanovenia Spoločenstva:

…

2. ‚umelecké diela‘ sú predmety uvedené v prílohe IX časti A,

…

5. ‚zdaniteľný obchodník‘ je každá zdaniteľná osoba, ktorá v rámci svojej ekonomickej činnosti na účely opätovného predaja nakupuje, používa pre potreby svojho podnikania alebo dováža použitý tovar, umelecké diela, zberateľské predmety alebo starožitnosti bez ohľadu na to, či táto zdaniteľná osoba koná na svoj účet alebo na účet inej osoby na základe zmluvy, podľa ktorej sa vypláca provízia z nákupu alebo predaja,

…“

9. Prvý pododdiel oddielu 2 tejto kapitoly smernice 2006/112 upravuje zdaňovanie prirážky zdaniteľných obchodníkov. Články 312 až 317, ako aj článok 319 tejto smernice znejú:

„Článok 312

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.

Článok 313

1. Členské štáty uplatnia na použitý tovar, umelecké diela, zberateľské predmety a starožitnosti dodané zdaniteľnými obchodníkmi osobitnú úpravu zdaňovania prirážky zdaniteľného obchodníka v súlade s ustanoveniami tohto pododdielu.

…

Článok 314

Úprava zdaňovania prirážky sa vzťahuje na použitý tovar, umelecké diela, zberateľské predmety a starožitnosti dodávané zdaniteľným obchodníkom, ak mu tento tovar v rámci 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.

Článok 315

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 kúpnou cenou.

Článok 316

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.

…

Článok 317

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.

…

Článok 319

Zdaniteľný obchodník môže uplatniť všeobecnú úpravu DPH na každé dodanie, na ktoré sa vzťahuje úprava zdaňovania prirážky.“

10. Zásady práva na odpočítanie dane zdaniteľných obchodníkov upravujú články 320 a 322 smernice 2006/112. Tieto články znejú:

„Článok 320

1. Ak zdaniteľný obchodník uplatňuje všeobecnú úpravu DPH na dodanie umeleckých diel, zberateľských predmetov alebo starožitností, ktoré sám doviezol, má právo odpočítať od výšky dane, ktorú je povinný zaplatiť, DPH splatnú alebo zaplatenú pri dovoze tohto tovaru.

Ak zdaniteľný obchodník uplatňuje všeobecnú úpravu DPH na dodanie umeleckých diel, ktoré mu dodal ich autor alebo jeho právni nástupcovia alebo iná zdaniteľná osoba ako zdaniteľný obchodník, má právo odpočítať od výšky dane, ktorú je povinný zaplatiť, DPH splatnú alebo zaplatenú za umelecké diela, ktoré mu boli dodané.

…

Článok 322

Pokiaľ zdaniteľný obchodník používa tovar na účely svojich dodaní, ktoré podliehajú úprave zdaňovania prirážky, nemôže si odpočítať od dane, ktorú je povinný zaplatiť, tieto sumy:

a) DPH splatnú alebo zaplatenú za umelecké diela, zberateľské predmety alebo starožitnosti, ktoré sám doviezol,

b) DPH splatnú alebo zaplatenú za umelecké diela, ktoré mu dodal alebo dodá ich autor alebo jeho právni nástupcovia,

c) DPH splatnú alebo zaplatenú za umelecké diela, ktoré mu dodala alebo dodá iná zdaniteľná osoba než zdaniteľný obchodník.“

11. V článku 342 tejto smernice sa uvádza:

„Členské štáty môžu prijať opatrenia týkajúce sa práva na odpočítanie DPH s cieľom zabezpečiť, aby zdaniteľní obchodníci, ktorých sa týka jedna z úprav ustanovených v oddiele 2, neboli neoprávnene zvýhodnení alebo neutrpeli neoprávnenú ujmu.“

Nemecké právo

12. Zdaňovanie prirážky, ktoré sa vzťahuje na zdaniteľných obchodníkov, bolo do nemeckého práva prebraté prostredníctvom § 25a Umsatzsteuergesetz (zákon o dani z obratu, ďalej len „UStG“). Toto ustanovenie znie:

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

(1) Podnikateľ je obchodník. Za obchodníka sa považuje ten, kto v rámci svojho podnikania obchoduje s hnuteľnými 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.

…

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:

…

(2) Umelecké diela, ak bolo dodanie tomuto obchodníkovi zdaniteľným dodaním a nevykonal ho iný obchodník.

…

3. Obrat sa stanovuje podľa sumy, o ktorú predajná cena prevyšuje nákupnú cenu daného tovaru… V prípade podľa odseku 2 prvej vety bodu 2 je v nákupnej cene zahrnutá daň z obratu dodávateľa.

…

5. … Odchylne od § 15 ods. 1 nie je obchodník v prípadoch podľa odseku 2 oprávnený odpočítať si splatnú dovoznú daň, osobitne vykázanú daň alebo splatnú daň podľa § 13b ods. 5 ako daň zaplatenú na vstupe.

…

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 dane pre dodania v rámci Spoločenstva,

…“

Skutkové okolnosti a priebeh konania

13. Pán Harry Mensing je zdaniteľným obchodníkom v zmysle článku 311 ods. 1 bodu 5 smernice 2006/112 a § 25a ods. 1 bodu 1 UStG. Vykonáva činnosť v oblasti obchodovania s umeleckými dielami v rôznych nemeckých mestách. Počas zdaniteľného obdobia roku 2014 nadobudol okrem iného umelecké diela od autorov z iných členských štátov. Tieto dodania boli v pôvodných členských štátoch oslobodené od DPH, pričom pán Mensing za ne zaplatil daň z titulu nadobudnutia v rámci Spoločenstva. Neuplatnil pritom právo na odpočítanie dane.

14. Na začiatku roku 2014 požiadal pán Mensing Finanzamt Hamm (Daňový úrad Hamm, Nemecko) o uplatnenie úpravy zdaňovania prirážky na dodania umeleckých diel, ktoré nadobudol od autorov. Daňový úrad však s odkazom na § 25a ods. 7 bod 1 písm. a) UStG odmietol uplatnenie úpravy zdaňovania prirážky na umelecké diela, ktoré nadobudol od autorov z iných členských štátov a v dôsledku toho zvýšil sumu splatnej DPH o 19 763,31 eura.

15. Po neúspešnej sťažnosti podal pán Mensing žalobu na Finanzgericht Münster (Finančný súd Münster, Nemecko). Tento súd mal pochybnosti o zlučiteľnosti § 25a ods. 7 bodu 1 písm. a) UStG s právom Únie, ako aj o vzťahu medzi článkami 314 a 316 smernice 2006/112. Rozhodol preto prerušiť konanie a predložiť Súdnemu dvoru návrh na začatie prejudiciálneho konania o týchto otázkach:

„1. Má sa článok 316 ods. 1 písm. b) smernice 2006/112 vykladať v tom zmysle, že zdaniteľní obchodníci môžu uplatňovať úpravu zdaňovania prirážky aj na dodanie umeleckých diel, ktoré im v rámci Spoločenstva dodali ich autori alebo ich právni nástupcovia, ktorí nie sú osobami v zmysle článku 314 smernice?

2. V prípade kladnej odpovede na prvú otázku, vyžaduje článok 322 písm. b) smernice 2006/112, aby sa obchodníkovi odoprelo právo na odpočítanie dane z nadobudnutia umeleckých diel v rámci Spoločenstva, aj keď neexistuje žiadne vnútroštátne ustanovenie, ktoré obsahuje príslušnú právnu úpravu?“

16. Návrh na začatie prejudiciálneho konania bol Súdnemu dvoru doručený 17. mája 2017. Písomné pripomienky predložili pán Mensing, nemecká vláda, ako aj Európska komisia. Títo účastníci konania boli zastúpení aj na pojednávaní, ktoré sa konalo 14. júna 2018.

Posúdenie

O prvej prejudiciálnej otázke

17. Svojou prvou prejudiciálnou otázkou sa vnútroštátny súd snaží zistiť, či zdaniteľný obchodník môže využiť úpravu zdaňovania prirážky podľa článku 316 ods. 1 písm. b) smernice 2006/112, ak predáva umelecké diela, ktoré nadobudol od autorov alebo ich právnych nástupcov z iných členských štátov, ktorí nie sú osobami v zmysle článku 314 tejto smernice. Táto otázka v skutočnosti zahŕňa dve právne otázky. Prvá sa týka vzťahu medzi článkami 314 a 316 smernice 2006/112. Predmetom druhej otázky je možnosť uplatniť úpravu zdaňovania prirážky na predaj umeleckých diel, ktoré zdaniteľný obchodník nadobudol od zdaniteľných osôb z iných členských štátov.

Vzťah medzi článkami 314 a 316 smernice 2006/112

18. Vnútroštátny súd v návrhu na začatie prejudiciálneho konania uvádza, že podľa jeho názoru upravuje článok 314 smernice 2006/112 pôsobnosť úpravy zdaňovania prirážky vyčerpávajúcim spôsobom. Vnútroštátny súd sa inými slovami domnieva, že úprava zdaňovania prirážky sa môže uplatniť iba na tovary nadobudnuté osobami, ktoré spĺňali podmienky podľa článku 314, resp. podľa článkov 314 a 316 smernice. Takéto chápanie vzťahu medzi článkami 314 a 316 smernice 2006/112 odôvodňuje, aby sa tovary podľa § 25a ods. 7 bodu 1 písm. a) UStG, ktoré zdaniteľný obchodník nadobudol od osoby z iného členského štátu, vyňali z pôsobnosti úpravy zdaňovania prirážky, ak dotknutá osoba využila oslobodenie od dane v súlade s právom na odpočítanie dane, ktoré článok 138 ods. 1 v spojení s článkom 169 písm. b) smernice 2006/112 upravuje v prípade dodaní tovarov v rámci Spoločenstva. Osobám uvedeným v článku 314 tejto smernice by sa totiž na základe práva na odpočítanie dane neposkytla možnosť využiť takéto oslobodenie.

19. Nemyslím si však, že vzťah medzi článkami 314 a 316 smernice 2006/112 možno chápať v tomto zmysle.

20. Takýto vzťah predovšetkým nevyplýva zo znenia uvedených ustanovení. Úvodná veta článku 314 smernice 2006/112 stanovuje, že úprava zdaňovania prirážky sa „vzťahuje“ na prípady uvedené v tomto článku. To znamená, že uvedená úprava sa uplatní automaticky, ak sú splnené okolnosti uvedené v tomto ustanovení.[3] Článok 316 ods. 1 tejto smernice naopak priznáva zdaniteľnému obchodníkovi „právo rozhodnúť sa pre uplatňovanie úpravy zdaňovania prirážky [v prípadoch]“, ktoré sú uvedené v tomto ustanovení a nepatria do pôsobnosti článku 314. Znenie tohto ustanovenia nijako nenaznačuje, že by právo na uplatnenie úpravy zdaňovania prirážky podľa článku 316 ods. 1 smernice 2006/112 záviselo od splnenia podmienok uvedených v článku 314. S ohľadom na znenie tohto ustanovenia možno skôr usudzovať, že cieľom normotvorcu bolo priznať právo podľa článku 316 ods. 1 tejto smernice v rámci doplnenia samotnej pôsobnosti úpravy zdaňovania prirážky podľa článku 314 smernice. Článok 316 teda rozširuje možný rozsah pôsobnosti takéhoto zdaňovania a príslušné rozhodnutie prenecháva zdaniteľnej osobe.

21. Komisia vo svojich pripomienkach v prejednávanej veci poukazuje na úvahy, z ktorých vychádza táto právna úprava. Vysvetľuje, že hlavným cieľom úpravy zdaňovania prirážky je zamedziť dvojitému zdaneniu tovarov, ktorých cena, za ktorú zdaniteľný obchodník tieto tovary nadobudol, už zahŕňala sumu DPH, ktorú už v predchádzajúcej fáze uvedenia na trh zaplatil pôvodný predávajúci bez nároku na odpočítanie dane.

22. Osoby uvedené v článku 314 smernice 2006/112 nemajú právo na odpočítanie dane, a preto znášajú hospodársku záťaž v podobe tejto dane, takže sumu dane zaplatenej na vstupe si pri predaji tovaru prirodzene pripočítajú k jeho cene. Ak by sa takéto tovary v okamihu predaja zdaniteľným obchodníkom zdanili podľa všeobecných zásad, t. j. ak by ako základ dane slúžila predajná cena v plnej výške, zahrnula by sa do takéhoto základu dane aj suma dane, ktorá už bola zaplatená v inej fáze uvedenia na trh, čo by viedlo k dvojitému zdaneniu („daň z dane“). Uplatnenie úpravy zdaňovania prirážky, v rámci ktorej sa ako základ dane použije iba zisková prirážka, t. j. zisk, ktorý zdaniteľný obchodník dosiahne pri ďalšom predaji, umožňuje zamedziť takémuto dvojitému zdaneniu.

23. Nie je však vždy možné alebo zmysluplné presne určiť, pre ktoré z tovarov predaných zdaniteľným obchodníkom sa DPH zaplatená na vstupe odpočítala a pre ktoré nie. Navyše môže nastať situácia, že sa daň zaplatená na vstupe odpočítala len sčasti alebo že tovary vôbec nepodliehali dani, čím sa situácia dodatočne komplikuje. Z tohto dôvodu normotvorca v prípadoch, keď nebolo možné odpočítať daň zaplatenú na vstupe v predchádzajúcej fáze uvedenia na trh či už preto, že predávajúci nie je zdaniteľnou osobou alebo preto, že predaj v rámci vylúčenia práva na odpočítanie dane nepodliehal dani, upravil automatické uplatnenie úpravy zdaňovania prirážky. Takýto postup zodpovedá súčasnej právnej úprave podľa článku 314 smernice 2006/112. V niektorých iných prípadoch naopak normotvorca s ohľadom na dôvody administratívnej a hospodárskej povahy ponechal zdaniteľným obchodníkom možnosť vybrať si, či sa rozhodnú pre uplatnenie úpravy zdaňovania prirážky (v súčasnosti článok 316 smernice 2006/112). Článok 316 smernice 2006/112 je preto nezávislý od článku 314 a tento článok dopĺňa.

24. Výklad článku 316 smernice 2006/112, ktorý by viazal jeho uplatnenie na splnenie podmienok uvedených v článku 314 tejto smernice, by bol navyše nezlučiteľný so systematikou a logikou úpravy zdaňovania prirážky.

3 Za predpokladu, že zdaniteľná osoba môže v súlade s článkom 319 smernice 2006/112 uplatniť všeobecnú úpravu DPH.

25. Nepochybne si možno predstaviť zúženie okruhu osôb patriacich do pôsobnosti článku 316 ods. 1 písm. b) smernice 2006/112 na tie osoby, ktoré patria zároveň aj do pôsobnosti článku 314. Za takéto osoby by bolo možné považovať najmä nezdaniteľných autorov alebo ich právnych nástupcov [článok 314 písm. a)] vrátane, hoci len vo výnimočných prípadoch, autorov a ich právnych nástupcov, ktorí sú síce zdaniteľnými osobami, ale ich dodania sa uskutočňujú za okolností uvedených v článku 314 písm. b) a c).[4]

26. Súbežné splnenie podmienok uvedených v článkoch 314 a 316 je však nemožné, pokiaľ ide o článok 316 ods. 1 písm. a) a c).

27. Článok 316 ods. 1 písm. a) smernice 2006/112 sa vzťahuje na tovary, ktoré dodávajú samotní zdaniteľní obchodníci. V úvodnej vete článku 314 sa naopak uvádzajú tovary, ktoré sú zdaniteľnej osobe „dodané… v rámci Spoločenstva“. Uplatnenie článku 314 na tovary, ktoré neboli dovezené, je teda vopred vylúčené. Uvedené vysvetľuje okolnosť, že v prípade tovarov, ktoré boli dovezené z krajín mimo územnej pôsobnosti spoločného systému DPH, nebola v predchádzajúcej fáze uvedenia na trh zaplatená nijaká daň, ktorá by sa zahrnula do ceny týchto tovarov. Z hľadiska systému DPH nie je v cene dovezených tovarov nikdy zahrnutá daň.

28. Článok 316 ods. 1 písm. c) sa týka umeleckých diel, ktoré boli zdaniteľnému obchodníkovi dodané, „pokiaľ bolo *dodanie*… predmetom zníženej sadzby.[5] Keďže v tejto veci sa znížená sadzba dane neuplatnila na tovary, ale na dodania, domnievam sa, že uplatnenie tohto ustanovenia je v prípade dodaní, ktoré vôbec nepodliehajú dani [článok 314 písm. a)] alebo dodaní, ktoré sú od dane oslobodené [článok 314 písm. b) a c)] úplne vylúčené.

29. Ako vyplýva z vyššie uvedených úvah, článok 314 a článok 316 ods. 1 písm. a) a c) smernice 2006/112 nemožno uplatniť súbežne. Vzhľadom na to považujem výklad, v zmysle ktorého možno článok 314 uplatniť spoločne s článkom 316 ods. 1 písm. b), za nelogický.

30. Rovnako ani teleologické hľadisko neodôvodňuje podmienenie uplatnenia článku 316 ods. 1 smernice 2006/112 splnením podmienok stanovených v článku 314. Splnenie podmienok podľa článku 314 smernice vedie automaticky k uplatneniu úpravy zdaňovania prirážky. Aký by malo potom zmysel, aby sa zdaniteľným obchodníkom poskytovala možnosť využiť takýto postup v prípadoch, ktoré sú už aj tak zahrnuté do pôsobnosti článku 314? Uvedené by v každom prípade bolo možné považovať za právnu úpravu negatívnej opcie („opt-out“), avšak možnosť negatívnej opcie („opt-out“) je už upravená v článku 319 smernice 2006/112, kým článok 316 bol v zásade formulovaný ako právna úprava pozitívnej opcie („opt-in“).

31. Napokon v prípade, ak by sa uplatnenie článku 316 smernice podmienilo splnením podmienok uvedených v článku 314, stratil by článok 322 smernice 2006/112 význam. Článok 322 smernice odníma zdaniteľnému obchodníkovi právo na odpočítanie dane z tovarov, ktoré predáva v rámci úpravy zdaňovania prirážky v troch prípadoch, ktoré sa zhodujú s prípadmi uvedenými v článku 316 ods. 1 článok 322 písm. a) sa v tomto ohľade týka dovozu [článok 316 ods. 1 písm. a)], článok 322 písm. b) sa týka nadobudnutia umeleckého diela od autora alebo jeho právnych nástupcov [článok 316 ods. 1 písm. b)], a článok 322 písm. c) upravuje nadobudnutie umeleckého diela od iných zdaniteľných osôb v rámci nižšej sadzby dane [článok 316 ods. 1 písm. c)].

4 Uplatnenie článku 314 písm. d) by samozrejme neprichádzalo do úvahy, pretože osoba nemôže konať zároveň ako autor alebo jeho právni nástupcovia a zdaniteľný obchodník.

5 Kurzívou zvýraznil generálny advokát.

32. Článok 314 smernice 2006/112 naopak od začiatku vylučuje daň zaplatenú na vstupe, pretože sa týka dodaní, ktoré buď vôbec nepatria do pôsobnosti DPH alebo sú od nej oslobodené.[6] Ak by uplatnenie článku 316 ods. 1 smernice 2006/112 záviselo od splnenia podmienok uvedených v článku 314 smernice, bol by článok 322 smernice úplne bezpredmetný. Dokonca aj v prípade, ak by sa uplatnenie článku 316 ods. 1 písm. b) umelo podmienilo splnením týchto podmienok, stratil by prinajmenšom článok 322 písm. b) svoj význam.

33. Z týchto dôvodov zastávam názor, že článok 316 ods. 1 smernice 2006/112 sa má vykladať v tom zmysle, že jeho uplatnenie nezávisí od splnenia podmienok uvedených v článku 314 smernice.

Uplatniteľnosť úpravy zdaňovania prirážky podľa článku 316 ods. 1 písm. b) smernice 2006/112 na tovary, ktoré zdaniteľný obchodník nadobudol od osôb z iných členských štátov

34. Nemecká vláda vo svojich pripomienkach v tejto veci odôvodňuje, prečo § 25a ods. 7 bod 1 UStG vylučuje uplatnenie úpravy zdaňovania prirážky na umelecké diela, ktoré zdaniteľný obchodník nadobudol od osôb z iných členských štátov, ktoré využili oslobodenie od dane v prípade dodania v rámci Spoločenstva. Na podporu svojho názoru uvádza tri tvrdenia.

– *Tvrdenie týkajúce sa účelu úpravy zdaňovania prirážky*

35. Podľa nemeckej vlády nedochádza k nijakému dvojitému zdaneniu, ak sa na ďalší predaj umeleckých diel zdaniteľným obchodníkom, ktorému tovar dodali osoby z iných členských štátov v režime oslobodenia dodania od dane v rámci Spoločenstva, uplatní všeobecná úprava DPH, pretože v nákupnej cene, ktorú zdaniteľný obchodník zaplatil, nebola zahrnutá nijaká daň a daň z nadobudnutia v rámci Spoločenstva si možno odpočítať. Uplatnenie úpravy zdaňovania prirážky by v takýchto prípadoch neslúžilo účelu tohto zdanenia, ktorý v zmysle odôvodnenia 51 smernice 2006/112 spočíva v zamedzení dvojitému zdaneniu a narušeniu hospodárskej súťaže medzi zdaniteľnými osobami.

36. S týmto názorom sa však nestotožňujem a to z podobných dôvodov, ako som uviedol v rámci mojich úvah o pochybnostiach vnútroštátneho súdu týkajúcich sa vzťahu medzi článkami 314 a 316 smernice 2006/112 (pozri body 20 až 32 vyššie).

37. Použitie všeobecnej úpravy DPH v prípadoch uvedených v článku 316 ods. 1 smernice 2006/112, t. j. zdanenie celkového zisku z obratu spojené s právom na odpočítanie dane, naozaj nevedie k dvojitému zdaneniu. To však neplatí len pre tovary nadobúdané od osôb z iných členských štátov, ale vo všetkých prípadoch, ktoré patria do pôsobnosti článku 316 ods. 1 smernice 2006/112.

38. V prípade dodania v rámci Spoločenstva ide z hľadiska DPH o obvyklé zdaniteľné dodanie tovaru. Jediný rozdiel spočíva v tom, že na základe oslobodenia podľa článku 138 ods. 1 tejto smernice a súbežného zdanenia nadobudnutia tovarov v rámci Spoločenstva v súlade s článkom 2 ods. 1 písm. b) tejto smernice, prechádza daňová právomoc zo štátu predaja na štát nadobudnutia. Oslobodenie dodaní v rámci Spoločenstva teda v skutočnosti nie je oslobodením od dane v zmysle článku 136 smernice, ale predstavuje prechod daňovej právomoci na iný členský štát. Takáto forma oslobodení sa sčasti označuje ako daň s 0 % sadzbou.

39. Z pohľadu zdaniteľných osôb sa prostredníctvom takéhoto oslobodenia mení len málo. Predávajúci dodáva tovary za cenu, ktorá nezahŕňa „nijakú daň“, a nie je povinný odviesť daň štátnej pokladnici, avšak zachováva si právo odpočítať si daň z tovarov a služieb, ktoré použil na účely svojich dodaní v rámci Spoločenstva [článok 169 písm. b) smernice 2006/112]. Kupujúci zasa nezaplatí daň

6 Okrem prípadu upraveného v článku 314 písm. d), ktorý však nemožno spojiť so žiadnym z prípadov upravených v článku 316 ods. 1.

predávajúcemu v rámci kúpnej ceny, tak ako v prípade dodaní v rámci toho istého členského štátu, ale odvedie túto daň štátnej pokladnici. Zároveň však získa právo odpočítať si tieto dane ako daň zaplatenú na vstupe, samozrejme za predpokladu, že nadobudnuté tovary využíva na účely svojej zdaniteľnej činnosti.

40. Podobný daňový mechanizmus sa uplatní aj v prípade dovozu tovarov. V kúpnej cene, ktorú dovozca zaplatí za tovary, nie je zahrnutá DPH (v zmysle smernice 2006/112), keďže tieto tovary sú dovážané z krajín mimo územnej pôsobnosti spoločného systému DPH. Dovozca odvedie DPH z dovozu štátnej pokladnici a zároveň nadobudne právo si túto daň odpočítať.

41. Nedochádza teda k nijakému dvojitému zdaneniu a to bez ohľadu na to, či ide o umelecké dielo, ktoré bolo dovezené a nadobudnuté v tom istom členskom štáte alebo o umelecké dielo nadobudnuté od osoby z iného členského štátu (formou dodania v rámci Spoločenstva). Ak by sa pre uplatnenie úpravy zdaňovania prirážky vyžadovalo, aby uplatnenie všeobecnej úpravy DPH viedlo k dvojitému zdaneniu, článok 316 smernice 2006/112 by sa stal bezpredmetným, rovnako ako prípadne aj článok 322, ktorý vyžaduje zaplatenie dane na vstupe, ktorú si prípadne možno odpočítať, okrem tovarov, ktorých dodanie bolo oslobodené od dane (v užšom zmysle slova) alebo ktoré nepodlieha dani.[7]

42. Článok 316 smernice 2006/112 neslúži na zamedzenie dvojitému zdaneniu, ale tak, ako vysvetľuje Komisia vo svojich pripomienkach, toto ustanovenie má za cieľ predchádzať neprimeranému administratívnemu zaťaženiu na strane zdaniteľných obchodníkov, ktoré by sprevádzala potreba v každom jednotlivom prípade preskúmať a preukázať, či cena dotknutého umeleckého diela zahŕňa DPH, ktorá už bola zaplatená v predchádzajúcej fáze uvedenia na trh, ako aj výšku tejto dane. Za takéto administratívne zaťaženie sa považuje aj povinnosť viesť dvojité účtovníctvo, ktorá zaväzuje zdaniteľného obchodníka, ak predáva jednak tovary, na ktoré sa uplatní úprava zdaňovania prirážky, a jednak tovary, ktoré podliehajú všeobecnej úprave DPH. Takáto povinnosť vyplýva priamo z článku 324 smernice 2006/112.

43. Z tohto dôvodu nepovažujem za presvedčivú ani argumentáciu nemeckej vlády, v zmysle ktorej sa majú podmienky pre uplatnenie úpravy zdaňovania prirážky vykladať reštriktívne ako výnimka zo všeobecného zdanenia. Zásada reštriktívneho výkladu právnej úpravy výnimiek nemôže viesť k tomu, že tieto výnimky úplne stratia svoj zmysel a stanú sa bezpredmetnými.

44. Žalobca vo veci samej uvádza, že článok 316 smernice 2006/112 má v prvom rade za cieľ zachovať daňové zvýhodnenie niektorých tovarov upravené v článku 103 tejto smernice. Podľa tohto ustanovenia sa na dovoz umeleckých diel, zberateľských predmetov a starožitností môže uplatniť znížená sadzba, a v prípade umeleckých diel aj vtedy, ak budú dodané ich autorom alebo jeho právnym nástupcom. Podľa článku 94 ods. 1 smernice 2006/112 sa takáto znížená sadzba uplatní aj na nadobudnutie umeleckých diel v rámci Spoločenstva, ktoré dodajú ich autori alebo ich právni nástupcovia.

45. Nevylučujem, že tento cieľ sa sledoval aj pri prijímaní článku 316 smernice 2006/112, avšak v tomto ohľade je potrebné prihliadnuť aj na to, že uplatnenie článku 103 smernice je pre členské štáty fakultatívne, kým uplatnenie článku 316 má obligatórnu povahu. V každom prípade článok 316 nemá na rozdiel od článku 314 smernice 2006/112 za cieľ zamedziť dvojitému zdaneniu.

7 V tejto súvislosti nesúhlasím s argumentáciou nemeckej vlády, podľa ktorej sa článok 316 ods. 1 písm. b) smernice 2006/112 na základe svojho znenia uplatní bez ohľadu na to, či dodanie umeleckých diel zdaniteľnému obchodníkovi bolo alebo nebolo oslobodené od dane. Článok 314 smernice 2006/112 upravuje dodania, ktoré sú oslobodené od dane alebo nepodliehajú dani, kým článok 316 sa týka zdaniteľných dodaní, pričom daňová povinnosť môže vzniknúť buď na strane predávajúceho (domáce dodania) alebo nadobúdateľa (dodanie alebo dovoz v rámci Spoločenstva).

46. Je vhodné poukázať aj na tú skutočnosť, že článok 316 ods. 1 písm. b) smernice 2006/112 síce neslúži na zamedzenie dvojitému zdaneniu, pretože takéto nebezpečenstvo vôbec nevzniká, ale jeho uplatnenie na vnútroštátne dodania tovarov a súbežné vylúčenie použitia tohto ustanovenia v prípade nadobudnutia v rámci Spoločenstva, by mohli viesť k narušeniu hospodárskej súťaže medzi zdaniteľnými osobami. Niektorým zdaniteľným obchodníkom by sa totiž odoprela možnosť využiť úpravu zdaňovania prirážky aj napriek tomu, že s ohľadom na iné skutočnosti by sa nachádzali v porovnateľnej situácii, ako zdaniteľní obchodníci, ktorí nadobúdajú umelecké diela v rovnakom členskom štáte.

47. Z týchto dôvodov zastávam názor, že tvrdením o neexistujúcom nebezpečenstve dvojitého zdanenia nemožno odôvodniť odmietnutie uplatnenia článku 316 ods. 1 písm. b) smernice 2006/112 na umelecké diela, ktoré zdaniteľný obchodník nadobudol od osôb z iných členských štátov.

– Tvrdenie založené na nemožnosti pripočítania DPH ku kúpnej cene v prípade nadobudnutia v rámci Spoločenstva

48. Nemecká vláda ďalej poukazuje na to, že na rozdiel od ustanovení o dovoze tovaru zdaniteľnými obchodníkmi, v prípade ktorého sa v súlade s článkom 317 ods. 2 splatná DPH za dovoz pripočíta ku kúpnej cene, smernica 2006/112 neobsahuje nijakú zodpovedajúcu právnu úpravu v prípade DPH splatnej za nadobudnutie v rámci Spoločenstva. Z toho vyplýva, že normotvorca Únie nemal pri prijímaní článku 316 smernice v úmysle podrobiť takejto právnej úprave tie umelecké diela, ktoré zdaniteľný obchodník nadobudol od osôb z iných členských štátov.

49. V skutočnosti predstavuje nedostatok právnej úpravy, ktorá by zodpovedala úprave článku 317 ods. 2 smernice 2006/112, do istej miery problém pre nadobúdanie v rámci Spoločenstva. Na umelecké diela, ktoré nadobúda zdaniteľný obchodník od osôb z iných členských štátov, sa totiž uplatní všeobecná úprava podľa článku 315 v spojení s článkom 317 ods. 1 smernice. Podľa týchto ustanovení zisková prirážka, ktorá tvorí základ dane pre uplatnenie úpravy zdaňovania prirážky, zodpovedá rozdielu medzi cenou, za ktorú zdaniteľný obchodník tovar predáva, a kúpnou cenou, ktorú za tento tovar zaplatil dodávateľovi. „Kúpna cena“ je v článku 312 ods. 2 smernice 2006/112 definovaná ako celková protihodnota, ktorú dodávateľ prijme od zdaniteľného obchodníka.

50. Tieto ustanovenia teda platia jednak pre umelecké diela, ktoré zdaniteľný obchodník nadobudol v tom istom členskom štáte, a jednak pre umelecké diela, ktoré nadobudol v rámci Spoločenstva. Podľa toho, o ktorý z týchto prípadov ide, však majú predmetné ustanovenia odlišné účinky.

51. V prípade, ak dôjde k nadobudnutiu v rámci členského štátu, zahŕňa protihodnota, ktorú zdaniteľný obchodník zaplatí dodávateľovi, už aj sumu dane na vstupe, ktorú dodávateľ zaplatil a vyúčtoval, ak takéto dodanie nie je oslobodené od dane, t. j. okrem iného v prípadoch uvedených v článku 316 ods. 1 písm. b) smernice 2006/112. Cena, za ktorú zdaniteľný obchodník tovary následne predá, zodpovedá kúpnej cene (vrátane DPH) a príslušnej ziskovej prirážke. Zisková prirážka teda nezahŕňa DPH, ktorú zaplatil zdaniteľný obchodník, aj napriek tomu, že táto daň sa odrazí v konečnej cene tovarov, ktoré predáva.

52. Iná situácia nastáva v prípade nadobudnutia v rámci Spoločenstva, keď zdaniteľný obchodník zaplatí dodávateľovi cenu bez DPH, keďže dodania v rámci Spoločenstva sú v súlade s článkom 138 ods. 1 smernice 2006//112 oslobodené od dane. Zdaniteľný obchodník je však podľa článku 2 ods. 1 písm. b) bodu i) smernice povinný zaplatiť daň z nadobudnutia v rámci Spoločenstva a v tejto súvislosti mu článok 322 písm. b) nepriznáva právo na odpočítanie dane. Zdaniteľný obchodník musí preto sumu tejto dane zahrnúť do ceny tovaru v okamihu, keď ho predáva. Suma dane však nie je zahrnutá do kúpnej ceny v zmysle článku 312 ods. 2 smernice. Táto cena sa teda zvýši o ziskovú prirážku zdaniteľného obchodníka, ktorej výška sa určí podľa článku 315 ods. 2.

53. DPH, ktorú zdaniteľný obchodník zaplatil za nadobudnutie v rámci Spoločenstva, sa teda zahrnie do základu dane jeho obchodných transakcií. Takýto postup vedie k dvojitému zdaneniu („daň z dane“), ktorému sa má v zmysle odôvodnenia 51 smernice 2006/112 zamedziť práve prostredníctvom úpravy zdaňovania prirážky. V prípade tovarov, ktoré dovážajú zdaniteľní obchodníci, sa takémuto dvojitému zdaneniu zabráni prostredníctvom článku 317 ods. 2 smernice, podľa ktorého sa pri výpočte ziskovej prirážky odráta od predajnej ceny základ dane pri dovoze (teda kúpna cena) spolu s DPH, ktorá je splatná pri dovoze. Absencia podobného ustanovenia v prípadoch nadobudnutia v rámci Spoločenstva je medzerou v právnej úprave, ktorá bráni tomu, aby bolo možné v celom rozsahu docieliť účel úpravy zdaňovania prirážky v prípade, ak ide o umelecké diela, ktoré zdaniteľní obchodníci nadobúdajú od osôb z iných členských štátov.

54. Podľa môjho názoru nemožno túto medzeru zaplniť prostredníctvom výkladu, pretože podľa definície uvedenej v článku 312 ods. 2 smernice 2006/112 tvorí kúpnu cenu výslovne protihodnota, ktorú „dodávateľ“ prijme od zdaniteľného obchodníka. Vzhľadom na to možno dane, ktoré zdaniteľný obchodník odviedol štátnej pokladnici, len s ťažkosťami zahrnúť do kúpnej ceny. V súlade s článkom 322 písm. b) smernice si naopak zdaniteľný obchodník nemôže odpočítať DPH zaplatenú za „umelecké diela“, ktoré mu dodal ich autor alebo jeho právni nástupcovia, pričom toto ustanovenie nepochybne zahŕňa aj daň zaplatenú za nadobudnutie takýchto umeleckých diel v rámci Spoločenstva. Uvedenú medzeru v právnej úprave preto musí zaplniť normotvorca.

55. Nemyslím si však, že by existencia tejto medzery, ako tvrdí nemecká vláda, znamenala, že normotvorca mal v úmysle vylúčiť možnosť uplatnenia úpravy zdaňovania prirážky na umelecké diela, ktoré zdaniteľný obchodník nadobudol od osôb z iných členských štátov v režime oslobodenia dodaní od dane v rámci Spoločenstva.

56. Takýto úmysel najmä nevyplýva ani zo znenia článku 316 ods. 1 písm. b), ani zo znenia článku 322 písm. b) smernice 2006/112. Prvé uvedené ustanovenie sa týka umeleckých diel, „ktoré [zdaniteľnému obchodníkovi] dodal ich autor alebo jeho právni nástupcovia“. Ide teda o dodanie umeleckých diel bez toho, aby sa vyžadovalo splnenie akýchkoľvek ďalších podmienok. Keď smernica 2006/112 používa pojem dodanie, myslí sa tým jednak dodanie v rámci jedného členského štátu a jednak dodanie v rámci Spoločenstva. K tomuto záveru možno dospieť už na základe porovnania definície dodania tovaru uvedenej v článku 14 ods. 1 smernice [8] s definíciou nadobudnutia tovaru v rámci Spoločenstva, ktorú obsahuje jej článok 20 ods. 1 [9]. V prípadoch, ktoré sa týkajú len jedného z týchto spôsobov dodania, normotvorca na tento spôsob výslovne poukazuje, ako napríklad v článku 2 ods. 1 písm. a), podľa ktorého DPH podliehajú „dodanie tovaru za protihodnotu na území členského štátu…“, alebo podľa článku 138 ods. 1 podľa ktorého sa od dane oslobodí „dodanie tovaru odoslaného alebo prepraveného do miesta určenia mimo ich územia, ale v rámci Spoločenstva…“. Gramatický výklad článku 316 ods. 1 písm. b) smernice 2006/112 teda nemôže slúžiť ako základ pre vylúčenie umeleckých diel, ktoré zdaniteľný obchodník nadobúda od osôb z iných členských štátov, z pôsobnosti tohto ustanovenia.

57. Obdobný záver platí v prípade článku 322 písm. b) smernice 2006112, ktorý dopĺňa článok 316 ods. 1 písm. b) a ktorého pôsobnosť je natoľko široká, že zakazuje jednak odpočítanie dane z nadobudnutia v rámci jedného členského štátu a jednak odpočítanie dane z nadobudnutia v rámci Spoločenstva (pozri tiež bod 54 vyššie).

8 „… prevod práva nakladať s hmotným majetkom ako majiteľ“.

9 „… získanie práva disponovať ako majiteľ hmotným hnuteľným majetkom…“.

58. Zároveň by bolo ťažké zmysluplne odôvodniť, prečo sa má vylúčiť možnosť uplatniť úpravu zdaňovania prirážky na umelecké diela, ktoré zdaniteľní obchodníci nadobúdajú od osôb z iných členských štátov. Ak totiž takáto možnosť existuje jednak v súvislosti s umeleckými dielami, ktoré boli nadobudnuté v rámci jedného členského štátu [a to v dvoch prípadoch, konkrétne podľa článku 316 ods. 1 písm. b) a c)], a jednak súvislosti s dovezenými umeleckými dielami [článok 316 ods. 1 písm. a)], prečo by mal normotvorca znevýhodňovať práve transakcie v rámci Spoločenstva, ak je zjednodušenie voľného pohybu tovarov a služieb jedným z hlavných cieľov spoločného systému DPH? [10]

59. Uvedená medzera v právnej úprave preto podľa môjho názoru vyplýva skôr z opomenutia ako z úmyslu normotvorcu. Možno však takýmto opomenutím odôvodniť vylúčenie možnosti uplatniť úpravu zdaňovania prirážky v prípade umeleckých diel, ktoré zdaniteľní obchodníci nadobúdajú z iných členských štátov? Domnievam sa, že nie.

60. Predmetná medzera v právnej úprave síce vedie k tomu, že zdaniteľný obchodník, ktorý nadobúda umelecké diela od osôb z iných členských štátov, má horšie postavenie ako obchodníci, ktorí nadobúdajú umelecké diela v rámci toho istého členského štátu alebo z krajín mimo územia Únie. Takúto medzeru totiž sprevádza vyššie uvedené dvojité zdanenie a zvyšuje sa celková suma dane, pretože jej výpočtový základ, t. j. zisková prirážka, sa stanoví príliš vysoko.

61. Treba však poznamenať, že uplatnenie úpravy zdaňovania prirážky v prípadoch uvedených v článku 316 smernice 2006/112 je pre zdaniteľnú osobu fakultatívne (to však neplatí pre členský štát, ktorý je povinný takúto možnosť poskytnúť). Ak sa zdaniteľná osoba chce vyhnúť dvojitému zdaneniu svojej ziskovej prirážky, v rozsahu, v akom táto prirážka zahŕňa DPH zaplatenú za nadobudnutie v rámci Spoločenstva, môže si vybrať všeobecnú úpravu DPH s neobmedzeným právom na odpočítanie dane.

62. Ako som už uviedol, hlavným cieľom uplatnenia úpravy zdaňovania prirážky v prípadoch uvedených v článku 316 smernice 2006/112 nie je zamedziť dvojitému zdaneniu, pretože sa mu zabráni už prostredníctvom všeobecnej úpravy DPH, ale tento cieľ spočíva v znížení administratívneho zaťaženia, ktoré sprevádza rôzne zdaňovanie niektorých tovarov ponúkaných zdaniteľným obchodníkom. Ak sa zdaniteľná osoba z tohto dôvodu rozhodne pre uplatnenie úpravy zdaňovania prirážky, nemôže sa v súlade s dávnou zásadou *volenti non fit iniuria* cítiť poškodená a nie je potrebné ju „chrániť“ formou odopretia práva na uplatnenie takéhoto zdanenia.

63. Členské štáty v súlade s článkom 342 smernice 2006/112 síce môžu prijať opatrenia s cieľom zamedziť tomu, aby zdaniteľní obchodníci boli neoprávnene zvýhodnení, okrem iného z dôvodu uplatnenia úpravy zdaňovania prirážky. Takéto opatrenia sa však môžu týkať výlučne práva na odpočítanie dane a nie uplatnenia úpravy zdaňovania prirážky ako takej.

– Tvrdenie založené na znení článku 316 ods. 1 písm. b) smernice 2006/112

64. Na pojednávaní nemecká vláda uviedla aj ďalšie tvrdenie, ktoré podľa jej názoru vylučuje možnosť uplatniť úpravu zdaňovania prirážky na umelecké diela, ktoré zdaniteľný obchodník nadobudol od osôb z iných členských štátov. Keďže pri dodaní tovarov v rámci Spoločenstva prechádza daňová právomoc zo štátu predaja na štát nadobudnutia, daňová povinnosť sa neviaže na dodanie tovaru v rámci Spoločenstva, ale na jeho nadobudnutie v rámci Spoločenstva. V článku 316 ods. 1 písm. b) smernice 2006/112 sa však takéto zdaniteľné plnenie neuvádza, z čoho vyplýva, že uvedené ustanovenie sa nevzťahuje na umelecké diela nadobudnuté od osôb z iných členských štátov.

10 Pozri odôvodnenie 4 smernice 2006/112.

65. Treba však poukázať na to, že články 314 a 316 smernice 2006/112 neupravujú zdanenie tovarov vo fáze nadobudnutia zdaniteľným obchodníkom, ale až vo fáze ich predaja touto zdaniteľnou osobou. Článok 314 písm. a) až d) a článok 316 ods. 1 písm. a) až c) smernice upravujú iba možnosti, ako môže zdaniteľný obchodník nadobudnúť do svojho vlastníctva tovary, ktoré môže v okamihu ich následného predaja zdaniť na základe úpravy zdaňovania prirážky. Nadobudnutie týchto tovarov zdaniteľnými obchodníkmi môže, ale nemusí predstavovať zdaniteľné plnenie. Článok 314 písm. a) až c) smernice 2006/112 sa týka prípadov, keď vôbec nevzniká povinnosť zaplatiť daň (DPH), pretože tieto transakcie buď nepodliehajú dani, alebo sú od tejto dane oslobodené. Rovnako aj prípady nadobudnutia tovarov zdaniteľnými obchodníkmi uvedené v článku 316 ods. 1 písm. a) až c) môžu, ale nemusia viesť k vzniku daňovej povinnosti.

66. Navyše dodanie tovarov v rámci Spoločenstva síce samo osebe skutočne nie je zdaniteľným plnením, pretože je oslobodené od dane, no so vznikom daňovej povinnosti sa nevyhnutne spája v okamihu nadobudnutia týchto tovarov v rámci Spoločenstva. Bez nadobudnutia v rámci Spoločenstva totiž neexistuje nijaké dodanie v rámci Spoločenstva. Oslobodenie od dane sa naopak nevzťahuje na dodanie tovarov v rámci Spoločenstva, ktorých nadobudnutie nepodlieha dani (pozri článok 139 ods. 1 druhý pododsek smernice 2006/112). Zdá sa preto, že argumentácia nemeckej vlády vychádza z príliš formálneho výkladu článku 316 ods. 1 písm. b) smernice 2006/112.

Odpoveď na prvú prejudiciálnu otázku

67. Vzhľadom na uvedené navrhujem, aby Súdny dvor odpovedal na prvú prejudiciálnu otázku tak, že článok 316 ods. 1 smernice 2006/112 sa má vykladať v tom zmysle, že zdaniteľný obchodník môže uplatniť úpravu zdaňovania prirážky podľa tohto ustanovenia v súvislosti s predajom umeleckých diel, ktoré nadobudol od autora alebo jeho právnych nástupcov z iných členských štátov, ktorí sa nepovažujú za osoby v zmysle článku 314 tejto smernice, aj vtedy, ak takéto osoby využili oslobodenie od dane z titulu dodania v rámci Spoločenstva na základe článku 138 ods. 1 smernice.

O druhej prejudiciálnej otázke

68. Ak by sa Súdny dvor nepriklonil k môjmu návrhu odpovede na prvú prejudiciálnu otázku, bude potrebné preskúmať druhú otázku. Svojou druhou prejudiciálnou otázkou sa vnútroštátny súd snaží zistiť, či sa má článok 322 písm. b) smernice 2006/112 vykladať v tom zmysle, že vylučuje právo zdaniteľného obchodníka na odpočítanie dane na vstupe, ktorú zaplatil za nadobudnutie umeleckých diel v rámci Spoločenstva, na ktorých dodanie uplatňuje zdaniteľná osoba úpravu zdaňovania prirážky v súlade s článkom 316 ods. 1 písm. b) tejto smernice, a to aj v tom prípade, ak vnútroštátne právo dotknutého členského štátu takéto právo na odpočítanie nevylučuje.

69. Táto otázka súvisí s okolnosťou, že nemecké právo, ktoré v súlade s § 25a ods. 7 bodom 1 písm. a) UStG vyníma dodanie tovarov, ktoré zdaniteľný obchodník nadobudol od osôb z iných členských štátov a na ktoré sa vzťahuje oslobodenie dodaní od dane v rámci Spoločenstva, z pôsobnosti úpravy zdaňovania prirážky, neobsahuje nijaké ustanovenie, ktoré by vylučovalo právo zdaniteľného obchodníka na odpočítanie dane zaplatenej na vstupe z nadobudnutia v rámci Spoločenstva, ak by sa na takéto tovary uplatnila úprava zdaňovania prirážky.

70. Ak vnútroštátny súd na základe odpovede na prvú otázku dospeje k záveru, že § 25a ods. 7 bod 1 písm. a) UStG nie je zlučiteľný so smernicou 2006/112, nebude môcť toto ustanovenie uplatniť a žalobcovi vo veci samej bude musieť priznať právo použiť úpravu zdaňovania prirážky. Prizná sa však žalobcovi zároveň aj právo na odpočítanie dane zaplatenej za nadobudnutie sporných tovarov v rámci Spoločenstva? Podľa ustálenej judikatúry Súdneho dvora nemôže smernica sama osebe zakladať povinnosti jednotlivcovi, takže členský štát sa na smernicu ako takú nemôže voči nemu

odvolávať.[11] Navyše článok 322 písm. b) smernice 2006/112 nebol v časti týkajúcej sa odpočítania dane zaplatenej za nadobudnutia v rámci Spoločenstva prebratý do nemeckého práva. Prikláňam sa k názoru všetkých účastníkov konania, ktorí v prejednávanej veci predložili svoje pripomienky, vrátane žalobcu vo veci samej, že na túto otázku treba odpovedať záporne.

71. Právo na odpočítanie dane nie je samostatným právom zdaniteľnej osoby. Tvorí súčasť systému DPH, ktorý je založený na zdanení všetkých transakcií a súbežnom odpočítaní daní zaplatených v predchádzajúcej fáze uvedenia na trh. Takýmto spôsobom sa zvyšuje daňové zaťaženie vždy iba o pridanú hodnotu tovaru alebo služby v príslušnej fáze uvedenia na trh a celková suma tohto zaťaženia sa prenáša do poslednej fázy uvedenia na trh, konkrétne na predaj spotrebiteľovi. Právom na odpočítanie sa má zabezpečiť riadne fungovanie tohto systému a tak, ako opakovane rozhodol Súdny dvor, toto právo existuje len vtedy, ak výdavky vynaložené na nadobudnutie tovarov alebo služieb, v prípade ktorých si možno odpočítať daň, tvoria súčasť ceny zdaniteľných transakcií.[12] Zdaniteľná osoba, ktorej transakcie sú podľa vnútroštátneho práva členského štátu oslobodené od dane, nemá právo na odpočítanie dane, a už vôbec nie, ak takéto oslobodenie odporuje smernici 2006/112.[13]

72. Obdobne treba postupovať v prejednávanej veci. Ak základ dane nezodpovedá celkovej cene tovaru, ale len ziskovej prirážke predávajúceho, t. j. rozdielu medzi predajnou a kúpnou cenou, tak ako v prípade úpravy zdaňovania prirážky, nie je daň (na vstupe) zaplatená v rámci kúpnej ceny zahrnutá v dani z predaja (splatná daň). Neexistuje preto nijaký dôvod pre odpočítanie takejto dane zaplatenej na vstupe. Akékoľvek iné riešenie by *de facto* viedlo k oslobodeniu dodaní tovarov zdaniteľným obchodníkom v rozpore so smernicou 2006/112, pretože by sa spájalo s právom na vrátenie celej sumy zaplatenej dane bez toho, aby vznikla povinnosť odviesť príslušnú sumu splatnej dane.

73. Ak vnútroštátne právo v rozpore s ustanoveniami smernice 2006/112 odopiera zdaniteľnej osobe možnosť uplatniť osobitnú daňovú úpravu, môže sa takáto zdaniteľná osoba odvolávať priamo na ustanovenia smernice na účely využitia takejto úpravy, avšak stráca právo na odpočítanie dane, ktoré jej priznáva vnútroštátne právo, ak sa strata práva spája s uplatnením takejto osobitnej úpravy.

74. Na uvedenom nemení nič ani tá okolnosť, ktorou som sa zaoberal v bodoch 46 až 60 vyššie, že v prípade umeleckých diel, ktoré zdaniteľný obchodník nadobúda od osôb z iných členských štátov, dochádza v dôsledku medzery v právnej úprave smernice 2006/112 k dvojitému zdaneniu tej časti ziskovej prirážky, ktorá pokrýva sumu dane zaplatenej z nadobudnutia v rámci Spoločenstva. Túto medzeru je potrebné zaplniť zmenou spôsobu výpočtu kúpnej ceny a nie tým, že sa zdaniteľnému obchodníkovi prizná právo na odpočítanie, ktoré odporuje logike spoločného systému DPH.

75. Preto na druhú prejudiciálnu otázku navrhujem odpovedať tak, že článok 322 písm. b) smernice 2006/112 sa má vykladať v tom zmysle, že vylučuje právo zdaniteľného obchodníka na odpočítanie DPH, ktorú zaplatil na vstupe za nadobudnutie umeleckých diel v rámci Spoločenstva, na ktorých dodanie uplatňuje zdaniteľná osoba úpravu zdaňovania prirážky podľa článku 316 ods. 1 písm. b) smernice aj v tom prípade, ak vnútroštátne právo dotknutého členského štátu takéto právo na odpočítanie nevylučuje.

11 Pozri najmä rozsudok z 18. decembra 2014, Schoenimport „Italmoda“ Mariano Previti a i. (C-131/13, C-163/13 a C-164/13, EU:C:2014:2455, bod 55 a tam citovaná judikatúra).

12 Pozri najmä rozsudok z 28. novembra 2013, MDDP (C-319/12, EU:C:2013:778, bod 41).

13 Pozri najmä rozsudok z 28. novembra 2013, MDDP (C-319/12, EU:C:2013:778, bod 56 prvá zarážka).

Návrh

76. Vzhľadom na všetky vyššie uvedené skutočnosti navrhujem odpovedať na prejudiciálne otázky, ktoré predložil Finanzgericht Münster (Finančný súd Münster, Nemecko), takto:

1. Článok 316 ods. 1 smernice Rady 2006/112/ES z 28. novembra 2006 o spoločnom systéme dane z pridanej hodnoty sa má vykladať v tom zmysle, že zdaniteľný obchodník môže uplatniť úpravu zdaňovania prirážky podľa tohto ustanovenia v súvislosti s predajom umeleckých diel, ktoré nadobudol od autora alebo jeho právnych nástupcov z iných členských štátov, ktorí sa nepovažujú za osoby v zmysle článku 314 tejto smernice, aj vtedy, ak takéto osoby využili oslobodenie od dane z titulu dodania v rámci Spoločenstva na základe článku 138 ods. 1 smernice.

2. Článok 322 písm. b) smernice 2006/112 sa má vykladať v tom zmysle, že vylučuje právo zdaniteľného obchodníka na odpočítanie DPH, ktorú zaplatil na vstupe za nadobudnutie umeleckých diel v rámci Spoločenstva, na ktorých dodanie uplatňuje zdaniteľná osoba úpravu zdaňovania prirážky podľa článku 316 ods. 1 písm. b) smernice aj v tom prípade, ak vnútroštátne právo dotknutého členského štátu takéto právo na odpočítanie nevylučuje.