

Predbežné znenie

**ROZSUDOK SÚDNEHO DVORA (štvrtá komora)**

z 29. novembra 2018 (\*)

„Návrh na začatie prejudiciálneho konania – Zdačovanie – Daň z pridanej hodnoty (DPH) – Smernica 2006/112/ES – Článok 314 – Článok 316 – Článok 322 – Osobitná úprava uplatniteľná v oblasti umeleckých diel – Úprava zdačovania prírážky – Zdaniteľný obchodník – Dodanie umeleckých diel autorom alebo jeho právnymi nástupcami – Transakcie v rámci Spoločenstva – Odmietnutie zo strany vnútroštátnych daňových orgánov priznať zdaniteľnej osobe možnosť rozhodnúť sa pre uplatnenie úpravy zdačovania prírážky – Podmienky uplatnenia – Právo na odpočítanie dane zaplatenej na vstupe – Umelecké diela, zberateľské predmety a starožitnosti“

Vo veci C-264/17,

ktorej predmetom je návrh na začatie prejudiciálneho konania podľa článku 267 ZFEÚ, podaný rozhodnutím Finanzgericht Münster (Finančný súd Münster, Nemecko) z 11. mája 2017 a doručený Súdnemu dvoru 17. mája 2017, ktorý súvisí s konaním:

**Harry Mensing**

proti

**Finanzamt Hamm,**

SÚDNY DVOR (štvrtá komora),

v zložení: predseda štvrtej komory T. von Danwitz, vykonávajúci funkciu predsedu siedmej komory, sudcovia K. Jürimäe, C. Lycourgos, E. Juhász a C. Vajda (spravodajca),

generálny advokát: M. Szpunar,

tajomník: R. Fere?, referentka,

so zreteľom na písomnú časť konania a po pojednávaní zo 14. júna 2018,

so zreteľom na pripomienky, ktoré predložili:

- H. Mensing, v zastúpení: O. G. Lippross, Rechtsanwalt, a M. H. Portheine, audítor,
- nemecká vláda, v zastúpení: T. Henze a R. Kanitz, splnomocnení zástupcovia,
- Európska komisia, v zastúpení: L. Lozano Palacios, F. Clotuche-Duvieusart, M. Wasmeier a R. Lyal, splnomocnení zástupcovia,

po vypočutí návrhov generálneho advokáta na pojednávaní 13. septembra 2018,

vyhlásil tento

**Rozsudok**

1 Návrh na zažatie prejudiciálneho konania sa týka výkladu článku 316 ods. 1 písm. b) a článku 322 písm. b) 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 pánom Harrym Mensingom, obchodníkom s umeleckými dielami, a Finanzamt Hamm (Daňový úrad Hamm, Nemecko) týkajúcim sa toho, že tento úrad odmietol priznať možnosť uplatnenia úpravy zdačovania prírážky na dodávky umeleckých predmetov, ktoré žalobca vo veci samej nadobudol v iných členských štátoch.

## Právny rámec

### Právo Únie

3 Odôvodnenia 4, 7 a 51 smernice o DPH znejú:

„4. Dosiahnutie cieľa a 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 dane z pridanej hodnoty (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 Podľa článku 1 ods. 2 tejto smernice:

„Spoločný systém DPH je založený na zásade, že na tovar a služby sa uplatňuje všeobecná daň zo spotreby presne úmerná cene tovaru a služieb bez ohľadu na počet transakcií uskutočnených vo výrobnom a distribučnom procese pred stupňom, na ktorom sa daň účtuje.

Na každú transakciu sa uplatní DPH vypočítaná z ceny tovaru alebo služieb podľa sadzby platnej pre tento tovar alebo služby po odpočítaní sumy DPH, ktorou boli priamo zaťažené rôzne nákladové prvky.

Spoločný systém DPH sa uplatňuje až po maloobchodný stupeň vrátane.“

5 Článok 311 ods. 1 uvedenej smernice stanovuje:

„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.

...“

6 Článok 314 tejto smernice upravuje:

„Úprava zdačovania 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 zdačovania prirážky.“

7 Podľa článku 315 smernice o DPH:

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

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

8 Článok 316 tejto smernice stanovuje:

„1. členské štáty priznajú zdaniteľným obchodníkom právo rozhodnúť sa pre uplatňovanie úpravy zdačovania 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.“

9 §lánok 317 uvedenej smernice uvádza:

„Ak zdanite?ný obchodník využije možnos? ustanovenú v §lánku 316, základ dane sa ur?í v súlade s §lánkom 315.

V prípade dodania umeleckých diel, zberate?ských predmetov alebo starožitností, ktoré doviezol zdanite?ný obchodník, sa kúpna cena, ktorá sa berie do úvahy pri výpo?te ziskovej prirážky, rovná základu dane pri dovoze ur?enému v súlade s §lánkami 85 až 89 navýšenom o DPH, ktorá je splatná alebo zaplatená pri dovoze.“

10 §lánok 322 tej istej smernice uvádza:

„Pokia? zdanite?ný obchodník používa tovar na ú?ely svojich dodaní, ktoré podliehajú úprave zda?ovania prirážky, nemôže si odpo?íta? od dane, ktorú je povinný zaplati?, tieto sumy:

- a) DPH splatnú alebo zaplatenú za umelecké diela, zberate?ské 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 zdanite?ná osoba než zdanite?ný obchodník.“

### **Nemecké právo**

11 § 25a Umsatzsteuergesetz (zákon o dani z obratu, ?alej len „UStG“) stanovuje:

„(1) Na dodania hnute?ného hmotného tovaru v zmysle § 1 ods. 1 bodu 1 sa uplatní zdanenie pod?a nižšie uvedených ustanovení (zda?ovanie prirážky), ak sú splnené tieto podmienky:

1. Podnikate? je obchodník. Za obchodníka sa považuje ten, kto v rámci svojho podnikania obchoduje s hnute?nými hmotnými tovarmi, alebo ten, kto takýto tovar vo vlastnom mene verejne draží.
2. Tovar bol dodaný obchodníkovi na území Spolo?enstva. V súvislosti s týmto dodaním:
  - a) nevznikla povinnos? zaplati? da? z obratu, alebo pod?a § 19 ods. 1 sa takáto da? nevybrala alebo
  - b) sa uplatnila úprava zda?ovania prirážky.

...

(2) Obchodník môže najneskôr pri podaní prvého da?ového priznania za kalendárny rok vyhlási? vo?i da?ovému úradu, že bude úpravu zda?ovania prirážky od za?iatku kalendárneho roka uplat?ova? aj na tento tovar:

...

2. Umelecké diela, ak bolo dodanie tomuto obchodníkovi zdanite?ným 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...

...

(7) Platí táto osobitná úprava:

1. Úprava zdačovania 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,

...“

### **Spor vo veci samej a prejudiciálne otázky**

12 Pán Harry Mensing je obchodníkom s umením usadeným v Nemecku, ktorý prevádzkuje galérie vo viacerých nemeckých mestách. V roku 2014 mu boli dodané umelecké diela pochádzajúce od autorov usadených vo viacerých členských štátoch. Tieto dodávky boli v členských štátoch, v ktorých boli umelci usadení, deklarované ako dodávky 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 o uplatnenie úpravy zdačovania prirážky na uvedené dodávky. Daňový úrad Hamm odmietol vyhovieť jeho žiadosti a rozhodol, že je povinný zaplatiť dodatočnú sumu DPH vo výške 19 763,31 eura.

14 Pán Mensing nevyužil svoje právo na odpočítanie dane zaplatenej na vstupe, hoci podľa vnútroštátneho súdu z procesného hľadiska ešte mal túto možnosť.

15 Po zamietnutí jeho sťažnosti proti daňovému výmeru pán Mensing podal žalobu na Finanzgericht Münster (Finančný súd Münster, Nemecko). Tvrdí, že dotknutá vnútroštátna právna úprava nie je v súlade s právom Únie a domáha sa priameho uplatnenia článku 316 ods. 1 písm. b) smernice o DPH.

16 Vnútroštátny súd má pochybnosti o zlučiteľnosti § 25a ods. 7 bodu 1 písm. a) UStG s článkom 316 ods. 1 písm. b) smernice o DPH. Uvádza, že podľa nemeckého práva sa úprava zdačovania prirážky neuplatňuje na dodanie tovaru, ktorý obchodník nadobudol v rámci Únie, ak sa na dodanie tovaru obchodníkovi uplatňovalo oslobodenie od dane pre dodania v rámci Spoločenstva v ostatných členských štátoch Únie. Takéto vylúčenie z pôsobnosti tejto schémy však nevyplýva z článku 316 ods. 1 písm. b) smernice o DPH a mohlo by viesť k narušeniu hospodárskej súťaže.

17 Vnútroštátny súd uvádza, že podľa jeho názoru právo rozhodnúť sa pre uplatňovanie úpravy zdačovania prirážky stanovenej v článku 316 ods. 1 písm. b) smernice o DPH sa vzťahuje len na dodanie tovaru, ktoré uskutočňuje jedna z kategórií osôb uvedených v článku 314 tejto smernice. Dodávky v rámci Spoločenstva oslobodené od dane však nepatria do pôsobnosti tohto ustanovenia. Predmetná možnosť sa preto neuplatňuje na dodanie umeleckých diel, ktoré zdaniteľný obchodník nadobudol v súvislosti s nadobudnutím v rámci Spoločenstva oslobodeného od dane.

18 V prípade, že by osoba v situácii pána Mensinga aj napriek tomu mohla uplatniť úpravu zdačovania prirážky podľa článku 316 ods. 1 písm. b) smernice o DPH, vnútroštátny súd sa pýta, či sa taká osoba môže dovoliavať takej úpravy a zároveň si nárokovať odpočítanie dane zaplatenej na vstupe. Uvedený súd usudzuje, že možnosť uplatniť úpravu zdačovania prirážky a súčasne možnosť uplatniť si nárok na odpočítanie dane zaplatenej na vstupe je v rozpore so systémom zavedeným smernicou o DPH.

19 Za týchto okolností Finanzgericht Münster (Finančný súd Münster) rozhodol prerušiť konanie a položiť Súdnemu dvoru tieto prejudiciálne otázky:

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

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

## O prejudiciálnych otázkach

### O prvej otázke

20 Svojou prvou otázkou sa vnútroštátny súd v podstate pýta, či sa má článok 316 ods. 1 písm. b) smernice o DPH vykladať v tom zmysle, že zdaniteľný obchodník sa môže rozhodnúť pre uplatňovanie úpravy zdačovania prirážky 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.

21 Na úvod treba uviesť, že – s výhradou preskúmania vnútroštátnym súdom – sa spor vo veci samej týka dodávok umeleckých diel uvedených v článku 311 ods. 1 bode 2 smernice o DPH zdaniteľnému obchodníkovi, ktorý je definovaný v článku 311 ods. 1 bode 5 smernice o DPH.

22 Na úvod treba pripomenúť, že úprava zdačovania prirážky dosiahnutej zdaniteľným obchodníkom pri dodávkach umeleckých diel predstavuje osobitnú úpravu DPH, ktorá je výnimkou zo všeobecnej úpravy smernice o DPH. Články 314 a 316 tejto smernice, ktoré určujú prípady uplatnenia tejto osobitnej úpravy, sa preto musia vykladať reštriktívne (pozri v tomto zmysle rozsudok z 18. mája 2017, Litdana, C-624/15, EU:C:2017:389, bod 23 a citovanú judikatúru).

23 Toto pravidlo doslovného výkladu však neznamená, že by sa pojmy použité na definíciu tejto úpravy mali vykladať spôsobom, ktorý by ich zbavoval účinku. Výklad týchto pojmov však musí byť v súlade s cieľmi sledovanými uvedeným režimom a musí rešpektovať požiadavky daňovej neutrality (pozri analogicky rozsudok z 21. marca 2013, PFC Clinic, C-91/12, EU:C:2013:198, bod 23 a citovanú judikatúru).

24 Okrem toho podľa ustálenej judikatúry treba pri výklade ustanovenia práva Únie zohľadniť nielen jeho doslovné znenie, ale aj vzájomný kontext a ciele sledované právnou úpravou, ktorej je súčasťou (rozsudok z 21. septembra 2017, Aviva, C-605/15, EU:C:2017:718, bod 24 a citovaná judikatúra).

25 V prvom rade pokiaľ ide o znenie článku 316 smernice o DPH, tento článok stanovuje, že členské štáty priznajú zdaniteľným obchodníkom právo rozhodnúť sa pre uplatňovanie úpravy

zdaňovania prírážky na dodanie tovarov taxatívne vymenovaných v tomto článku. Zo znenia tohto článku pritom nevyplýva, že toto právo výberu je podmienené splnením podmienok ustanovených v článku 314 písm. a) až d) tejto smernice, alebo že členské štáty, ktoré musia určiť spôsoby výkonu tohto práva, majú určitú mieru voľnej úvahy, pokiaľ ide o podmienky, za ktorých môžu predložiť zdaniteľným obchodníkom právo rozhodnúť sa pre uplatňovanie uvedenej úpravy.

26 Bolo by preto v rozpore so samotným znením článku 316 ods. 1 písm. b) smernice o DPH, keby členský štát podmienil právo zdaniteľného obchodníka na uplatnenie úpravy zdaňovania prírážky na dodanie umeleckého diela v zmysle tohto ustanovenia, ktoré nasledovalo po dodaní v rámci Spoločenstva, tým, že umelecké dielo musí dodať niektorá z osôb vymenovaných v článku 314 písm. a) až d) uvedenej smernice.

27 V druhom rade tento výklad je potvrdený aj na základe analýzy textu, do ktorého patrí článok 316 ods. 1 smernice o DPH.

28 Po prvé z tejto analýzy vyplýva, že článok 316 ods. 1 smernice o DPH má osobitnú oblasť pôsobnosti, ktorá doplní oblasť pôsobnosti článku 314 tejto smernice. Uvedený článok 314 totiž stanovuje povinnosť uplatniť úpravu ziskovej prírážky na určité dodania, ktoré uskutoční zdaniteľný obchodník, zatiaľ čo článok 316 ods. 1 stanovuje len možnosť rozhodnúť sa za určitých okolností pre uplatnenie tejto úpravy. Táto možnosť voľby by pritom bola zbavená svojho zmyslu, pokiaľ by jej výkon podliehal rovnakým podmienkam, ako tým, ktoré stanovuje uvedený článok 314 pre povinné uplatňovanie úpravy zdaňovania prírážky. Oblasť pôsobnosti článku 314 uvedenej smernice sa síce obmedzuje na dodanie tovaru v Únii, ale takéto obmedzenie sa nevzťahuje na článok 316 ods. 1 tejto smernice.

29 Po druhej analýze článku 322 písm. b) smernice o DPH v spojení s článkom 316 ods. 1 tejto smernice potvrdzuje autonómnu a doplnkovú povahu tohto posledného uvedeného článku vo vzťahu k článku 314 uvedenej smernice. Uvedený článok 322 písm. b) totiž v podstate vylučuje nárok zdaniteľného obchodníka na odpočítanie dane, ktorú má zaplatiť, DPH splatnej alebo odvedenej z umeleckých diel dodaných v súlade s článkom 316 ods. 1 písm. b) smernice o DPH.

30 Takéto vylúčenie, ktoré predpokladá existenciu nároku na odpočítanie dane, a teda existenciu plnenia zdaneného na vstupe, sa však nemôže uplatniť v prípadoch uvedených v článku 314 smernice o DPH, ktoré predpokladajú, že dodanie umeleckého diela zdaniteľnému obchodníkovi nepodliehalo DPH alebo od nej bolo oslobodené.

31 Po tretie treba uviesť, že analýza kontextu, do ktorého spadá článok 316 smernice o DPH, umožňuje zamietnuť aj tvrdenie nemeckej vlády, že úprava zdaňovania prírážky sa nemá uplatňovať na dodanie umeleckých diel získaných od hospodárskych subjektov usadených v iných členských štátoch, z dôvodu, že zdaniteľná udalosť, najmä nadobudnutie v rámci Spoločenstva, nie je uvedená v článku 316 ods. 1 písm. b) tejto smernice. Ako uviedol aj generálny advokát v bode 65 svojich návrhov, úprava zdaňovania prírážky totiž neupravuje zdanenie tovarov vo fáze ich nadobudnutia zdaniteľným obchodníkom, ale až vo fáze ich predaja, čo potvrdzuje aj skutočnosť, že základ dane sa vypočíta v súlade s článkami 315 a 317 tejto smernice na základe predajnej ceny tovaru požadovanej zdaniteľným obchodníkom.

32 V treťom rade, pokiaľ ide na jednej strane o všeobecné ciele sledované smernicou o DPH, z odôvodnení 4 a 7 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 ustálenej judikatúry vyplýva, že zásada daňovej neutrality je neoddeliteľnou súčasťou spoločného systému DPH zavedeného smernicou, a že táto zásada bráni najmä tomu, aby sa s hospodárskymi subjektmi, ktoré vykonávajú rovnaké činnosti, zaobchádzalo rozdielne v oblasti výberu DPH (pozri v tomto zmysle rozsudok z 13. marca 2014, ATP PensionService, C-464/12,

EU:C:2014:139, body 42 a 44, ako aj citovanú judikatúru).

33 Výklad navrhovaný nemeckou vládou, podľa ktorého článok 316 smernice o DPH nie je uplatniteľný na dodávky, ktorým predchádzalo plnenie v rámci Spoločenstva, totiž môže porušiť zásady, na ktorých je systém DPH založený. Tento výklad by totiž viedol okrem iného k diskriminácii medzi daňovým režimom uplatniteľným na dodávky umeleckých diel dodaných na vstupe na území tohto členského štátu na jednej strane a na dodávky umeleckých diel, ktoré boli na vstupe predmetom dodania v rámci Spoločenstva oslobodeného od dane, na druhej strane. Ako uznala na pojednávaní nemecká vláda, zákaz, aký je stanovený v § 25a ods. 7 bode 1 písm. a) UStG, vedie k diskriminácii na základe štátnej príslušnosti umeleckých diel alebo príslušnosti v rámci Spoločenstva, ktoré sa dodávajú zdaniteľnému obchodníkovi, pretože zdaniteľný obchodník sa nemôže podľa tohto vnútroštátneho ustanovenia rozhodnúť pre uplatnenie úpravy zdačovania prirážky na dodanie umeleckého diela, ktoré bolo na vstupe predmetom dodania v rámci Spoločenstva, ale naproti tomu môže uvedenú úpravu uplatniť na dodanie umeleckého diela, ktoré bolo na vstupe dodané na nemeckom území.

34 Okrem toho, že by diskriminácia, ktorá z toho vnútroštátneho ustanovenia vyplýva, mohla brániť voľnému pohybu uvedených umeleckých diel a narušovať hospodársku súťaž medzi zdaniteľnými obchodníkmi v Únii, mohla by tiež spochybniť zásadu daňovej neutrality, pretože so zdaniteľnými obchodníkmi, ktorí uskutočňujú rovnaké plnenia, najmä nákup a predaj umeleckých diel, by sa zaobchádzalo rozdielne, pokiaľ ide o možnosť rozhodnúť sa pre uplatnenie úpravy zdačovania prirážky na tieto diela, podľa toho, či sú tieto diela dodané na vstupe na území členského štátu alebo boli na vstupe predmetom dodania v rámci Spoločenstva oslobodeného od dane.

35 Pokiaľ ide na druhej strane konkrétne o ciele sledované v rámci úpravy zdačovania prirážky, treba uviesť, že podľa odôvodnenia 51 smernice o DPH má táto úprava za cieľ v oblasti použitého tovaru, umeleckých diel, starožitností a zberateľských predmetov zamedziť dvojitému zdaneniu a narušeniu hospodárskej súťaže medzi zdaniteľnými osobami.

36 V tejto súvislosti treba konštatovať, že v tejto oblasti môže byť ťažké určiť, či určitý tovar bol predtým zaťažný DPH, keďže vzhľadom na samotnú povahu umeleckých diel, zberateľských predmetov a starožitností môže byť tovar starý alebo v minulosti mohol byť predmetom viacerých výmen medzi rôznymi osobami, ktoré neboli platiteľmi dane. Práve vzhľadom na tieto problémy pri určovaní DPH, ktorou bol predtým tovar prípadne zaťažný, smernica o DPH stanovuje právo rozhodnúť sa pre uplatňovanie úpravy zdačovania prirážky a možnosť vypočítať dlžnú DPH, ako bolo zdôraznené v bode 31 tohto rozsudku, v podstate na základe predajnej ceny týchto tovarov.

37 Takéto ťažkosti však nemôžu vzniknúť, ak umelecké dielo v zmysle článku 316 ods. 1 písm. b) smernice o DPH dodáva jedna z osôb uvedených v článku 314 písm. a) až d) tejto smernice, keďže takéto dodanie nepodliehalo DPH alebo bolo od nej oslobodené, ako vyplýva z bodu 30 tohto rozsudku. V takom prípade cieľ uvedený v bode 35 tohto rozsudku neodôvodnil v smernici o DPH zavedenie úpravy zdačovania prirážky na dodania tovaru uvedené v článku 316 tejto smernice.

38 Ako vyplýva zo znenia článku 316 ods. 1 písm. b) smernice o DPH, ale aj z kontextu a cieľov sledovaných týmto ustanovením a z právnej úpravy, ktorej je súčasťou, členský štát nemôže vyžadovať, aby zdaniteľný obchodník musel spĺňať podmienky uvedené v článku 314 písm. a) až d) smernice o DPH, aby sa mohol rozhodnúť pre uplatňovanie úpravy zdačovania prirážky.

39 Vzhľadom na predchádzajúce úvahy treba na prvú otázku odpovedať tak, 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 zdačovania 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.

## O druhej otázke

40 Svojou druhou otázkou sa vnútroštátny súd v podstate pýta, či sa zdaniteľný obchodník môže rozhodnúť pre uplatňovanie úpravy zdačovania prírážky ustanovenej v článku 316 ods. 1 písm. b) smernice o DPH na dodanie umeleckých diel, ktoré mu boli dodané na vstupe v súvislosti s dodaním v rámci Spoločenstva oslobodeného od dane, a zároveň si nárokuje odpísanie DPH zaplatenej na vstupe v situáciách, keď je takýto nárok vylúčený podľa článku 322 písm. b) tejto smernice, v prípade, že toto posledné uvedené ustanovenie nebolo prebrané do vnútroštátneho práva.

## O prípustnosti

41 Na úvod treba preskúmať argument nemeckej vlády, podľa ktorého je druhá otázka neprípustná. Podľa tejto vlády sa táto otázka týka hypotetického problému, ktorý nie je relevantný pre rozhodnutie sporu vo veci samej, keďže pokiaľ ide o predmetné dodávky, pán Mensing nevyužil svoje právo na odpísanie DPH zaplatenej na vstupe.

42 V tejto súvislosti treba pripomenúť, že v rámci spolupráce medzi Súdny dvorom a vnútroštátnymi súdmi zakotvenej v článku 267 ZFEÚ prislúcha výlučne vnútroštátnemu súdu, ktorému bol spor predložený a ktorý musí prevziať zodpovednosť za vydávané súdne rozhodnutie, aby s prihliadnutím na osobitosti veci posúdil tak nevyhnutnosť prejudiciálneho rozhodnutia na to, aby mohol vydať svoj rozsudok, ako aj relevantnosť otázok, ktoré kladie Súdny dvor. Pokiaľ sa teda položená otázka týka výkladu práva Únie, Súdny dvor je v zásade povinný rozhodnúť. Odmietnuť rozhodnúť o prejudiciálnej otázke, ktorú položil vnútroštátny súd, možno len vtedy, ak je zjavné, že požadovaný výklad práva Únie nemá nijaký vzťah k existencii alebo predmetu sporu vo veci samej, ak ide o problém hypotetickej povahy, alebo tiež vtedy, keď Súdny dvor nemá k dispozícii skutkové a právne podklady nevyhnutné na užitočné zodpovedanie otázok, ktoré sú mu položené (rozsudok zo 17. marca 2016, *Aspiro*, C-40/15, EU:C:2016:172, bod 17 a citovaná judikatúra).

43 Je síce nesporné, že pán Mensing ešte neuplatnil svoje právo na odpísanie DPH zaplatenej na vstupe, ale z rozhodnutia vnútroštátneho súdu, ako bolo zhrnuté v bode 14 tohto rozsudku, vyplýva, že z hľadiska vnútroštátneho procesného práva je stále možné sa dovoliavať takéhoto práva v rámci sporu vo veci samej.

44 Za týchto okolností nemožno druhú otázku považovať za takú, ktorá zjavne nesúvisí s existenciou alebo predmetom sporu a musí sa vyhlásiť za prípustnú.

## O veci samej

45 Ústrednou zásadou systému DPH je, že právo na odpísanie DPH, ktorá zaťažila nadobudnutie tovaru alebo služieb na vstupe, existuje len vtedy, ak výdavky vynaložené na ich nadobudnutie sú súčasťou nákladových prvkov tvoriacich cenu zdaniteľných plnení na výstupe, pri ktorých vzniká právo na odpísanie (rozsudok z 28. novembra 2013, *MDDP*, C-319/12, EU:C:2013:778, bod 41).

46 Ako uviedol generálny advokát v bodoch 71 a 72 svojich návrhov, keby sa zdaniteľnému

obchodníkovi umožnilo odpočítať DPH zaplatenú na vstupe v situácii, keď sa rozhodne pre uplatňovanie úpravy zdačovania prirážky na základe článku 316 ods. 1 písm. b) tejto smernice, bola by táto zásada porušená. Keby totiž použil odchylnú úpravu zdačovania prirážky, základom dane bude podľa článkov 315 a 317 smernice o DPH zisková prirážka dosiahnutá zdaniteľným obchodníkom znížená o DPH vzťahujúcu sa k jeho prirážke. Za týchto podmienok nie je DPH zaplatená v kúpnej cene zahrnutá v dani z predaja, a teda nezakladá nárok na odpočítanie.

47 Preto článok 322 písm. b) smernice o DPH stanovuje, že zdaniteľný obchodník si nemôže odpočítať od dane, ktorú je povinný zaplatiť, DPH splatnú alebo zaplatenú za umelecké diela, ktoré mu dodal alebo dodá ich autor alebo jeho právni nástupcovia, pokiaľ používa tovar na účely svojich dodaní, ktoré podliehajú úprave zdačovania prirážky.

48 Inak povedané, pri takomto dodaní sa nemôže rozhodnúť pre uplatnenie úpravy zdanenia prirážky podľa článku 316 ods. 1 písm. b) tejto smernice a zároveň si uplatniť nárok na odpočítanie DPH zaplatenej na vstupe.

49 V prejednávanej veci treba uviesť, že pán Mensing sa priamo dovoľáva práva výberu podľa článku 316 ods. 1 písm. b) smernice o DPH, ktoré vnútroštátna právna úprava dotknutá vo veci samej nestanovuje pre dodanie umeleckých diel dodaných v rámci Spoločenstva. Z toho vyplýva, že pán Mensing môže využiť úpravu zdačovania prirážky podľa tohto článku len za podmienok stanovených v tejto smernici, teda v prípade, že si pri týchto dodávkach zároveň neuplatní nárok na odpočítanie DPH zaplatenej na vstupe.

50 Za týchto podmienok treba na druhú otázku odpovedať tak, že zdaniteľný obchodník sa nemôže rozhodnúť pre uplatňovanie úpravy zdačovania prirážky ustanovenej v článku 316 ods. 1 písm. b) smernice o DPH na dodanie umeleckých diel, ktoré mu boli dodané na vstupe v súvislosti s dodaním v rámci Spoločenstva oslobodeným od dane, a zároveň si nárokovať odpočítanie DPH zaplatenej na vstupe v situáciách, keď je takýto nárok vylúčený podľa článku 322 písm. b) tejto smernice, v prípade, že toto posledné uvedené ustanovenie nebolo prebrané do vnútroštátneho práva.

## O trovách

51 Vzhľadom na to, že konanie má vo vzťahu k účastníkom konania vo veci samej incidenčný charakter a bolo zatiaľ 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 Súdnym dvorom (štvrtá komora) rozhodol takto:

**1. Článok 316 ods. 1 písm. b) 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 sa môže rozhodnúť pre uplatňovanie úpravy zdačovania prirážky na dodanie umeleckých diel, ktoré mu na vstupe dodali v súvislosti s dodaním v rámci Spoločenstva oslobodeným od dane ich autori alebo ich právni nástupcovia, pričom tieto osoby nepatria do kategórií osôb uvedených v článku 314 tejto smernice.**

**2. Zdaniteľný obchodník sa nemôže rozhodnúť pre uplatňovanie úpravy zdačovania prirážky ustanovenej v článku 316 ods. 1 písm. b) smernice 2006/112 na dodanie umeleckých diel, ktoré mu boli dodané na vstupe v súvislosti s dodaním v rámci Spoločenstva oslobodeným od dane, a zároveň si nárokovať odpočítanie dane z pridanej hodnoty zaplatenej na vstupe v situáciách, keď je takýto nárok vylúčený podľa článku 322 písm. b) tejto smernice, v prípade, že toto posledné uvedené ustanovenie nebolo prebrané**

**do vnútroštátneho práva.**

Podpisy

\* Jazyk konania: nem?ina.