

62015CJ0471

ROZSUDEK SOUDNÍHO DVORA (třetího senátu)

18. ledna 2017 (1)

„Přeběžná otázka — Daňové právní předpisy — Daň z přidané hodnoty — Směrnice 2006/112/ES — Zvláštní režim zdanění ziskové přirážky — Pojem „použité zboží“ — Prodeje náhradních dílů z vozidel s ukončenou životností“

Ve věci C-471/15,

jejímž předmětem je žádost o rozhodnutí o přeběžné otázce na základě článku 267 SFEU, podaná rozhodnutím Vestre Landsret (odvolací soud pro západní oblast, Dánsko) ze dne 2. září 2015, došlým Soudnímu dvoru dne 7. září 2015, v řízení

Sjelle Autogenbrug I/S

proti

Skatteministeriet,

SOUDNÍ DVŮR (třetí senát),

ve složení L. Bay Larsen, předseda senátu, M. Vilaras (zpravodaj), J. Malenovský, M. Safjan a D. Šváby, soudci,

generální advokát: Y. Bot,

vedoucí soudní kanceláře: L. Hewlett, vrchní rada,

s přihlédnutím k písemné části řízení a po jednání konaném dne 8. září 2016,

s ohledem na vyjádření předložená:

—

za Sjelle Autogenbrug I/S C. Bachmannem, advokat,

—

za dánskou vládu C. Thorningem, jako zmocněncem, ve spolupráci s D. Aukenem, advokat,

—

za řeckou vládu E. Tsaousi a K. Nasopoulou, jako zmocněnkyní,

—

za Evropskou komisi předná L. Lozano Palacios a M. Clausen, následně Lozano Palacios, L. Grønfeldt a M. Clausen, jako zmocněnkyní,

po vyslechnutí stanoviska generálního advokáta na jednání konaném dne 22. září 2016,

vydává tento

Rozsudek

1

Žádost o rozhodnutí o předběžné otázce se týká výkladu čl. 311 odst. 1 bodu 1 směrnice Rady 2006/112/ES ze dne 28. listopadu 2006 o společném systému daně z přidané hodnoty (Úř. věst. 2006, L 347, s. 1).

2

Tato žádost byla předložena v rámci sporu mezi Sjelle Autogenbrug I/S a Skatteministeriet (ministerstvo daní a cel, Dánsko) ve věci uplatnění režimu zdanění ziskové přírůžky na prodej součástí z motorových vozidel s ukončenou životností, které jsou určeny k prodeji jako náhradní díly.

Právní rámec

Unijní právo

Směrnice 2006/112

3

Bod 51 odvodňovací směrnice 2006/112 uvádí:

„Je vhodné přijmout daňový režim Společenství vztahující se na použité zboží, umělecká díla, starožitnosti a sbíratelské předměty s cílem zabránit dvojímu zdanění a narušení hospodářské soutěže mezi osobami povinnými k dani.“

4

Podle čl. 1 odst. 2 této směrnice:

„Společný systém [daně z přidané hodnoty („DPH“)] je založen na zásadě, že se na zboží a služby uplatňuje všeobecná daň ze spotřeby v právním poměru k ceně zboží a služeb, bez ohledu na počet plnění uskutečněných ve výrobním a distribučním procesu před stupněm, ve kterém je daň uplatněna.

Každé plnění podléhá DPH vypočítané z ceny zboží nebo služby podle sazeb platných pro toto zboží nebo tuto službu po odpote daně, kterou byly přímo zatíženy jednotlivé nákladové prvky tvořící cenu.

[...]“

5

Hlava XII směrnice 2006/112, nadepsaná „Zvláštní režimy“, obsahuje kapitolu 4, nadepsanou „Zvláštní režim pro použité zboží, umělecká díla, sbíratelské předměty a starožitnosti“, kterou tvoří články 311 až 343 této směrnice.

§lánek 311 odst. 1 body 1 a 5 této sm?rnice stanoví:

„Pro účely této kapitoly a aniž jsou dotčeny jiné předpisy Společenství, se rozumí:

1)

„použitým zbožím“ movitý hmotný majetek, který je vhodný k dalšímu použití v daném stavu nebo po opravě, kromě uměleckých děl, sbíratelských předmětů nebo starožitností a kromě drahých kovů a drahokamů, jak jsou vymezeny členskými státy;

[...]

5)

„obchodníkem povinným k dani“ osoba povinná k dani, která v rámci své ekonomické činnosti se záměrem následného prodeje nakupuje nebo pořizuje pro účely svého podnikání nebo dováží použité zboží, umělecká díla, sbíratelské předměty nebo starožitnosti, bez ohledu na to, jedná-li přitom na vlastní účet nebo na účet jiné osoby na základě smlouvy, podle níž jí z koupě nebo prodeje přísluší provize“.

7

Oddíl 2 kapitoly 4 obsažené v hlavě XII směrnice 2006/112 je nadepsaný „Zvláštní režim pro obchodníky povinné k dani“. Obsahuje zejména pododdíl 1 nadepsaný „Režim ziskové přírážky“, ve kterém jsou zařazeny články 312 až 325 této směrnice.

8

§lánek 312 uvedené směrnice stanoví:

„Pro účely tohoto pododdílu se rozumí:

1)

„prodejní cenou“ vše, co tvoří protiplnění, jež obdržel nebo má obdržet obchodník povinný k dani od pořizovatele nebo třetí osoby včetně dotací přímo vázaných na plnění, daní, cel, dávek a poplatků a vedlejších výdajů, jako jsou náklady na balení, přepravu, pojištění a provize, které obchodník povinný k dani účtuje k tíži pořizovatele, kromě částek uvedených v článku 79;

2)

„kupní cenou“ vše, co tvoří protiplnění, jak je vymezeno v bodě 1, jež obdržel nebo má obdržet od obchodníka povinného k dani jeho dodavatel.“

9

§lánek 313 odst. 1 směrnice 2006/112 stanoví:

„Na dodání použitého zboží, uměleckých děl, sbíratelských předmětů a starožitností, která uskutečňují obchodníci povinní k dani, uplatňují členské státy zvláštní režim zdanění ziskové přírážky dosažené obchodníkem povinným k dani v souladu s tímto pododdílem.“

Podle § 314 této směrnice:

„Režim ziskové přírůžky se uplatňuje na dodání použitého zboží, uměleckých děl, sběratelských předmětů nebo starožitností uskutečňová obchodníkem povinným k dani, pokud mu toto zboží bylo dodáno jednou z těchto osob:

a)

osobou nepovinnou k dani;

[...]“

§ 315 uvedené směrnice stanoví:

„Základem daně při dodáních zboží uvedených v § 314 je zisková přírůžka dosažená obchodníkem povinným k dani snižena o daň vztahující se k této ziskové přírůžce.

Zisková přírůžka obchodníka povinného k dani je rovna rozdílu mezi prodejní cenou účtovanou obchodníkem povinným k dani za zboží a kupní cenou.“

§ 318 směrnice 2006/112 stanoví:

„1. Ke zjednodušení postupu výběru daně a po konzultaci s výborem pro DPH mohou členské státy stanovit, že u určitých plnění nebo určitých kategorií obchodníků povinných k dani se základ daně z dodání zboží podléhajících režimu ziskové přírůžky stanoví pro každé zdaňovací období, za které musí obchodník povinný k dani podat přiznání k dani uvedené v § 250.

V případě uvedeném v prvním pododstavci je základem daně při dodáních zboží, na která se uplatňuje stejná sazba daně, celková zisková přírůžka dosažená obchodníkem povinným k dani snižena o výši daně vztahující se k této přírůžce.

2. Celková zisková přírůžka je rovna rozdílu mezi tímto dvěma částkami:

a)

celková hodnota dodání zboží, na která se vztahuje režim ziskové přírůžky a která obchodník povinný k dani uskutečnil v průběhu zdaňovacího období pokrytého přiznáním k dani, tj. součet prodejních cen;

b)

celková hodnota nákupů zboží uvedených v § 314, které obchodník povinný k dani uskutečnil v průběhu zdaňovacího období pokrytého přiznáním k dani, tj. součet kupních cen.

3. Členské státy přijmou opatření nezbytná k zajištění toho, aby obchodníci povinní k dani uvedení v odstavci 1 nebyli neoprávněně zvýhodněni ani poškozeni.“

13

Bod 5 odvodnění směrnice Evropského parlamentu a Rady 2000/53/ES ze dne 18. září 2000 o vozidlech s ukončenou životností (Úř. věst. 2000, L 269, s. 34) uvádí, že existuje základní zásada, podle které by měl být odpad opatrně používán a využíván a přednost má být dána opatrnému použití a recyklaci. Bod 14 odvodnění této směrnice stanoví nezbytnost podpory rozvoje trhu s recyklovanými materiály.

14

Článek 3 směrnice 2000/53, nadepsaný „Oblast působnosti“, stanoví v odstavci 1:

„Tato směrnice se vztahuje na vozidla a na vozidla s ukončenou životností včetně jejich součástí a materiálů. Toto ustanovení se použije, aniž je dotčen čl. 5 odst. 4 třetí pododstavec, nezávisle na způsobu, jakým bylo vozidlo udržováno nebo opravováno během používání, a nezávisle na tom, zda je vozidlo vybaveno součástmi, které dodává výrobce nebo jinými součástmi, jejichž montáž jako náhradních nebo výměnných dílů splňuje příslušná ustanovení Společenství nebo členských států.“

Dánské právo

15

V kapitole 17, nadepsané „Zvláštní ustanovení pro použité zboží, umělecká díla, sběratelské předměty a starožitnosti“, lov om merværdiafgift nr. 106 (zákon č. 106 o dani z přidané hodnoty) ze dne 23. ledna 2013 ve znění, které se použije na skutkové okolnosti ve sporu v původním řízení (dále jen „zákon o DPH“), § 69 odst. 1 bod 1 a odst. 3 stanoví:

„1. Podniky, které koupí mimo jiné použité zboží, umělecká díla, sběratelské předměty a starožitnosti za účelem následného prodeje, mohou v okamžiku následného prodeje zaplatit daň z dotčeného použitého zboží podle ustanovení této kapitoly. Použití těchto ustanovení zejména na použité zboží je vázáno na splnění podmínky, že toto zboží je podniku dodáno z Dánska nebo jiného členského státu Evropské unie:

1)

osobou nepovinnou k dani,

[...]

3. Použitým zbožím se rozumí movitý hmotný majetek, který je vhodný k dalšímu použití v daném stavu nebo po opravě, kromě uměleckých děl, sběratelských předmětů, starožitností a drahých kovů a drahokamů. Dopravní prostředek dodaný do nebo z jiných členských států Evropské unie se považuje za použitý, pokud se na něj nevztahuje definice uvedená v § 11 odst. 6.“

16

Podle přípravných prací k zákonu o DPH z roku 1994 (Folketingstidende 1993–1994, Příloha A, částka 4368), který zavedl pravidla v oblasti DPH pro použité zboží, „je cílem navržených pravidel zabránit zaplacení celé daně za stejné zboží dvakrát či vícekrát. K tomu například dochází, když obchodník nakupuje od jednotlivce použité zboží za účelem jeho následného prodeje.“

17

Z přípravných prací vyplývá, že pojmem „použité zboží“ uvedeným v § 69 odst. 3 zákona o DPH se rozumí „hmotný movitý majetek, který lze znovu použít v daném stavu nebo po opravě. Z toho vyplývá, že musí být zachována totožnost hmotného movitého majetku.“

18

Správce daně v informačním oběžníku ze dne 10. února 2006 o DPH použitelném na sešrotovaná vozidla uvedl, že pravidla v oblasti DPH pro použité zboží se nevztahují na následný prodej náhradních dílů vrakovišť, protože v takovém případě dochází u vozidla, z kterého se stanou náhradní díly, ke změně povahy.

Spor v původním řízení a předběžná otázka

19

Společnost Sjelle Autogenbrug je podnik zabývající se recyklací vozidel, jehož hlavní činností je prodej použitých automobilových dílů pocházejících z vozidel s ukončenou životností.

20

Činnost Sjelle Autogenbrug kromě toho zahrnuje odstranění znečišťujících látek a zpracovávání odpadu z těchto vozidel, což je předpoklad pro to, aby měla právo na srazkové zdanění náhradních dílů. Menší část celkového obrátu podniku pak plyne z prodeje kovového šrotu, který zbude po zpracování a odebrání automobilových součástí.

21

Společnost Sjelle Autogenbrug nakupuje vozidla s ukončenou životností od jednotlivců a pojišťoven. Jednotlivci ani pojišťovny neodvádějí DPH z uskutečněných prodejů. Předkládající soud ve svém rozhodnutí uvedl, že otázka, kterou pokládá Soudnímu dvoru, se týká pouze kvalifikace použitých součástí z vozidel koupených Sjelle Autogenbrug od jednotlivců.

22

Sešrotování vozidla s ukončenou životností zakládá nárok na příspěvek na sešrotování, který vyplácí ministerstvo pro životní prostředí majiteli vozidla, jenž je registrován jako poslední ve vnitrostátním registru vozidel. Cílem daného režimu je motivovat majitele k tomu, aby zajistili, že vozidlo bude sešrotováno způsobem šetrným k životnímu prostředí. Od roku 2014 nesou odpovědnost za získání příspěvku na sešrotování majitelé těchto vozidel, a nikoliv již Sjelle Autogenbrug.

23

Předkládající soud uvádí, že nejsou k dispozici informace o skladbě kupní ceny vozidel, a zejména o tom, jak se určuje a jak je do prodejní ceny zahrnuta hodnota automobilových součástí, kovového šrotu a příspěvku na sešrotování zavedeného pro odstranění znečišťujících

látek a zpracování odpadů z vozidel.

24

Předkládající soud uvádí, že společnost Sjelle Autogenbrug odvádí DPH dle obecných pravidel. Dne 15. července 2010 společnost požádala dánského správce daní, aby přijal rozhodnutí o závazném posouzení daňového režimu, které upraví otázku, zda společnost může na svoji činnost následného prodeje použitých automobilových součástí uplatňovat režim DPH pro použité zboží uvedené v kapitole 17 zákona o DPH.

25

Dne 6. srpna 2010 správce daní vydal společnosti Sjelle Autogenbrug rozhodnutí o závazném posouzení daňového režimu, podle kterého nebyla oprávněna použít režim ziskové přírážky na prodeje použitého zboží, protože dotčené automobilové součástky nespadají pod pojem „použité zboží“ ve smyslu použitelných právních předpisů.

26

Landsskatteretten (daňový soud, Dánsko) rozsudkem ze dne 12. prosince 2011 potvrdil toto rozhodnutí. Žalobkyně ve věci v původním řízení podala proti tomuto rozsudku odvolání k předkládajícímu soudu.

27

Za těchto okolností se předkládající soud Vestre Landsret (odvolací soud pro západní oblast, Dánsko) rozhodl přerušit řízení a položit Soudnímu dvoru následující předběžnou otázku:

„Mohou být za okolností, jako jsou okolnosti ve věci v původním řízení, součástky pocházející z vozidel s ukončenou životností a odebrané za účelem následného prodeje jako náhradní díly podnikem registrovaným pro účely DPH zabývajícím se recyklací vozidel považovány za použité zboží ve smyslu čl. 311 odst. 1 bodu 1 směrnice [2006/112]?“

K předběžné otázce

28

Podstatou předběžné otázky předkládajícího soudu je, zda musí být čl. 311 odst. 1 bodu 1 směrnice 2006/112 vykládán v tom smyslu, že použité součástky pocházející z vozidel s ukončenou životností odkoupených od jednotlivce podnikem zabývajícím se recyklací vozidel, které jsou určeny k prodeji jako náhradní díly, představují „použité zboží“ ve smyslu tohoto ustanovení, v důsledku čehož podléhá dodání takových součástí provedené obchodníkem povinným k dani režimu ziskové přírážky.

29

V této souvislosti je třeba připomenout, že pro určení dosahu ustanovení práva Unie je třeba vzít do úvahy zároveň jeho znění, cíle a jeho kontext (rozsudek ze dne 3. března 2011, Auto Nikolovi, C-203/10, EU:C:2011:118, bod 41 a citovaná judikatura).

30

V projednávaném případě podle čl. 311 odst. 1 bodu 1 směrnice 2006/112 „použité zboží“ představuje „movitý hmotný majetek, který je vhodný k dalšímu použití v daném stavu nebo po

oprav?“.

31

Je třeba konstatovat, že z tohoto ustanovení nevyplývá, že pojem „použité zboží“ ve smyslu tohoto ustanovení vylučuje movitý hmotný majetek, který je vhodný k dalšímu použití v daném stavu nebo po opravě, pocházející z jiného zboží, do něhož náležel jako jeho základní součást. Okolnost, že součást použitého zboží z jiného zboží je oddělena od tohoto jiného zboží totiž nezpochybňuje kvalifikaci zboží odebraného z „použitého zboží“, pokud může být znovu použito „v daném stavu nebo po opravě“.

32

Kromě toho kvalifikace „použitého zboží“ vyžaduje pouze, aby si použité zboží uchovalo funkci, kterou mělo v novém stavu, a aby jej tudíž bylo možno znovu použít v daném stavu nebo po opravě.

33

U automobilových součástí oddělených od vozidla s ukončenou životností tomu tak je, jelikož, přestože jsou odděleny od tohoto vozidla, zachovávají si funkci, kterou měly v novém stavu, a mohou být znovu použity pro stejné účely.

34

Tento výklad je konečný v souladu se základní zásadou uvedenou v bodě 5 odvodní směrnice 2000/53, podle které je třeba opět používat a využívat odpad z vozidel, mezi který patří součásti a materiály vozidel s ukončenou životností.

35

Argumentace dánské vlády, podle které kvalifikace „použitého zboží“ ve smyslu čl. 311 odst. 1 bodu 1 směrnice 2006/112 předpokládá totožnost koupeného zboží a zboží prodaného, tomu tak není v případě koupe celého motorového vozidla a následného prodeje náhradních dílů odebraných z tohoto vozidla, nemůže zpochybnit takový výklad. Tato vláda má za to, že náhradní díly z použitého vozidla byly vyrobeny při zpracování odpadu z vozidla. Proto si podle ní od okamžiku, kdy je podnik získal jako součásti vozidla s ukončenou životností, do okamžiku, kdy byly prodány jako náhradní díly, neuchovaly svoji totožnost.

36

Je ovšem třeba konstatovat, že motorové vozidlo se skládá ze souboru součástí, z kterých je sestaveno a které mohou být odděleny a znovu prodány v daném stavu nebo po opravě.

37

Za těchto okolností je třeba součástky z motorových vozidel s ukončenou životností považovat za „použité zboží“ ve smyslu čl. 311 odst. 1 bodu 1 směrnice 2006/112, v důsledku čehož podléhá dodání takových součástí uskutečněné obchodníkem povinným k dani režimu ziskové přirážky v souladu s čl. 313 odst. 1 této směrnice.

38

Pokud jde v tomto ohledu o režim ziskové přirážky, je třeba připomenout, že podle čl. 315

druhého pododstavce směrnice 2006/112 je zisková přírůžka obchodníka povinného k dani rovna rozdílu mezi prodejní cenou útovanou obchodníkem povinným k dani za zboží a kupní cenou.

39

Neuplatnění tohoto režimu na náhradní díly odebrané z motorových vozidel s ukončenou životností koupených od jednotlivců by bylo v rozporu s cílem zvláštního režimu ziskové přírůžky, jehož účelem, jak vyplývá z bodu 51 odvodní směrnice 2006/112, je zabránit dvojímu zdanění a narušení hospodářské soutěže mezi osobami povinnými k dani v oblasti použitého zboží (v tomto smyslu viz rozsudky ze dne 1. dubna 2004, Stenholmen, C-320/02, EU:C:2004:213, bod 25; ze dne 8. prosince 2005, Jyske Finans, C-280/04, EU:C:2005:753, bod 37, a ze dne 3. března 2011, Auto Nikolovi, C-203/10, EU:C:2011:118, bod 47).

40

Uplatnění DPH na plnění spočívající v dodání takových náhradních dílů uskutečněná obchodníkem povinným k dani by totiž vedlo k dvojímu zdanění, jelikož prodejní cena uvedených součástí již nezbytně zahrnuje částku DPH, která byla odvedena na vstupu při nákupu vozidla některou z osob podle čl. 314 písm. a) směrnice 2006/112, a ani tato osoba ani obchodník povinný k dani nemohli tuto částku odečíst (viz rozsudek ze dne 3. března 2011, Auto Nikolovi, C-203/10, EU:C:2011:118, bod 48 a citovaná judikatura).

41

Je pravda, že dánská a řecká vláda kladou důraz na případné potíže při stanovení základu daně pro ziskovou přírůžku v souladu s článkem 315 směrnice 2006/112 a zejména při stanovení kupní ceny každého z náhradních dílů.

42

Případné praktické obtíže při uplatnění režimu ziskové přírůžky nicméně nemohou odvodnit vynětí určitých kategorií obchodníků povinných k dani z tohoto režimu, protože možnost takového vynětí není upravena ani v článku 313 ani v žádném jiném ustanovení směrnice 2006/112.

43

Kromě toho základ daně stanovený na základě režimu ziskové přírůžky musí vyplývat z účtnictví, které umožní ověřit, že jsou splněny všechny podmínky pro uplatnění tohoto režimu.

44

Mimoto je třeba připomenout, že ke zjednodušení postupu výběru daně a po konzultaci s výborem pro DPH mohou členské státy stanovit, že u určitých plnění nebo určitých kategorií obchodníků povinných k dani se základ daně z dodání zboží, která podléhají režimu ziskové přírůžky a uplatní se na ně stejná sazba DPH, stanoví celková zisková přírůžka, jak je definována v článku 318 směrnice 2006/112.

45

Vzhledem k výše uvedenému je třeba předkládajícímu soudu odpovědět tak, že čl. 311 odst. 1 bodu 1 směrnice 2006/112 musí být vykládán v tom smyslu, že použité součástky pocházející z vozidel s ukončenou životností nabytých podnikem zabývajícím se recyklací vozidel od jednotlivce, které jsou určeny k prodeji jako náhradní díly, představují „použité zboží“ ve smyslu tohoto ustanovení, v důsledku čehož podléhá dodání takových součástí provedené

obchodníkem povinným k dani režimu ziskové p?írážky.

K náklad?m ?ízení

46

Vzhledem k tomu, že ?ízení má, pokud jde o ú?astníky p?vodního ?ízení, povahu inciden?ního ?ízení ve vztahu ke sporu probíhajícímu p?ed p?edkládajícím soudem, je k rozhodnutí o nákladech ?ízení p?íslušný uvedený soud. Výdaje vzniklé p?edložením jiných vyjád?ení Soudnímu dvoru než vyjád?ení uvedených ú?astník? ?ízení se nenahrazují.

Z t?chto d?vod? Soudní dv?r (t?etí senát) rozhodl takto:

?lánek 311 odst. 1 bodu 1 sm?rnice Rady 2006/112/ES ze dne 28. listopadu 2006 o společném systému dan? z p?idané hodnoty musí být vykládán v tom smyslu, že použité sou?ástky pocházející z motorových vozidel s ukon?enou životností nabytých podnikem zabývajícím se recyklací vozidel od jednotlivce, které jsou ur?eny k prodeji jako náhradní díly, p?edstavují „použité zboží“ ve smyslu tohoto ustanovení, v d?sledku ?ehož podléhá dodání takových sou?ástek uskute?n?né obchodníkem povinným k dani režimu ziskové p?írážky.

Podpisy.

(1) – * Jednací jazyk: dánština.