

Predbežné znenie

NÁVRHY GENERÁLNEHO ADVOKÁTA

YVES BOT

prednesené 22. septembra 2016 (1)

Vec C-471/15

Sjelle Autogenbrug I/S

proti

Skatteministeriet

[návrh na začatie prejudiciálneho konania, ktorý podal Vestre Landsret (Západný regionálny odvolací súd, Dánsko)]

„Návrh na začatie prejudiciálneho konania – Smernica 2006/112/ES – Spoločný systém dane z pridanej hodnoty – Osobitná úprava pre zdaniteľných obchodníkov – Úprava zdačovania prírážky – Predaj náhradných dielov motorových vozidiel – Pojem „použitý tovar““

1. V prejednávanej veci má Súdny dvor odpovedať na otázku, či možno súčiastky z motorových vozidiel kvalifikovať ako „použitý tovar“ v zmysle článku 311 ods. 1 bodu 1 smernice 2006/112/ES(2).
2. Táto otázka je pre žalobkyňu vo veci samej mimoriadne dôležitá vzhľadom na to, že na použitý tovar sa na základe tejto smernice vzťahuje osobitná úprava zdačovania prírážky, ktorá stanovuje, že základ dane tejto úpravy, t. j. celková zisková prírážka, ktorú uplatňuje zdaniteľný obchodník, sa rovná rozdielu medzi predajnou cenou, ktorú zdaniteľný obchodník požaduje za tovar, a kúpnu cenou.
3. V týchto návrhoch vysvetlím dôvody, pre ktoré sa domnievam, že článok 311 ods. 1 bod 1 uvedenej smernice sa má vykladať v tom zmysle, že pojem „použitý tovar“ zahŕňa automobilové súčiastky, ktoré po tom, čo boli zdemontované z vozidla po dobe životnosti, ktorý podnik zaoberajúci sa opakovaným využitím vozidiel odkúpil od jednotlivca, sa opäť predávajú ako náhradné diely, čo umožní zdaniteľnému obchodníkovi uplatniť úpravu zdačovania prírážky.

I – Právny rámec

A – Právo Únie

4. Článok 1 ods. 2 smernice 2006/112 znie takto:

„Spoločný systém [dane z pridanej hodnoty (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 zaplatené rôzne nákladové prvky.

...

5. Článok 73 tejto smernice stanovuje:

„V prípade dodania tovaru a poskytovania služieb... základ dane všetko, čo tvorí protihodnotu, ktorú získal alebo má získať dodávateľ alebo poskytovateľ za tieto transakcie od odberateľa alebo od tretej strany vrátane dotácií priamo spojených s cenou týchto transakcií.“

6. Hlava XII uvedenej smernice s názvom „Osobitné úpravy“ obsahuje kapitolu 4 nazvanú „Osobitné úpravy pre použitý tovar, umelecké diela, zberateľské predmety a starožitnosti“, ktorú tvoria články 311 až 343.

7. Podľa článku 311 ods. 1 bodov 1 a 5 smernice 2006/112:

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

1. „použitý tovar“ je hmotný hnuteľný majetok, ktorý je vhodný na ďalšie používanie v danom stave alebo po oprave, okrem umeleckých diel, zberateľských predmetov alebo starožitností a okrem vzácnych kovov alebo vzácnych kameňov tak, ako ich vymedzili členské štáty,

...

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“.

8. Článok 312 tejto smernice stanovuje:

„Na účely uplatňovania tohto pododdielu platia tieto vymedzenia pojmov:

1. „predajná cena“ je všetko, čo tvorí protihodnotu, ktorú prijal alebo má prijať zdaniteľný obchodník od zákazníka alebo od tretej strany vrátane dotácií priamo súvisiacich s transakciou, daní, ciel, odvodov a poplatkov a súvisiacich výdavkov, ako napríklad provízia, náklady na balenie, náklady na prepravu a náklady poistenia, ktoré požaduje zdaniteľný obchodník od zákazníka, ale bez súm uvedených v článku 79,

2. „kúpna cena“ je všetko, čo tvorí protihodnotu vymedzenú v bode 1, ktorú prijal alebo má prijať od zdaniteľného obchodníka jeho dodávateľ.“

9. Článok 313 ods. 1 uvedenej smernice uvádza:

„?lenské štáty uplatnia na použitý tovar, umelecké diela, zberateľské predmety a starožitnosti dodané zdaniteľnými obchodníkmi osobitnú úpravu zdačovania prirážky zdaniteľného obchodníka v súlade s ustanoveniami tohto pododdielu.“

10. ?lánok 314 smernice 2006/112 stanovuje:

„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;

...“

11. ?lánok 315 tejto smernice stanovuje:

„Základom dane pri dodaniach tovaru uvedených v ?lánku 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.“

12. ?lánok 318 uvedenej smernice znie takto:

„1. S cieľom zjednotiť postup výberu dane môžu ?lenské štáty po porade s Výborom pre DPH ustanoviť, že pre určité transakcie alebo pre určité kategórie zdaniteľných obchodníkov sa základ dane pri dodaniach tovaru, ktoré podliehajú úprave zdačovania prirážky, určí za každé zdačované obdobie, za ktoré zdaniteľný obchodník musí podať daňové priznanie k DPH uvedené v ?lánku 250.

V prípade uvedenom v prvom pododseku je základom dane pri dodaniach tovaru, na ktoré sa uplatňuje rovnaká sadzba DPH, celková zisková prirážka, ktorú uplatňuje zdaniteľný obchodník znížená o výšku DPH, ktorá sa na túto prirážku vzťahuje.

2. Celková zisková prirážka sa rovná rozdielu medzi týmito dvoma sumami:

a) celkovou hodnotou dodaní tovaru, ktoré podliehajú úprave zdačovania prirážky a ktoré zdaniteľný obchodník uskutočnil počas zdačového obdobia, za ktoré podáva daňové priznanie, t. j. celková suma predajných cien,

b) celkovou sumou nákupov tovaru uvedeného v ?lánku 314, ktoré uskutočnil zdaniteľný obchodník počas zdačového obdobia, za ktoré podáva daňové priznanie, t. j. celková suma kúpnych cien.

3. ?lenské štáty [prijmú] opatrenia potrebné na zabezpečenie toho, aby zdaniteľní obchodníci uvedení v odseku 1 neboli neoprávnene zvýhodnení alebo neutrpeli neoprávnenú ujmu.“

B – *Dánske právo*

13. Momsloven (zákon o DPH) z 23. januára 2013 (ďalej len „zákon o DPH z roku 2013“) preberá do dánskeho právneho poriadku smernicu 2006/12. Ustanovenie § 69 ods. 1 bod 1 zákona o DPH v kapitole 17 uvedeného zákona nazvanej „Osobitné ustanovenia platné pre použitý tovar, umelecké diela, zberateľské predmety a starožitnosti“ stanovuje, že podniky, ktoré na účely opätovného predaja nakúpia aj použitý tovar, umelecké diela, zberateľské predmety a

starožitnosti, môžu pri opätovnom predaji zaplatiť daň z predmetného tovaru podľa ustanovení tejto kapitoly. K uplatneniu týchto pravidiel môže dôjsť najskôr pod podmienkou, že dodanie tohto tovaru nezdaniteľnou osobou má pôvod v Dánsku alebo v inom členskom štáte.

14. § 69 ods. 3 zákona o DPH z roku 2013 uvádza, že za použitý tovar sa považuje hmotný hnuteľný majetok, ktorý je vhodný na ďalšie používanie v danom stave alebo po oprave, okrem umeleckých diel, zberateľských predmetov alebo starožitností, ako aj okrem vzácnych kovov alebo kameňov. Okrem toho podľa tohto ustanovenia dopravný prostriedok dodaný do alebo z iného členského štátu, než je Dánske kráľovstvo, sa považuje za použitý, ak sa naň nevzťahuje vymedzenie uvedené v § 11 ods. 6. tohto zákona.

15. Vestre Landsret (Západný regionálny odvolací súd, Dánsko) spresňuje, že v prípravných prácach k momsloven (zákon od DPH) z 18. mája 1994 sa uvádza, že cieľom navrhovaných pravidiel je zabrániť tomu, aby sa DPH z toho istého tovaru platila v plnej výške dvakrát alebo viackrát. Dochádza k tomu napríklad v prípade, že odberatelia odkúpia od jednotlivcov použitý tovar na účely jeho opätovného predaja. Navyše podľa toho, čo je uvedené v prípravných prácach, pojem „použitý tovar“ označuje hmotný hnuteľný majetok, ktorý možno opätovne použiť v danom stave alebo po oprave. Z toho vyplýva, že hmotný hnuteľný majetok si musí zachovať svoju podstatu.(3)

16. V informačnom oboznení z 10. februára 2006 týkajúcom sa DPH zo šrotovania vozidiel daňový orgán uviedol, že ustanovenia o DPH z použitého tovaru sa nevzťahujú na opätovný predaj súčiastok spracovateľom starých vozidiel (šrotovisko), lebo vozidlo mení svoju povahu, t. j. rozoberie sa na súčiastky.

II – Skutkové okolnosti sporu vo veci samej a prejudiciálna otázka

17. Sjelle Autogenbrug I/S je podnik zaoberajúci sa opätovným využitím vozidiel, ktorého hlavnou činnosťou je obchodovanie so súčiastkami z vozidiel po dobe životnosti.

18. Sjelle Autogenbrug tiež vykonáva ekologické spracovanie vozidiel a spracováva odpad z vozidiel po dobe životnosti, pričom za tieto služby si účtuje bežnú cenu. Nakoniec len malá miera z celkového obratu podniku predstavuje predaj odpadu zo starého železa (šrot), ktorý zostáva po vyťažení automobilových súčiastok.

19. Sjelle Autogenbrug odkupuje vyradené vozidlá, ktoré sú buď po dobe životnosti, alebo úplne poškodené, od jednotlivcov a poisťovní, ktorí neodvádzajú DPH z uskutočneného predaja.

20. Sjelle Autogenbrug v súvislosti odvádza DPH podľa všeobecne uplatniteľných ustanovení. Dňa 15. júla 2010 požiadal daňový úrad, aby sa na jeho činnosť opätovného predaja použitých automobilových súčiastok získaných z vozidiel po dobe životnosti vzťahovala osobitná úprava zdačovania prirážky uplatňovaná na použitý tovar.

21. Daňový úrad 6. augusta 2010 vydal pre podnik Sjelle Autogenbrug daňové rozhodnutie, podľa ktorého sa podnik nemôže domáhať uplatnenia takejto úpravy, pretože predmetné automobilové súčiastky nespádajú pod pojem „použitý tovar“ v zmysle uplatniteľnej právnej úpravy.

22. Uznesením z 12. decembra 2011 Landsskatteretten (Daňový súd, Dánsko) potvrdil rozhodnutie daňového úradu. Sjelle Autogenbrug teda podal proti tomuto uzneseniu odvolanie na vnútroštátny súd, ktorý podal návrh na začatie prejudiciálneho konania.

23. Vzhľadom na skutočnosť, že Vestre Landsret (Západný regionálny odvolací súd) má

pochybnosti v súvislosti s tým, ako sa má vykladať? článok 311 ods. 1 bod 1 smernice 2006/112, rozhodol prerušiť konanie a položiť Súdnemu dvoru túto prejudiciálnu otázku:

„Možno sú?iastky z vozidiel po dobe životnosti, ktoré podnik zaoberajúci sa opätovným využitím vozidiel, ktorý odvádza DPH, odmontuje z vozidiel na účely ich opätovného predaja ako náhradných dielov, považovať za „použitý tovar“ v zmysle článku 311 ods. 1 bodu 1 smernice Rady 2006/112?“

III – Analýza

24. Na úvod je potrebné pripomenúť, že sú?asný všeobecný režim DPH v?aka systému odpo?ítania dane zaru?uje dokonalú neutralitu DPH hospodárskym subjektom, ktorí odvádzajú DPH zaplatenú v rámci ich hospodárskej ?innosti. Pre každé plnenie hospodársky subjekt odvádzajúci DPH môže odpo?ítať od sumy DPH zaplatenej pri predaji výrobku sumu DPH, ktorú zaplatil na výstupe pri nákupe určenom pre jeho obchodnú ?innosť. Tento systém odpo?ítania dane umož?uje zabezpečiť, že DPH predstavuje DPH z výrobku a nie obrat hospodárskych subjektov a že jedine kone?ný spotrebiteľ je platiteľom DPH.

25. Pokiaľ ide o jednotlivcov, tí v prípade, že nevykonávajú hospodársku ?innosť, neodvádzajú DPH. Ak predajú použitý tovar inému jednotlivcovi alebo inej zdaniteľnej osobe, plnenie nepodlieha DPH.

26. Problém vzniká, ak je nadobúdateľom zdaniteľný obchodník. Totiž v prípade, že je tovar opäť uvedený do obchodného obehu, zdaniteľný obchodník sa stáva platiteľom DPH, ak opäť predáva tovar. Vzhľadom však na to, že pri kúpe použitého tovaru nezdaniteľnému jednotlivcovi nezaplatil DPH, nemôže si ju odpo?ítať od sumy, ktorú má zaplatiť štátu, pričom táto suma predstavuje výlu?ne DPH zaplatenú pri opätovnom predaji tohto tovaru. Z toho vyplýva, že dochádza k narušeniu neutrality DPH a k dvojitému zdaneniu uvedeného tovaru.

27. Úprava zda?ovania prírážky, ktorá bola zavedená smernicou 94/5/ES(4) a ktorá bola zahrnutá do článkov 311 až 343 smernice 2006/112, bola prijatá na účely odstránenia tohto problému. Jej cieľom je na jednej strane zosúladiť režimy uplat?ujúce sa na nový tovar, za ktorý sa zaplatila DPH, a ktorý je potom opätovne predaný ako použitý tovar, a na druhej strane zamedziť dvojitému zdaneniu, ako aj skresleniu hospodárskej sú?áže medzi zdaniteľnými osobami v súvislosti s použitým tovarom.(5)

28. Aby mohol zdaniteľný obchodník uplatniť tento režim, musí teda ponúkajú na predaj tovar, ktorý spadá pod pojem „použitý tovar“ v zmysle článku 311 ods. 1 bodu 1 smernice 2006/112.

29. V prejednávanej veci vnútroštátny súd chce konkrétne v podstate vedieť, či sa má toto ustanovenie vykladať v tom zmysle, že pojem „použitý tovar“ zahŕňa automobilové sú?iastky, ktoré po tom, čo boli vy?até z jedného vozidla po dobe životnosti, ktoré podnik zaoberajúci sa opätovným využitím vozidiel odkúpil od jednotlivca, sa opäť predajú ako náhradné diely, čo umož?uje zdaniteľnému obchodníkovi uplatniť úpravu zda?ovania prírážky.

30. Dánska vláda sa domnieva, že použitie slovného spojenia „v danom stave“ v uvedenom ustanovení znamená, že na to, aby mohol byť tovar kvalifikovaný ako „použitý tovar“, si musí zachovať svoju podstatu, čo nie je v prípade sú?iastok, keďže Sjelle Autogenbrug odkúpi najprv celé vozidlo. Okrem toho dánska vláda tvrdí, že ak by bolo možné tieto sú?iastky kvalifikovať ako „použitý tovar“, úpravu zda?ovania prírážky by nebolo možné uplatniť, lebo kúpna cena uvedených sú?iastok sa nedá presne stanoviť.

31. S týmto názorom nesúhlasím, a to z nasledujúcich dôvodov.

32. Pripomínam, že v súlade s článkom 311 ods. 1 bodom 1 smernice 2006/112 je použitý tovar definovaný ako „hmotný hnuteľný majetok, ktorý je vhodný na ďalšie používanie v danom stave alebo po oprave, okrem umeleckých diel, zberateľských predmetov alebo starožitností a okrem vzácnych kovov alebo vzácnych kameňov tak, ako ich vymedzili členské štáty“.

33. V tejto definícii, ani v štruktúre tejto smernice nič nenasvedčuje tomu, že normotvorca Únie chcel vyňať z tohto pojmu tovar pochádzajúci pôvodne z jedného a samostatného celku, ale ktorý možno od neho oddeliť, akými sú súčiastky z vozidiel po dobe životnosti.

34. Použitie slovného spojenia „vhodný na ďalšie používanie“ v uvedenej definícii preukazuje, že na to, aby bolo možné kvalifikovať určitý tovar ako „použitý tovar“ v zmysle článku 311 ods. 1 bodu 1 smernice 2006/112, musí byť tento tovar opäť použitý, čo jednoznačne vylučuje nový tovar. O toto nové použitie môže ísť aj bez toho, aby bolo potrebné tovar opraviť, alebo po tom, čo už bol opravený. Zastávam názor, že je potrebné určiť význam slovného spojenia „v danom stave alebo po oprave“.

35. Vzhľadom na definíciu normotvorcu Únie podstatným prvkom na účely kvalifikácie „použitého tovaru“ je podľa môjho názoru to, že použitý tovar by si mal zachovať charakteristiky, ktoré mal v novom stave. Navyše poznamenávam, že v článku 2 bode 6 smernice Európskeho parlamentu a Rady 2000/53/ES z 18. septembra 2000 o vozidlách po dobe životnosti(6) normotvorca Únie definoval slovné spojenie „opätovné využitie“ ako „akýkoľvek úkon, následkom ktorého sa súčiastky vozidiel po dobe životnosti použijú na rovnaký účel, pre ktorý sa zhotovili“. Automobilové súčiastky dokonale zodpovedajú tejto požiadavke, pretože hoci sú oddelené od tohto auta, zachovávajú si svoje pôvodné charakteristiky, lebo sú opätovne použité na tie isté účely v inom aute. Nezáleží na tom, že tieto súčiastky boli vyňaté z vozidla.

36. Okrem toho si treba uvedomiť, že opätovné využitie automobilových súčiastok je jasne podporované normotvorcom Únie. Tento normotvorca v odôvodnení 5 smernice 2000/53 totiž uvádza, že existuje základný princíp, podľa ktorého by sa mal odpad opätovne využiť a spätne získavať a uprednostniť by sa malo opätovné využitie a recyklácia. Tento cieľ by mohol byť ohrozený, ak by si zdaniteľní obchodníci, ako je Sjelle Autogenbrug, ktorí odkupujú motorové vozidlá, aby z nich získali súčiastky a následne ich predali ako náhradné diely, nemohli uplatniť úpravu zdačovania prírážky.

37. Napokon, ak by sa nemohli súčiastky z vozidiel po dobe životnosti, ktoré boli predané ako náhradné diely, kvalifikovať ako „použitý tovar“ v zmysle smernice 2006/112, došlo by k právnemu vákuu v súvislosti s daňovou úpravou týchto súčiastok, lebo ich nemožno kvalifikovať ani ako „nový tovar“.

38. V dôsledku toho sa musia automobilové súčiastky, ktoré po tom, čo boli vyňaté z vozidla po dobe životnosti, ktoré odkúpil podnik zaoberajúci sa opätovným využitím vozidiel, sú opätovne predané ako náhradné diely, kvalifikovať ako „použitý tovar“.

39. Na základe toho je potrebné preskúmať, či úpravu zdačovania prírážky možno uplatniť na tento druh tovaru, akým sú súčiastky. Hoci sa otázka týka len pojmu „použitý tovar“, je však podaná v kontexte sporu vo veci samej, v rámci ktorého sa kladie otázka, či si Sjelle Autogenbrug vzhľadom na osobitosti dotknutého tovaru môže uplatniť osobitný režim zdačovania prírážky. Podľa ustálenej judikatúry v rámci konania na základe spolupráce medzi vnútroštátnymi súdmi a Súdny dvorom zakotveného v článku 267 ZFEÚ prislúcha Súdnemu dvoru poskytnúť vnútroštátnemu súdu odpoveď potrebnú na rozhodnutie vo veci, ktorú zaal súd prejednávajú.(7)

Preto na ú?ely užito?nej odpovede vnútroštátnemu súdu treba preskúma?, či osobitos? predmetného použitého tovaru bráni Sjelle Autogenbrug, aby si uplatnil úpravu zda?ovania prirážky, ako to tvrdí dánska vláda.

40. ?lánok 315 smernice 2006/112 uvádza, že základ dane tejto úpravy, t. j. zisková prirážka zdanite?ného obchodníka sa rovná rozdielu medzi predajnou cenou, ktorú zdanite?ný obchodník požaduje za tovar, a kúpnu cenou. Problémy, ktoré spôsobuje situácia v predmetnej veci, sa týkajú ur?enia kúpnej ceny. Sú?iastky neboli totiž kúpené ako také, ale ako sú?as? celku, konkrétne vozidla, za ktoré zdanite?ný obchodník zaplatil celkovú sumu.

41. Dánska a grécka vláda tvrdia, že komplexnos? úkonu, ku ktorému dochádza pri vyradení vozidla (odobratie, ale aj ekologické spracovanie, spracovanie odpadu at?.), robia ur?enie kúpnej ceny sú?iastok nemožným. Dánska vláda sa konkrétne domnieva, že za týchto podmienok by umožnenie uplatnenia osobitného režimu zda?ovania prirážky viedlo k zneužitiu alebo obchádzaniu tohto režimu, ak by mal podnik možnos? upravi? kúpne ceny tak, aby dosiahol ziskovú prirážku, ktorá by bola ?o možno najnižšia, a tak získal zvýhodnenie v súvislosti s DPH.

42. Zastávam názor, že od okamihu, keď je ur?itý tovar kvalifikovaný ako „použitý tovar“ v zmysle ?lánku 311 ods. 1 bodu 1 smernice 2006/112, ?lenský štát, na území ktorého obchoduje zdanite?ná osoba, ktorá opätovne predáva tento tovar, musí uplatni? úpravu zda?ovania prirážky, bez oh?adu na predmetný použitý tovar.

43. Pripomínam, že v súlade s ?lánkom 313 ods. 1 tejto smernice totiž „?lenské štáty *uplatnia* na použitý tovar... dodané zdanite?nými obchodníkmi osobitnú úpravu zda?ovania prirážky zdanite?ného obchodníka“. (8) Použitie prítomného ?asu v tomto odseku nenecháva pod?a môjho názoru dotknutému ?lenskému štátu nijakú mieru vo?nej úvahy, pokia? ide o uplatnenie tejto osobitnej úpravy.

44. Úprava zda?ovania prirážky umož?uje plné dodržiavanie zásady da?ovej neutrality. V tejto súvislosti Súdny dvor uviedol, že táto zásada predstavuje základnú zásadu spoločného systému DPH zavedeného právom Únie v danej oblasti. (9) Rozhodol tiež, že z judikatúry Súdneho dvora vyplýva, že uvedená zásada, ktorá je vlastná spoločnému systému DPH, bráni tomu, aby zdanenie podnikateľskej ?innosti zdanite?nej osoby viedlo k dvojitému zdaneniu. (10)

45. Okrem toho Súdny dvor rozhodol, že zásada da?ovej neutrality sa má vyklada? v tom zmysle, že rozdielne zaobchádzanie na ú?ely DPH v prípade dvoch poskytnutí služieb, ktoré sú zhodné alebo podobné z h?adiska vnímania spotrebite?a a sp??ajú tie isté potreby spotrebite?a, posta?uje na preukázanie porušenia tejto zásady. (11) Navyše uviedol, že uvedená zásada predovšetkým bráni tomu, aby sa s poskytovaním podobných služieb, ktoré si navzájom konkurujú, zaobchádzalo na ú?ely DPH rozdielne. (12) Súdny dvor dodal, že zásada da?ovej neutrality má vies? k odstráneniu skreslení hospodárskej sú?áže vyplývajúcich z rozdielneho zaobchádzania z h?adiska DPH. Skreslenie sa preto preukáže, ak sa konštatuje, že poskytovania služieb si konkurujú a na ú?ely DPH sa s nimi zaobchádza rozdielne. (13)

46. Úprava zda?ovania prirážky má teda z h?adiska zásady neutrality DPH za cie? zamedzi? dvojitému zdaneniu, ako aj skresleniam hospodárskej sú?áže medzi zdanite?nými osobami, najmä v oblasti použitého tovaru. Súdny dvor pripomenul dvojité cie? tejto úpravy v bodoch 47 a 48 svojho rozsudku z 3. marca 2011, Auto Nikolovi (C?203/10, EU:C:2011:118).

47. Úprava tým, že zda?uje len ziskovú prirážku, a nie cenu pri opätovnom predaji tovaru, totiž bráni tomu, aby jednak opätovne predaný tovar podliehal dvojitému zdaneniu, a jednak, aby zdanite?ný obchodník nemusel zaplati? ?lenskému štátu sumu DPH, od ktorej si nemohol odpo?íta? sumu, ktorú zaplatil na výstupe, ?o by malo za následok skreslenie hospodárskej

sú?áže.

48. Automobilové sú?iastky, hoci boli pôvodne sú?as?ou celku, boli zdanené na výstupe pri kúpe vozidla jednotlivcom. ?as? predajnej ceny týchto sú?iastok teda tvorí kúpna cena vozidla po dobe životnosti, ktorej suma DPH už bola zaplatená predajcom – jednotlivcom bez toho, aby si ju tento predajca, ?i zdaniteľný obchodník mohli odpo?íta?. Treba preto konštatova?, že cie? spo?ívajúci v zamedzení dvojitého zdanenia by bol narušený, ak by sa na použitý tovar, akým sú automobilové sú?iastky, nemohla uplatni? úprava zda?ovania prirážky. Toto by bolo priamo v rozpore so zásadou neutrality DPH.(14)

49. Pokia? ide o cie? spo?ívajúci v zamedzení skresleniu hospodárskej sú?áže medzi zdaniteľnými osobami, treba uvies?, že odôvodnenie 7 smernice 2006/112 stanovuje, že aj ke? sadzby a oslobodenia od dane nie sú úplne harmonizované, spoločný systém DPH by mal vies? k neutrálnej hospodárskej sú?aži v tom zmysle, že podobné tovary a služby majú na území každého ?lenského štátu rovnaké da?ové za?aženie bez oh?adu na d?žku výrobného a distribu?ného re?azca.

50. Odmietnu? uplatnenie úpravy zda?ovania prirážky v prípade ?innosti, o akú ide vo veci samej, by pritom viedlo konkrétne k skresleniu hospodárskej sú?áže na trhu predaja použitých sú?iastok medzi zdaniteľnými obchodníkmi, ktorí opätovne predávajú sú?iastky po tom, ?o ich vy?ali z vozidiel po dobe životnosti, ako je Sjelle Autogenbrug, a zdaniteľnými obchodníkmi, ktorí odkúpili sú?iastky ako také.

51. Prvá kategória zdaniteľných obchodníkov by totiž vzh?adom na to, že si nemôže uplatni? osobitnú úpravu, musela zaplati? ?lenskému štátu DPH vybranú z celkovej predajnej ceny sú?iastok bez možnosti odpo?tu. Ich predajné ceny by boli teda nevyhnutne vyššie, než sú ceny druhej kategórie zdaniteľných obchodníkov, ktorí si môžu uplatni? úpravu zda?ovania prirážky, ?o by viedlo k strate konkurencieschopnosti na trhu s použitými sú?iastkami, ak by sa nevzdali ?asti svojho obratu. Toto skreslenie hospodárskej sú?áže by viedlo k vytvoreniu rozdielneho zaobchádzania na ú?ely DPH medzi dvoma poskytovaniami služieb, ktoré sú podobné z h?adiska vnímania spotrebite?a a uspokojujú tie isté jeho potreby.

52. Pokia? ide o konkrétne uplatnenie úpravy zda?ovania prirážky na použitý tovar, ako sú automobilové sú?iastky, domnievam sa, že vnútroštátnemu súdu prináleží z h?adiska vnútroštátnej právnej úpravy ur?i? spôsob, akým sa má táto úprava uplatni? na situáciu v prejednávanej veci. Viaceré ?lenské štáty prijali opatrenia, ktoré umož?ujú obís? problémy súvisiace s ur?ením kúpnej ceny sú?iastok.

53. Najmä vo Francúzsku a Luxembursku v prípade dodania umeleckých diel platí, že ak nie je možné s presnosťou ur?i? kúpnu cenu, ktorú zaplatil zdaniteľný obchodník predajcovi, alebo ak je táto cena primalá, základ dane môže tvori? ?as? predajnej ceny rovnajúca sa 30 % tejto ceny.(15)

54. Hoci je zrejmé, že sa toto opatrenie vz?ahuje na umelecké diela, zdá sa mi však možné, že ho možno uplatni? na použitý tovar, v prípade ktorého môže byť tiež ?ažké stanovi? kúpnu cenu.

55. V tejto súvislosti poukazujem na to, že bod 30 *Bulletin officiel des finances publiques/Impôts* (Úradný vestník verejných financií – Dane) (Francúzsko)(16) stanovuje, že „nadobúdatelia rôznorodých vecí (napríklad nepoužívaná továre? alebo materiál ur?ený na likvidáciu) musia urobi? triedenie, po ktorom ur?ia konkrétnu povahu výrobku, ktorý opätovne predávajú, niektoré z týchto výrobkov môžu byť z recyklovate?ného materiálu ur?eného do nového výrobného procesu, iné predstavujú použité predmety, ktoré možno opätovne využi?. Pokia? ide o uvedené predmety, ktoré možno opätovne využi?, ak nie je možné s presnosťou zisti? ich zodpovedajúcu kúpnu cenu, pripúš?a sa, že základom dane je polovica ceny z prevodu

“(17)

56. Okrem toho treba ako ďalšie opatrenie na účely výpočtu ziskovej prirážky zohľadniť aj uplatnenie všeobecnej metódy. článok 318 smernice 2006/112, ktorý bol prebratý § 70 ods. 5 zákona o DPH z roku 2013, totiž uvádza, že členské štáty môžu stanoviť, že základ dane sa neurčí jednotlivo pre každé dodanie tovaru, ale všeobecne za zdaňovacie obdobie. V tomto prípade sa základ dane rovná podľa referenčného obdobia rozdielu medzi celkovou hodnotou dodaných tovaru, ktoré podliehajú úprave zdaňovania prirážky a ktoré zdaniteľný obchodník uskutočnil počas zdaňovacieho obdobia, za ktoré podáva daňové priznanie, t. j. celková suma predajných cien, a celkovou sumou nákupov tovaru uvedeného v článku 314, ktoré uskutočnil zdaniteľný obchodník počas zdaňovacieho obdobia, za ktoré podáva daňové priznanie, t. j. celková suma kúpnych cien.

57. Zdá sa, ako tvrdí Sjelle Autogenbrug, že podľa dánskej praxe možno túto všeobecnú metódu uplatniť, ak zdaniteľný obchodník odkúpi tovar pochádzajúci z dedičstva, ktorého faktúra alebo fakturačná listina obsahuje cenu nie každého predajného predmetu, ale cenu celého dedičstva, pričom individuálna cena každého predmetu nie je známa.

58. Všeobecná metóda sa mi preto zdá uplatniteľná na situáciu v prejednávanej veci. Zisková prirážka sa tak vypočíta za stanovené obdobie. Bude sa rovnať rozdielu medzi celkovou sumou predajov súčiastok uskutočnených v tomto období a celkovou sumou nákupov týchto súčiastok. Na účely výpočtu celkovej sumy nákupov možno od celkovej sumy nákupov motorových vozidiel po dobu životnosti odpočítať sumu za ekologické spracovanie a spracovanie odpadu, pričom ide o služby, za ktoré Sjelle Autogenbrug účtuje bežnú cenu, a sumu z predaja železného šrotu alebo akejkoľvek inej služby. Keď sa tieto sumy odpočítajú z kúpnej ceny vozidiel, zostane suma zodpovedajúca kúpnej cene za všetky súčiastky z každého vozidla za toto dané obdobie.

59. V každom prípade, ako som uviedol, vnútroštátnemu súdu prináleží určiť spôsob, akým sa má úprava zdaňovania prirážky uplatniť na situáciu vo veci samej.

60. Vzhľadom na všetky predchádzajúce úvahy sa domnievam, že článok 311 ods. 1 bod 1 smernice 2006/112 sa má vykladať v tom zmysle, že pojem „použitý tovar“ zahŕňa automobilové súčiastky, ktoré po tom, čo boli vyňaté z vozidla po dobu životnosti, ktoré podnik zaoberajúci sa opätovným využitím vozidiel odkúpil od jednotlivca, sa opäť predávajú ako náhradné diely, čo tak umožní zdaniteľnému obchodníkovi uplatniť úpravu zdaňovania prirážky.

IV – Návrh

61. Vzhľadom na predchádzajúce skutočnosti navrhujem Súdnemu dvoru, aby Vestre Landsret (Západný regionálny odvolací súd, Dánsko) odpovedal takto:

Článok 311 ods. 1 bod 1 smernice Rady 2006/112/ES z 28. novembra 2006 o spoločnom systéme dane z pridanej hodnoty sa má vykladať v tom zmysle, že pojem „použitý tovar“ zahŕňa automobilové súčiastky, ktoré po tom, čo boli vyňaté z vozidla po dobu životnosti, ktoré podnik zaoberajúci sa opätovným využitím vozidiel odkúpil od jednotlivca, sa opäť predávajú ako náhradné diely, čo tak umožní zdaniteľnému obchodníkovi uplatniť úpravu zdaňovania prirážky.

1 – Jazyk prednesu: francúzština.

2 – Smernica Rady 2006/112/ES z 28. novembra 2006 o spoločnom systéme dane z pridanej hodnoty (Ú. v. EÚ L 347, 2006, s. 1).

3 – Pozri bod 2.1, s. 11 rozhodnutia vnútroštátneho súdu.

4 – Smernica Rady zo 14. februára 1994, ktorá dopĺňa spoločný systém dane z pridanej hodnoty a mení a dopĺňa smernicu 77/388/EHS – osobitné režimy používané na použitý tovar, umelecké diela, zberateľské predmety a starožitnosti (Ú. v. ES L 60, 1994, s. 16; Mim. vyd. 09/001, s. 255).

5 – Pozri odôvodnenie 51 smernice 2006/112, ako aj rozsudok z 3. marca 2011, Auto Nikolovi (C-203/10, EU:C:2011:118, bod 47 a citovanú judikatúru).

6 – Ú. v. ES L 269, 2000, s. 34; Mim. vyd. 15/005, s. 224.

7 – Pozri rozsudok z 28. apríla 2016, Oniors Bio (C-233/15, EU:C:2016:305, bod 30 a citovanú judikatúru).

8 – Kurzívou zvýraznil generálny advokát.

9 – Pozri rozsudok z 23. apríla 2015, GST – Sarviz Germania (C-111/14, EU:C:2015:267, bod 34 a citovanú judikatúru).

10 – Pozri rozsudok z 2. júla 2015, NLB Leasing (C-209/14, EU:C:2015:440, bod 40 a citovanú judikatúru).

11 – Pozri rozsudok z 10. novembra 2011, The Rank Group (C-259/10 a C-260/10, EU:C:2011:719, bod 36).

12 – Pozri rozsudok z 19. júla 2012, A (C-33/11, EU:C:2012:482, bod 32 a citovanú judikatúru). Pozri tiež rozsudok z 15. novembra 2012, Zimmermann (C-174/11, EU:C:2012:716, bod 48).

13 – Pozri rozsudok z 19. júla 2012, A (C-33/11, EU:C:2012:482, bod 33 a citovanú judikatúru).

14 – Pozri v tomto zmysle rozsudky z 23. apríla 2009, Puffer (C-460/07, EU:C:2009:254, body 45 a 46 a citovanú judikatúru) a z 22. marca 2012, Klub (C-153/11, EU:C:2012:163, bod 42).

15 – Pozri jednak článok 297 A III Všeobecného daňového zákonníka (Francúzsko), a jednak článok 56c(1) ods. 4 zákona o dani z pridanej hodnoty (Luxembursko).

16 – BOI/TVA/SECT/90/20/20150506.

17 – Kurzívou zvýraznil generálny advokát.