



Sbírka soudních rozhodnutí

STANOVISKO GENERÁLNÍHO ADVOKÁTA
YVESE BOTA
přednesené dne 22. září 2016¹

Věc C-471/15

**Sjelle Autogenbrug I/S
proti
Skatteministeriet**

[žádost o rozhodnutí o předběžné otázce podaná Vestre Landsret (odvolací soud pro západní Dánsko)]

„Předběžná otázka — Směrnice 2006/112/ES — Společný systém daně z přidané hodnoty — Zvláštní režim pro obchodníky povinné k dani — Režim ziskové přírážky — Prodeje náhradních dílů motorových vozidel — Pojem „použité zboží““

1. V projednávané věci je Soudní dvůr dotazován, zda lze náhradní díly pro motorová vozidla kvalifikovat jako „použité zboží“ ve smyslu čl. 311 odst. 1 bod 1 směrnice 2006/112/ES².
2. Tato otázka má nezanedbatelný význam pro žalobkyni ve věci v původním řízení, jelikož použité zboží požívá podle této směrnice zvláštního režimu ziskové přírážky, který stanoví, že základ daně tohoto režimu, a sice celková zisková přírážka dosažená obchodníkem povinným k dani je rovna rozdílu mezi prodejní cenou účtovanou obchodníkem povinným k dani za zboží a kupní cenou.
3. V tomto stanovisku vysvětlím důvody, pro které mám za to, že čl. 311 odst. 1 bod 1 uvedené směrnice musí být vykládán v tom smyslu, že pojem „použité zboží“ zahrnuje automobilové součástky, které jsou po odebrání z vozidla s ukončenou životností odkoupeného od jednotlivce podnikem zabývajícím se recyklací vozidel následně prodány jako náhradní díly, a umožňuje tak obchodníku povinnému k dani uplatnit režim ziskové přírážky.

I – Právní rámec

A – Unijní právo

4. Článek 1 odst. 2 směrnice 2006/112 stanoví:

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

1 — Původní jazyk: francouzština.

2 — Směrnice Rady 2006/112/ES ze dne 28. listopadu 2006 o společném systému daně z přidané hodnoty (Úř. věst. 2006, L 347, s. 1).

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

[...]

5. Článek 73 téže směrnice stanoví:

Při dodání zboží [...], zahrnuje základ daně vše, co tvoří protiplnění, které dodavatel nebo poskytovatel získal nebo má získat od pořizovatele, příjemce nebo třetí osoby za takové dodání zboží nebo poskytnutí služby, včetně dotací přímo vázaných k ceně těchto plnění.“

6. Hlava XII uvedené směrnice, „Zvláštní režimy“, obsahuje kapitolu 4, nadepsanou „Zvláštní režim pro použité zboží, umělecká díla, sběratelské předměty a starožitnosti“, kterou tvoří články 311 až 343.

7. Článek 311 odst. 1 body 1 a 5 směrnice 2006/112 zní:

„1. 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, sběratelských 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, sběratelské 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;“

8. Článek 312 této 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. Článek 313 odst. 1 uvedené směrnice uvádí:

„Na dodání použitého zboží, uměleckých děl, sběratelských 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.“

10. Článek 314 směrnice 2006/112 stanoví následující:

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

a) osobou nepovinnou k dani;

[...]“

11. Článek 315 této směrnice stanoví:

„Základem daně při dodáních zboží uvedených v článku 314 je zisková přírážka dosažená obchodníkem povinným k dani snížená o daň vztahující se k této ziskové přírážce.

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

12. Článek 318 uvedené směrnice zní následujícím způsobem:

„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 přírážky stanoví pro každé zdaňovací období, za které musí obchodník povinný k dani podat přiznání k dani uvedené v článku 250.

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

2. Celková zisková přírážka je rovna rozdílu mezi těmito dvěma částkami:

a) celková hodnota dodání zboží, na která se vztahuje režim ziskové přírážky 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 článku 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.“

B – Dánské právo

13. Momsloven (zákon z roku 2013 o DPH) ze dne 23. ledna 2013 (dále jen „zákon z roku 2013 o DPH“) provádí do dánského právního řádu směrnici 2006/112. V kapitole 17 tohoto zákona, nadepsané „Zvláštní ustanovení pro použité zboží, umělecká díla, sběratelské předměty a starožitnosti“, § 69 odst. 1 bod 1 uvedeného zákona stanoví, že 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. Uplatnění těchto pravidel zejména na použité zboží podléhá předpokladu, že dodání tohoto zboží osobou nepovinnou k dani pochází z Dánska nebo jiného členského státu.

14. Ustanovení § 69 odst. 3 zákona z roku 2013 o DPH uvádí, že použitým zbožím se rozumí hmotný movitý majetek, který lze znovu použít v daném stavu nebo po opravě, kromě uměleckých děl, sběratelských předmětů nebo starožitností a kromě drahých kovů a drahokamů. Kromě toho podle tohoto ustanovení dopravní prostředek dodaný do nebo z jiného členského státu než z Dánského království se považuje za použitý, pouze pokud se na něj nevztahuje definice uvedená v § 11 odst. 6 tohoto zákona.

15. Vestre Landsret (odvolací soud pro západní Dánsko) uvádí, že v přípravných pracích k momsloven (zákon o DPH) ze dne 18. května 1994 se uvádí, že cílem navržených pravidel je zabránit zaplacení celé DPH za stejné zboží dvakrát či vícekrát. K tomu například dochází, když obchodník nakupuje od jednotlivců použité zboží za účelem jeho následného prodeje. Mimo jiné podle toho, co je zahrnuto v přípravných pracích, pojem „použité zboží“ označuje hmotný movitý majetek, který lze znovu použít v daném stavu nebo po opravě. Z toho vyplývá, že totožnost hmotného movitého majetku musí být uchována³.

16. Správce daně v informačním oběžníku ze dne 10. února 2006 o DPH použitelné na sešrotovaná vozidla uvedl, že pravidla v oblasti DPH pro použité zboží se nevztahují na následný prodej náhradních dílů vrakovištěm, protože dochází ke změně povahy vozidla, neboť se z něj stanou náhradní díly.

II – Skutkové okolnosti sporu v původním řízení a předběžná otázka

17. Společnost Sjelle Autogenbrug I/S je podnik zabývající se recyklací vozidel, jehož hlavní činností je následný prodej použitých automobilových součástek, které jsou odebrané z vozidel s ukončenou životností.

18. Podpůrně společnost Sjelle Autogenbrug provádí odstranění znečišťujících látek a zpracování odpadů z vozidel s ukončenou životností, službu, za kterou účtuje standardní cenu. Konečně menší část celkového obrátu podniku vyplývá z prodeje kovového šrotu, který zbude po odebrání automobilových součástek.

19. Společnost Sjelle Autogenbrug provádí nákup vozidel s ukončenou životností, kterými jsou buď odepzaná vozidla, nebo zcela poškozená vozidla, od jednotlivců a pojišťoven, které neodvádějí DPH z uskutečněných prodejů.

20. Společnost Sjelle Autogenbrug odvádí v současnosti DPH podle obecně použitelných pravidel. Dne 15. července 2010 požádala správce daně, aby byl na její činnosti následného prodeje použitých automobilových součástek odebraných z vozidel s ukončenou životností uplatněn zvláštní režim ziskové přírážky pro použité zboží.

21. Dne 6. srpna 2010 správce daně vydal společnosti Sjelle Autogenbrug rozhodnutí o daňovém režimu, podle kterého podnik nebyl oprávněn se dovolávat takového režimu, protože dotčené automobilové součástky nespádají pod pojem „použité zboží“ ve smyslu použitelných právních předpisů.

22. Usnesením ze dne 12. prosince 2011 Landsskatteretten (daňový soud, Dánsko) potvrdil rozhodnutí správce daně. Společnost Sjelle Autogenbrug poté podala proti tomuto usnesení odvolání k předkládajícímu soudu.

3 — Viz bod 2.1, s. 11 předkládacího rozhodnutí.

23. Protože Vestre Landsret (odvolací soud pro západní Dánsko) měl pochybnosti o tom, jak je třeba vykládat čl. 311 odst. 1 bod 1 směrnice 2006/112, rozhodl se 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?“

III – Má analýza

24. Úvodem je třeba připomenout, že stávající obecný režim DPH zaručuje díky systému daňových odpočtů úplnou neutralitu DPH hospodářským subjektům, které přenášejí DPH na vstupu v rámci svých ekonomických činností. Pro každé plnění tak může hospodářský subjekt odpovědný za odvedení DPH odečíst od částky DPH získané prodejem výrobku částku DPH, kterou zaplatil na vstupu z nákupů pro účely jeho ekonomické činnosti. Tento systém daňových odpočtů zajišťuje, že DPH je DPH z výrobku, a nikoliv z obratu hospodářských subjektů a že konečný spotřebitel je tím jediným, kdo nese břemeno DPH.

25. Pokud jde o jednotlivce, kteří nevykonávají ekonomickou činnost, nejsou osobami povinnými k DPH. Proto, pokud prodávají použité zboží jinému jednotlivci nebo osobě, která je povinná k dani, transakce nepodléhá DPH.

26. Obtíž vyvstává tehdy, když kupujícím je obchodník povinný k dani. Jelikož je zboží vráceno do obchodní sítě, obchodník povinný k dani je povinen odvést DPH, pokud zboží následně prodá. Protože však jednotlivci nepovinnému k dani nezaplatil DPH při nákupu použitého zboží, nemůže si odečíst toto DPH z částky, kterou má státu uhradit, částky, která je tak tvořena výlučně z DPH vybrané při následném prodeji tohoto zboží. Tím dochází k přerušení neutrality DPH a dvojímu zdanění uvedeného zboží.

27. Režim ziskové přírážky, který byl vytvořen směrnicí 94/5/ES⁴ a včleněn do článků 311 až 343 směrnice 2006/112, byl přijat s cílem překonat tuto obtíž. Jeho účelem je zaprvé harmonizovat režimy použitelné na zboží, které je pořízeno jako nové, z něhož byla odvedena DPH, a poté bylo následně prodáno jako použitá věc, a zadruhé zamezit dvojímu zdanění a narušení hospodářské soutěže mezi osobami povinnými k dani v oblasti použitého zboží⁵.

28. Aby mohl obchodník povinný k dani mít prospěch z tohoto režimu, musí k prodeji nabídnout zboží, které spadá do pojmu „použité zboží“ ve smyslu čl. 311 odst. 1 bodu 1 směrnice 2006/112.

29. V projednávané věci se předkládající soud v podstatě táže, zda konkrétně toto ustanovení musí být vykládáno v tom smyslu, že pojem „použité zboží“ zahrnuje automobilové součástky, které jsou po odebrání z vozidla s ukončenou životností odkoupeného od jednotlivce podnikem zabývajícím se recyklací vozidel následně prodány jako náhradní díly, a umožňuje tak obchodníku povinnému k dani uplatnit režim ziskové přírážky.

4 — Směrnice Rady 94/5/ES ze dne 14. února 1994, kterou se doplňuje společný systém daně z přidané hodnoty a mění směrnice 77/388/EHS – Zvláštní úprava vztahující se na použité zboží, umělecká díla, sběratelské předměty a starožitnosti (Úř. věst. 1994, L 60, s. 16; Zvl. vyd. 09/01, s. 255).

5 — Viz bod 51 odůvodnění směrnice 2006/112 a rozsudek ze dne 3. března 2011, Auto Nikolovi (C-203/10, EU:C:2011:118, bod 47 a citovaná judikatura).

30. Dánská vláda tvrdí, že použití výrazu „v daném stavu“ v uvedeném ustanovení nasvědčuje tomu, že si zboží, aby mohlo být kvalifikováno jako „použité zboží“, musí zachovat svoji totožnost, což není případ náhradních dílů, jelikož společnost Sjelle Autogenbrug nejprve získá celé vozidlo. Tato vláda mimoto tvrdí, že i kdyby bylo možné kvalifikovat uvedené náhradní díly jako „použité zboží“, uplatnění režimu ziskové přírážky by nebylo možné vzhledem k tomu, že nelze s určitostí stanovit kupní cenu uvedených náhradních dílů.

31. Nesdílím tento názor, a to z následujících důvodů.

32. Připomínám, že v souladu s čl. 311 odst. 1 bodem 1 směrnice 2006/112 se za použité zboží považuje „movitý hmotný majetek, který je vhodný k dalšímu použití v daném stavu nebo po opravě, kromě uměleckých děl, sběratelských předmětů nebo starožitností a kromě drahých kovů a drahokamů, jak jsou vymezeny členskými státy“.

33. Nic v této definici ani v textu směrnice nenasvědčuje tomu, že si unijní normotvůrce přál z tohoto pojmu vyloučit zboží pocházející původně z jediného a výlučného souboru, které ale může být odděleno, jako je tomu s náhradními díly vozidel s ukončenou životností.

34. Použití výrazu „vhodný k dalšímu použití“ v uvedené definici ukazuje, že aby mohlo být zboží kvalifikováno jako „použité zboží“ ve smyslu čl. 311 odst. 1 bodu 1 směrnice 2006/112, musí být opětovně použitelné, což jednoznačně vylučuje nové zboží. K takovému novému použití může dojít, aniž je nezbytné zboží opravit, nebo až když bylo opraveno. Tak je dle mého názoru třeba rozumět výrazu „v daném stavu nebo po opravě“.

35. S ohledem na definici unijního normotvůrce je podle mého názoru základním prvkem pro účely kvalifikace „použitého zboží“ to, že použité zboží si ponechalo charakteristické rysy, které mělo v novém stavu. Poznávám ostatně, že v čl. 2 bodu 6 směrnice Evropského parlamentu a Rady 2000/53/ES ze dne 18. září 2000 o vozidlech s ukončenou životností⁶ je unijním normotvůrcem výraz „opětne použití“ definován jako „jakákoli operace, při které se součásti vozidel s ukončenou životností používají pro stejný účel, pro který byly původně určeny“. Součástky motorového vozidla odpovídají výborně tomuto požadavku, jelikož si i po oddělení od vozidla zachovávají své původní charakteristické rysy, protože pro stejné účely budou opětne použity v jiném vozidle. Není tudíž důležité, že tyto součástky byly odděleny od vozidla.

36. Kromě toho je třeba mít na paměti, že opětne použití náhradních dílů motorových vozidel s ukončenou životností je unijním normotvůrcem jednoznačně podporováno. Ten v bodě 5 odůvodnění směrnice 2000/53 sám uvádí, že existuje základní zásada, že odpad by měl být opětne používán a využíván a přednost má být dána opětnému použití a recyklaci. Tento cíl by mohl být ohrožen, pokud obchodník povinný k dani, jako je společnost Sjelle Autogenbrug, který nakupuje motorová vozidla, aby z nich získal součástky a následně je prodal jako náhradní díly, nemohl využívat režim ziskové přírážky.

37. Konečně pokud by součástky z motorových vozidel s ukončenou životností prodávané jako náhradní díly nebylo možné kvalifikovat jako „použité zboží“ ve smyslu směrnice 2006/112, došlo by k právnímu vakuu ohledně daňového zacházení s těmito součástkami vzhledem k tomu, že nemohou být kvalifikovány ani jako „nové zboží“.

38. V důsledku toho musí být automobilové součástky, které jsou po odebrání z vozidla s ukončenou životností odkoupeného od jednotlivce podnikem zabývajícím se recyklací vozidel následně prodány jako náhradní díly, kvalifikovány jako „použité zboží“.

6 — Úř. věst. 2000, L 269, s. 34; Zvl. vyd. 15/05, s. 224.

39. Za těchto okolností je třeba zkoumat otázku, zda může být režim ziskové přírážky uplatněn na takový typ zboží, jako jsou náhradní díly. Třebaže se totiž otázka týká výlučně pojmu „použité zboží“, je nicméně formulována v kontextu sporu v původním řízení, který vznáší otázku, zda může společnost Sjelle Autogenbrug využít zvláštní režim ziskové přírážky s přihlédnutím k zvláštní povaze dotčeného zboží. Podle ustálené judikatury platí, že v rámci postupu spolupráce mezi vnitrostátními soudy a Soudním dvorem zavedeného článkem 267 SFEU přísluší Soudnímu dvoru poskytnout vnitrostátnímu soudu užitečnou odpověď, která mu umožní rozhodnout spor, jenž mu byl předložen⁷. Proto je třeba za účelem poskytnutí užitečné odpovědi předkládajícímu soudu zkoumat, zda zvláštní povaha dotčeného použitého zboží brání společnosti Sjelle Autogenbrug v uplatnění režimu ziskové přírážky, jak tvrdí dánská vláda.

40. Článek 315 směrnice 2006/112 uvádí, že základ daně tohoto režimu, a sice zisková přírážka obchodníka povinného k dani je rovna rozdílu mezi prodejní cenou účtovanou obchodníkem povinným k dani za zboží a kupní cenou. Obtíže, které vyvstávají v projednávané věci, se týkají stanovení kupní ceny. Nebyly totiž koupeny náhradní díly bez dalšího, ale náhradní díly jako součást celku, a sice vozidla, za které byla obchodníkem povinným k dani zaplacená celková cena.

41. Dánská a řecká vláda prohlašují, že složitost operace provedené při sešrotování (odběr, ale také odstranění znečišťujících látek a zpracování odpadů atd.) činí stanovení kupní ceny náhradních dílů nemožným. Dánská vláda tvrdí, že konkrétně za těchto podmínek by uplatnění zvláštního režimu zdanění ziskové přírážky vedlo k ohrožení nebo obcházení tohoto režimu, jelikož podnik by měl možnost upravit kupní ceny tak, že by získal nejnižší možnou ziskovou přírážku, a tak by získal výhodu s ohledem na DPH.

42. Podle mého názoru, jakmile je zboží kvalifikováno jako „použité zboží“ ve smyslu čl. 311 odst. 1 bodu 1 směrnice 2006/112, musí členský stát, na jehož území provádí činnost osoba povinná k dani dále prodávající toto zboží, uplatnit režim ziskové přírážky bez ohledu na dotčené použité zboží.

43. Připomínám totiž, že v souladu s čl. 313 odst. 1 této směrnice „[n]a dodání použitého zboží [...] uplatňují členské státy zvláštní režim zdanění ziskové přírážky dosažené obchodníkem povinným k dani [...]“⁸. Použití přítomného času v tomto odstavci nenechává podle mého názoru dotčenému členskému státu žádný rozhodovací prostor, pokud jde o uplatnění tohoto zvláštního režimu.

44. Režim ziskové přírážky umožňuje plné dodržování zásady daňové neutrality. Soudní dvůr v tomto ohledu uvedl, že tato zásada představuje základní zásadu společného systému DPH zavedeného unijním právem v dané oblasti⁹. Soudní dvůr rovněž rozhodl, že z judikatury Soudního dvora vyplývá, že uvedená zásada, která je vlastní společnému systému DPH, brání tomu, aby zdanění profesní činnosti osoby povinné k dani vedlo ke dvojímu zdanění¹⁰.

45. Soudní dvůr mimoto rozhodl, že zásada daňové neutrality musí být vykládána v tom smyslu, že rozdílné zacházení z hlediska DPH se dvěma službami, které jsou z pohledu spotřebitele totožné nebo podobné a uspokojují jeho stejné potřeby, stačí ke konstatování porušení této zásady¹¹. Soudní dvůr kromě toho uvedl, že uvedená zásada brání zejména tomu, aby bylo s podobnými poskytování

7 — Viz rozsudek ze dne 28. dubna 2016, Oniors Bio (C-233/15, EU:C:2016:305, bod 30 a citovaná judikatura).

8 — Kurziva provedena autorem tohoto stanoviska.

9 — Viz rozsudek ze dne 23. dubna 2015, GST – Sarviz Germania (C-111/14, EU:C:2015:267, bod 34 a citovaná judikatura).

10 — Viz rozsudek ze dne 2. července 2015, NLB Leasing (C-209/14, EU:C:2015:440, bod 40 a citovaná judikatura).

11 — Viz rozsudek ze dne 10. listopadu 2011, The Rank Group (C-259/10 a C-260/10, EU:C:2011:719, bod 36).

služeb, které si tak navzájem konkurují, zacházeno z hlediska DPH odlišně¹². Soudní dvůr doplnil, že zásada daňové neutrality zahrnuje zásadu zákazu narušení hospodářské soutěže, které je způsobeno rozdílným zacházením z hlediska DPH. Narušení je tedy prokázáno, jestliže bylo konstatováno, že služby si navzájem konkurují a je s nimi z hlediska DPH zacházeno odlišně¹³.

46. Účelem režimu ziskové přírážky je tedy s ohledem na zásadu neutrality DPH zamezit dvojímu zdanění a narušení hospodářské soutěže mezi osobami povinnými k dani, zejména v oblasti použitého zboží. Dvojitý cíl tohoto režimu připomněl Soudní dvůr v bodech 47 a 48 rozsudku ze dne 3. března 2011, *Auto Nikolovi* (C-203/10, EU:C:2011:118).

47. Režim brání tím, že je zdaněna pouze zisková přírážka, a nikoliv cena při následném prodeji zboží, tomu, aby takové následně prodané zboží bylo stíženo dvojím zdaněním a aby se od obchodníka povinného k dani požadovalo odvedení částky DPH členskému státu, z které nemůže odečíst částku odvedenou na vstupu, což by mělo za následek narušení hospodářské soutěže.

48. Náhradní díly motorového vozidla, přestože původně tvořily část celku, podléhaly zdanění na vstupu při koupi tohoto vozidla jednotlivcem. Část prodejní ceny těchto součástí se tudíž skládá z kupní ceny vozidla s ukončenou životností, z něhož již byla částka DPH zaplacená konkrétním prodejcem, aniž si ji on či obchodník povinný k dani mohl odečíst. Je tedy nutno konstatovat, že by byl ohrožen cíl směřující k zabránění dvojímu zdanění, jestliže by se na použité zboží, jako jsou náhradní díly motorových vozidel, nevztahoval režim ziskové přírážky. To by přímo narušovalo zásadu neutrality DPH¹⁴.

49. Pokud jde o cíl směřující k zabránění narušení hospodářské soutěže mezi osobami povinnými k dani, je třeba uvést, že bod 7 odůvodnění směrnice 2006/112 stanoví, že společný systém DPH by měl vést k neutralitě v hospodářské soutěži v tom smyslu, že obdobné zboží a služby na území každého členského státu nesou stejné daňové zatížení bez ohledu na délku výrobního a distribučního řetězce, přestože sazby a osvobození od daně nejsou zcela harmonizovány.

50. Právě odmítnutí uplatnit tento režim ziskové přírážky na činnost, jako je činnost dotčená ve věci v původním řízení, by mohlo vyústit v narušení hospodářské soutěže na trhu prodeje použitých náhradních dílů mezi obchodníky povinnými k dani, kteří následně prodávají náhradní díly poté, co je odeberou z vozidel s ukončenou životností, jako je společnost *Sjelle Autogenbrug*, a obchodníky povinnými k dani, kteří získali náhradní díly bez dalšího.

51. Od první skupiny obchodníků, která nemůže využít zvláštní režim, by se totiž požadovalo odvedení DPH státu vybrané z celkové prodejní ceny součástí, aniž by mohli využívat odpočtu daně. Jejich prodejní cena by tak byla nezbytně vyšší než prodejní cena druhé skupiny obchodníků povinných k dani, kteří využívají režimu ziskové přírážky, což by vyvolávalo ztrátu konkurenceschopnosti na trhu použitých náhradních dílů, pokud by se nevzdali části jejich daně z obrátu. Takové narušení hospodářské soutěže by vedlo k rozdílnému zacházení vzhledem k DPH mezi dvěma službami, které jsou z pohledu spotřebitele podobné a uspokojují jeho stejné potřeby.

52. Pokud jde o konkrétní uplatnění režimu ziskové přírážky na zboží, jako jsou náhradní díly motorových vozidel, domnívám se, že přísluší vnitrostátnímu soudu určit s ohledem na použitelnou vnitrostátní právní úpravu způsob, jakým bude v dotčené situaci režim uplatněn. Několik členských států přijalo řešení, která jim umožňují vyhnout se obtížím spojeným se stanovením kupní ceny náhradních dílů.

12 — Viz rozsudek ze dne 19. července 2012, *A* (C-33/11, EU:C:2012:482, bod 32 a citovaná judikatura). Viz rozsudek ze dne 15. listopadu 2012, *Zimmermann* (C-174/11, EU:C:2012:716, bod 48).

13 — Viz rozsudek ze dne 19. července 2012, *A* (C-33/11, EU:C:2012:482, bod 33 a citovaná judikatura).

14 — V tomto smyslu viz rozsudky ze dne 23. dubna 2009, *Puffer* (C-460/07, EU:C:2009:254, body 45 a 46 a citovaná judikatura) a ze dne 22. března 2012, *Klub* (C-153/11, EU:C:2012:163, bod 42).

53. Ve Francii a Lucembursku se mimo jiné stanoví pro dodání uměleckých děl v případě, že není možné s určitostí stanovit kupní cenu zaplacenou obchodníkem povinným k dani prodávajícím nebo když tato cena není významná, že základem daně může být část prodejní ceny rovnající se jejím 30 %¹⁵.

54. Toto řešení se sice týká uměleckých děl, avšak jeví se mi, že jej lze uplatnit na použité zboží, jehož kupní cenu je rovněž obtížné stanovit.

55. V tomto ohledu poznamenávám, že bod 310 *Úředního věstníku veřejných financí – Daně (Francie)*¹⁶ stanoví, že „kupující různorodých věcí (například nepoužívané továrny nebo zařízení určená k zlikvidování) jsou povinni provést třídění, po kterém určují přesnou povahu výrobků, které následně prodávají, některé z těchto výrobků mohou být využitelnou surovinou určenou ke vstupu do nového výrobního řetězce, jiné představují použité předměty vhodné k dalšímu použití. *Pokud jde o použité předměty vhodné k dalšímu použití bez správné znalosti kupní ceny, připouští se, že základem daně je polovina převodní ceny*“¹⁷.

56. Kromě toho je rovněž třeba vzít v úvahu použití celkové metody jako jiné řešení pro účely výpočtu ziskového rozpětí. Článek 318 směrnice 2006/112, který byl proveden článkem 70 odst. 5 zákona z roku 2013 o DPH, totiž stanoví, že členské státy mohou stanovit, že se základ daně nestanoví individuálně pro každé dodání zboží, ale obecně pro zdaňovací období. V takovém případě se základ daně za referenční období rovná rozdílu mezi celkovou hodnotou dodání zboží, na které se vztahuje režim ziskové přírážky a které obchodník povinný k dani uskutečnil v průběhu zdaňovacího období pokrytého priznáním k dani, tj. součtem prodejních cen, a celkovou hodnotou nákupů zboží uvedených v článku 314, které obchodník povinný k dani uskutečnil v průběhu zdaňovacího období pokrytého priznáním k dani, tj. součtem kupních cen.

57. Zdá se, jak uvádí společnost Sjelle Autogenbrug, že v souladu s dánskou praxí lze tuto celkovou metodu použít, když obchodník povinný k dani znovu nakoupí zboží jako část majetku, jehož faktura nebo fakturační účet neobsahuje cenu pro každé zboží, ale pro celý majetek, přičemž cena jednotlivého zboží je neznámá.

58. Celková metoda se mi tedy jeví jako použitelná na situaci dotčenou ve věci v původním řízení. Zisková přírážka tak bude vypočtena za stanovené období. Bude se rovnat rozdílu mezi součtem prodejů náhradních dílů uskutečněných za toto období a součtem nákupů těchto náhradních dílů. Pro účely vypočtení součtu nákupů by mohla být od součtu nákupů motorových vozidel s ukončenou životností odečtena částka za odstranění znečišťujících látek a zpracování odpadů – plnění, za která společnost Sjelle Autogenbrug účtuje standardní cenu, a částka za prodej kovového šrotu nebo všech ostatních služeb. Jakmile budou všechny částky odečteny od kupní ceny vozidel, zůstane součet odpovídající celkové kupní ceně náhradních dílů každého vozidla za takové dané období.

59. Každopádně, jak jsem již uvedl, přísluší vnitrostátnímu soudu, aby určil způsob, jakým se režim ziskové přírážky uplatní v dotčené situaci.

60. S ohledem na výše uvedené mám za to, že čl. 311 odst. 1 bod 1 směrnice 2006/112 musí být vykládán v tom smyslu, že pojem „použité zboží“ zahrnuje automobilové součástky, které jsou po odebrání z vozidla s ukončenou životností odkoupeného od jednotlivce podnikem zabývajícím se recyklací vozidel následně prodány jako náhradní díly, a umožňuje tak obchodníku povinnému k dani uplatnit režim ziskové přírážky.

15 — Viz článek 297 A, III všeobecného daňového zákoníku (Francie) a článek 56b-1 odst. 4 zákona o dani z přidané hodnoty (Lucembursko).

16 — BOI-TVA-SECT-90-20-20150506.

17 — Kurziva provedena autorem tohoto stanoviska.

IV – Závěry

61. S ohledem na výše uvedené navrhuji Soudnímu dvoru, aby odpověděl Vestre Landsret (Odvolací soud pro západní Dánsko, Dánsko) takto:

„Článek 311 odst. 1 bod 1 směrnice Rady 2006/112/ES ze dne 28. listopadu 2006 o společném systému daně z přidané hodnoty musí být vykládán v tom smyslu, že pojem ‚použité zboží‘ zahrnuje automobilové součástky, které jsou po odebrání z vozidla s ukončenou životností odkoupeného od jednotlivce podnikem zabývajícím se recyklací vozidel následně prodány jako náhradní díly, a umožňuje tak obchodníku povinnému k dani uplatnit režim ziskové přírážky.“