



Zbierka súdnych rozhodnutí

NÁVRHY GENERÁLNEHO ADVOKÁTA
YVES BOT
prednesené 22. septembra 2016¹

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 zdaňovania 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/ES².
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 zdaňovania 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 opätovným využitím vozidiel odkúpil od jednotlivca, sa opäť predajú ako náhradné diely, čo umožní zdaniteľnému obchodníkovi uplatniť úpravu zdaňovania 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.

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).

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.

...“

5. Článok 73 tejto smernice stanovuje:

„V prípade dodania tovaru a poskytovania služieb... zahŕňa 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 hnutelný 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:

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

10. Článok 314 smernice 2006/112 stanovuje:

„Úprava zdaňovania prirážky sa vzťahuje na použitý tovar, umelecké diela, zberateľské predmety a starožitnosti dodávané zdaniteľným obchodníkom, ak mu tento tovar v rámci Spoločenstva dodala jedna z týchto osôb:

a) nezdaniteľná osoba;

...“

11. Článok 315 tejto smernice stanovuje:

„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.“

12. Článok 318 uvedenej smernice znie takto:

„1. S cieľom zjednodušiť postup výberu dane môžu členské 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 zdaňovania prirážky, určí za každé zdaňovacie obdobie, za ktoré zdaniteľný obchodník musí podať daňové priznanie k DPH uvedené v článku 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 zdaňovania prirážky a ktoré zdaniteľný obchodník uskutočnil počas zdaňovacieho obdobia, za ktoré podáva daňové priznanie, t. j. celková suma predajných cien,

b) 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.

3. Členské 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 2006/112. 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 huteľný 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 huteľný majetok, ktorý možno opätovne použiť v danom stave alebo po oprave. Z toho vyplýva, že hmotný huteľný majetok si musí zachovať svoju podstatu.³

16. V informačnom obežníku 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 vyňatí 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 súčasnosti 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 zdaňovania 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 Landssketteretten (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.

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

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 súčiastky 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 súčasný všeobecný režim DPH vďaka systému odpočítania dane zaručuje dokonalú neutralitu DPH hospodárskym subjektom, ktorí odvádzajú DPH zaplatenú v rámci ich hospodárskej činnosti. Pre každé plnenie hospodársky subjekt odvádzajúci DPH môže odpočítať od sumy DPH zaplatenej pri predaji výrobku sumu DPH, ktorú zaplatil na výstupe pri nákupe určenom pre jeho obchodnú činnosť. Tento systém odpočítania dane umožňuje zabezpečiť, že DPH predstavuje DPH z výrobku a nie obrat hospodárskych subjektov a že jedine konečný spotrebiteľ je platiteľom DPH.

25. Pokiaľ ide o jednotlivcov, tí v prípade, že nevykonávajú hospodársku činnosť, 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 odpočítať od sumy, ktorú má zaplatiť štátu, pričom táto suma predstavuje výlučne DPH zaplatenú pri opätovnom predaji tohto tovaru. Z toho vyplýva, že dochádza k narušeniu neutrality DPH a k dvojitému zdaneniu uvedeného tovaru.

27. Úprava zdaňovania prírážky, ktorá bola zavedená smernicou 94/5/ES⁴ 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 uplatňujúce 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 súťaže medzi zdaniteľnými osobami v súvislosti s použitým tovarom.⁵

28. Aby mohol zdaniteľný obchodník uplatniť tento režim, musí teda ponúkať 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 súčiastky, ktoré po tom, čo boli vyňaté z jedného vozidla po dobe životnosti, ktoré podnik zaoberajúci sa opätovným využitím vozidiel odkúpil od jednotlivca, sa opäť predajú ako náhradné diely, čo umožňuje zdaniteľnému obchodníkovi uplatniť úpravu zdaňovania prírážky.

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; Mím. 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).

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 súčiastok, keďže Sjelle Autogenbrug odkúpi najprv celé vozidlo. Okrem toho dánska vláda tvrdí, že ak by bolo možné tieto súčiastky kvalifikovať ako „použitý tovar“, úpravu zdaňovania prirážky by nebolo možné uplatniť, lebo kúpna cena uvedených súčiastok 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 hnutelný 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 životnosti⁶ 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 zdaňovania prirážky.

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“.

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

39. Na základe toho je potrebné preskúmať, či úpravu zdaňovania prirážky 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 zdaňovania prirážky. 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 začal súd prejednávať.⁷ Preto na účely užitočnej odpovede vnútroštátnemu súdu treba preskúmať, či osobitosť predmetného použitého tovaru bráni Sjelle Autogenbrug, aby si uplatnil úpravu zdaňovania prirážky, ako to tvrdí dánska vláda.

40. Článok 315 smernice 2006/112 uvádza, že základ dane tejto úpravy, t. j. zisková prirážka zdaniteľného obchodníka sa rovná rozdielu medzi predajnou cenou, ktorú zdaniteľný obchodník požaduje za tovar, a kúpnu cenou. Problémy, ktoré spôsobuje situácia v predmetnej veci, sa týkajú určenia kúpnej ceny. Súčiastky neboli totiž kúpené ako také, ale ako súčasť celku, konkrétne vozidla, za ktoré zdaniteľný obchodník zaplatil celkovú sumu.

41. Dánska a grécka vláda tvrdia, že komplexnosť úkonu, ku ktorému dochádza pri vyradení vozidla (odobratie, ale aj ekologické spracovanie, spracovanie odpadu atď.), robia určenie kúpnej ceny súčiastok nemožným. Dánska vláda sa konkrétne domnieva, že za týchto podmienok by umožnenie uplatnenia osobitného režimu zdaňovania prirážky viedlo k zneužitiu alebo obchádzaniu tohto režimu, ak by mal podnik možnosť upraviť kúpne ceny tak, aby dosiahol ziskovú prirážku, ktorá by bola čo možno najnižšia, a tak získal zvýhodnenie v súvislosti s DPH.

42. Zastávam názor, že od okamihu, keď je určitý tovar kvalifikovaný ako „použitý tovar“ v zmysle článku 311 ods. 1 bodu 1 smernice 2006/112, členský štát, na území ktorého obchoduje zdaniteľná osoba, ktorá opätovne predáva tento tovar, musí uplatniť úpravu zdaňovania prirážky, bez ohľadu na predmetný použitý tovar.

43. Pripomínam, že v súlade s článkom 313 ods. 1 tejto smernice totiž „členské štáty *uplatnia* na použitý tovar... dodané zdaniteľnými obchodníkmi osobitnú úpravu zdaňovania prirážky zdaniteľného obchodníka“. ⁸ Použitie prítomného času v tomto odseku nenecháva podľa môjho názoru dotknutému členskému štátu nijakú mieru voľnej úvahy, pokiaľ ide o uplatnenie tejto osobitnej úpravy.

44. Úprava zdaňovania prirážky umožňuje plné dodržiavanie zásady daňovej 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 činnosti zdaniteľnej osoby viedlo k dvojitému zdaneniu.¹⁰

45. Okrem toho Súdny dvor rozhodol, že zásada daňovej neutrality sa má vykladať v tom zmysle, že rozdielne zaobchádzanie na účely DPH v prípade dvoch poskytnutí služieb, ktoré sú zhodné alebo podobné z hľadiska vnímania spotrebiteľa a spĺňajú tie isté potreby spotrebiteľa, postačuje 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 účely DPH

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).

rozdielne.¹² Súdny dvor dodal, že zásada daňovej neutrality má viesť k odstráneniu skreslení hospodárskej súťaže vyplývajúcich z rozdielneho zaobchádzania z hľadiska DPH. Skreslenie sa preto preukáže, ak sa konštatuje, že poskytovania služieb si konkurujú a na účely DPH sa s nimi zaobchádza rozdielne.¹³

46. Úprava zdaňovania prirážky má teda z hľadiska zásady neutrality DPH za cieľ zamedziť dvojitému zdaneniu, ako aj skresleniam hospodárskej súťaže medzi zdaniteľnými osobami, najmä v oblasti použitého tovaru. Súdny dvor pripomenul dvojitý cieľ 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 zdaňuje len ziskovú prirážku, a nie cenu pri opätovnom predaji tovaru, totiž bráni tomu, aby jednak opätovne predaný tovar podliehal dvojitému zdaneniu, a jednak, aby zdaniteľný obchodník nemusel zaplatiť členskému štátu sumu DPH, od ktorej si nemohol odpočítať sumu, ktorú zaplatil na výstupe, čo by malo za následok skreslenie hospodárskej súťaže.

48. Automobilové súčiastky, hoci boli pôvodne súčasťou celku, boli zdanené na výstupe pri kúpe vozidla jednotlivcom. Časť predajnej ceny týchto súčiastok teda tvorí kúpna cena vozidla po dobe životnosti, ktorej suma DPH už bola zaplatená predajcom – jednotlivcom bez toho, aby si ju tento predajca, či zdaniteľný obchodník mohli odpočítať. Treba preto konštatovať, že cieľ spočívajúci v zamedzení dvojitého zdanenia by bol narušený, ak by sa na použitý tovar, akým sú automobilové súčiastky, nemohla uplatniť úprava zdaňovania prirážky. Toto by bolo priamo v rozpore so zásadou neutrality DPH.¹⁴

49. Pokiaľ ide o cieľ spočívajúci v zamedzení skresleniu hospodárskej súťaže medzi zdaniteľnými osobami, treba uviesť, že odôvodnenie 7 smernice 2006/112 stanovuje, že 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.

50. Odmietnuť uplatnenie úpravy zdaňovania prirážky v prípade činnosti, o akú ide vo veci samej, by pritom viedlo konkrétne k skresleniu hospodárskej súťaže na trhu predaja použitých súčiastok medzi zdaniteľnými obchodníkmi, ktorí opätovne predávajú súčiastky po tom, čo ich vyňali z vozidiel po dobe životnosti, ako je *Sjelle Autogenbrug*, a zdaniteľnými obchodníkmi, ktorí odkúpili súčiastky ako také.

51. Prvá kategória zdaniteľných obchodníkov by totiž vzhľadom na to, že si nemôže uplatniť osobitnú úpravu, musela zaplatiť členskému štátu DPH vybranú z celkovej predajnej ceny súčiastok bez možnosti odpočtu. Ich predajné ceny by boli teda nevyhnutne vyššie, než sú ceny druhej kategórie zdaniteľných obchodníkov, ktorí si môžu uplatniť úpravu zdaňovania prirážky, čo by viedlo k strate konkurencieschopnosti na trhu s použitými súčiastkami, ak by sa nevzdali časti svojho obratu. Toto skreslenie hospodárskej súťaže by viedlo k vytvoreniu rozdielneho zaobchádzania na účely DPH medzi dvoma poskytovaniami služieb, ktoré sú podobné z hľadiska vnímania spotrebiteľa a uspokojujú tie isté jeho potreby.

52. Pokiaľ ide o konkrétne uplatnenie úpravy zdaňovania prirážky na použitý tovar, ako sú automobilové súčiastky, domnievam sa, že vnútroštátnemu súdu prináleží z hľadiska vnútroštátnej právnej úpravy určiť spôsob, akým sa má táto úprava uplatniť na situáciu v prejednávanej veci. Viaceré členské štáty prijali opatrenia, ktoré umožňujú obísť problémy súvisiace s určením kúpnej ceny súčiastok.

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).

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

54. Hoci je zrejmé, že sa toto opatrenie vzťahuje na umelecké diela, zdá sa mi však možné, že ho možno uplatniť na použitý tovar, v prípade ktorého môže byť tiež ťažké stanoviť kúpnu cenu.

55. V tejto súvislosti poukazujem na to, že bod 310 *Bulletin officiel des finances publiques-Impôts* (Úradný vestník verejných financií – Dane) (Francúzsko)¹⁶ stanovuje, že „nadobúdatelia rôznorodých vecí (napríklad nepoužívaná tovareň alebo materiál určený na likvidáciu) musia urobiť triedenie, po ktorom určia konkrétnu povahu výrobku, ktorý opätovne predajú, niektoré z týchto výrobkov môžu byť z recyklovateľného materiálu určeného do nového výrobného procesu, iné predstavujú použité predmety, ktoré možno opätovne využiť. *Pokiaľ ide o uvedené predmety, ktoré možno opätovne využiť, ak nie je možné s presnosťou zistiť ich zodpovedajúcu kúpnu cenu, pripúšťa 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 dodaní 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 smernice 2006/112, 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 dobe 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 dobe životnosti, ktoré podnik zaoberajúci sa opätovným využitím vozidiel odkúpil od jednotlivca, sa opäť predajú ako náhradné diely, čo tak umožní zdaniteľnému obchodníkovi uplatniť úpravu zdaňovania prirážky.

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.

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 dobe životnosti, ktoré podnik zaoberajúci sa opätovným využitím vozidiel odkúpil od jednotlivca, sa opäť predajú ako náhradné diely, čo tak umožní zdaniteľnému obchodníkovi uplatniť úpravu zdaňovania prírážky.