

ROZSUDOK SÚDNEHO DVORA (tretia komora)

z 3. marca 2011 *

Vo veci C-203/10,

ktorej predmetom je návrh na začatie prejudiciálneho konania podľa článku 267 ZFEÚ, podaný rozhodnutím Vърhoven administrativen съд (Bulharsko) z 20. apríla 2010 a doručený Súdnemu dvoru 26. apríla 2010, ktorý súvisí s konaním:

Direkcija „Обжалване и управление на изпалненieto“ — Varna

proti

Auto Nikolovi OOD,

SÚDNY DVOR (tretia komora),

v zložení: predseda tretej komory K. Lenaerts (spravodajca), sudcovia D. Šváby, R. Silva de Lapuerta, G. Arestis a J. Malenovský,

generálny advokát: J. Mazák,
tajomník: A. Calot Escobar,

* Jazyk konania: bulharčina.

so zreteľom na písomnú časť konania,

so zreteľom na pripomienky, ktoré predložili:

- Direkcija „Obžalvane i upravljenje na izpālnenieto“ – Varna, v zastúpení: Sv. Avramov,
- Auto Nikolovi OOD, v zastúpení: M. Nikolov,
- Európska komisia, v zastúpení: D. Roussanov a D. Triantafyllou, splnomocnení zástupcovia,

so zreteľom na rozhodnutie prijaté po vypočutí generálneho advokáta, že vec bude prejednaná bez jeho návrhov,

vyhlásil tento

Rozsudok

- 1 Návrh na začatie prejudiciálneho konania sa týka výkladu článku 311 ods. 1 bodu 1 a článkov 314 a 320 smernice Rady 2006/112/ES z 28. novembra 2006 o spoločnom systéme dane z pridanej hodnoty (Ú. v. EÚ L 347, s. 1).

- 2 Tento návrh bol podaný v rámci sporu medzi spoločnosťou Auto Nikolovi OOD (ďalej len „Auto Nikolovi“) a direktoria „Obžalovane i upravenie na izpälnenieto“ – Varna Centralno upravlenie na Nacionalnata agencija za prichodite (riaditeľstvo „Opravné prostriedky a správa výkonu“ vo Varne pri centrálnej správe Národnej agentúry pre príjmy), ktorého predmetom bolo, že tento orgán zamietol priznať spoločnosti Auto Nikolovi právo na okamžitý odpočet dane z pridanej hodnoty (ďalej len „DPH“) zaplatenej v súvislosti s dovozom použitých dielov motorových vozidiel zo Švajčiarska do Európskej únie.

Právny rámec

Právo Únie

- 3 V odôvodnení č. 51 smernice 2006/112 sa uvádza:

„Je vhodné prijať daňový systém Spoločenstva, ktorý sa použije na použitý tovar, umelecké diela, starožitnosti a zberateľské predmety s cieľom zamedziť dvojitému zdaneniu a narušeniu hospodárskej súťaže medzi zdaniteľnými osobami.“

4 Podľa článku 30 prvého odseku tejto smernice:

„Dovoz tovaru‘ je vstup takého tovaru do Spoločenstva, ktorý nie je vo voľnom obehu v zmysle článku 24 zmluvy.“

5 Pokiaľ ide o tento typ transakcií, článok 70 uvedenej smernice stanovuje, že „zdaniteľná udalosť nastáva a daňová povinnosť vzniká uskutočnením dovozu tovaru“.

6 Podľa článku 167 uvedenej smernice „právo odpočítať daň vzniká vtedy, keď vzniká daňová povinnosť v súvislosti s daňou, ktorá je odpočítateľná“.

7 Článok 168 smernice 2006/112 stanovuje:

„Pokiaľ ide o tovar a služby, ktoré sú použité na účely zdaniteľných transakcií zdaniteľnej osoby, táto má právo v členskom štáte, v ktorom uskutočňuje tieto transakcie, odpočítať z výšky DPH, ktorú je povinná zaplatiť, tieto sumy:

...

e) DPH splatnú alebo zaplatenú za tovar dovezený do tohto členského štátu.“

- 8 Hlava XII smernice 2006/112 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.
- 9 Podľa článku 311 ods. 1 bodov 1 a 5 tejto smernice:

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

1. ‚použitý tovar‘ je hmotný hnuiteľný 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.“

10 Článok 313 ods. 1 uvedenej smernice stanovuje:

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

11 Článok 314 smernice 2006/112 stanovuje:

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

- a) nezdaniteľná osoba;
- b) iná zdaniteľná osoba, pokiaľ je dodanie tovaru touto inou zdaniteľnou osobou oslobodené od dane v súlade s článkom 136;
- c) iná zdaniteľná osoba, pokiaľ sa na dodanie tovaru touto inou zdaniteľnou osobou vzťahuje oslobodenie od dane pre malé podniky ustanovené v článkoch 282 až 292 a pokiaľ sa týka investičného majetku;
- d) iný zdaniteľný obchodník, pokiaľ bolo dodanie tovaru týmto iným zdaniteľným obchodníkom predmetom DPH v súlade s osobitnou úpravou zdaňovania prírážky.“

12 Podľa článku 316 ods. 1 tejto smernice:

„1. Členské štáty priznajú zdaniteľným obchodníkom právo rozhodnúť sa pre uplatňovanie úpravy zdaňovania prirážky na dodanie tohto tovaru:

a) umelecké diela, zberateľské predmety alebo starožitnosti, ktoré sami doviezli;

...“

13 Článok 319 uvedenej smernice stanovuje, že „zdaniteľný obchodník môže uplatniť všeobecnú úpravu DPH na každé dodanie, na ktoré sa vzťahuje úprava zdaňovania prirážky“.

14 Podľa článku 320 smernice 2006/112:

„1. Ak zdaniteľný obchodník uplatňuje všeobecnú úpravu DPH na dodanie umeleckých diel, zberateľských predmetov alebo starožitností, ktoré sám doviezol, má právo odpočítať od výšky dane, ktorú je povinný zaplatiť, DPH splatnú alebo zaplatenú pri dovoze tohto tovaru.

...

2. Právo na odpočítanie dane vzniká vtedy, keď vznikne daňová povinnosť z dodania, na ktoré sa zdaniteľný obchodník rozhodol uplatniť všeobecnú úpravu DPH.“

Vnútroštátne právo

- 15 Zakon za danak varhu dobavenata stoynost (zakon o dani z pridanej hodnoty), DV č. 63 zo 4. augusta 2006, (ďalej len „zakon o DPH“), v znení uplatniteľnom na skutkový stav vo veci samej, v článku 16 ods. 1 stanovuje:

„Dovozom tovaru v zmysle tohto zákona je vstup tovaru zo štátu nepatriaceho do Spoločenstva do tuzemska.“

- 16 Podľa článku 54 ods. 1 zákona o DPH:

„Zdaniteľná udalosť nastáva a daňová povinnosť vzniká pri dovoze tovarov v okamihu, keď vznikne alebo má vzniknúť povinnosť zaplatiť dovozné clá a poplatky v tuzemsku, aj keď dlh neexistuje alebo sa rovná nule.“

- 17 Článok 68 zákona o DPH stanovuje:

„1. Odpočtom dane zaplatenej na vstupe je čiastka dane, ktorú registrovaná osoba má právo odpočítať od svojho daňového dlhu podľa tohto zákona pre nasledujúce transakcie:

...

(3) dovoz, ktorý uskutočnila,

...

2. Právo na odpočet dane zaplatenej na vstupe vznikne v okamihu, keď vznikne daňová povinnosť z odpočítateľnej dane.“

¹⁸ Podľa článku 69 ods. 1 bodu 2 zákona o DPH, ak sa tovary a služby použijú na účely zdaniteľných plnení uskutočnených registrovanou osobou, je táto osoba oprávnená odpočítať daň odvedenú pri dovoze tovarov podľa článku 56 uvedeného zákona.

¹⁹ Podmienky výkonu práva na odpočet dane zaplatenej na vstupe sú uvedené v článku 71 zákona o DPH, ktorý najmä stanovuje:

„Dotknutá osoba vykoná svoje právo na odpočet dane zaplatenej na vstupe, ak splnila aspoň jednu z nasledujúcich podmienok:

...

3. ak je táto osoba držiteľom colného vyhlásenia, v ktorom je označená ako dovozca, a ak daň bola zaplatená v súlade s podmienkami uvedenými v článku 90 ods. 1 (v prípadoch dovozu v zmysle článku 16).“

20 Článok 90 ods. 1 zákona o DPH stanovuje:

„V prípadoch uvedených v článku 16 platí dovozca tovaru do rozpočtu republiky daň, ktorú colné orgány skutočne vybrali...“

21 Článok 143 kapitoly zákona o DPH nazvanej „Osobitná úprava zdaňovania prirážky“ má takéto znenie:

„1. Ustanovenia tejto kapitoly sa vzťahujú na obchodníkom uskutočnené dodanie použitého tovaru, umeleckých diel, zberateľských predmetov alebo starožitností, ktoré mu boli dodané v tuzemsku (vrátane dovezeného tovaru) alebo mu boli dodané z územia iného členského štátu:

(1) nezdaniteľnou osobou;

(2) inou zdaniteľnou osobou v rámci dodania oslobodeného od dane podľa článku 50;

(3) inou zdaniteľnou osobou, ktorá nie je registrovaná podľa tohto zákona;

(4) iným obchodníkom, ktorý uplatní osobitnú úpravu zdaňovania prirážky. ...

3. Obchodníci sú rovnako oprávnení uplatňovať ustanovenia tejto kapitoly na dodanie:

(1) umeleckých diel, zberateľských predmetov alebo starožitností, ktoré doviezli;“

²² Článok 151 zákona o DPH nazvaný „Právo výberu“ stanovuje:

„1. Obchodník môže uplatniť všeobecnú úpravu zdaňovania, ktorú zákon stanovuje pre dodanie použitého tovaru, umeleckých diel, zberateľských predmetov a starožitností.

2. Právo podľa odseku 1 dotknutá osoba vykonáva pre každé jednotlivé dodanie tak, že na vystavenej faktúre nebude uvedené, že sa uplatňuje osobitná úprava.

...

4. V prípadoch podľa odseku 2 právo na odpočet dane zaplatenej na vstupe za tovar, ktorý dotknutá osoba získala alebo doviezla a na ktorý sa neuplatňuje osobitná úprava zdaňovania prirážky, vzniká a vykonáva sa v zdaňovacom období, v ktorom vznikla daňová povinnosť pre nasledujúce dodanie tovarov.“

23 § 1 bod 19 doplnujúcich ustanovení k zákonu o DPH stanovuje:

„Použitý tovar“ predstavuje hmotné a individuálne určené hnutelné predmety, ktoré sú vhodné na ďalšie používanie v danom stave alebo po oprave a slúžia na účel, na ktorý boli vytvorené. Použitými tovarmi nie sú:

a) umelecké diela;

b) zberateľské predmety;

c) starožitnosti;

d) drahé kovy a drahokamy bez ohľadu na ich konkrétnu formu.“

24 Podľa § 1 bodu 23 uvedených doplnujúcich ustanovení „obchodníkom s použitými tovarmi, umeleckými dielami, zberateľskými predmetmi a starožitnosťami“ je akákoľvek zdaniteľná osoba, ktorá v rámci svojej ekonomickej činnosti nakupuje, nadobúda alebo dováža použité predmety, umelecké diela, zberateľské predmety a starožitnosti na účely ich ďalšieho predaja aj v prípade, ak pôsobí ako obchodný sprostredkovateľ v zmysle obchodného zákonníka“.

Skutkové okolnosti sporu vo veci samej a prejudiciálne otázky

- 25 Auto Nikolovi je spoločnosť so sídlom v Silistre (Bulharsko). Zaoberá sa najmä predajom ojazdených vozidiel.
- 26 V júli 2008 bola v tejto spoločnosti vykonaná daňová kontrola zameraná najmä na obdobie od 17. januára 2003 do 31. mája 2008, ktorá sa týkala dlhu na DPH.
- 27 Táto kontrola viedla k vydaniu rozhodnutia o zvýšení dane zo 16. januára 2009. Na podporu svojho rozhodnutia príslušný daňový orgán poukázal na zistenie, že časť použitých dielov, ktoré Auto Nikolovi doviezla zo Švajčiarska, sa v čase uvedenej daňovej kontroly stále nachádzala v priestoroch tejto spoločnosti, a teda nebola predmetom nasledujúcich zdaniteľných dodaní. Domnievajúc sa, že Auto Nikolovi sa rozhodla pre uplatňovanie všeobecnej úpravy DPH, zamietla na základe článku 151 ods. 1 a 4 zákona o DPH priznať tejto spoločnosti právo na odpočet dane zaplatenej na vstupe vo výške 405,55 BGN za daňový mesiac apríl 2007 v súvislosti s DPH zaplatenou pri dovoze použitých pneumatík a 375,31 BGN za daňový mesiac júl 2007 v súvislosti s DPH zaplatenou pri dovoze použitých pneumatík, diskov kolies, zdviháka na autá a nárazníkov.
- 28 Auto Nikolovi podala proti tomuto rozhodnutiu o zvýšení dane opravný prostriedok riaditeľovi direkcija „Obžalvane i upravljenje na izpāljenje“ – Varna, v ktorej v podstate uviedla, že dotknutý tovar nespadá pod pojem „použitý tovar“ v zmysle § 1

bodú 19 doplnujúcich ustanovení k zákonu o DPH, v dôsledku čoho sa v prejednávanej veci neuplatnia ustanovenia tohto zákona týkajúce sa použitého tovaru.

- 29 Tento opravný prostriedok bol zamietnutý rozhodnutím z 11. marca 2009, v ktorom uvedený riaditeľ vychádzal z toho, že Auto Nikolovi obchodovala s použitým tovarom a že sa rozhodla pre uplatnenie všeobecnej úpravy zdaňovania DPH na predmetné dodania tovarov.
- 30 Auto Nikolovi napadla toto rozhodnutie na Administrativen säd Varna (Správny súd vo Varne). V zásade uviedla, že jej situácia nespadá pod úpravu zdaňovania prirážky, keďže podľa článku 314 smernice 2006/112 a na rozdiel od znenia článku 143 ods. 1 zákona o DPH sa táto úprava nevzťahuje na dodania tovarov, ktoré zdaniteľný obchodník sám doviezol. Preto by mala byť oprávnená vykonať odpočet dane zaplatenej na vstupe za podmienok stanovených v článku 71 ods. 1 uvedeného zákona.
- 31 Rozsudkom z 11. júna 2009 Administrativen säd Varna zrušil rozhodnutie z 11. marca 2009 v časti, v ktorej týmto rozhodnutím nebolo priznané právo na odpočet dane za použité pneumatiky, disky kolies a zdvihák na autá dovezené spoločnosťou Auto Nikolovi.
- 32 Administrativen säd Varna usúdil, že tieto tovary neboli použitým tovarom v zmysle zákona o DPH, keďže išlo o predmety určené podľa druhu a nie o predmety individuálne určené prostredníctvom znakov, ktoré by umožňovali ich odlíšenie od iných predmetov rovnakého druhu. Tento súd preto na základe ustanovení článku 54 v spojení s článkom 68 ods. 1 a 2 tohto zákona dospel k záveru, že Auto Nikolovi oprávnené

uplatnila svoje právo na odpočet dane zaplatenej na vstupe, pokiaľ ide o dovozy uvedeného tovaru za posledný mesiac dovozného konania.

- 33 Riaditeľ direkcija „Obžalvane i upravljenje na izpāljenje“ – Varna podal proti tomuto rozsudku kasačný opravný prostriedok na Vārhoven administrativen sād (Najvyšší správny súd).
- 34 Tento vnútroštátny súd, ktorý vychádza zo skutočnosti, že Auto Nikolovi má postavenie zdaniteľného obchodníka, je pri rozhodovaní sporu vo veci samej konfrontovaný s viacerými otázkami.
- 35 Vnútroštátny súd má pochybnosti, pokiaľ ide o kvalifikáciu dotknutého tovaru ako „použitého tovaru“, a to vzhľadom na skutočnosť, že na rozdiel od definície uvedeného tovaru obsiahnutej v článku 311 ods. 1 bode 1 smernice 2006/112 definícia v § 1 bode 19 doplnujúcich ustanovení k zákonu o DPH odkazuje na predmety „individuálne určené“. Tento súd sa v tejto súvislosti pýta, či samotné členské štáty môžu definovať pojem „použitý tovar“.
- 36 Za predpokladu, že dotknutý tovar by bol použitým tovarom, sa pýta, či úprava zdaňovania prirážky je uplatniteľná na prejednávaný spor, v ktorom dotknutej osobe, ktorá má podľa zákona o DPH právo na odpočet DPH zaplatenej pri dovoze, nehrozí dvojité zdanenie.
- 37 Za predpokladu, že úprava zdaňovania prirážky by bola uplatniteľná v prejednávanej veci, sa pýta, či právny predpis, ktorý odkladá právo dotknutej osoby na odpočet DPH

zaplatenej pri dovoze až do okamihu, keď bol použitý dovezený tovar predmetom následných zdaňovaných dodaní, je zlučiteľný s prísnyimi podmienkami takéhoto odkladu, ktoré vyplývajú z článku 319 a článku 320 ods. 1 prvého pododseku a článku 320 ods. 2 smernice 2006/112.

38 Za predpokladu, že takýto odklad by sa nevzťahoval na dovoz použitých tovarov samotným obchodníkom, sa vnútroštátny súd pýta, či článok 314 písm. a) až d), článok 320 ods. 1 prvý pododsek a článok 320 ods. 2 smernice 2006/112 majú priamy účinok, ktorý umožňuje odvolávať sa na ne, a tým nezohľadňovať odporujúce vnútroštátne ustanovenia.

39 Za týchto okolností Vърhoven administrativen сад rozhodol prerušiť konanie a Súd-nemu dvoru položil tieto prejudiciálne otázky:

„1. Zahŕňa pojem ‚použité tovary‘ uvedený v článku 311 ods. 1 bode 1 smernice 2006/112... aj použité hnutelné predmety, ktoré nie sú (prostredníctvom označenia, modelu, sériového čísla, roku výroby, atď.) individuálne určené tak, že by sa odlišovali od iných tovarov toho istého druhu, ale sú určené prostredníctvom druhových znakov?

2. Umožňuje formulácia ‚ako ich vymedzili členské štáty‘ obsiahnutá v článku 311 ods. 1 bode 1 smernice 2006/112... členským štátom, aby si samy definovali pojem ‚použité tovary‘, alebo definícia tohto pojmu musí byť zo smernice striktné prebratá do vnútroštátneho zákona?

3. Zodpovedá požiadavka individuálneho určenia použitých tovarov, prebratá do ustanovenia vnútroštátneho práva, obsahu a účelu definície pojmu ‚použité tovary‘ v zmysle práva Spoločenstva?

4. Možno sa s ohľadom na ciele uvedené v odôvodnení č. 51 smernice 2006/112... domnievať, že formulácia ‚ak mu tento tovar v rámci Spoločenstva dodala‘ obsiahnutá v článku 314... smernice 2006/112... zahŕňa aj dovoz použitých tovarov, ktoré zdaniteľný obchodník sám doviezol?

5. V prípade, že úprava zdaňovania prirážky je uplatniteľná aj na dodanie použitých tovarov zdaniteľným obchodníkom, ktorý tieto tovary sám doviezol, musí osoba, od ktorej zdaniteľný obchodník získal tieto tovary, patriť medzi osoby uvedené v článku 314 písm. a), b), c) a d)?

6. Je výpočet tovarov obsiahnutý v článku 320 ods. 1 smernice 2006/112... taxatívny?

7. Má sa článok 320 ods. 1 prvý pododsek a článok 320 ods. 2 smernice 2006/112... vykladať tak, že mu odporuje ustanovenie vnútroštátneho práva, podľa ktorého právo zdaniteľného obchodníka na odpočet dane zaplatenej na vstupe pri dovoze použitých tovarov vzniká a je vykonávané v období, v ktorom tieto tovary boli dodané v rámci nasledujúceho zdaniteľného dodania, na ktoré zdaniteľný obchodník uplatňuje všeobecnú úpravu zdaňovania?

8. Majú ustanovenia článku 314 písm. a) až d) a článku 320 ods. 1 prvého pododseku a článku 320 ods. 2 smernice 2006/112... priamy účinok a môže sa vnútroštátny súd v prípade, akým je predmetný spor, na tieto ustanovenia priamo odvolávať?“

O prejudiciálnych otázkach

O štvrtej otázke

- ⁴⁰ Svojou štvrtou otázkou, ktorú je potrebné skúmať ako prvú, sa vnútroštátny súd v podstate pýta, či sa článok 314 smernice 2006/112 má vykladať v tom zmysle, že úprava zdaňovania prirážky je uplatniteľná na dodania použitého tovaru, ktorý zdaniteľný obchodník sám doviezol do Únie.
- ⁴¹ V tejto súvislosti treba pripomenúť, že pri určení dosahu ustanovenia práva Spoločenstva je potrebné zohľadniť súčasne jeho znenie, kontext a jeho ciele (pozri v tomto zmysle rozsudky z 8. decembra 2005, *Jyske Finans*, C-280/04, Zb. s. I-10683, bod 34, ako aj z 22. decembra 2010, *Feltgen a Bacino Charter Company*, C-116/10, Zb. s. I-14187, bod 12).
- ⁴² V prejednávanej veci je v prvom rade potrebné v súlade s tým, čo uviedla Komisia, zdôrazniť, že časť vety „ak mu tento tovar v rámci Spoločenstva dodala“ obsiahnutá v článku 314 smernice 2006/112 sa jasne vzťahuje na situáciu, keď dotknutý tovar bol ešte pred jeho ďalším predajom zdaniteľným obchodníkom predmetom dodania v rámci štátu alebo Spoločenstva v zmysle tejto smernice dotknutej osobe.

- 43 Zo systematiky a všeobecnej štruktúry smernice 2006/112, najmä z vymedzenia zdaniteľných transakcií v jej hlave IV, vyplýva, že pojem „dodanie tovaru“ sa musí líšiť od pojmu „dovoz tovaru“ do Únie z tretích krajín. Z toho vyplýva, že časť vety uvedená v predchádzajúcom bode sa nemôže vzťahovať na tovar, ktorý zdaniteľný obchodník sám doviezol do Únie z tretích krajín.
- 44 Je síce pravda, ako uvádza direkcija „Obžalovane i upravljenje na izpāljenje“ – Varana, že úvodná definícia pojmu „zdaniteľný obchodník“ nachádzajúca sa v článku 311 ods. 1 bode 5 smernice 2006/112 sa všeobecným spôsobom vzťahuje na každú zdaniteľnú osobu, 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.
- 45 Táto definícia, ktorá má za cieľ zahrnúť početné situácie postupne upravené v ustanoveniach kapitoly smernice 2006/112 venovanej osobitným úpravám uplatniteľným na uvedené tovary a predmety, však nemôže zakryť fakt, že ustanovenie článku 314 tejto smernice ako také má svoj rozsah pôsobnosti obmedzený na ďalší predaj použitého tovaru, umeleckých diel, zberateľských predmetov alebo starožitností najprv „dodaných“ zdaniteľnému obchodníkovi v rámci Únie.
- 46 Následne je potrebné pripomenúť, že úprava zdaňovania prirážky dosiahnutej zdaniteľným obchodníkom pri dodaní použitého tovaru, umeleckých diel, zberateľských predmetov alebo starožitností predstavuje osobitnú úpravu DPH, ktorá je výnimkou zo všeobecnej úpravy smernice 2006/112 a ktorá, ako iné osobitné úpravy stanovené

touto smernicou, sa smie uplatňovať iba v rozsahu nevyhnutnom na dosiahnutie jej cieľa (pozri rozsudok Jyske Finans, už citovaný, bod 35).

- 47 Ako vyplýva z odôvodnenia č. 51 smernice 2006/112, cieľom úpravy zdaňovania prírážky je zamedziť dvojitému zdaneniu a narušeniu hospodárskej súťaže medzi zdaniteľnými osobami v oblasti obchodu s použitým tovarom (pozri v tomto zmysle rozsudky z 1. apríla 2004, Stenholmen, C-320/02, Zb. s. I-3509, bod 25, ako aj Jyske Finans, už citovaný, body 37 a 41).
- 48 Zdaniť v celkovej cene dodanie použitého tovaru zdaniteľným obchodníkom, hoci cena, za ktorú tento obchodník nadobudol tovar, zahŕňa sumu DPH zaplatenú na vstupe osobou patriacou do niektorej z kategórií uvedených v článku 314 písm. a) až d) tejto smernice a neumožniť tejto osobe, ani zdaniteľnému obchodníkovi odpočet dane, totiž prináša riziko dvojitého zdanenia (pozri v tomto zmysle rozsudky Stenholmen, už citovaný, bod 25, a Jyske Finans, už citovaný, bod 38).
- 49 Ak však zdaniteľný obchodník na účely zdaniteľných transakcií ďalej predáva tovar, akým je tovar vo veci samej, ktorý sám doviezol ako tovar podliehajúci všeobecnej úprave DPH do členského štátu, v ktorom vykonáva tieto transakcie a s ohľadom na ktorý je teda oprávnený podľa článku 168 písm. d) smernice 2006/112 odpočítať DPH splatnú alebo zaplatenú za tento dovezený tovar, potom neexistuje, ako zdôrazňuje Komisia, žiadne riziko dvojitého zdanenia, ktoré by mohlo odôvodniť uplatňovanie odchyľnej úpravy zdaňovania prírážky.
- 50 V tejto súvislosti je potrebné zdôrazniť, že odôvodnenie návrhu smernice predloženej Komisiou Rade Európskej únie 11. januára 1989, ktorá dopĺňa systém dane z pridanej hodnoty a mení články 32 a 28 smernice 77/388/EHS – Špeciálny systém,

ktorý sa bude aplikovať na použitý tovar, na umelecké diela, starožitnosti a predmety so zberateľskou hodnotou (Ú. v. ES C 76, s. 10) výslovne uvádza, že ak tovar bol dovezený zdaniiteľným obchodníkom ako tovar podliehajúci všeobecnej úprave DPH pri jeho dovoze, existencia práva na odpočítanie vylučuje riziko dvojité zdanenia, čím neexistuje žiaden dôvod, ktorý by umožňoval vylúčiť uplatňovanie tejto všeobecnej úpravy v prospech osobitnej úpravy zdaňovania prirážky.

- 51 Napokon neuplatniteľnosť osobitnej úpravy zdaňovania prirážky za okolností, akými sú okolnosti vo veci samej, je potvrdená ustanovením článku 316 ods. 1 písm. a) smernice 2006/112. Toto ustanovenie, ktoré určuje, pre ktoré dodania tovaru, ktorý zdaniiteľný obchodník sám doviezol, mu členské štáty musia priznať právo rozhodnúť sa pre uplatňovanie uvedenej úpravy, sa totiž vzťahuje na „umelecké diela, zberateľské predmety alebo starožitnosti“, a nie na predmety dovezené spoločnosťou Auto Nikolovi.
- 52 Z toho vyplýva, že bez ohľadu na otázku, či dotknutý tovar vo veci samej spadá alebo nespadá pod pojem „použitý tovar“ v zmysle článku 311 ods. 1 bodu 1 smernice 2006/112, úprava zdaňovania prirážky v každom prípade nie je uplatniteľná na dodania tovaru, akým je dotknutý tovar v prejednávanej veci, ktorý zdaniiteľný obchodník sám doviezol do Únie a ktorý podliehal všeobecnej úprave DPH.
- 53 V dôsledku toho je potrebné na štvrtú otázku odpovedať tak, že článok 314 smernice 2006/112 sa má vykladať v tom zmysle, že úprava zdaňovania prirážky nie je uplatniteľná na dodania tovarov, akými sú použité diely motorových vozidiel, ktoré zdaniiteľný obchodník sám doviezol do Únie a ktoré podliehajú všeobecnej úprave DPH.

- 54 Za týchto podmienok nie je potrebné odpovedať na prvé tri otázky a ani na piatu otázku.

O šiestej a siedmej otázke

- 55 Svojou šiestou a siedmou otázkou, ktoré je potrebné skúmať súčasne, sa vnútroštátny súd v podstate pýta, či sa článok 320 ods. 1 prvý pododsek a článok 320 ods. 2 smernice 2006/112 má vykladať tak, že mu odporuje ustanovenie vnútroštátneho práva, ktoré stanovuje odklad práva zdaniteľného obchodníka na odpočet DPH zaplatenej na vstupe pri dovoze iných použitých tovarov, ako sú umelecké diela, zberateľské predmety alebo starožitnosti, až do okamihu zdanenia nasledujúceho dodania v rámci všeobecnej úpravy DPH.
- 56 V tejto súvislosti zo znenia týchto dvoch ustanovení jednoznačne vyplýva, že okrem hypotézy uvedenej v článku 320 ods. 1 prvom pododseku smernice 2006/112, ktorá je irelevantná v prejednávanej veci, pravidlo, podľa ktorého ako výnimka zo všeobecnej úpravy okamžitého odpočtu obsiahnutej v článku 167 a nasl. tejto smernice právo na odpočet vzniká v okamihu, v ktorom bol tovar dodaný v rámci nasledujúceho zdaniteľného dodania, a je uplatniteľné iba vtedy, ak sa zdaniteľný obchodník „rozhodne“ pre uplatnenie všeobecného režimu DPH „na dodanie umeleckých diel, zberateľských predmetov alebo starožitností, ktoré sám doviezol“, skôr ako sa využije možnosť uplatniť na takéto dodanie osobitnú úpravu prirážky priznanú vnútroštátnym právom v súlade s článkom 316 uvedenej smernice.
- 57 Ako Komisia uvádza, takýto doslovný výklad je podporený cieľom, ktorý sleduje toto odchylné pravidlo. Týmto cieľom je vyhnúť sa riziku podvodu, ktoré sa spája so situáciami, keď zdaniteľný obchodník, ktorý sa rozhoduje medzi uplatňovaním všeobecnej úpravy DPH a osobitnej úpravy zdaňovania prirážky, pri dovoze tovaru vyhlási, že si

zvolil uvedenú všeobecnú úpravu, aby tým získal okamžité právo na úplný odpočet DPH splatnej alebo zaplatenej pri dovoze, a následne podvodom zabezpečí, aby ďalší predaj dovezených predmetov podliehal úprave zdaňovania prírážky.

- 58 Ak je naproti tomu, tak ako v prejednávanej veci, uplatniteľnosť úpravy zdaňovania prírážky, ako to vyplýva z odpovede na štvrtú otázku, vylúčená a v dôsledku toho je vylúčená aj voľba medzi uplatňovaním uvedenej úpravy a všeobecnej úpravy DPH, neexistuje žiadne riziko podvodu, ktoré by mohlo odôvodniť odklad uplatňovania všeobecnej úpravy odpočtu dane.
- 59 V dôsledku toho je potrebné na šiestu a siedmu otázku odpovedať tak, že článok 320 ods. 1 prvý pododsek a článok 320 ods. 2 smernice 2006/112 sa má vykladať tak, že mu odporuje vnútroštátne ustanovenie, ktoré stanovuje odklad práva zdaniteľného obchodníka na odpočet DPH zaplatenej na základe všeobecnej úpravy DPH pri dovoze iných tovarov, ako sú umelecké diela, zberateľské predmety alebo starožitnosti, až do nasledujúceho dodania podliehajúceho uvedenej úprave DPH.

O ôsmej otázke

- 60 Svojou ôsmou otázkou sa vnútroštátny súd v podstate pýta, či ustanovenia článku 314, článku 320 ods. 1 prvého pododseku a článku 320 ods. 2 smernice 2006/112 majú priamy účinok, a či teda v prípade, akým je predmetný spor, je možné sa na tieto ustanovenia bezprostredne odvolávať.

- 61 V tejto súvislosti je potrebné pripomenúť, že podľa ustálenej judikatúry Súdneho dvora vo všetkých prípadoch, keď sa ustanovenia smernice z hľadiska ich obsahu zdajú byť bezpodmienečné a dostatočne presné, sa jednotlivci môžu na ne odvolávať voči štátu pred vnútroštátnymi súdmi, ak členský štát neprebral v stanovenej lehote smernicu do vnútroštátneho práva alebo ak ju prebral nesprávne (pozri rozsudky zo 17. júla 2008, Flughafen Köln/Bonn, C-226/07, Zb. s. I-5999, bod 23; z 12. februára 2009, Cobelfert, C-138/07, Zb. s. I-731, bod 58, a zo 14. októbra 2010, Fuß, C-243/09, Zb. s. I-9849, bod 56).
- 62 Pokiaľ ide o článok 314 smernice 2006/112, nie je vymedzenie prípadov uplatňovania úpravy zdaňovania prirážky v tomto článku nejednoznačné a nevyžaduje si zásah žiadneho iného aktu, či už zo strany inštitúcií Únie, alebo členských štátov.
- 63 Pokiaľ ide o článok 320 ods. 1 prvý pododsek uvedenej smernice, toto ustanovenie bezpodmienečne a dostatočne presne vymedzuje dovezené predmety, ktorých následné dodanie podliehajúce všeobecnej úprave DPH poskytuje zdaniteľnému obchodníkovi právo na odpočet DPH splatnej alebo zaplatenej pri dovoze. Článok 320 ods. 2 tejto smernice ako taký rovnakým spôsobom ohraničuje rozsah pôsobnosti pravidla odkladu práva na odpočet dane.
- 64 Keďže teda ustanovenia článku 314, článku 320 ods. 1 prvého pododseku a článku 320 ods. 2 smernice 2006/112 sa z hľadiska ich obsahu zdajú byť bezpodmienečné a dostatočne presné, ich priamy účinok, ktorý sa viaže na tento záver, umožňuje jednotlivcovi, aby sa na ne odvolával pred vnútroštátnymi súdmi v rámci sporu, akým je prejednávaný spor, voči vnútroštátnemu daňovému orgánu s cieľom vylúčiť uplatňovanie vnútroštátnej právnej úpravy, ktorá je nezlučiteľná s týmito ustanoveniami (pozri v tomto zmysle rozsudok Flughafen Köln/Bonn, už citovaný, bod 39).

- ⁶⁵ Na ôsmu otázku je preto potrebné odpovedať tak, že článok 314, článok 320 ods. 1 prvý pododsek a článok 320 ods. 2 smernice 2006/112 majú priamy účinok, ktorý umožňuje jednotlivcovi, aby sa na ne odvolával pred vnútroštátnym súdom s cieľom vylúčiť uplatňovanie vnútroštátnej právnej úpravy, ktorá je nezlučiteľná s týmito ustanoveniami.

O trovách

- ⁶⁶ Vzhľadom na to, že konanie pred Súdny dvorom má vo vzťahu k účastníkom konania vo veci samej incidenčný charakter a bolo začaté v súvislosti s prekážkou postupu v konaní pred vnútroštátnym súdom, o trovách konania rozhodne tento vnútroštátny súd. Iné trovy konania, ktoré vznikli v súvislosti s predložením pripomienok Súdnemu dvoru a nie sú trovami uvedených účastníkov konania, nemôžu byť nahradené.

Z týchto dôvodov Súdny dvor (tretia komora) rozhodol takto:

- 1. Článok 314 smernice Rady 2006/112/ES z 28. novembra 2006 o spoločnom systéme dane z pridanej hodnoty sa má vykladať tak, že úprava zdaňovania prírážky nie je uplatniteľná na dodania tovarov, akými sú použité diely motorových vozidiel, ktoré zdaniteľný obchodník sám doviezol do Európskej únie a ktoré podliehajú všeobecnej úprave dane z pridanej hodnoty.**
- 2. Článok 320 ods. 1 prvý pododsek a článok 320 ods. 2 smernice 2006/112 sa má vykladať tak, že mu odporuje ustanovenie vnútroštátneho práva, ktoré stanovuje odklad práva zdaniteľného obchodníka na odpočet zaplatenej**

dane z pridanej hodnoty na základe uvedenej úpravy pri dovoze iných tovarov, ako sú umelecké diela, zberateľské predmety alebo starožitnosti, až do nasledujúceho dodania podliehajúceho všeobecnej úprave dane z pridanej hodnoty.

- 3. Článok 314, článok 320 ods. 1 prvý pododsek a článok 320 ods. 2 smernice 2006/112 majú priamy účinok, ktorý umožňuje jednotlivcovi, aby sa na ne odvolával pred vnútroštátnym súdom s cieľom vylúčiť uplatňovanie vnútroštátnej právnej úpravy, ktorá je nezlučiteľná s týmito ustanoveniami.**

Podpisy