



## Zbirka odločb sodne prakse

SKLEPNI PREDLOGI GENERALNEGA PRAVOBRANILCA  
YVESA BOTA,  
predstavljeni 22. septembra 2016<sup>1</sup>

**Zadeva C-471/15**

**Sjelle Autogenbrug I/S  
proti  
Skatteministeriet**

(Predlog za sprejetje predhodne odločbe, ki ga je vložilo Vestre Landsret (pritožbeno sodišče zahodne regije, Danska))

„Predhodno odločanje — Direktiva 2006/112/ES — Skupni sistem davka na dodano vrednost — Posebna ureditev za obdavčljive preprodajalce — Maržna ureditev — Prodaja rezervnih avtomobilskih delov — Pojem „rabljeno blago““

1. Sodišču je v tej zadevi postavljeno vprašanje, ali je odstranjene avtomobilske dele mogoče šteti za „rabljeno blago“ v smislu člena 311(1), točka 1, Direktive 2006/112/ES.<sup>2</sup>
2. To vprašanje za tožečo stranko v postopku v glavni stvari ni zanemarljivega pomena, saj se v skladu s to direktivo za rabljeno blago uporablja posebna maržna ureditev, ki določa, da je davčna osnova za to ureditev, to je celotna razlika, ki jo doseže obdavčljivi preprodajalec, enaka razliki med prodajno ceno blaga, ki jo zaračuna obdavčljivi preprodajalec, in njegovo nabavno ceno.
3. V teh sklepnih predlogih bom pojasnil razloge, iz katerih menim, da je treba člen 311(1), točka 1, navedene direktive razlagati tako, da pojem „rabljeno blago“ zajema avtomobilske dele, ki se po odstranitvi iz izrabljenega vozila, ki ga od fizične osebe pridobi podjetje za recikliranje vozil, prodajo naprej kot rezervni deli, na podlagi tega pa je za obdavčljivega preprodajalca mogoče uporabiti maržno ureditev.

### **I – Pravni okvir**

#### *A – Pravo Unije*

4. Člen 1(2) Direktive 2006/112 določa:

„Načelo skupnega sistema [davka na dodano vrednost (v nadaljevanju: DDV)] zajema uporabo splošnega davka na potrošnjo blaga in storitev, ki je povsem sorazmeren s ceno blaga in storitev, ne glede na število transakcij, ki so se v proizvodnem ali distribucijskem procesu opravile pred fazo, v kateri se davek obračuna.

<sup>1</sup> — Jezik izvirnika: francoščina.

<sup>2</sup> — Direktiva Sveta z dne 28. novembra 2006 o skupnem sistemu davka na dodano vrednost (UL 2006, L 347, str. 1).

Pri vsaki transakciji se DDV, izračunan na ceno blaga ali storitev po stopnji, ki je predpisana za to blago ali za te storitve, obračuna po odbitku zneska DDV, ki je neposredno vključen v razne stroškovne komponente.

[...]“

5. Člen 73 te direktive določa:

„Pri dobavah blaga [...] davčna osnova zajema vse, kar predstavlja plačilo, ki ga je prejel ali ga bo prejel dobavitelj ali izvajalec od pridobitelja, prejemnika ali tretje osebe za te dobave, vključno s subvencijami, ki so neposredno povezane s ceno takšnih dobav.“

6. Naslov XII navedene direktive, „Posebne ureditve“, vključuje poglavje 4, naslovljeno „Posebna ureditev za rabljeno blago, umetniške predmete, zbirke in starine“, ki ga sestavljajo členi od 311 do 343.

7. Člen 311(1), točki 1 in 5, Direktive 2006/112 določa:

„1. Za namene tega poglavja in brez vpliva na druge določbe Skupnosti imajo posamezni izrazi naslednji pomen:

(1) ‚rabljeno blago‘ pomeni premične stvari, ki so primerne za nadaljnjo uporabo takšne kot so, ali po popravilu, razen umetniških predmetov, zbirk ali starin in razen plemenitih kovin ali dragega kamenja, kot določijo države članice;

[...]

(5) ‚obdavčljivi preprodajalec‘ pomeni vsakega davčnega zavezanca, ki v okviru svoje ekonomske dejavnosti kupuje ali pridobiva za svoje podjetje ali uvaža z namenom nadaljnje prodaje rabljeno blago in/ali umetniške predmete, zbirke ali starine, ne glede na to, ali ta davčni zavezanec deluje v svojem imenu ali za račun druge osebe v skladu s pogodbo, na podlagi katere se plača provizija na nakup ali prodajo“.

8. Člen 312 te direktive določa:

„Pomen izrazov, uporabljenih v tem pododdelku:

(1) ‚prodajna cena‘ pomeni vse, kar predstavlja plačilo, ki ga je ali ga bo obdavčljivi preprodajalec prejel od pridobitelja ali tretje osebe, vključno s subvencijami, neposredno povezanimi s transakcijo, davki, dajatvami, prelevmani in taksami ter postranskimi stroški, kot so provizije, stroški embalaranja, prevoza in zavarovanja, ki jih obdavčljivi preprodajalec zaračuna pridobitelju, razen zneskov iz člena 79;

(2) ‚nabavna cena‘ pomeni vse, kar predstavlja plačilo, opredeljeno v točki (1), ki ga je ali ga bo prejel dobavitelj od obdavčljivega preprodajalca.

9. Člen 313(1) navedene direktive določa:

„Države članice za obdavčitev dobav rabljenega blaga, umetniških predmetov, zbirk ali starin, ki jih opravijo obdavčljivi preprodajalci, uporabljajo posebno ureditev, po kateri se obdavčuje razlika v ceni, ki jo doseže obdavčljiv preprodajalec v skladu z določbami tega pododdelka.“

10. Člen 314 Direktive 2006/112 določa:

„Maržna ureditev se uporablja za dobave rabljenega blaga, umetniških predmetov, zbirk ali starin, ki jih opravi obdavčljivi preprodajalec, če mu to blago v Skupnosti dobavi ena od naslednjih oseb:

(a) oseba, ki ni davčni zavezanec;

[...]“

11. Člen 315 te direktive določa:

„Davčna osnova za dobave blaga iz člena 314 je razlika v ceni, ki jo doseže obdavčljivi preprodajalec, zmanjšana za znesek DDV, ki se nanaša na razliko v ceni.

Razlika v ceni obdavčljivega preprodajalca je enaka razliki med prodajno ceno, ki jo zaračuna obdavčljivi preprodajalec za blago, in nabavno ceno.“

12. Člen 318 navedene direktive določa:

„1. Zaradi poenostavitve postopka obračunavanja davka in po posvetovanju z odborom za DDV lahko za določene transakcije ali določene kategorije obdavčljivih preprodajalcev države članice določijo, da se davčna osnova za dobave blaga po maržni ureditvi določi za vsako davčno obdobje, v katerem mora obdavčljivi preprodajalec predložiti obračun DDV iz člena 250.

V primeru iz prvega pododstavka je davčna osnova za dobavo blaga, za katerega se uporablja ista stopnja DDV, celotna razlika, ki jo doseže obdavčljivi preprodajalec, zmanjšana za znesek DDV, ki se nanaša na to razliko.

2. Celotna razlika je enaka razliki med obema naslednjima zneskoma:

(a) skupnim zneskom dobav blaga po maržni ureditvi, ki jih obdavčljivi preprodajalec opravi v davčnem obdobju, na katerega se obračun nanaša, tj. skupnim zneskom prodajnih cen;

(b) skupnim zneskom nabav blaga iz člena 314, ki jih opravi obdavčljivi preprodajalec v davčnem obdobju, na katerega se obračun nanaša, tj. skupnim zneskom nabavnih cen.

3. Države članice sprejmejo potrebne ukrepe za zagotovitev, da davčni zavezanci iz odstavka 1 ne uživajo neupravičenih ugodnosti ali nimajo neupravičene izgube.“

B – *Dansko pravo*

13. Direktiva 2006/112 je v danski pravni red prenesena z Momsloven (zakon o DDV) z dne 23. januarja 2013 (v nadaljevanju: zakon o DDV iz leta 2013). Člen 69(1), točka 1, iz poglavja 17 tega zakona, naslovljenega „Posebna pravila za rabljeno blago, umetniške predmete, zbirke in starine“, določa, da podjetja, ki za nadaljnjo prodajo kupujejo med drugim rabljeno blago, umetniške predmete, zbirke in starine, ob nadaljnji prodaji plačajo davek na zadevno rabljeno blago v skladu z določbami iz tega poglavja. Uporaba teh pravil je zlasti za rabljeno blago odvisna od predhodnega pogoja, da oseba, ki ni davčni zavezanec, to blago dobavi iz Danske ali iz druge države članice.

14. Člen 69(3) zakona o DDV iz leta 2013 določa, da rabljeno blago pomeni premične stvari, ki so primerne za nadaljnjo uporabo takšne, kot so, ali po popravilu, razen umetniških predmetov, zbirk ali starin ter dragih kamnov in plemenitih kovin. Poleg tega se prevozno sredstvo, dobavljeno v drugo državo EU ali iz druge države EU, ki ni Kraljevina Danska, v skladu s to določbo šteje za rabljeno blago, če ni zajeto z opredelitvijo iz člena 11(6) tega zakona.

15. Vestre Landsret (pritožbeno sodišče zahodne regije, Danska) pojasnjuje, da je v pripravljalnem gradivu za Momsloven (zakon o DDV) z dne 18. maja 1994 navedeno, da je namen predlaganih pravil izogniti se temu, da bi se celotni DDV za isto blago plačal dva- ali večkrat. To se na primer zgodi, kadar trgovci od fizičnih oseb kupijo rabljeno blago za nadaljnjo prodajo. Poleg tega pojem „rabljeno blago“ v skladu s pripravljalnim gradivom pomeni premične stvari, ki so primerne za nadaljnjo uporabo, takšne, kot so, ali po popravilu. To pomeni, da mora premična stvar ohraniti svojo identiteto.<sup>3</sup>

16. Davčna uprava je v informativni okrožnici z dne 10. februarja 2006 v zvezi z DDV na vozila za razrez navedla, da pravila o DDV za rabljeno blago ne veljajo za nadaljnjo prodajo odstranjenih delov od razstavljavca vozil (avtoodpad), saj vozilo spremeni lastnosti, ker se predela v odstranjene dele.

## II – Dejansko stanje v sporu o glavni stvari in vprašanje za predhodno odločanje

17. Sjelle Autogenbrug I/S je podjetje za recikliranje vozil, katerega glavna dejavnost je nadaljnja prodaja rabljenih avtomobilskih delov, ki so odstranjeni iz izrabljenih vozil.

18. Poleg tega podjetje Sjelle Autogenbrug tudi odstranjuje onesnaževala in obdeluje odpadke iz izrabljenih vozil, za to storitev pa zaračuna standardno ceno. Nazadnje, manjši del skupnega prometa podjetja izhaja iz prodaje odpadne kovine (staro železo), ki ostane po odstranitvi avtomobilskih delov.

19. Podjetje Sjelle Autogenbrug izrabljena vozila, ki so odslužena ali v celoti poškodovana, kupuje od fizičnih oseb in zavarovalnic, ki ne obračunajo DDV na opravljeno prodajo.

20. Podjetje Sjelle Autogenbrug DDV trenutno obračuna v skladu s splošnimi pravili, ki se uporabljajo. Davčno upravo je 15. julija 2010 prosilo, naj se za njegovo dejavnost v zvezi z nadaljnjo prodajo rabljenih avtomobilskih delov iz izrabljenih vozil uporabi posebna maržna ureditev, ki se uporablja za rabljeno blago.

21. Davčna uprava je za podjetje Sjelle Autogenbrug 6. avgusta 2010 izdala zavezujočo odločbo, v skladu s katero se podjetje ne more sklicevati na tako ureditev, saj zadevni avtomobilski deli niso zajeti s pojmom „rabljeno blago“ v smislu zakonodaje, ki se uporablja.

22. Landsskatteret (davčno sodišče, Danska) je s sklepom z dne 12. decembra 2011 potrdilo odločbo davčne uprave. Podjetje Sjelle Autogenbrug se je zoper ta sklep nato pritožilo pri predložitvenem sodišču.

23. Vestre Landsret (pritožbeno sodišče zahodne regije) je podvomilo o tem, kako je treba razlagati člen 311(1), točka 1, Direktive 2006/112, zato je prekinilo odločanje in Sodišču v predhodno odločanje predložilo to vprašanje:

„Ali je mogoče v okoliščinah, kakršne so okoliščine te zadeve, dele iz izrabljenih vozil, ki jih podjetje za recikliranje vozil, ki je zavezanec za DDV, odstrani iz vozila, da bi jih prodalo naprej kot rezervne dele, šteti za rabljeno blago v smislu člena 311(1), točka 1, Direktive [...] 2006/112?“

3 — Glej točko 2.1, str. 11, predložitvene odločbe.

### III – Analiza

24. Najprej je treba opozoriti, da sedanja splošna ureditev DDV s sistemom odbitka zagotavlja popolno nevtralnost DDV za gospodarske subjekte, ki se zavežejo k povrnitvi DDV, pobranega v okviru njihovih gospodarskih dejavnosti. Tako lahko gospodarski subjekt, ki je dolžan plačati DDV, pri vsaki gospodarski transakciji od zneska DDV, pobranega za prodajo proizvoda, odbije znesek vstopnega DDV na nakupe za njegovo poslovno dejavnost. S tem sistemom odbitka je mogoče zagotoviti, da DDV pomeni DDV na prihodek in ne na promet gospodarskih subjektov ter da strošek DDV nosi le končni potrošnik.

25. Kar zadeva fizične osebe, te niso zavezanci za DDV, ker ne opravljajo gospodarske dejavnosti. Kadar rabljeno blago prodajo drugi fizični osebi ali davčnemu zavezancu, se za transakcijo zato ne plača DDV.

26. Težava se torej pojavi, če je pridobitelj obdavčljivi preprodajalec. Ker se blago ponovno vključi v trgovski promet, je obdavčljivi preprodajalec pri nadaljnji prodaji blaga namreč dolžan plačati DDV. Vendar ker pri nakupu rabljenega blaga od fizične osebe, ki ni davčni zavezanec, ni plačal DDV, tega ne more odbiti od zneska, ki ga mora plačati državi, ta znesek pa torej sestavlja izključno DDV, pobran za nadaljnjo prodajo tega blaga. Posledica tega sta izguba nevtralnosti DDV in dvojno obdavčenje navedenega blaga.

27. Maržna ureditev, ki je bila vzpostavljena z Direktivo 94/5/ES<sup>4</sup> in je vključena v člene od 311 do 343 Direktive 2006/112, je bila sprejeta za odpravo te težave. Njen namen je, prvič, uskladitev ureditev, ki se uporabljajo za blago, ki se pridobi novo in je obdavčeno z DDV ter je nato prodano naprej kot rabljeni predmeti, in drugič, preprečitev dvojnega obdavčevanja in izkrivljanja konkurence med davčnimi zavezanci na področju rabljenih predmetov.<sup>5</sup>

28. Obdavčljivi preprodajalec mora za uporabo te ureditve torej prodajati blago, ki je zajeto s pojmom „rabljeno blago“ v smislu člena 311(1), točka 1, Direktive 2006/112.

29. V tej zadevi pa želi predložitveno sodišče v bistvu izvedeti natančno to, ali je treba to določbo razlagati tako, da pojem „rabljeno blago“ zajema avtomobilske dele, ki se po odstranitvi iz izrabljenega vozila, ki ga od fizičnih oseb pridobi podjetje za recikliranje vozil, prodajo naprej kot rezervni deli, na podlagi česar je za obdavčljivega preprodajalca mogoče uporabiti maržno ureditev.

30. Po mnenju danske vlade uporaba izraza „takšne kot so“ v navedeni določbi pomeni, da mora blago ohraniti svojo identiteto, da ga je mogoče šteti za „rabljeno blago“, kar pa naj ne bi držalo za odstranjene dele, saj podjetje Sjelle Autogenbrug najprej pridobi celotno vozilo. Ta vlada poleg tega trdi, da tudi če bi bilo te odstranjene dele mogoče šteti za „rabljeno blago“, ne bi bilo mogoče uporabiti maržne ureditve, ker ni mogoče natančno določiti nabavne cene navedenih odstranjenih delov.

31. S tem stališčem se ne strinjam, in sicer iz naslednjih razlogov.

32. Naj opozorim, da je rabljeno blago v skladu s členom 311(1), točka 1, Direktive 2006/112 opredeljeno kot „premične stvari, ki so primerne za nadaljnjo uporabo takšne kot so, ali po popravilu, razen umetniških predmetov, zbirk ali starin in razen plemenitih kovin ali dragega kamenja, kot določijo države članice“.

4 — Direktiva Sveta z dne 14. februarja 1994 o dopolnitvi skupnega sistema davka na dodano vrednost in spremembi Direktive 77/388/EGS – Posebna ureditev za rabljeno blago, umetniške predmete, zbirke in starine (UL, posebna izdaja v slovenščini, poglavje 9, zvezek 1, str. 255).

5 — Glej uvodno izjavo 51 Direktive 2006/112 in sodbo z dne 3. marca 2011, Auto Nikolovi (C-203/10, EU:C:2011:118, točka 47 in navedena sodna praksa).

33. V tej opredelitvi in v vsebini te direktive nič ne kaže na to, da je želel zakonodajalec Unije iz tega pojma izključiti stvari, ki prvotno izhajajo iz samo ene celote, vendar jih je mogoče od nje ločiti, kot so odstranjeni deli iz izrabljenih vozil.

34. Uporaba izraza „ki so primerne za nadaljnjo uporabo“ v navedeni opredelitvi dokazuje, da mora obstajati možnost nove uporabe blaga, zato da ga je mogoče šteti za „rabljeno blago“ v smislu člena 311(1), točka 1, Direktive 2006/112, kar nedvomno izključuje novo blago. Do te nove uporabe lahko pride, ne da bi bilo treba blago popraviti ali po njegovem popravilu. Menim, da je treba izrazu „takšne kot so, ali po popravilu“ pripisati tak pomen.

35. Ob upoštevanju opredelitve, ki jo je določil zakonodajalec Unije, je bistveni element za opredelitev „rabljenega blaga“ po mojem mnenju to, da je rabljeno blago ohranilo značilnosti, ki jih je imelo, ko je bilo novo. Naj poleg tega opozorim, da je zakonodajalec Unije izraz „ponovna uporaba“ v členu 2(6) Direktive 2000/53/ES Evropskega parlamenta in Sveta z dne 18. septembra 2000 o izrabljenih vozilih<sup>6</sup> opredelil kot „kateri koli postopek, pri katerem se sestavni deli izrabljenih vozil uporabijo za namen, za katerega so bili zasnovani“. Avtomobilski deli povsem ustrezajo tej zahtevi, ker tudi če so ločeni od tega vozila, ohranijo prvotne značilnosti, saj bodo ponovno uporabljeni za enak namen v drugem vozilu. Zato ni pomembno, da so bili ti deli odstranjeni iz vozila.

36. Poleg tega je treba upoštevati, da zakonodajalec Unije jasno spodbuja ponovno uporabo odstranjenih delov iz izrabljenih vozil. V uvodni izjavi 5 Direktive 2000/53 celo navaja, da je eno od temeljnih načel, da naj bi se odpadki ponovno uporabili in predelali ter da naj bi imeli ponovna uporaba in recikliranje prednost. Ta cilj bi bil lahko ogrožen, če za obdavčljive preprodajalce, kot je podjetje Sjelle Autogenbrug, ki kupujejo vozila zaradi delov in nato prodajajo naprej odstranjene dele, ne bi bilo mogoče uporabiti maržne ureditve.

37. Nazadnje, če odstranjenih delov iz izrabljenih vozil, ki se prodajajo kot rezervni deli, ne bi bilo mogoče šteti za „rabljeno blago“ v smislu Direktive 2006/112, bi to povzročilo pravno praznino v zvezi z davčnim obravnavanjem teh delov, saj jih prav tako ni mogoče šteti za „novo blago“.

38. Zato je treba avtomobilске dele, ki se po odstranitvi iz izrabljenega vozila, ki ga podjetje za recikliranje vozil pridobi od fizičnih oseb, prodajo naprej kot rezervni deli, šteti za „rabljeno blago“.

39. Po tem pojasnilu je treba preučiti, ali je za tako vrsto blaga, kot so odstranjeni deli, mogoče uporabiti maržno ureditev. Čeprav se vprašanje nanaša le na pojem „rabljeno blago“, je namreč kljub temu postavljeno v okviru spora o glavni stvari, v katerem se postavlja vprašanje, ali se za podjetje Sjelle Autogenbrug ob upoštevanju posebnosti zadevnega blaga lahko uporabi posebna maržna ureditev. V skladu z ustaljeno sodno prakso je v postopku sodelovanja med nacionalnimi sodišči in Sodiščem, uvedenem s členom 267 PDEU, naloga Sodišča dati nacionalnemu sodišču koristen odgovor, ki mu omogoča rešitev spora, o katerem odloča.<sup>7</sup> Za koristen odgovor predložitvenemu sodišču je zato treba preučiti, ali zaradi posebnosti zadevnega rabljenega blaga za podjetje Sjelle Autogenbrug ni mogoče uporabiti maržne ureditve, kot trdi danska vlada.

40. V členu 315 Direktive 2006/112 je navedeno, da je davčna osnova za to ureditev, to je razlika v ceni obdavčljivega preprodajalca, enaka razliki med prodajno ceno blaga, ki jo zaračuna obdavčljivi preprodajalec, in njegovo nabavno ceno. Težave, ki se pojavljajo v položaju v obravnavani zadevi, zadevajo določitev nabavne cene. Odstranjeni deli namreč niso bili kupljeni kot taki, ampak kot del celote, torej vozila, za katero je obdavčljivi preprodajalec plačal skupno ceno.

6 — UL, posebna izdaja v slovenščini, poglavje 15, zvezek 5, str. 224, in popravek v UL 2015, L 96, str. 15.

7 — Glej sodbo z dne 28. aprila 2016, Oniors Bio (C-233/15, EU:C:2016:305, točka 30 in navedena sodna praksa).



41. Danska in grška vlada trdita, da zaradi kompleksnosti operacije ob razrezu (odstranitev in tudi odstranitev onesnaževal, obdelava odpadkov itd.) ni mogoče določiti nabavne cene odstranjenih delov. Danska vlada meni zlasti, da bi dovoljenje za uporabo posebne maržne ureditve v teh okoliščinah privedlo do tveganja za zlorabo te ureditve ali izogibanje tej ureditvi, saj bi imelo podjetje možnost, da nabavne cene priredi tako, da bi pridobilo najnižjo možno razliko v ceni, in bi tako imelo prednost, kar zadeva DDV.

42. Kadar se blago šteje za „rabljeno blago“ v smislu člena 311(1), točka 1, Direktive 2006/112/ES, mora država članica, na ozemlju katere deluje davčni zavezanec, ki naprej prodaja to blago, po mojem mnenju uporabiti maržno ureditev, ne glede na to, za katero rabljeno blago gre.

43. Naj namreč spomnim, da v skladu s členom 313(1) te direktive „[d]ržave članice za obdavčitev dobav rabljenega blaga [...], ki jih opravijo obdavčljivi preprodajalci, *uporabljajo* posebno ureditev, po kateri se obdavčuje razlika v ceni, ki jo doseže obdavčljiv preprodajalec“. <sup>8</sup> Menim, da uporaba sedanjika v tem odstavku zadevni državi članici ne dopušča nobenega manevrskega prostora v zvezi z uporabo te posebne ureditve.

44. Maržna ureditev omogoča polno spoštovanje načela davčne nevtralnosti. Sodišče je v zvezi s tem navedlo, da je to načelo temeljno načelo skupnega sistema DDV, ki je na tem področju vzpostavljeno s pravom Unije. <sup>9</sup> Razsodilo je tudi, da iz sodne prakse Sodišča izhaja, da navedeno načelo, na katerem temelji skupni sistem DDV, nasprotuje temu, da obdavčenje poklicnih dejavnosti davčnega zavezanca povzroči dvojno obdavčenje. <sup>10</sup>

45. Poleg tega je Sodišče presodilo, da je treba načelo davčne nevtralnosti razlagati tako, da razlika v obravnavanju – z vidika DDV – dveh storitev, ki sta z vidika potrošnika enaki ali podobni in ki izpolnjujeta enake potrebe potrošnika, zadostuje za ugotovitev kršitve tega načela. <sup>11</sup> Navedlo je tudi, da navedeno načelo nasprotuje temu, da se podobne storitve, ki so med seboj konkurenčne, obravnavajo različno z vidika DDV. <sup>12</sup> Sodišče je dodalo, da načelo davčne nevtralnosti vključuje odpravo izkrivljanja konkurence, ki izvira iz različnega obravnavanja z vidika DDV. Izkrivljanje je torej dokazano, ko se ugotovi, da so storitve konkurenčne in se ne obravnavajo enako z vidika DDV. <sup>13</sup>

46. Ob upoštevanju načela nevtralnosti DDV je namen maržne ureditve torej preprečiti dvojno obdavčevanje in izkrivljanje konkurence med davčnimi zavezanci, zlasti na področju rabljenega blaga. Sodišče je na dvojni cilj te ureditve spomnilo v točkah 47 in 48 sodbe z dne 3. marca 2011, Auto Nikolovi (C-203/10, EU:C:2011:118).

47. Ker z ureditvijo ni obdavčena cena nadaljnje prodaje blaga, ampak samo razlika v ceni, se z njo prepreči, prvič, da bi bilo to naprej prodano blago dvojno obdavčeno, in drugič, da bi moral obdavčljivi preprodajalec državi članici nakazati znesek DDV, od katerega ne bi mogel odbiti zneska vstopnega davka, kar bi privedlo do izkrivljanja konkurence.

8 — Moj poudarek.

9 — Glej sodbo z dne 23. aprila 2015, GST – Sarviz Germania (C-111/14, EU:C:2015:267, točka 34 in navedena sodna praksa).

10 — Glej sodbo z dne 2. julija 2015, NLB Leasing (C-209/14, EU:C:2015:440, točka 40 in navedena sodna praksa).

11 — Glej sodbo z dne 10. novembra 2011, The Rank Group (C-259/10 in C-260/10, EU:C:2011:719, točka 36).

12 — Glej sodbo z dne 19. julija 2012, A (C-33/11, EU:C:2012:482, točka 32 in navedena sodna praksa). Glej tudi sodbo z dne 15. novembra 2012, Zimmermann (C-174/11, EU:C:2012:716, točka 48).

13 — Glej sodbo z dne 19. julija 2012, A (C-33/11, EU:C:2012:482, točka 33 in navedena sodna praksa).

48. Odstranjeni avtomobilski deli – čeprav so sprva del celote – pa so bili predhodno obdavčeni, ko je fizična oseba to vozilo kupila. Del prodajne cene teh delov je torej sestavljen iz nabavne cene izrabljenega vozila, za katero je znesek DDV plačal že prodajalec, ki je fizična oseba, pri čemer ga ni mogel odbiti ne zadnjenavedeni ne obdavčljivi preprodajalec. Zato je treba ugotoviti, da bi bil cilj v zvezi s preprečitvijo dvojnega obdavčevanja ogrožen, če za rabljeno blago, kot so odstranjeni avtomobilski deli, ne bi bilo mogoče uporabiti maržne ureditve. To bi pomenilo neposredno kršitev načela nevtralnosti DDV.<sup>14</sup>

49. Kar zadeva cilj v zvezi s preprečevanjem izkrivljanja konkurence med davčnimi zavezanci, je treba ugotoviti, da je v uvodni izjavi 7 Direktive 2006/112 navedeno, da bi moral skupni sistem DDV, čeprav stopnje in oprostitve niso popolnoma usklajene, voditi v nevtralnost konkurence, kar pomeni, da bo imelo podobno blago na ozemlju vsake države članice enako davčno obremenitev ne glede na število proizvodnih in distribucijskih faz.

50. Zavrnitev uporabe maržne ureditve za dejavnost, kot se obravnava v postopku v glavni stvari, pa bi privedla prav do izkrivljanja konkurence na prodajnem trgu rabljenih odstranjenih delov med obdavčljivimi preprodajalci, ki odstranjene dele po odstranitvi iz izrabljenih vozil prodajajo naprej, kot je podjetje Sjelle Autogenbrug, in obdavčljivimi preprodajalci, ki so odstranjene dele pridobili.

51. Ker se za prve ne bi uporabila posebna ureditev, bi morali ti državi članici namreč nakazati DDV od celotne prodajne cene delov, ne da bi lahko uporabili odbitek. Njihove prodajne cene bi bile torej nujno višje od cen drugih obdavčljivih preprodajalcev, za katere se uporablja maržna ureditev, to pa bi povzročilo izgubo konkurenčnosti na trgu rabljenih odstranjenih delov, razen če bi se odpovedali delu svojega prometa. To izkrivljanje konkurence bi privedlo do različnega obravnavanja v zvezi z DDV med dvema storitvama, ki sta z vidika potrošnika podobni in izpolnjujeta enake potrebe potrošnika.

52. Kar zadeva konkretno uporabo maržne ureditve za rabljeno blago, kot so odstranjeni avtomobilski deli, menim, da mora nacionalno sodišče ob upoštevanju nacionalne zakonodaje, ki se uporablja, določiti, kako se ta ureditev uporabi za zadevni položaj. Več držav članic je sprejelo rešitve, s katerimi se je mogoče izogniti težavam, povezanim z določitvijo nabavne cene odstranjenih delov.

53. Predvsem v Franciji in Luksemburgu je za dobavo umetniških predmetov predpisano, da lahko davčno osnovo, kadar ni mogoče natančno določiti nabavne cene, ki jo je obdavčljivi preprodajalec plačal prodajalcu, ali kadar ta cena ni visoka, tvori delež prodajne cene v višini 30 % te cene.<sup>15</sup>

54. Čeprav ta rešitev sicer zadeva umetniške predmete, se mi zdi, da jo je kljub temu mogoče uporabiti za rabljeno blago, za katero bi bilo prav tako težko določiti nabavno ceno.

55. Naj v zvezi s tem opozorim, da je v točki 310 *Bulletin officiel des finances publiques-Impôts* (Francija)<sup>16</sup> določeno, da „[m]orajo kupci heterogenih serij (na primer nekdanja tovarna ali odpadni material) opraviti sortiranje, po katerem opredelijo natančno naravo proizvodov, ki jih prodajajo naprej, pri čemer so lahko nekateri od teh proizvodov reciklažni material, ki bo vključen v nov proizvodni proces, drugi pa so rabljeni predmeti, ki jih je mogoče ponovno uporabiti. Če za zadnjenavedene ni natančno znana nabavna cena posameznega predmeta, lahko davčna osnova znaša polovico prodajne cene“.<sup>17</sup>

14 — Glej v tem smislu sodbi z dne 23. aprila 2009, Puffer (C-460/07, EU:C:2009:254, točki 45 in 46 ter navedena sodna praksa), in z dne 22. marca 2012, Klub (C-153/11, EU:C:2012:163, točka 42).

15 — Glej člen 297 A, III, splošnega davčnega zakonika (Francija) in člen 56b-1, odstavek 4, zakona o davku na dodano vrednost (Luksemburg).

16 — BOI-TVA-SECT-90-20-20150506.

17 — Moj poudarek.



56. Poleg tega je treba kot eno od mogočih rešitev za izračun razlike v ceni upoštevati tudi uporabo metode celote. V členu 318 Direktive 2006/112, ki je bil prenesen s členom 70(5) zakona o DDV iz leta 2013, je namreč navedeno, da lahko države članice določijo, da se davčna osnova ne opredeli individualno za vsako dobavo blaga, temveč kot celota za določeno obdobje. V tem primeru je davčna osnova v referenčnem obdobju enaka razliki med skupnim zneskom dobav blaga po maržni ureditvi, ki jih obdavčljivi preprodajalec opravi v davčnem obdobju, na katero se obračun nanaša, to je skupnim zneskom prodajnih cen, in skupnim zneskom nabav blaga iz člena 314 Direktive 2006/112, ki jih obdavčljivi preprodajalec opravi v davčnem obdobju, na katero se nanaša obračun, to je skupnim zneskom nabavnih cen.

57. Zdi se – kot trdi podjetje Sjelle Autogenbrug – da je v skladu z dansko prakso to metodo celote mogoče uporabiti, kadar obdavčljivi preprodajalec odkupi blago, ki izhaja iz dediščine, njegov račun ali računska dokumentacija pa ne vsebuje cene za posamezno dobrino, temveč za celotno dediščino, saj ni znana cena vsake posamezne stvari.

58. Zato se mi zdi, da je metodo celote mogoče prenesti na položaj iz postopka v glavni stvari. Razlika v ceni bi bila tako izračunana za določeno obdobje. Ustrezala bi razliki med vsoto prodaj odstranjenih delov, opravljenih v tem obdobju, in vsoto nabav teh odstranjenih delov. Za izračun te zadnje vsote bi bilo od vsote nabav izrabljenih vozil mogoče odšteti znesek storitev odstranitve onesnaževal in obdelave odpadkov, za kateri podjetje Sjelle Autogenbrug zaračuna standardno ceno, in znesek prodaje starega železa ali katere koli druge storitve. Ko bi se vsi ti zneski odšteli od nabavnih cen vozil, bi torej ostala vsota, ki bi ustrezala nabavni ceni vseh odstranjenih delov iz vsakega vozila za to določeno obdobje.

59. Kot sem navedel, mora vsekakor nacionalno sodišče določiti, kako se maržna ureditev uporabi za zadevni položaj.

60. Ob upoštevanju vsega navedenega menim, da je treba člen 311(1), točka 1, Direktive 2006/112 razlagati tako, da pojem „rabljeno blago“ zajema avtomobilske dele, ki se po odstranitvi iz izrabljenega vozila, ki ga od fizične osebe pridobi podjetje za recikliranje vozil, prodajo naprej kot rezervni deli, na podlagi tega pa je za obdavčljivega preprodajalca mogoče uporabiti maržno ureditev.

#### **IV – Predlog**

61. Ob upoštevanju navedenega Sodišču predlagam, naj Vestre Landsret (pritožbeno sodišče zahodne regije, Danska) odgovori:

Člen 311(1), točka 1, Direktive Sveta 2006/112/ES z dne 28. novembra 2006 o skupnem sistemu davka na dodano vrednost je treba razlagati tako, da pojem „rabljeno blago“ zajema avtomobilske dele, ki se po odstranitvi iz izrabljenega vozila, ki ga od fizične osebe pridobi podjetje za recikliranje vozil, prodajo naprej kot rezervni deli, na podlagi tega pa je za obdavčljivega preprodajalca mogoče uporabiti maržno ureditev.