



## Zbirka odločb sodne prakse

SODBA SODIŠČA (tretji senat)

z dne 18. januarja 2017<sup>1</sup>

„Predhodno odločanje — Obdavčenje — Davek na dodano vrednost — Direktiva 2006/112/ES — Posebna ureditev, po kateri se obdavčuje razlika v ceni — Pojem ‚rabljeno blago‘ — Prodaja odstranjenih delov iz izrabljenih vozil“

V zadevi C-471/15,

katere predmet je predlog za sprejetje predhodne odločbe na podlagi člena 267 PDEU, ki ga je vložilo Vestre Landsret (pritožbeno sodišče zahodne regije, Danska) z odločbo z dne 2. septembra 2015, ki je prispela na Sodišče 7. septembra 2015, v postopku

**Sjelle Autogenbrug I/S**

proti

**Skatteministeriet,**

SODIŠČE (tretji senat),

v sestavi L. Bay Larsen, predsednik senata, M. Vilaras (poročevalec), J. Malenovský, M. Safjan in D. Šváby, sodniki,

generalni pravobranilec: Y. Bot,

sodna tajnica: L. Hewlett, glavna administratorica,

na podlagi pisnega postopka in obravnave z dne 8. septembra 2016,

ob upoštevanju stališč, ki so jih predložili:

- za Sjelle Autogenbrug I/S C. Bachmann, odvetnik,
- za dansko vlado C. Thorning, agent, skupaj z D. Aukenom, odvetnikom,
- za grško vlado E. Tsaousi in K. Nasopoulou, agentki,
- za Evropsko komisijo sprva L. Lozano Palacios in M. Clausen, nato L. Lozano Palacios, L. Grønfeldt in M. Clausen, agentke,

po predstavitvi sklepnih predlogov generalnega pravobranilca na obravnavi 22. septembra 2016

izreka naslednjo

<sup>1</sup> — \* Jezik postopka: danščina.

## Sodbo

- 1 Predlog za sprejetje predhodne odločbe se nanaša na razlago člena 311(1), točka 1, Direktive Sveta 2006/112/ES z dne 28. novembra 2006 o skupnem sistemu davka na dodano vrednost (UL 2006, L 347, str. 1).
- 2 Ta predlog je bil vložen v okviru spora med družbo Sjelle Autogenbrug I/S in Skatteministeriet (ministrstvo za davke in trošarine, Danska) glede uporabe ureditve, po kateri se pri prodaji delov izrabljenih vozil, namenjenih za prodajo kot rezervni deli, obdavčuje razlika v ceni.

### Pravni okvir

#### *Pravo Unije*

#### Direktiva 2006/112

- 3 V uvodni izjavi 51 Direktive 2006/112 je navedeno:

„Da se prepreči dvojna obdavčitev in izkrivljanje konkurence med davčnimi zavezanci, je treba sprejeti davčni sistem Skupnosti, ki se bo uporabljal za rabljeno blago, umetniške predmete, starine in zbirke.“

- 4 Člen 1(2) te direktive določa:

„Načelo skupnega sistema [davka na dodano vrednost (DDV)] zajema uporabo splošnega davka na potrošnja 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.

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 Naslov XII Direktive 2006/112, naslovljen „Posebne ureditve“, vsebuje poglavje 4 z naslovom „Posebna ureditev za rabljeno blago, umetniške predmete, zbirke in starine“, ki ga sestavljajo člani od 311 do 343 te direktive.

- 6 Člen 311(1), točki 1 in 5, navedene direktive določa:

„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“.
- 7 Oddelek 2 poglavja 4, ki je umeščeno pod naslov XII Direktive 2006/112, je naslovljen „Posebna ureditev za obdavčljive preprodajalce“ in med drugim vsebuje pododdelek 1, naslovljen „Maržna ureditev“, v katerem so člani od 312 do 325 te direktive.
- 8 Člen 312 navedene 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) Direktive 2006/112 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 te direktive 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 navedene 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 Direktive 2006/112 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.“

Direktiva 2000/53/ES

- 13 V uvodni izjavi 5 Direktive 2000/53/ES Evropskega parlamenta in Sveta z dne 18. septembra 2000 o izrabljenih vozilih (UL, posebna izdaja v slovenščini, poglavje 15, zvezek 5, str. 224) je navedeno eno od temeljnih načel, v skladu s katerim naj bi se odpadki ponovno uporabili in predelali ter naj bi imeli ponovna uporaba in recikliranje prednost. V uvodni izjavi 14 te direktive je priznana potreba po spodbujanju razvoja trga za reciklirane surovine.
- 14 Člen 3 Direktive 2000/53, naslovljen „Področje uporabe“, v odstavku 1 določa:

„Ta direktiva velja za vozila in izrabljena vozila, vključno z njihovimi sestavnimi deli in surovinami. Brez poseganja v tretji pododstavek člena 5(4) se to uporablja ne glede na to, kako se je vozilo med uporabo vzdrževalo in popravljalo, in ne glede na to, ali je opremljeno s sestavnimi deli, ki jih je dobavil proizvajalec ali z drugimi sestavnimi deli, ki se skladno z ustreznimi določbami Skupnosti ali nacionalnimi določbami lahko vgradijo kot rezervni ali nadomestni deli.“

*Dansko pravo*

- 15 Člen 69(1), točka 1, in (3), ki je umeščen v poglavje 17, naslovljeno „Posebna pravila za rabljeno blago, umetniške predmete, zbirke in starine“, lov om merværdiafgift nr. 106 (zakon št. 106 o davku na dodano vrednost) z dne 23. januarja 2013, v različici, ki se uporablja za dejansko stanje v postopku v glavni stvari (v nadaljevanju: zakon o DDV), določa:

„(1) Podjetja, ki za nadaljnjo prodajo kupujejo med drugim rabljeno blago, umetniške predmete, zbirke in starine, ob nadaljnji prodaji plačajo davek na zadevno blago v skladu s pravili iz tega poglavja. Uporaba teh pravil je odvisna od tega, ali rabljeno blago dobavi podjetju iz Danske ali podjetju iz druge države Evropske unije:

1. oseba, ki ni davčni zavezanec;

[...]

(3) 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 kamenja. Prevozno sredstvo, dobavljeno v drugo državo Evropske unije ali iz druge države Evropske unije, se šteje za rabljeno blago, če ni zajeto z opredelitvijo iz člena 11(6).“

- 16 V skladu s pripravljanim gradivom za zakon o DDV iz leta 1994 (Folketingstidende 1993-1994, priloga A, stolpec 4368), s katerim so bila uvedena pravila o DDV za rabljeno blago, „[je] namen predlaganih pravil [...] izogniti se temu, da bi se celotni davek za isto blago plačal dva- ali večkrat. To se na primer zgodi, kadar trgovci od fizičnih oseb kupijo rabljeno blago za nadaljnjo prodajo.“
- 17 Iz tega pripravljalnega gradiva je razvidno, da pojem „rabljeno blago“ iz člena 69(3) zakona o DDV pomeni „premične stvari, ki so primerne za nadaljnjo uporabo takšne, kot so, ali po popravilu. To pomeni, da mora premična stvar ohraniti svojo identiteto.“
- 18 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, saj vozilo, predelano v odstranjene dele, spremeni lastnosti.

### **Spor o glavni stvari in vprašanje za predhodno odločanje**

- 19 Sjelle Autogenbrug je podjetje za recikliranje vozil, katerega glavna dejavnost je trženje rabljenih avtomobilskih delov iz izrabljenih vozil.
- 20 Dejavnost družbe Sjelle Autogenbrug poleg tega vključuje odstranjevanje onesnaževal in obdelavo odpadkov iz teh vozil, kar je predpogoj za pridobitev pravice do odstranitve rezervnih delov. Nazadnje, manjši del skupnega prometa podjetja izhaja iz prodaje odpadne kovine (staro železo), ki ostane po obdelavi in odstranitvi avtomobilskih delov.
- 21 Družba Sjelle Autogenbrug izrabljena vozila kupuje od fizičnih oseb in zavarovalnic. Niti fizične osebe niti zavarovalnice pri opravljenih prodajah ne obračunajo DDV. Predložitveno sodišče je v odločbi navedlo, da se vprašanje, ki ga postavlja Sodišču, nanaša le opredelitev rabljenih delov, ki jih je družba Sjelle Autogenbrug kupila od posameznikov.
- 22 Razrez izrabljenega vozila da pravico do nadomestila za razrez, ki ga ministrstvo za okolje izplača lastniku vozila, ki je bil nazadnje vpisan v nacionalnem registru vozil. Namen te sheme je lastnike spodbuditi, da poskrbijo za okolju prijazen razrez vozila. Od leta 2014 so za prejetje nadomestila za razrez dolžni poskrbeti lastniki teh vozil in ne več družba Sjelle Autogenbrug.
- 23 Predložitveno sodišče navaja, da ni na voljo elementov glede sestave nabavne cene vozil ter zlasti glede določitve in vključitve vrednosti avtomobilskih delov, odpadne kovine ter nadomestila za razrez, namenjenega odstranjevanju onesnaževal in obdelavi odpadkov iz vozil, v prodajno ceno.
- 24 Predložitveno sodišče navaja, da družba Sjelle Autogenbrug DDV obračunava v skladu s splošnimi pravili. 15. julija 2010 je danske davčne organe zaprosila za sprejetje zavezujoče davčne odločbe o tem, da se za njeno dejavnost nadaljnje prodaje rabljenih avtomobilskih delov uporabi ureditev DDV za rabljeno blago, določena v poglavju 17 zakona o DDV.
- 25 Družba Sjelle Autogenbrug v skladu z zavezujočo davčno odločbo, ki ji jo je uprava izdala 6. avgusta 2010, ni upravičena do uporabe ureditve, po kateri se obdavčuje razlika v ceni iz prodaje rabljenega blaga, ker naj zadevni avtomobilski deli ne bi spadali pod pojem „rabljeno blago“ v smislu zakonodaje, ki se uporabi.
- 26 Landsskatteretten (davčno sodišče, Danska) je to odločbo potrdilo s sodbo z dne 12. decembra 2011. Tožeča stranka iz postopka v glavni stvari je zoper to sodbo vložila pritožbo pri predložitvenem sodišču.

- 27 V teh okoliščinah je Vestre Landsret (pritožbeno sodišče zahodne regije, Danska) prekinilo odločanje in Sodišču v predhodno odločanje predložilo to vprašanje:

„Ali je mogoče v okoliščinah te zadeve dele iz izrabljenih vozil, ki jih podjetje za ponovno uporabo 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]?“

### Vprašanje za predhodno odločanje

- 28 Predložitveno sodišče z vprašanjem za predhodno odločanje v bistvu sprašuje, ali je treba člen 311(1), točka 1, Direktive 2006/112 razlagati tako, da rabljeni deli iz izrabljenih vozil, ki jih je podjetje za ponovno uporabo vozil pridobilo od posameznika in ki so namenjeni za prodajo kot rezervni deli, pomenijo „rabljeno blago“ v smislu te določbe, zaradi česar bi se za dobavo takih delov, ki jo opravi obdavčljivi preprodajalec, uporabila maržna ureditev.
- 29 V zvezi s tem je treba opozoriti, da je treba pri določitvi področja uporabe določbe prava Unije upoštevati hkrati njeno besedilo, njen cilj in njen kontekst (sodba z dne 3. marca 2011, Auto Nikolovi, C-203/10, EU:C:2011:118, točka 41 in navedena sodna praksa).
- 30 V obravnavanem primeru člen 311(1), točka 1, Direktive 2006/112 določa, da „rabljeno blago“ pomeni „premične stvari, ki so primerne za nadaljnjo uporabo takšne kot so, ali po popravilu“.
- 31 Ugotoviti je treba, da iz te določbe ni razvidno, da bi pojem „rabljeno blago“ v smislu navedene določbe izključeval premične stvari, ki so primerne za nadaljnjo uporabo takšne kot so, ali po popravilu, in ki izhajajo iz drugega blaga, katerega sestavni del so bile. Namreč okoliščina, da je rabljeno blago, ki je sestavni del drugega blaga, ločeno od tega blaga, ne ovrže opredelitve odstranjenega blaga kot „rabljenega blaga“, če je primerno za nadaljnjo uporabo „takšno, kot je, ali po popravilu“.
- 32 Poleg tega opredelitev „rabljenega blaga“ zahteva le, da je rabljeno blago ohranilo funkcionalnosti, ki jih je imelo, ko je bilo novo, in da je zato primerno za nadaljnjo uporabo takšno, kot je, ali po popravilu.
- 33 To velja za avtomobilске dele, odstranjene iz izrabljenega vozila, ker tudi po ločitvi od tega vozila ohranijo funkcionalnosti, ki so jih imeli, ko so bili novi, in so tako primerni za nadaljnjo uporabo v enake namene.
- 34 Ta razlaga je poleg tega v skladu s temeljnim načelom, zapisanim v uvodni izjavi 5 Direktive 2000/53, v skladu s katerim je treba avtomobilске odpadke – med katerimi so sestavni deli in materiali izrabljenih vozil – ponovno uporabiti in predelati.
- 35 Argumentacija danske vlade, da opredelitev „rabljenega blaga“ v smislu člena 311(1), točka 1, Direktive 2006/112, predpostavlja istovetnost kupljenega in prodanega blaga, kar naj ne bi veljalo v primeru nakupa dokončanega vozila in nadaljnje prodaje rezervnih delov, odstranjenih s tega vozila, ne more ovreči take razlage. Ta vlada meni, da so bili odstranjeni deli izrabljenega vozila proizvedeni pri ravnanju z avtomobilskimi odpadki. Zato naj ne bi ohranili njihove istovetnosti med časom, ko jih je podjetje nabavilo kot dele izrabljenega vozila, in časom, ko so bili prodani kot odstranjeni deli.
- 36 Vendar je treba ugotoviti, da je vozilo sestavljeno iz skupka delov, ki so bili sestavljeni in ki jih je mogoče odstraniti in prodati naprej take kot so, ali po popravilu.
- 37 V teh okoliščinah je treba dele, ki izhajajo iz izrabljenih vozil, šteti za „rabljeno blago“ v smislu člena 311(1), točka 1, Direktive 2006/112, zaradi česar se za dobavo takih delov, ki jo opravi obdavčljivi preprodajalec, v skladu s členom 313(1) te direktive uporabi maržna ureditev.



- 38 V zvezi s tem je treba glede maržne ureditve spomniti, da je v skladu s členom 315, drugi odstavek, Direktive 2006/112 razlika v ceni obdavčljivega preprodajalca enaka razliki med prodajno ceno, ki jo zaračuna obdavčljivi preprodajalec za blago, in nabavno ceno.
- 39 Neuporaba te ureditve za rezervne dele, odstranjene iz izrabljenih vozil, kupljenih od posameznikov, bi bila v nasprotju s ciljem posebne maržne ureditve, katere namen je, kot je razvidno iz uvodne izjave 51 Direktive 2006/112, preprečitev dvojnega obdavčevanja in izkrivljanja konkurence med davčnimi zavezanci na področju rabljenega blaga (glej v tem smislu sodbe z dne 1. aprila 2004, Stenholmen, C-320/02, EU:C:2004:213, točka 25; z dne 8. decembra 2005, Jyske Finans, C-280/04, EU:C:2005:753, točka 37, in z dne 3. marca 2011, Auto Nikolovi C-203/10, EU:C:2011:118, točka 47).
- 40 Obveznost plačila DDV za transakcije dobave takih rezervnih delov, ki jih izvrši obdavčljivi preprodajalec, bi namreč povzročila dvojno obdavčitev, prvič, ker se pri prodajni ceni navedenih delov nujno že upošteva vstopni DDV, ki ga je pri nakupu vozila plačala oseba iz člena 314(a) Direktive 2006/112, in drugič, ker ne ta oseba ne obdavčljivi preprodajalec nista mogla odbiti tega zneska (glej sodbo z dne 3. marca 2011, Auto Nikolovi, C-203/10, EU:C:2011:118, točka 48 in navedena sodna praksa).
- 41 Danska in grška vlada sicer opozarjata na morebitne težave pri določitvi davčne osnove za razliko v ceni v skladu s členom 315 Direktive 2006/112 in zlasti nabavne cene vsakega od odstranjenih delov.
- 42 Vendar morebitne praktične težave pri uporabi maržne ureditve ne morejo upravičiti izključitve nekaterih kategorij obdavčljivih preprodajalcev iz te ureditve, saj možnost take izključitve ni določena ne v členu 313 ne v nobeni drugi določbi Direktive 2006/112.
- 43 Poleg tega mora biti davčna osnova, določena v skladu z maržno ureditvijo, razvidna iz obračuna, ki omogoča preveritev, ali so vsi pogoji za uporabo te ureditve izpolnjeni.
- 44 Poleg tega je treba spomniti, da lahko države članice zaradi poenostavitve postopka obračunavanja davka in po posvetovanju z odborom za DDV za določene transakcije ali določene kategorije obdavčljivih preprodajalcev določijo, da je davčna osnova za dobavo blaga po maržni ureditvi, za katero se uporablja enaka stopnja DDV, celotna razlika v ceni, kot je opredeljena v členu 318 Direktive 2006/112.
- 45 Glede na vse zgoraj navedene premisleke je treba predložitvenemu sodišču odgovoriti, da je treba člen 311(1), točka 1, Direktive 2006/112 razlagati tako, da rabljeni deli iz izrabljenih vozil, ki jih je podjetje za ponovno uporabo vozil pridobilo od posameznika in ki so namenjeni za prodajo kot rezervni deli, pomenijo „rabljeno blago“ v smislu te določbe, zaradi česar se za dobavo takih delov, ki jo opravi obdavčljivi preprodajalec, uporabi maržna ureditev.

### **Stroški**

- 46 Ker je ta postopek za stranki v postopku v glavni stvari ena od stopenj v postopku pred predložitvenim sodiščem, to odloči o stroških. Stroški, priglašeni za predložitev stališč Sodišču, ki niso stroški omenjenih strank, se ne povrnejo.

Iz teh razlogov je Sodišče (tretji senat) razsodilo:

**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 rabljeni deli iz izrabljenih vozil, ki jih je podjetje za ponovno uporabo vozil pridobilo od posameznika in ki so namenjeni za prodajo kot rezervni deli, pomenijo „rabljeno blago“ v smislu te določbe, zaradi česar se za dobavo takih delov, ki jo opravi obdavčljivi preprodajalec, uporabi maržna ureditev.**

Podpisi