

V?c C-203/10

Direkcia „Obžalvane i upravljenie na izpalnenieto“ – Varna

v.

**Auto Nikolovi OOD**

(žádost o rozhodnutí o p?edb?žné otázce podaná Varhoven administrativen sad)

„Sm?rnice 2006/112/ES – Da? z p?idané hodnoty – Použité díly pro motorová vozidla – Dovoz do Unie obchodníkem povinným k dani – Režim ziskové p?irážky nebo b?žný režim DPH – Vznik nároku na odpo?et – P?ímý ú?inek“

Shrnutí rozsudku

1. *Da?ové p?edpisy – Harmonizace právních p?edpis? – Dan? z obratu – Spole?ný systém dan? z p?idané hodnoty – Zvláštní režim pro obchodníky povinné k dani – Režim ziskové p?irážky – Rozsah p?sobnosti*

(Sm?rnice Rady 2006/112, ?lánek 314)

2. *Da?ové p?edpisy – Harmonizace právních p?edpis? – Dan? z obratu – Spole?ný systém dan? z p?idané hodnoty – Zvláštní režim pro obchodníky povinné k dani – Zboží dovážené do Unie obchodníkem povinným k dani – Nepoužitelnost režimu ziskové p?irážky – Odklad nároku na odpo?et dan? odvedené p?i dovozu – Nep?ípustnost*

(Sm?rnice Rady 2006/112, ?l. 320 odst. 1 první pododstavec a odst. 2)

3. *Da?ové p?edpisy – Harmonizace právních p?edpis? – Dan? z obratu – Spole?ný systém dan? z p?idané hodnoty – Zvláštní režim pro obchodníky povinné k dani – Režim ziskové p?irážky – Ustanovení vymezující rozsah p?sobnosti tohoto režimu – Pravidlo definující podmínky odkladu nároku na odpo?et dan? zaplacené v p?ípad? volby b?žného režimu – P?ímý ú?inek*

(Sm?rnice Rady 2006/112, ?lánek 314 a ?l. 320 odst. 1 první pododstavec a odst. 2)

1. ?lánek 314 sm?rnice 2006/112 o spole?ném systému dan? z p?idané hodnoty musí být vykládán v tom smyslu, že režim ziskové p?irážky není použitelný na dodání zboží, jako jsou použité díly pro motorová vozidla, které jako zboží podléhající b?žnému režimu dan? z p?idané hodnoty do Unie dovezl sám obchodník povinný k dani.

Ze struktury a obecné systematiky sm?rnice 2006/112, zejména z klasifikace zdanitelných pln?ní, která je provedena v její hlav? IV, totiž vyplývá, že pojem „dodání zboží“ uvedený v ?lánku 314 uvedené sm?rnice musí být odlišován zejména od pojmu „dovoz zboží“ pocházejícího ze t?etích zemí do Unie.

(viz body 43, 53, výrok 1)

2. ?lánek 320 odst. 1 první pododstavec a odst. 2 sm?rnice 2006/112 o spole?ném systému dan? z p?idané hodnoty musí být vykládán v tom smyslu, že brání ustanovení vnitrostátního práva, které stanoví odklad nároku obchodníka povinného k dani na odpo?et dan? z p?idané

hodnoty odvedené na základě uvedeného režimu při dovozu jiného zboží než uměleckých děl, sbíratelských předmětů nebo starožitností až do následného dodání podléhajícího běžnému režimu daně z přidané hodnoty.

Pokud je použitelnost režimu ziskové přírážky vyloučena a v důsledku toho tedy i výběr mezi použitím uvedeného režimu a běžného režimu daně z přidané hodnoty, neexistuje žádné riziko podvodu, které by mohlo odváděvat nepoužití běžného režimu odpovídající daně.

(viz body 58–59, výrok 2)

3. Článek 314 a čl. 320 odst. 1 první pododstavec a odst. 2 směrnice 2006/112 o společném systému daně z přidané hodnoty mají příjímý účinek, který opravňuje jednotlivce dovolávat se těchto ustanovení před vnitrostátním soudem, aby zabránil použití vnitrostátní právní úpravy, která je s těmito ustanoveními neslučitelná.

Pokud jde o článek 314, není vymezení případů, ve kterých se použije režim zdanění ziskové přírážky, v tomto článku provedeno nejednoznačně a nevyžaduje použití žádného jiného aktu, ať už ze strany orgánů Unie, nebo ze strany členských států. Článek 320 odst. 1 první pododstavec jasně a bezpodmínečně identifikuje dovážené předměty, jejichž následné dodání podléhající běžnému režimu daně z přidané hodnoty zakládá obchodníkovi povinnému k dani nárok na odpovídající daně splatné nebo odvedené při dovozu. Odstavec 2 uvedeného článku 320 stejným způsobem vymezuje rozsah působnosti pravidla upravujícího odklad nároku na odpovídající daně.

(viz body 62–63, 65, výrok 3)

## ROZSUDEK SOUDNÍHO DVORA (třetího senátu)

3. března 2011(\*)

„Směrnice 2006/112/ES – Daň z přidané hodnoty – Použité díly pro motorová vozidla – Dovoz do Unie obchodníkem povinným k dani – Režim ziskové přírážky nebo běžný režim DPH – Vznik nároku na odpovídající daně – Příjímý účinek“

Ve věci C-203/10,

jejímž předmětem je žádost o rozhodnutí o předběžné otázce na základě článku 267 SFEU, podaná rozhodnutím Varhoven administrativen sad (Bulharsko) ze dne 20. dubna 2010, došlým Soudnímu dvoru dne 26. dubna 2010, v řízení

**Direkcia „Obžalvane i upravljenie na izpalnenieto“ – Varna**

proti

**Auto Nikolovi OOD,**

SOUDNÍ DVŮR (třetí senát),

ve složení K. Lenaerts (zpravodaj), předseda senátu, D. Šváby, R. Silva de Lapuerta, G. Arestis a J. Malenovský, soudci,

generální advokát: J. Mazák,

vedoucí soudní kanceláře: A. Calot Escobar,

s přihlédnutím k písemné části řízení,

s ohledem na vyjádření předložená:

- za direkcii „Obžalovane i upravlenie na izpalnenieto“ – Varna Sv. Avramovem,
- za Auto Nikolovi OOD M. Nikolovem,
- za Evropskou komisi D. Roussanovem a D. Triantafyllouem, jako zmocněnci,

s přihlédnutím k rozhodnutí, přijatému po vyslechnutí generálního advokáta, rozhodnout vč bez stanoviska,

vydává tento

## **Rozsudek**

1 Žádost o rozhodnutí o předběžné otázce se týká výkladu čl. 311 odst. 1 bodu 1 a článků 314 a 320 směrnice Rady 2006/112/ES ze dne 28. listopadu 2006 o společném systému daně z přidané hodnoty (Úř. věst. L 347, s. 1).

2 Tato žádost byla předložena v rámci sporu mezi Auto Nikolovi OOD (dále jen „Auto Nikolovi“) a direkcii „Obžalovane i upravlenie na izpalnenieto“ – Varna (reditelství „Odvolací agenda a správa výkonu“ ve Varně) při Centralno upravlenie na Nacionalna agencia za prihodite (ústřední správa Národní agentury pro příjmy), který vznikl poté, co tento orgán odmítl přiznat společnosti Auto Nikolovi nárok na okamžitý odpout daně z přidané hodnoty (dále jen „DPH“), která byla odvedena při dovozu použitých dílů pro motorová vozidla pocházejících ze Švýcarska do Unie.

## **Právní rámec**

### *Právo Unie*

3 Padesátý první bod odvodňní směrnice 2006/112 uvádí:

„Je vhodné přijmout daňový režim Společenství vztahující se na použité zboží, umělecká díla, starožitnosti a sbíratelské předměty s cílem zabránit dvojímu zdanění a narušení hospodářské soutěže mezi osobami povinnými k dani.“

4 Podle čl. 30 prvního pododstavce této směrnice:

„Dovozem zboží se rozumí vstup zboží, které se nenachází ve volném oběhu ve smyslu článku 24 Smlouvy, do Společenství.“

5 Ohledně tohoto typu plnění článek 70 uvedené směrnice stanoví, že „[z]danitelné plnění je uskutečňeno a daňová povinnost vzniká okamžikem dovozu zboží“.

6 Podle §167 uvedené směrnice „[n]árok na odpout dan? vzniká okamžikem vzniku da?ové povinnosti z odpoutitelné dan?“.

7 §168 směrnice 2006/112 stanoví:

„Jsou–li zboží a služby použity pro účely zdan?ných pl?ní osoby povinné dani, má tato osoba nárok ve členském stát?, v němž tato pl?ní uskuteč?uje, odpout od dan?, kterou je povinná odvést, tyto částky:

[...]

e) DPH, která je splatná nebo byla odvedena při dovozu zboží do tohoto členského státu.“

8 Hlava XII směrnice 2006/112, nadepsaná „Zvláštní režimy“, obsahuje kapitolu 4, nadepsanou „Zvláštní režim pro použité zboží, um?lecká díla, sb?ratelské předm?ty a starožitnosti“, kterou tvoří §131 až 133.

9 §131 odst. 1 body 1 a 5 této směrnice stanoví:

„1. Pro účely této kapitoly a aniž jsou dotčeny jiné předpisy Společenství, se rozumí:

1) ‚použitým zbožím‘ movitý hmotný majetek, který je vhodný k dalšímu použití v daném stavu nebo po oprav?, krom? um?leckých děl, sb?ratelských předm?t? nebo starožitností a krom? drahých kov? a drahokam?, jak jsou vymezeny členskými státy;

[...]

5) ‚obchodníkem povinným k dani‘ osoba povinná k dani, která v rámci své ekonomické činnosti se zám?rem následného prodeje nakupuje nebo pořizuje pro účely svého podnikání nebo dováží použité zboží, um?lecká díla, sb?ratelské předm?ty nebo starožitnosti, bez ohledu na to, jedná–li přitom na vlastní účet nebo na účet jiné osoby na základ? smlouvy, podle níž jí z koup? nebo prodeje přislouší provize“.

10 §133 odst. 1 uvedené směrnice uvádí:

„1. Na dodání použitého zboží, um?leckých děl, sb?ratelských předm?t? a starožitností, která uskuteč?ují obchodníci povinní k dani, uplatňují členské státy zvláštní režim zdan?ní ziskové přirážky dosažené obchodníkem povinným k dani v souladu s tímto pododílem.“

11 §134 směrnice 2006/112 stanoví:

„Režim ziskové přirážky se uplatň?je na dodání použitého zboží, um?leckých děl, sb?ratelských předm?t? nebo starožitností uskuteč?ná obchodníkem povinným k dani, pokud mu toto zboží bylo dodáno jednou z těchto osob:

a) osobou nepovinnou k dani;

b) jinou osobou povinnou k dani, je–li dodání zboží touto jinou osobou povinnou k dani osvobozeno od dan? podle §136;

c) jinou osobou povinnou k dani, zakládá–li dodání zboží touto jinou osobou povinnou k dani nárok na osvobození pro malé podniky podle §128 až 129 a zahrnuje–li investiční majetek;

d) jiným obchodníkem povinným k dani, pokud byla při dodání zboží tímto jiným obchodníkem

povinným k dani uplatněna daň podle tohoto zvláštního režimu.“

12 Podle § 316 odst. 1 této směrnice:

„1. členské státy přiznají obchodníkům povinným k dani možnost rozhodnout se pro použití režimu ziskové přirážky na dodání tohoto zboží:

a) uměleckých děl, sbíratelských předmětů nebo starožitností, které sami dovezli;

[...]

13 Článek 319 uvedené směrnice stanoví, že „[o]bchodník povinný k dani může na každé dodání, na které se vztahuje režim ziskové přirážky, použít běžný režim DPH“.

14 Podle článku 320 směrnice 2006/112:

„1. Jestliže obchodník povinný k dani použije běžný režim DPH na dodání uměleckého díla, sbíratelského předmětu nebo starožitnosti, jež sám dovezl, má nárok odpovízt od daně, kterou je povinen odvést, daň splatnou nebo odvedenou při dovozu tohoto zboží.

[...]

2. Nárok na odpovízt daně vzniká okamžikem vzniku daňové povinnosti při dodání, u kterého se obchodník povinný k dani rozhodne pro použití běžného režimu DPH.“

#### *Vnitrostátní právo*

15 Bulharský zákon o dani z přidané hodnoty (Zakon za danak varhu dobavenata stojnost, DV § 63, ze dne 4. srpna 2006, dále jen „zákon o DPH“), ve znění použitelném na skutkový stav v převodním řízení, v § 16 odst. 1 uvádí:

„Dovozem zboží ve smyslu tohoto zákona se rozumí vstup zboží, které není zbožím Společenství, na vnitrostátní území.“

16 Podle § 54 odst. 1 zákona o DPH:

„Při dovozu zboží je zdanitelné plnění uskutečňováno a daňová povinnost vzniká dnem, kdy vzniká nebo má v tuzemsku vzniknout povinnost k zaplacení dovozního cla, a to i tehdy, pokud celní dluh neexistuje nebo jeho výše je rovna nule.“

17 Článek 68 zákona o DPH stanoví:

„(1) Odpovístem daně odvedené na vstupu se rozumí daň, kterou si může registrovaná osoba odpovízt podle tohoto zákona od svého daňového dluhu v následujících případech:

[...]

3. dovoz uskutečňovaný touto osobou.

[...]

(2) Nárok na odpovízt daně odvedené na vstupu vzniká okamžikem vzniku daňové povinnosti k odpovíztelné dani.“

18 Článek 69 odst. 1 bod 2 zákona o DPH stanoví, že pokud jsou zboží a služby použity pro

účely zdanitelného plnění uskutečného registrovanou osobou, může tato osoba odejít da?, která byla podle § 56 tohoto zákona vybrána při dovozu zboží.

19 Podmínky pro uplatnění nároku na odpčet daní odvedené na vstupu jsou uvedeny v § 71 zákona o DPH, který stanoví zejména:

„Dotyčný uplatní svůj nárok na odpčet daní odvedené na vstupu, pokud splnil alespoň jednu z následujících podmínek:

[...]

3. pokud je držitelem celního prohlášení, ve kterém je uveden jako dovozce a pokud byla odvedena daň podle podmínek stanovených v § 90 odst. 1 (v případě dovozu ve smyslu § 16);“

20 § 90 odst. 1 zákona o DPH uvádí:

„V případech, na které se vztahuje § 16, odvede dovozce zboží do rozpočtu republiky daň, kterou celní orgány skutečně vyměily, [...]“.

21 V kapitole zákona o DPH nadepsané „Zvláštní režim zdanění ziskové přírůžky“ má § 143 následující znění:

„(1) Ustanovení této kapitoly se vztahují na dodání použitého zboží, uměleckých děl, sběratelských předmětů nebo starožitností uskutečné obchodníkem, které mu bylo dodáno v tuzemsku (větň dovezeného zboží) nebo které mu bylo dodáno z území jiného členského státu:

1. osobou nepovinnou k dani;
2. jinou osobou povinnou k dani v rámci dodání zboží osvobozeného od daní podle § 50;
3. jinou osobou povinnou k dani, která není zaregistrována podle tohoto zákona;
4. jiným obchodníkem, který podléhá zvláštnímu režimu zdanění ziskové přírůžky.

(3) Obchodníci jsou rovněž oprávněni použít ustanovení této kapitoly na dodání:

1. uměleckých děl, sběratelských předmětů nebo starožitností, které dovezli;“

22 § 151 zákona o DPH, nadepsaný „Právo volby“, stanoví:

„(1) Obchodník může používat běžný režim zdanění stanovený zákonem v souvislosti s dodáním použitého zboží, uměleckých děl, sběratelských předmětů nebo starožitností.

(2) Dotyčný uplatní nárok stanovený v odstavci 1 pro každé jednotlivé dodání tím, že na faktuře nebude uvedeno, že se použije zvláštní režim.

[...]

(4) V případech uvedených v odstavci 2 vzniká a uplatní se nárok na odpčet daní odvedené na vstupu u zboží, které dotyčný přijal nebo dovezl a na které se nepoužije zvláštní režim zdanění ziskové přírůžky, v tom zdařovacím období, ve kterém vznikla daňová povinnost v souvislosti s pozdějším dodáním.“

23 Ustanovení § 1 bod 19 doplňujících ustanovení k zákonu o DPH stanoví:

„Použitým zbožím“ se rozumí použitý individuálně určený movitý hmotný majetek, který je vhodný k dalšímu použití v daném stavu nebo po opravě a který může být použit k tomu účelu, pro který byl vytvořen. Použitým zbožím nejsou:

- umělecká díla;
- sbíratelské předměty;
- starožitnosti;
- drahé kovy a drahokamy ve všech svých formách.“

24 Podle § 1 bodu 23 uvedených doplňujících ustanovení se „obchodníkem s použitým zbožím, uměleckými díly, sbíratelskými předměty a starožitnostmi“ rozumí osoba povinná k dani, která v rámci své hospodářské činnosti nakupuje, požizuje nebo dováží použité zboží, umělecká díla, sbíratelské předměty a starožitnosti za účelem jejich dalšího prodeje, a to i tehdy, když jedná jako komisionář ve smyslu obchodního zákoníku.“

### **Skutkový základ sporu v původním řízení a předběžné otázky**

25 Auto Nikolovi je společností se sídlem v Silistře (Bulharsko). Obchoduje zejména s ojetými motorovými vozidly.

26 V červenci 2008 u ní byla provedena daňová kontrola týkající se dlužné DPH zaměřená zejména na období od 17. ledna 2003 do 31. května 2008.

27 Na základě této kontroly bylo dne 16. ledna 2009 vydáno rozhodnutí o dodatečném výměru daně. Na podporu svého rozhodnutí poukázal příslušný finanční úřad na zjištění, že během uvedené kontroly se část použitých dílů, které Auto Nikolovi dovezla ze Švýcarska, stále nacházela u ní a nebyla tedy předmětem pozdějších zdanitelných dodání. Uvedený úřad vycházel z toho, že Auto Nikolovi si zvolila použití běžného režimu DPH, a na základě čl. 151 odst. 1 a 4 zákona o DPH jí odmítl uznat nárok na odpočet daně odvedené na vstupu ve výši 405,55 BGN za daňový měsíc duben 2007 u DPH odvedené při dovozu ojetých pneumatik a ve výši 375,31 BGN za daňový měsíc červenec 2007 u DPH odvedené při dovozu ojetých pneumatik, disků kol, zvedáku a nárazníků.

28 Společnost Auto Nikolovi podala proti tomuto rozhodnutí o dodatečném výměru daně odvolání k řediteli direkcii „Обжалване и управление на изпалнение“ – Varna, jehož podstatou bylo tvrzení, že dotčené zboží nespadá pod pojem „použité zboží“ ve smyslu § 1 bodu 19 doplňujících ustanovení k zákonu o DPH, takže ustanovení tohoto zákona týkající se použitého zboží se na projednávaný případ nevztahují.

29 Toto odvolání bylo zamítnuto rozhodnutím ze dne 11. března 2009, ve kterém uvedený ředitel vycházel z toho, že Auto Nikolovi provozuje obchod s použitým zbožím a pro dodávky dotčeného zboží si zvolila běžný režim DPH.

30 Společnost Auto Nikolovi napadla toto rozhodnutí u Administrativen sad Varna (správní soud ve Varně). V zásadě uvedla, že její situace nespadá pod režim ziskové přírůžky, neboť podle článku 314 směrnice 2006/112 a na rozdíl od toho, co je stanoveno v čl. 143 odst. 1 zákona o DPH, se tento režim nevztahuje na dodání zboží, které bylo dovezeno samotným obchodníkem povinným k dani. V důsledku toho byla oprávněna uplatnit nárok na odpočet daně odvedené na

vstupu za podmínek uvedených v ?l. 71 odst. 1 uvedeného zákona.

31 Rozsudkem ze dne 11. ?ervna 2009 Administrativen sad Varna zrušil rozhodnutí ze dne 11. b?ezna 2009 v ?ásti, ve které nebyl Auto Nikolovi p?iznán nárok na odpo?et dan? odvedené na vstupu za použité pneumatiky, disky kol a zvedák dovezený touto společností.

32 Administrativen sad Varna rozhodl, že toto zboží nebylo použitým zbožím ve smyslu zákona o DPH, protože se jednalo o zboží ur?ené podle druhu, a ne o zboží individuáln? ur?ené prost?ednictvím znak?, které by ho umož?ovaly odlišit od jiných p?edm?t? stejného druhu. Proto na základ? ustanovení ?lánku 54 ve spojení s ?lánkem 68 odst. 1 a 2 tohoto zákona konstatoval, že Auto Nikolovi oprávn?n? uplatnila sv?j nárok na odpo?et dan? odvedené na vstupu u dovoz? za poslední m?síc dovozního ?ízení.

33 ?editel direkcia „Obžalvane i upravlenie na izpalnenieto“ – Varna podal proti tomuto rozsudku kasa?ní opravný prost?edek k Varhoven administrativen sad (nejvyšší správní soud).

34 P?edkládající soud, který vychází ze skute?nosti, že Auto Nikolovi je obchodníkem povinným k dani, je p?i rozhodování sporu v p?vodním ?ízení konfrontován s n?kolika otázkami.

35 P?edkládající soud má pochybnosti týkající se kvalifikace dot?ené zboží jako „použitého zboží“, a to vzhledem ke skute?nosti, že na rozdíl od definice uvedeného zboží, která je obsažena v ?l. 311 odst. 1 bod? 1 sm?rnice 2006/112, definice, která se nachází v ? 1 bod? 19 dopl?ujících ustanovení k zákonu o DPH, uvádí zboží „individuáln? ur?ené“. P?edkládající soud si v této souvislosti klade otázku, zda ?lenské státy mohou samy definovat pojem „použité zboží“.

36 V p?ípad?, že by dot?ené zboží bylo použitým zbožím, se táže, zda je režim zdan?ní ziskové p?irážky použitelný na projednávanou v?c, v níž doty?né osob?, která má podle zákona o DPH nárok na odpo?et DPH odvedené p?i dovozu, nehrozí dvojí zdan?ní.

37 V p?ípad?, že by režim zdan?ní ziskové p?irážky byl ve v?ci v p?vodním ?ízení použitelný, se táže, zda je legislativní p?edpis, který nárok doty?né osoby na odpo?et DPH odvedené p?i dovozu odkládá na období, během kterého bylo použité dovezené zboží p?edm?tem následných zdanitelných dodání, slu?itelný s p?ísnými podmínkami pro uplatn?ní takového odkladu, které vyplývají z ?lánku 319 a ?l. 320 odst. 1 prvního pododstavce a odst. 2 sm?rnice 2006/112.

38 V p?ípad?, že by se takový odklad nevztahoval na dovoz použitého zboží samotným obchodníkem, se táže, zda ?l. 314 písm. a) až d) a ?l. 320 odst. 1 první pododstavec a odst. 2 sm?rnice 2006/112 mají p?ímý ú?inek, který umož?uje se na n? odvolat, aby se tím zabránilo použití odporujících vnitrostátních právních ustanovení.

39 Za t?chto podmínek se Varhoven administrativen sad rozhodl p?erušit ?ízení a položit Soudnímu dvoru následující p?edb?žné otázky:

„1. Zahnuje pojem ‚použité zboží‘ upravený v ustanovení ?l. 311 odst. 1 bodu 1 sm?rnice 2006/112 [...] i použité movité p?edm?ty, které nejsou natolik (na základ? znaky, modelu, sériového ?ísla, roku výroby atd.) individualizovány, aby se odlišovaly od ostatních p?edm?t? téhož druhu, nýbrž jsou ur?eny podle druhových znak??

2. Je ?lenským stát?m na základ? formulace ‚jak jsou vymezeny ?lenskými státy‘ obsažené v ustanovení ?l. 311 odst. 1 bodu 1 sm?rnice 2006/112 [...] dána možnost, aby si samy definovaly pojem ‚použité zboží‘, nebo musí definice tohoto pojmu, která je uvedena ve sm?rnici, striktn? p?evzata do vnitrostátního zákona?

3. Odpovídá požadavek uvedený ve vnitrostátním ustanovení, že použité zboží musí být



individuálně určeno, obsahu a smyslu definice ‚použitého zboží‘ obsažené v právu Společenství?

4. Je možné se s ohledem na 51. bod odvodní směrnice 2006/112 [...] domnívat, že formulace ‚pokud mu toto zboží bylo dodáno‘, obsažená v ustanovení čl. 314 odst. 1 směrnice 2006/112 [...], zahrnuje také dovoz použitého zboží, které obchodník povinný k dani sám dovezl?

5. V případě, že je režim zdanění ziskové přirážky použitelný také na dodání použitého zboží uskutečněné prostřednictvím obchodníka povinného k dani, který toto zboží sám dovezl: Musí osoba, od které obchodník povinný k dani toto zboží získal, náležet do některé ze skupin osob uvedených v čl. 314 písm. a) až d)?

6. Je výčet zboží uvedený v čl. 320 odst. 1 směrnice 2006/112 [...] taxativní?

7. Musí být čl. 320 odst. 1 první pododstavec a odst. 2 směrnice 2006/112 [...] vykládán v tom smyslu, že brání vnitrostátnímu ustanovení, podle kterého nárok obchodníka povinného k dani na odpot dan z přidané hodnoty, kterou odvedl při dovozu použitého zboží, vzniká a uplatní se v tom období, ve kterém bylo toto zboží dodáno v rámci následného zdanitelného dodání, u kterého se obchodník povinný k dani rozhodne pro použití běžného daňového režimu?

8. Mají ustanovení čl. 314 písm. a) až d) a čl. 320 odst. 1 první pododstavec a odst. 2 směrnice 2006/112 [...] přímý účinek a může na něj vnitrostátní soud v případě, jako je ten projednávaný, přímo odkázat?

## **K předložným otázkám**

### *Ke čtvrté otázce*

40 Podstatou čtvrté otázky předkládajícího soudu – kterou je třeba přezkoumat na prvním místě – je, zda článek 314 směrnice 2006/112 musí být vykládán v tom smyslu, že režim ziskové přirážky je použitelný na dodání použitého zboží, které do Unie dovezl sám obchodník povinný k dani.

41 V této souvislosti je třeba připomenout, že pro určení dosahu ustanovení práva Unie je třeba vzít do úvahy zároveň jeho znění, cíle a kontext (viz v tomto smyslu rozsudky ze dne 8. prosince 2005, Jyske Finans, C-280/04, Sb. rozh. s. I-10683, bod 34, a ze dne 22. prosince 2010, Feltgen a Bacino Charter Company, C-116/10, Sb. rozh. s. I-0000, bod 12).

42 V projednávaném případě je v souladu s tím, co uvedla Evropská komise, nejprve nutno připomenout, že část vety „pokud mu toto zboží bylo dodáno [v rámci Společenství]“, která se nachází v článu 314 směrnice 2006/112, se jasně vztahuje na situaci, kdy dotyčné zboží bylo před svým dalším prodejem obchodníkem povinným k dani předmětem dodání, vnitrostátního nebo uvnitř Společenství, ve smyslu této směrnice dotýkajícího.

43 Ze struktury a obecné systematiky směrnice 2006/112, zejména z klasifikace zdanitelných plnění, která je provedena v její hlavě IV, nicméně vyplývá, že pojem „dodání zboží“ musí být odlišován zejména od pojmu „dovoz zboží“ pocházejícího ze třetích zemí do Unie. Z toho vyplývá, že část vety uvedená v předchozím bodě se nemůže vztahovat na zboží, které obchodník povinný k dani sám dovezl do Unie ze třetích zemí.

44 Je sice pravdou, jak rovněž uvádí direkcía „Obžalovane i upravljenje na izpalnenieto“ – Varna, že úvodní definice „obchodníka povinného k dani“, která je uvedena v ?l. 311 odst. 1 bod? 5 sm?rnice 2006/112, se vztahuje obecn? na každou osobu povinnou k dani, která v rámci své ekonomické ?innosti „se zám?rem následného prodeje nakupuje nebo po?izuje pro ú?ely svého podnikání nebo dováží“ použité zboží, um?lecká díla, sb?ratelské p?edm?ty nebo starožitnosti.

45 Tato definice, která má zahrnovat r?zné situace, které jsou postupn? upraveny ustanoveními kapitoly sm?rnice 2006/112 v?novanými zvláštním režim?m použitelným pro uvedené zboží a p?edm?ty, nicmén? nem?že zakrýt skute?nost, že p?sobnost samotného ustanovení ?látku 314 této sm?rnice je omezena na následný prodej použitého zboží, um?leckých d?l, sb?ratelských p?edm?t? nebo starožitností, které byly nap?ed „dodány“ obchodníkovi povinnému k dani v Unii.

46 Dále je t?eba p?ipomenout, že režim zdan?ní ziskové p?irážky, které p?i dodání použitého zboží, um?leckých d?l, sb?ratelských p?edm?t? nebo starožitností dosáhl obchodník povinný k dani, p?edstavuje zvláštní režim DPH, odchylný od obecného režimu sm?rnice 2006/112, který stejn? jako jiné zvláštní režimy stanovené v této sm?rnici má být použit pouze v mí?e nezbytné pro dosažení svého cíle (viz výše uvedený rozsudek Jyske Finans, bod 35).

47 Jak vyplývá z padesátého prvního bodu od?vodn?ní sm?rnice 2006/112, cílem režimu ziskové p?irážky je zamezit dvojímu zdan?ní a narušení hospodá?ské sout?že mezi osobami povinnými k dani v oblasti použitého zboží (viz v tomto smyslu rozsudky ze dne 1. dubna 2004, Stenholmen, C?320/02, Recueil, s. I?3509, bod 25, a výše uvedený rozsudek Jyske Finans, body 37 a 41).

48 Zdan?ní celkové ceny dodání použitého zboží obchodníkem povinným k dani, i když cena, za kterou posledn? uvedený toto zboží nabyl, zahrnuje ?ástek DPH, která byla odvedena na vstupu osobou pat?ící do n?které z kategorií uvedených v ?l. 314 písm. a) až d) uvedené sm?rnice a kterou ani tato osoba, ani obchodník povinný k dani nemohli ode?íst, by totiž vedlo k takovémuto dvojímu zdan?ní (viz v tomto smyslu výše uvedené rozsudky Stenholmen, bod 25, a Jyske Finans, bod 38).

49 Nicmén? pokud obchodník povinný k dani pro ú?ely svých zdanitelných pln?ní dále prodává zboží, jako je to, o které se jedná ve v?ci v p?vodním ?ízení a které sám jako zboží podléhající b?žnému režimu DPH dovezl do ?lenského státu, ve kterém tato zdanitelná pln?ní uskute??uje, a pokud tedy podle ?l. 168 písm. d) sm?rnice 2006/112 má nárok na odpo?et dlužné nebo odvedené DPH za toto dovezené zboží, neexistuje, jak zd?raz?uje Komise, žádné riziko dvojího zdan?ní, které by mohlo od?vodnit použití režimu, jež se od ziskové p?irážky odklání.

50 V této souvislosti je nutno uvést, že d?vodová zpráva k návrhu sm?rnice p?edloženému Komisi Rad? Evropské unie dne 11. ledna 1989, kterou se dopl?uje systém dan? z p?idané hodnoty a m?ní ?látky 32 a 28 sm?rnice 77/388/EHS – zvláštní režim pro použité zboží, um?lecká díla, starožitnosti a sb?ratelské p?edm?ty (Ú?. v?st. 1989, C 76, s. 10), výslovn? uvádí, že pokud bylo zboží dovezeno obchodníkem povinným k dani jako zboží, které p?i svém dovozu podléhá b?žnému režimu DPH, existence nároku na odpo?et vylou?uje nebezpe?í dvojího zdan?ní, takže neexistuje žádný d?vod, který by umož?oval vylou?it použití b?žného režimu ve prosp?ch zvláštního režimu ziskové p?irážky.

51 Kone?n? nepoužitelnost tohoto posledn? uvedeného režimu za takových okolností, o jaké se jedná ve v?ci v p?vodním ?ízení, potvrzuje ?l. 316 odst. 1 písm. a) sm?rnice 2006/112. Toto ustanovení, které ur?uje, pro která dodání zboží, které obchodník povinný k dani sám dovezl, mu ?lenské státy mají p?iznat právo rozhodnout se pro použití uvedeného režimu, se totiž vztahuje na

„um?lecká díla, sb?ratelské p?edm?ty nebo starožitnosti“, a ne na takové zboží, které dovezla Auto Nikolovi.

52 Z toho plyne, že nezávisle na tom, zda zboží, o které se jedná ve v?ci v p?vodním ?ízení, spadá ?i nespadá pod pojem „použité zboží“ ve smyslu ?l. 311 odst. 1 bodu 1 sm?rnice 2006/112, režim ziskové p?irážky v každém p?ípad? není použitelný na dodání zboží, jako je to, o které se jedná v projednávané v?ci, které jako zboží podléhající b?žnému režimu DPH do Unie dovezl sám obchodník povinný k dani.

53 V d?sledku toho je nutno na ?tvrtou otázku odpov?d?t, že ?lánek 314 sm?rnice 2006/112 musí být vykládán v tom smyslu, že režim ziskové p?irážky není použitelný na dodání zboží, jako jsou použité díly pro motorová vozidla, které jako zboží podléhající b?žnému režimu DPH do Unie dovezl sám obchodník povinný k dani.

54 Za t?chto podmínek není namíst? odpovídat na první t?i otázky ani na pátou otázku.

#### *K šesté a sedmé otázce*

55 Podstatou šesté a sedmé otázky p?edkládajícího soudu – které je t?eba zkoumat společn? – je, zda ?l. 320 odst. 1 první pododstavec a odst. 2 sm?rnice 2006/112 musí být vykládán v tom smyslu, že brání ustanovení vnitrostátního práva, které stanoví odklad nároku obchodníka povinného k dani na odp?et DPH odvedené p?i dovozu jiného zboží než um?leckých d?l, sb?ratelských p?edm?t? nebo starožitností až do následného dodání podléhajícího b?žnému režimu DPH.

56 Ze zn?ní obou t?chto ustanovení v této souvislosti jasn? vyplývá, že krom? situace uvedené v ?l. 320 odst. 1 druhém pododstavci sm?rnice 2006/112, která není v projednávaném p?ípad? relevantní, je pravidlo, podle kterého – jako výjimka z b?žného režimu okamžitého odp?tu uvedeného v ?lánku 167 a násl. této sm?rnice – nárok na odp?et dan? vzniká v okamžiku následného zdanitelného dodání, použitelné pouze tehdy, když se obchodník povinný k dani „rozhodne“ pro použití b?žného režimu DPH na „dodání um?leckého díla, sb?ratelského p?edm?tu nebo starožitnosti, jež sám dovezl“, místo aby využil možnosti, kterou mu podle ?lánku 316 uvedené sm?rnice poskytuje vnitrostátní právo, použít na takovéto dodání režim ziskové p?irážky.

57 Jak zd?raz?uje Komise, tento doslovný výklad je podep?en cílem, který tato výjimka sleduje. Tímto cílem je vyhnout se riziku podvodu p?ízna?nému pro situace, kdy by obchodník povinný k dani, který má na výb?r mezi použitím b?žného režimu DPH a režimu ziskové p?irážky, p?i dovozu prohlásil, že se rozhodl pro uvedený b?žný režim, aby tím okamžit? získal nárok na úplný odp?et DPH splatné nebo odvedené p?i dovozu, poté by ale následný další prodej dovezených p?edm?t? neoprávn?n? za?adil do režimu ziskové p?irážky.

58 Naopak, pokud je jako ve v?ci v p?vodním ?ízení použitelnost režimu ziskové p?irážky, jak vyplývá z odpov?di na ?tvrtou otázku, vylou?ena a v d?sledku toho tedy i výb?r mezi použitím uvedeného režimu a b?žného režimu DPH, neexistuje žádné riziko podvodu, které by mohlo od?vod?ovat nepoužití b?žného režimu odp?tu dan?.

59 V důsledku toho je nutno na šestou a sedmou otázku odpovědět, že čl. 320 odst. 1 první pododstavec a odst. 2 směrnice 2006/112 musí být vykládán v tom smyslu, že brání ustanovení vnitrostátního práva, které stanoví odklad nároku obchodníka povinného k dani na odpout DPH odvedené na základě uvedeného režimu při dovozu jiného zboží než uměleckých děl, sbíratelských předmětů nebo starožitností až do následného dodání podléhajícího běžnému režimu DPH.

#### *K osmé otázce*

60 Podstatou osmé otázky předkládajícího soudu je, zda ustanovení článku 314 a čl. 320 odst. 1 prvního pododstavce a odst. 2 směrnice 2006/112 mají přímý účinek, takže se těchto ustanovení lze dovolávat ve sporu, jako je ten, o který se jedná ve věci v původním řízení.

61 V této souvislosti je třeba připomenout, že podle ustálené judikatury Soudního dvora ve všech případech, kdy se ustanovení směrnice z hlediska svého obsahu jeví jako bezpodmínečná a dostatečně přesná, jsou jednotlivci oprávněni dovolávat se jich u vnitrostátních soudů v zemi státu, pokud tuto směrnici neprovedl ve stanovených lhůtách do vnitrostátního práva nebo ji provedl nesprávně (viz rozsudky ze dne 17. července 2008, Flughafen Köln v. Bonn, C-226/07, Sb. rozh. s. I-5999, bod 23; ze dne 12. února 2009, Cobelfret, C-138/07, Sb. rozh. s. I-731, bod 58, a ze dne 14. října 2010, Fuß, C-243/09, Sb. rozh. s. I-0000, bod 56).

62 V článku 314 směrnice 2006/112 není vymezení případů, ve kterých se použije režim zdanění ziskové přírůžky, provedeno nejednoznačně a nevyžaduje použití žádného jiného aktu, ať už ze strany orgánů Unie, nebo ze strany členských států.

63 Článek 320 odst. 1 první pododstavec uvedené směrnice jasně a bezpodmínečně identifikuje dovážené předměty, jejichž následné dodání podléhající běžnému režimu DPH zakládá obchodníkovi povinnému k dani nárok na odpout DPH splatné nebo odvedené při dovozu. Článek 320 odst. 2 této směrnice stejným způsobem vymezuje rozsah působnosti pravidla upravujícího odklad nároku na odpout daně.

64 Vzhledem k tomu, že ustanovení článku 314 a čl. 320 odst. 1 prvního pododstavce a odst. 2 směrnice 2006/112 se z hlediska svého obsahu jeví jako bezpodmínečná a dostatečně přesná, jejich přímý účinek, který z tohoto zjištění vyplývá, opravňuje jednotlivce dovolávat se těchto ustanovení před vnitrostátními soudy v rámci takového sporu, jakým je spor v původním řízení, s vnitrostátním daňovým orgánem, aby zabránil použití vnitrostátní právní úpravy, která je s těmito ustanoveními neslučitelná (viz v tomto smyslu výše uvedený rozsudek Flughafen Köln v. Bonn, bod 39).

65 Na osmou otázku je tedy nutno odpovědět, že článek 314 a čl. 320 odst. 1 první pododstavec a odst. 2 směrnice 2006/112 mají přímý účinek, který opravňuje jednotlivce dovolávat se těchto ustanovení před vnitrostátním soudem, aby zabránil použití vnitrostátní právní úpravy, která je s těmito ustanoveními neslučitelná.

#### **K nákladům řízení**

66 Vzhledem k tomu, že řízení má, pokud jde o účastníky původního řízení, povahu incidenčního řízení ve vztahu ke sporu probíhajícímu před předkládajícím soudem, je k rozhodnutí o nákladech řízení příslušný uvedený soud. Výdaje vzniklé předložением jiných vyjádření Soudnímu dvoru než vyjádření uvedených účastníků řízení se nenahrazují.

Z těchto důvodů Soudní dvůr (třetí senát) rozhodl takto:

- 1) Článek 314 směrnice Rady 2006/112/ES ze dne 28. listopadu 2006 o společném systému daně z přidané hodnoty musí být vykládán v tom smyslu, že režim ziskové přirážky není použitelný na dodání zboží, jako jsou použité díly pro motorová vozidla, které jako zboží podléhající běžnému režimu daně z přidané hodnoty do Unie dovezl sám obchodník povinný k dani.
- 2) Článek 320 odst. 1 první pododstavec a odst. 2 směrnice 2006/112 musí být vykládán v tom smyslu, že brání ustanovení vnitrostátního práva, které stanoví odklad nároku obchodníka povinného k dani na odpočet daně z přidané hodnoty odvedené na základě uvedeného režimu při dovozu jiného zboží než uměleckých děl, sběratelských předmětů nebo starožitností až do následného dodání podléhajícího běžnému režimu daně z přidané hodnoty.
- 3) Článek 314 a čl. 320 odst. 1 první pododstavec a odst. 2 směrnice 2006/112 mají přímý účinek, který opravňuje jednotlivce dovolávat se těchto ustanovení před vnitrostátním soudem, aby zabránil použití vnitrostátní právní úpravy, která je s těmito ustanoveními neslučitelná.

Podpisy.

\* Jednací jazyk: bulharština.