

ROZSUDOK SÚDNEHO DVORA (tretia komora)

z 19. júla 2012 (*)

„Smernica 2006/112/ES – DPH – ?lánok 136 – Oslobodenia od dane – ?lánky 313 až 315 – Osobitná úprava zda?ovania ziskovej prirážky – Dodávka ojazdených motorových vozidiel zdanite?ným obchodníkom – Motorové vozidlá, ktoré predtým zdanite?nému obchodníkovi dodala ako oslobodené od DPH iná zdanite?ná osoba, ktorá vykonala ?iasto?ný odpo?et dane zaplatenej na vstupe“

Vo veci C-160/11,

ktorej predmetom je návrh na za?atie prejudiciálneho konania podľa ?lánku 267 ZFEÚ, podaný rozhodnutím Naczelny S?d Administracyjny (Po?sko) z 25. februára 2011 a doru?ený Súdnemu dvoru 1. apríla 2011, ktorý súvisí s konaním:

Bawaria Motors sp. z o.o.

proti

Minister Finansów,

SÚDNY DVOR (tretia komora),

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

generálny advokát: J. Mazák,

tajomník: A. Impellizzeri, referentka,

so zrete?om na písomnú ?as? konania a po pojednávaní zo 16. februára 2012,

so zrete?om na pripomienky, ktoré predložili:

– Bawaria Motors sp. z o.o., v zastúpení: D. Baczewska-Goli?ska, advokat, a M. Zaj?c, finan?ný poradca,

– Minister Finansów, v zastúpení: T. Tratkiewicz a J. Kaute, splnomocnení zástupcovia,

– po?ská vláda, v zastúpení: M. Szpunar, A. Gawlowska a A. Krai?ska, splnomocnení zástupcovia,

– Európska komisia, v zastúpení: L. Lozano Palacios a K. Herrmann, splnomocnené zástupkyne,

po vypo?utí návrhov generálneho advokáta na pojednávaní 24. mája 2012,

vyhlásil tento

Rozsudok

1 Návrh na začatie prejudiciálneho konania sa týka výkladu článku 313 ods. 1 a článku 314 smernice Rady 2006/112/ES z 28. novembra 2006 o spoločnom systéme dane z pridanej hodnoty (Ú. v. EÚ L 347, s. 1) v spojení s článkami 136 a 315 tej istej smernice.

2 Tento návrh bol podaný v rámci sporu medzi spoločnosťou Bawaria Motors sp. z o.o. (ďalej len „Bawaria Motors“) a Ministerom financií (minister financií) vo veci uplatnenosti úpravy zdačovania ziskovej prirážky na niektoré činnosti tejto spoločnosti spočívajúce v následnom predaji ojazdených motorových vozidiel.

Právny rámec

Právo Únie

3 Podľa článku 1 ods. 2 smernice 2006/112:

„Spoločný systém [dane z pridanej hodnoty (ďalej len ‚DPH‘)] je založený na zásade, že na tovar a služby sa uplatňuje všeobecná daň zo spotreby presne úmerná cene tovaru a služieb bez ohľadu na počet transakcií uskutočnených vo výrobnom a distribučnom procese pred stupňom, na ktorom sa daň účtuje.

Na každú transakciu sa uplatní DPH vypočítaná z ceny tovaru alebo služieb podľa sadzby platnej pre tento tovar alebo služby po odpočítaní sumy DPH, ktorou boli priamo započítané rôzne nákladové prvky [tvoriace cenu – *neoficiálny preklad*].

...“

4 Hlava IX smernice 2006/112 nazvaná „Oslobodenie od dane“ obsahuje kapitolu 3 s názvom „Oslobodenie od dane pri iných činnostiach“. Článok 136 tejto smernice, ktorý je uvedený v tejto kapitole, stanovuje:

„Členské štáty oslobodia od dane tieto transakcie:

a) dodanie tovaru používaného výhradne na činnosť oslobodenú od dane podľa článkov 132, 135, 371, 375, 376 a 377, článku 378 ods. 2, článku 379 ods. 2 a článkov 380 až 390, ak pri tomto tovare nie je možnosť odpočítania DPH [dane – *neoficiálny preklad*];

b) dodanie tovaru, pri nadobudnutí alebo použití ktorého nevzniká právo na odpočítanie DPH v súlade s článkom 176.“

5 Hlava X smernice 2006/112 nazvaná „Odpočítanie dane“ obsahuje kapitolu 3 s názvom „Obmedzenie práva na odpočítanie dane“. Článok 176 tejto smernice, ktorý je obsiahnutý v tejto kapitole, stanovuje:

„Rada na návrh Komisie jednomyseľne určí, pri ktorých výdavkoch nevzniká právo na odpočítanie DPH. Právo odpočítať daň sa v žiadnom prípade nebude vzťahovať na výdavky, ktoré nepatria jednoznačne do podnikateľských výdavkov ako napríklad výdavky na luxusné predmety a služby [luxusný tovar – *neoficiálny preklad*], zábavu alebo reprezentáciu.

Do nadobudnutia účinnosti ustanovení uvedených v prvom pododseku si členské štáty môžu ponechať všetky výnimky, ktoré stanovovali ich vnútroštátne právne predpisy k 1. januáru 1979, alebo, v prípade členských štátov, ktoré pristúpili do Spoločenstva po tomto dátume, ku dňu ich pristúpenia.“

6 Hlava XII smernice 2006/112 nazvaná „Osobitné úpravy“ obsahuje kapitolu 4 s názvom „Osobitné úpravy pre použitý tovar, umelecké diela, zberateľské predmety a starožitnosti“, ktorá pozostáva z článkov 311 až 343.

7 Podľa článku 311 ods. 1 bodov 1 a 5 smernice 2006/112:

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

1. ‚použitý tovar‘ je hmotný hnuteľný majetok, ktorý je vhodný na ďalšie používanie v danom stave alebo po oprave, okrem umeleckých diel, zberateľských predmetov alebo starožitností a okrem vzácných kovov alebo vzácných kameňov tak, ako ich vymedzili členské štáty,

...

5. ‚zdaniteľný obchodník‘ je každá zdaniteľná osoba, ktorá v rámci svojej ekonomickej činnosti na účely opätovného predaja nakupuje, používa pre potreby svojho podnikania alebo dováža použitý tovar, umelecké diela, zberateľské predmety alebo starožitnosti bez ohľadu na to, či táto zdaniteľná osoba koná na svoj účet alebo na účet inej osoby na základe zmluvy, podľa ktorej sa vypláca provízia z nákupu alebo predaja“.

8 Článok 313 ods. 1 smernice 2006/112 uvádza:

„Členské štáty uplatnia na použitý tovar, umelecké diela, zberateľské predmety a starožitnosti dodané zdaniteľnými obchodníkmi osobitnú úpravu zdačovania prírážky [ziskovej prírážky – *neoficiálny preklad*] zdaniteľného obchodníka v súlade s ustanoveniami tohto pododdielu.“

9 Článok 314 smernice 2006/112 stanovuje:

„Úprava zdačovania prírážky [ziskovej prírážky – *neoficiálny preklad*] 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 zdačovania prírážky [ziskovej prírážky – *neoficiálny preklad*].“

10 Článok 315 smernice 2006/112 stanovuje:

„Základom dane pri dodaniach tovaru uvedených v článku 314 je zisková prírážka, ktorú uplatní zdaniteľný obchodník, znížená o výšku DPH, ktorá sa na túto prírážku vzťahuje.

Zisková prírážka zdaniteľného obchodníka sa rovná rozdielu medzi predajnou cenou, ktorú zdaniteľný obchodník požaduje za tovar, a kúpnu cenou.“

Poľské právo

11 Zákon z 11. marca 2004 o dani z tovaru a služieb (Ustawa o podatku od towarów i usług) (Dz. U. ? 54, ?iastka 535) v znení uplatniteľnom na skutkové okolnosti vo veci samej (ďalej len „zákon o DPH“) vo svojom § 15 ods. 1 uvádza:

„Dani podliehajú právnické osoby, organizačné jednotky bez právnej subjektivity a fyzické osoby, ktoré samostatne vykonávajú hospodársku činnosť uvedenú v odseku 2, a to bez ohľadu na jej účel alebo výsledky.“

12 Podľa § 43 ods. 1 bodu 2 zákona o dani z DPH je od dane oslobodená dodávka použitého tovaru pod podmienkou, že dodávateľ nemal vo vzťahu k tomuto tovaru právo na odpodet dane zaplatenej na vstupe.

13 Použitý tovar v zmysle tohto ustanovenia je definovaný v odseku 2 uvedeného § 43 ako „hmotný huteľný majetok, ktorý bol používaný hospodárskym subjektom, ktorý ho dodáva, minimálne šesť mesiacov od nadobudnutia práva nakladať s týmto majetkom ako vlastník“.

14 Podľa § 86 ods. 3 zákona o DPH:

„V prípade kúpy osobných automobilov alebo iných motorových vozidiel s celkovou povolenou hmotnosťou do 3,5 tony je výška dane zaplatenej na vstupe 60 % sumy dane uvedenej na faktúre alebo dane splatnej pri kúpe tovaru v rámci Spoločenstva alebo dane splatnej za dodávku tovaru, ak je nadobúdateľ zdaniteľnou osobou – najviac však 6 000 PLN.“

15 § 113 ods. 1 zákona o DPH stanovuje:

„Od dane sú oslobodené zdaniteľné osoby, u ktorých celková výška zdaniteľného predaja počas predošlého daňového roka nepresiahla sumu 50 000 PLN. Táto suma sa vypočíta bez dane.“

16 § 120 zákona o DPH, ktorý sa týka úpravy zdaňovania ziskovej prírážky, obsahuje tieto ustanovenia:

„1. ...

(4) Na účely tejto kapitoly sa za ‚použitý tovar‘ považuje hmotný huteľný majetok, ktorý je vhodný na ďalšie používanie v danom stave alebo po oprave, okrem [umeleckých diel, zberateľských predmetov a starožitností], a okrem vzácnych kovov alebo vzácnych kameňov...

...

4. V prípade zdaniteľných osôb, ktoré vykonávajú činnosti spočívajúce v dodávke použitého tovaru, umeleckých diel, zberateľských predmetov alebo starožitností, ktoré zdaniteľná osoba predtým získala na účely čou vykonávanej činnosti alebo ich doviezla na účely ďalšieho predaja, je základom dane zisková prírážka v podobe rozdielu medzi celkovou sumou, ktorú má zaplatiť nadobúdateľ tovaru, a sumou za ich kúpu, od ktorej sa odpočítala daň.

...

10. Odseky 4 a 5 sa vzťahujú na dodávky použitého tovaru, umeleckých diel, zberateľských predmetov alebo starožitností, ktoré zdaniteľná osoba získala od:

- (1) fyzických osôb, právnických osôb alebo organizačných jednotiek bez právnej subjektivity, ktoré nie sú zdaniteľnými osobami uvedenými v § 15, ani zdaniteľnými osobami na účely DPH;
- (2) zdaniteľných osôb uvedených v § 15, ak išlo o dodávku tovaru oslobodenú od dane podľa § 43 ods. 1 bodu 2 alebo § 113;
- (3) zdaniteľných osôb, ak bola dodávka tovaru zdanená podľa odsekov 4 a 5;
- (4) zdaniteľných osôb na účely DPH, ak bola dodávka tohto tovaru oslobodená od dane podľa § 43 ods. 1 bodu 2 alebo § 113;
- (5) zdaniteľných osôb na účely DPH, ak sa na dodávku tohto tovaru uplatnila DPH podľa pravidiel stanovených v odsekoch 4 a 5 a ak má nadobúdateľ dokumenty, ktoré jednoznačne potvrdzujú, že nadobudnutie tohto tovaru sa uskutočnilo podľa uvedených pravidiel.“

17 § 13 nariadenia ministra financií z 28. novembra 2008, ktorým sa vykonávajú niektoré ustanovenia zákona o dani z tovaru a služieb (rozporoz'dzenie Ministra Finansów r.w sprawie wykonania niektórych przepisów ustawy o podatku od towarów i usług, Dz. U. ?. 212, ?iastka 1336) (ďalej len „nariadenie o DPH“), vo svojom odseku 1 bode 5 stanovuje:

„Od dane je oslobodená dodávka osobných automobilov a iných motorových vozidiel zdaniteľnými osobami, ktoré mali v ?ase ich získania právo na odpo?et dane odvedenej na vstupe podľa § 86 ods. 3 zákona, ak v prípade týchto osobných automobilov a vozidiel ide o použitý tovar v zmysle § 43 ods. 2 zákona.“

Skutkové okolnosti sporu vo veci samej a prejudiciálna otázka

18 Bawaria Motors je zdaniteľnou osobou v zmysle § 15 zákona o DPH. Vykonáva hospodársku ?innosť spo?ívajúcu v prevádzkovaní autosalónov, v súvislosti s ktorou nadobúda nové alebo ojazdené osobné automobily, ktoré následne predáva. V rámci tejto ?innosti kupuje ojazdené motorové vozidlá od hospodárskych subjektov, ktoré keďže si nemôžu odpo?ítať DPH zaplatenú pri kúpe tohto tovaru, vystavujú pri dodávke v prospech tejto spoločnosti faktúry, na ktorých je, pokiaľ ide o uplatniteľnú sadzbu DPH, uvedené „oslobodenie od dane“ s odkazom na § 43 ods. 1 bod 2 zákona o DPH. Pri následnom predaji týchto ojazdených motorových vozidiel táto spoločnosť uplatňuje úpravu zdačovania ziskovej prirážky podľa § 120 uvedeného zákona.

19 V rámci ?innosti spoločnosti Bawaria Motors však dochádza aj k tomu, že táto spoločnosť kupuje ojazdené osobné motorové vozidlá od hospodárskych subjektov, ktoré si pri ich kúpe odpo?itali DPH maximálne vo výške stanovenej v § 86 ods. 3 zákona o DPH. V takýchto prípadoch jej hospodársky subjekt vystaví faktúru, na ktorej je, pokiaľ ide o sadzbu DPH splatnú pri dodávke, uvedené „oslobodené od dane“ s odkazom na § 13 ods. 1 bod 5 nariadenia o DPH.

20 Keďže Bawaria Motors sa domnievala, že v prípade uvedenom v predchádzajúcom bode tohto rozsudku je oprávnená uplatniť úpravu zdačovania ziskovej prirážky stanovenú v § 120 zákona o DPH, podala 9. februára 2009 na Minister Finansów žiadosť o individuálny výklad.

21 Dňa 20. februára 2009 Minister Finansów na túto žiadosť odpovedal. Zastával názor, že vzhľadom na znenie § 120 ods. 10 zákona o DPH nie je stanovisko spoločnosti Bawaria Motors opodstatnené. Tvrdil, že § 13 nariadenia o DPH nerozširuje prípady uvedené v § 43 zákona o DPH, na ktorý odkazuje uvedený § 120 ods. 10. Podľa názoru Minister Finansów je tento zákon navyše v súlade s ?lánkami 312 až 325 smernice 2006/112, ktoré uplatnenie úpravy zdačovania ziskovej prirážky vyhradzuje len na prípady, keď zdaniteľný obchodník nadobudol použitý tovar od hospodárskeho subjektu, ktorý nemal právo na odpo?et DPH zaplatenej na vstupe a ktorý tak túto

da? uvedenému zdanite?nému obchodníkovi zapo?ítal do ceny za dodávku.

22 Bawaria Motors podala proti tomuto výkladu žalobu na Wojewódzki S?d Administracyjny w Warszawie, pri?om tvrdila, že stanovisko Minister Finansów vychádzalo z doslovného výkladu § 120 zákona o DPH, ktorý je nezlu?iteľný so základnými zásadami DPH, ktorými je da?ová neutralita, ú?inné zdanenie v jednej fáze uvedenia na trh, ako aj zachovanie podmienok hospodárskej sú?áže.

23 Rozsudkom z 10. novembra 2009 Wojewódzki S?d Administracyjny w Warszawie napadnutý výklad zrušil. Zastával názor, že § 13 ods. 1 nariadenia o DPH, ktorý zavádza oslobodenie od dane, ktoré právo Únie neupravuje, neoslobodzuje hospodársky subjekt, ktorý zdanite?nému obchodníkovi dodá ojazdené motorové vozidlo, od povinnosti zdanit? túto dodávku v prípade, ak v okamihu nadobudnutia tohto vozidla nemal právo na úplný odpo?et DPH zaplatenej na vstupe. Pod?a tohto súdu sa oslobodenie uvedené v tomto ustanovení nariadenia o DPH týka len ?asti DPH, ktorú má zaplatit? hospodársky subjekt v súlade s hornými hranicami stanovenými v § 86 ods. 3 zákona o DPH, a nezahrnuje sumu zodpovedajúcu v závislosti od prípadu 60 % dane uvedenej na faktúre alebo 6 000 PLN, ktorú tento hospodársky subjekt odpo?ítal pri kúpe vozidla. Pod?a uvedeného súdu z toho vyplýva, že Bawaria Motors je oprávnená uplatni? úpravu zda?ovania ziskovej prirážky, avšak len v miere obmedzenej na to, ?o si hospodársky subjekt, ktorý jej vozidlo dodal, nemohol odpo?íta? na vstupe, ktorá v závislosti od prípadu zodpovedá 40 % sumy dane uvedenej na faktúre alebo ?asti tejto dane prekra?ujúcej 6 000 PLN.

24 Bawaria Motors podala proti tomuto rozsudku kasa?ný opravný prostriedok na Naczelny S?d Administracyjny, pri?om v podstate tvrdila, že skuto?nos?, že nemôže úplne uplatni? úpravu zda?ovania ziskovej prirážky na následný predaj použitého tovaru nadobudnutého v rámci dodávky oslobodenej od dane na základe § 13 ods. 1 bodu 5 nariadenia o DPH, porušuje najmä § 120 ods. 4 a 10 zákona o DPH, ako aj vyššie uvedené ustanovenie nariadenia o DPH.

25 Minister Finansów podal takisto kasa?ný opravný prostriedok, v ktorom zastával svoje pôvodné stanovisko, pod?a ktorého zdanite?ný obchodník za okolností prejednávanej veci nemôže, a to ani ?iasto?ne, uplatni? úpravu zda?ovania ziskovej prirážky.

26 Za týchto podmienok Naczelny S?d Administracyjny rozhodol preruši? konanie a položi? Súdnemu dvoru túto prejudiciálnu otázku:

„Majú sa ustanovenia ?lánku 313 ods. 1 a ?lánku 314 smernice 2006/112... v spojení s ?lámkami 136 a 315 tejto smernice vyklada? v tom zmysle, že v súlade s nimi možno osobitnú úpravu ‚zda?ovania prirážky‘ platnú pre zdanite?ných obchodníkov dodávajúcich použitý tovar uplatni? aj v prípade, že ?alej predávajú kúpené osobné motorové vozidlá a iné motorové vozidlá, na ktoré si na základe po?skej právnej úpravy – § 13 ods. 1 bodu 5 nariadenia [o DPH] – uplatnili oslobodenie od dane pri dodaní osobných motorových vozidiel a iných motorových vozidiel zdanite?né osoby, ktoré mali pri ich nadobudnutí pod?a § 86 ods. 3 zákona [o DPH] nárok len na ?iasto?ný odpo?et dane zaplatenej na vstupe, ak išlo v prípade týchto osobných motorových vozidiel a iných motorových vozidiel o použitý tovar v zmysle § 43 ods. 2 zákona o DPH a ?lánku 311 ods. 1 bodu 1 smernice 2006/112?“

O prejudiciálnej otázke

27 Svojou otázkou sa vnútroštátny súd v podstate pýta, ?i sa ?lánok 313 ods. 1 a ?lánok 314 smernice 2006/112 v spojení s ?lámkami 136 a 315 tejto smernice majú vyklada? v tom zmysle, že zdanite?ný obchodník je oprávnený uplatni? úpravu zda?ovania ziskovej prirážky, ak dodá motorové vozidlá považované za použitý tovar v zmysle ?lánku 311 ods. 1 bodu 1 uvedenej smernice, ktoré predtým nadobudol oslobodené od DPH od inej zdanite?nej osoby, ktorá mala

právo len na čiastočný odpôčet uvedenej dane zaplatenej na vstupe z kúpnej ceny týchto vozidiel.

28 V tejto súvislosti treba pripomenúť, že úprava zdačovania prirážky dosiahnutej zdaniteľným obchodníkom pri dodaní použitého tovaru, ako je tovar, o ktorý ide vo veci samej, predstavuje osobitnú úpravu DPH, ktorá je výnimkou zo všeobecnej úpravy smernice 2006/112 (pozri rozsudky z 8. decembra 2005, Jyske Finans, C-280/04, Zb. s. I-10683, bod 35, a z 3. marca 2011, Auto Nikolovi, C-203/10, Zb. s. I-1083, bod 46).

29 Článok 314 smernice 2006/112, ktorý určuje prípady uplatnenia tejto osobitnej úpravy, sa preto musí vykladať doslovne. Z toho vyplýva, ako zdôraznil generálny advokát v bode 29 svojich návrhov, že tieto prípady sú vymenované taxatívne.

30 Zo spisu predloženého Súdnemu dvoru vyplýva, že skutkové okolnosti, o ktoré ide vo veci samej, nespádajú pod žiaden z prípadov uvedených v uvedenom článku 314 písm. a), c) a d). Podľa údajov uvedených v tomto spise dodávky ojazdených motorových vozidiel spoločnosti Bawaria Motors, o ktoré ide vo veci samej, boli uskutočnené osobami, ktoré sú samé osebe zdaniteľnými osobami na účely DPH, a neuplatnilo sa na ne ani oslobodenie pre malé podniky podľa článkov 282 až 292 smernice 2006/112 a ani sa na ne nevzťahovala úprava zdačovania ziskovej prirážky.

31 Keďže uvedené dodávky boli oslobodené od DPH podľa § 13 ods. 1 bodu 5 nariadenia o DPH, treba za týchto podmienok preskúmať, či môžu spadať pod prípad osobitne uvedený v článku 314 písm. b) smernice 2006/112, a to prípad, keď je dodávka tovaru zdaniteľnému obchodníkovi inou zdaniteľnou osobou oslobodená od dane v súlade s článkom 136 tejto smernice.

32 Pokiaľ ide na jednej strane o uplatnenie článku 136 písm. a) uvedenej smernice, musí byť v konaní vo veci samej vylúčené. Ako uviedol generálny advokát v bode 37 svojich návrhov, zo spisu totiž vyplýva, že dodávky motorových vozidiel spoločnosti Bawaria Motors, o ktoré ide vo veci samej, nemajú nijakú súvislosť s akoukoľvek činnosťou oslobodenou od dane podľa ustanovení vymenovaných v bode a) tohto článku.

33 Na druhej strane, pokiaľ ide o uplatnenie článku 136 písm. b) smernice 2006/112 na túto vec, treba pripomenúť, že toto ustanovenie stanovuje, že od dane sú oslobodené dodávky tovaru, pri nadobudnutí alebo použití ktorého nevzniká právo na odpôčet DPH v súlade s článkom 176 uvedenej smernice. Uvedený článok 176 obsahuje vo svojom druhom odseku klauzulu „standstill“, ktorá oprávňuje členské štáty na to, aby si do nadobudnutia účinnosti ustanovení Rady uvedených v prvom odseku tohto článku, ktoré stanovujú výdavky, pri ktorých nevzniká právo na odpôčet DPH, ponechali všetky výnimky, ktoré stanovovali ich vnútroštátne právne predpisy k 1. januáru 1979, alebo v prípade členských štátov, ktoré pristúpili do Spoločenstva po tomto dátume, ako Poľská republika, ku dňu ich pristúpenia.

34 Tento článok 136 písm. b) sa musí vykladať doslovne. Oslobodenie od dane, ktoré zavádza, totiž predstavuje výnimku zo všeobecnej zásady, podľa ktorej sa DPH vyberá z každej dodávky tovaru za protihodnotu uskutočnenej zdaniteľnou osobou (pozri v tomto zmysle rozsudok Jyske Finans, už citovaný, bod 21). Okrem toho toto oslobodenie od dane patrí v dôsledku odkazu vykonaného v článku 314 písm. b) danej smernice na uvedený článok 136 do pôsobnosti odchyľnej úpravy zdačovania ziskovej prirážky.

35 Oslobodenie od dane stanovené v článku 136 písm. b) smernice 2006/112 sa teda nemôže vzťahovať len na dodávky tovaru, pri ktorého nadobudnutí vnútroštátna právna úprava vylučuje právo na odpôčet od dane (pozri v tomto zmysle rozsudok Jyske Finans, už citovaný, bod 24).

36 Tento výklad má oporu v znení článku 176 smernice 2006/112, ktorý vo svojom prvom odseku uvádza výdavky „pri ktorých nevzniká právo na odpočítanie DPH“ a v druhom odseku „výnimky“, ktoré stanovovali existujúce vnútroštátne právne predpisy, teda v článku, na ktorý odkazuje článok 136 písm. b) tejto smernice.

37 Takýto výklad navyše zodpovedá všeobecnej systematike článku 314 smernice 2006/112. Ako totiž zdôraznila poľská vláda a Komisia, rovnako ako generálny advokát v bode 30 svojich návrhov, spoločným znakom prípadov uplatnenia úpravy zdačovania ziskovej prírážky, medzi ktoré patrí oslobodenie od dane stanovené v článku 136 písm. b) uvedenej smernice, je skutočnosť, že osoba, ktorá dodala dotknutý tovar zdaniteľnému obchodníkovi, nemala pri kúpe tohto tovaru právo na odpočet dane zaplatenej na vstupe, a znášala tak celé zaťaženie touto daňou.

38 V konaní vo veci samej však § 86 ods. 3 zákona o DPH neuvádza, že „nevzniklo právo na odpočítanie DPH“ v zmysle článku 136 písm. b) smernice 2006/112, ale obmedzenie sumy odpočítateľnej dane. Zdaniteľná osoba, ktorá nadobudla tovar, ktorý bol následne dodaný zdaniteľnému obchodníkovi, a ktorá nie je zľavou zbavená práva na úplný odpočet DPH zaplatenej na vstupe, má právo na odpočet tejto dane maximálne vo výškach stanovených týmto vnútroštátnym ustanovením, a to v závislosti od prípadu vo výške 60 % dane zaplatenej na vstupe alebo 6 000 PLN.

39 Bez toho, aby teda bolo potrebné posúdiť, či sa na ustanovenie § 86 ods. 3 zákona o DPH vzťahuje alebo nevzťahuje klauzula „standstill“ zakotvená v článku 176 druhom odseku smernice 2006/112, oslobodenie od DPH priznané v § 13 ods. 1 bode 5 nariadenia o DPH pri dodávkach motorových vozidiel zdaniteľnému obchodníkovi uskutočnených zdaniteľnými osobami, ktoré mali právo na čiastočný odpočet dane zaplatenej na vstupe na základe uvedeného § 86 ods. 3 zákona o DPH, v každom prípade nezodpovedá striktnému predpokladu definovanému v článku 136 písm. b) uvedenej smernice. Z toho vyplýva, že na následnú dodávku týchto motorových vozidiel zdaniteľným obchodníkom sa nemôže uplatniť úprava zdačovania ziskovej prírážky.

40 Bawaria Motors tvrdí, že v dôsledku takého výkladu, ktorý zastáva Minister Finansów, sa na ňu uplatní čiastočné dvojité zdanenie. Vysvetľuje, že v súlade s týmto výkladom je na základe bežného režimu DPH povinná uplatniť DPH na celkovú predajnú cenu dotknutého ojazdeného motorového vozidla, a to napriek tomu, že aj keď jej uvedené vozidlo predtým dodala oslobodené od DPH podľa § 13 ods. 1 bodu 5 nariadenia o DPH iná zdaniteľná osoba, nemôže odpočítať tú časť DPH, ktorú na základe obmedzenia uvedeného v § 86 ods. 3 zákona o DPH nemohla na vstupe odpočítať táto iná zdaniteľná osoba, a ktorá už teda bola zahrnutá do ceny tejto dodávky.

41 No vzhľadom na úvahy uvedené v bodoch 34 a 35 tohto rozsudku článok 136 písm. b) smernice 2006/112 nepripúšťa iný výklad než ten, ktorý je uvedený v bode 39 uvedeného rozsudku a ktorý umožňuje zabrániť tomu, aby sa zdaniteľný obchodník, ktorý sa tak ako Bawaria Motors nemôže odvolávať na skutočnosť, že pri pôvodnom nadobudnutí tovaru inou zdaniteľnou osobou, ktorý bol následne dodaný ako použitý tovar, bolo v zmysle tohto ustanovenia vylúčené právo na odpočet DPH, nachádzal v situácii čiastočného dvojitého zdanenia (pozri v tomto zmysle rozsudok Jyske Finans, už citovaný, bod 24). Táto situácia totiž nemá vplyv na určenie podmienok uplatnenia úpravy zdačovania ziskovej prírážky stanovenej v článku 314 uvedenej smernice.

42 Ako tvrdila Komisia vo svojich písomných pripomienkach, ako aj na pojednávaní, ukončenie takejto situácie spadá do právomoci poľského zákonodarcu. Ukončenie tejto situácie naopak nemôže viesť k takému výkladu smernice 2006/112, ktorý by bol v rozpore s jej doslovným znením, ako aj s jej všeobecnou systematikou.

43 Treba ešte zdôrazniť, že na rozdiel od stanoviska, ktoré zastáva Bawaria Motors, odmietnutie uplatnenia úpravy zdaťovania ziskovej prírážky zdaniteľnému obchodníkovi v takom prípade, o aký ide vo veci samej, zatiaľ čo sa uvedená úprava uplatní na základe ustanovení článku 136 písm. b) smernice 2006/112 v spojení s ustanoveniami článku 314 písm. b) smernice 2006/112 v prípade, keď zdaniteľný obchodník predtým nadobudol dotknutý tovar bez DPH od inej zdaniteľnej osoby, ktorá nijako nemohla odpôľtať dať zaplatenú na vstupe, neodporuje zásade daťovej neutrality.

44 Ako totiž na pojednávaní zdôraznil Minister Financí, v tomto druhom prípade cena za dodávku tovaru zdaniteľnému obchodníkovi zahrnuje celkovú výšku DPH zaplatenú na vstupe inou zdaniteľnou osobou, keďže ju totiž táto iná zdaniteľná osoba nemohla pri nadobudnutí uvedeného tovaru odpôľtať, a to ani čiastočne. Naopak v prípade, o aký ide vo veci samej, táto cena zahŕňa len časť DPH zaplatenej na vstupe, a síce tú, ktorú vzhľadom na obmedzenie stanovené v § 86 ods. 3 zákona o DPH nemohla zdaniteľná osoba, ktorá dotknutý tovar dodala zdaniteľnému obchodníkovi, odpôľtať pri nadobudnutí tohto tovaru.

45 Ako tvrdila poľská vláda, povolenie uplatnenia úpravy zdaťovania ziskovej prírážky v takej situácii, o akú ide vo veci samej, by malo za následok, že by DPH nebola úmerná cene použitého tovaru, ktorý zdaniteľný obchodník následne predal, a to aj vtedy, ak by podstatná časť dane zaplatenej na vstupe mohla byť odpôľtaná inou zdaniteľnou osobou vo fáze predchádzajúcej uvedeniu na trh. Podobná situácia by bola v rozpore so zásadou uplatnenia všeobecnej DPH vyjadrenej v článku 1 ods. 2 smernice 2006/112.

46 Vzhľadom na predchádzajúce úvahy treba na položenú otázku odpovedať tak, že článok 313 ods. 1 a článok 314 smernice 2006/112 v spojení s článkami 136 a 315 tejto smernice sa majú vykladať v tom zmysle, že zdaniteľný obchodník nie je oprávnený uplatniť úpravu zdaťovania ziskovej prírážky, ak dodá motorové vozidlá považované za použitý tovar v zmysle článku 311 ods. 1 bodu 1) uvedenej smernice, ktoré predtým nadobudol oslobodené od DPH od inej zdaniteľnej osoby, ktorá mala právo na čiastočný odpôľet uvedenej dane zaplatenej na vstupe z kúpnej ceny týchto vozidiel.

O trovách

47 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:

Článok 313 ods. 1 a článok 314 smernice Rady 2006/112/ES z 28. novembra 2006 o spoločnom systéme dane z pridanej hodnoty, v spojení s článkami 136 a 315 tejto smernice, sa majú vykladať v tom zmysle, že zdaniteľný obchodník nie je oprávnený uplatniť úpravu zdaťovania ziskovej prírážky, ak dodá motorové vozidlá považované za použitý tovar v zmysle článku 311 ods. 1 bodu 1) uvedenej smernice, ktoré predtým nadobudol oslobodené od DPH od inej zdaniteľnej osoby, ktorá mala právo na čiastočný odpôľet uvedenej dane zaplatenej na vstupe z kúpnej ceny týchto vozidiel.

Podpisy

* Jazyk konania: poľština.