

V?c C-280/04

Jyske Finans A/S

v.

Skatteministeriet

(žádost o rozhodnutí o p?edb?žné otázce podaná Vestre Landsret)

„Šestá sm?rnice o DPH – ?lánek 13 ?ást B písm. c) – Osvobození – Osvobození dodání zboží bez nároku na odpo?et – Následný prodej vozidel zakoupených jako použitá leasingovou společností – ?lánek 26a – Zvláštní režim prodeje použitého zboží“

Stanovisko generálního advokáta L. A. Geelhoeda p?ednesené dne 22. září 2005

Rozsudek Soudního dvora (t?etího senátu) ze dne 8. prosince 2005

Shrnutí rozsudku

1. *Da?ová ustanovení – Harmonizace právních p?edpis? – Dan? z obratu – Spole?ný systém dan? z p?ídané hodnoty – Osvobození od dan? stanovená šestou sm?rnicí – Osvobození dodání zboží bez nároku na odpo?et – Vnitrostátní právní p?edpisy, které dani podrobují operace, p?i kterých osoba povinná k dani následn? prodá poté, co jej zahrnula do svého podnikání, zboží, jež nebylo vy?ato z nároku na odpo?et – P?ípustnost*

(Sm?rnice Rady 77/388, ?l. 13 ?ást B písm. c) a ?l.17 odst. 6)

2. *Da?ová ustanovení – Harmonizace právních p?edpis? – Dan? z obratu – Spole?ný systém dan? z p?ídané hodnoty – Zvláštní režim použitého zboží – Pojem „obchodník povinný k dani“ – Podnik, který následn? prodává vozidla, jež po?ídil jako použitá se zám?rem zahrnout je do své leasingové ?innosti – Zahrnutí*

(Sm?rnice Rady 77/388, ?l. 26a ?ást A písm.e))

1. Ustanovení ?l. 13 ?ást B písm. c) šesté sm?rnice Rady 77/388/EHS, ve zn?ní sm?rnice Rady 94/5/ES (která se týkají osvobození dodání zboží bez nároku na odpo?et v souladu s ?l. 17 odst. 6 sm?rnice), musí být vykládána tak, že nebrání vnitrostátním právním p?edpis?m, které dani z p?ídané hodnoty podrobují operace, p?i kterých osoba povinná k dani následn? prodá poté, co jej zahrnula do svého podnikání, zboží, jehož po?ízení nebylo vy?ato z nároku na odpo?et v souladu s ?l. 17 odst. 6 uvedené sm?rnice 77/388 ve zn?ní zm?n, p?estože uvedené po?ízení uskute?né u osoby povinné k dani, která nemohla podat p?iznání k dani z p?ídané hodnoty, na základ? této skute?nosti nezaložilo nárok na odpo?et.

Vzhledem k tomu, že právo Spole?enství nezahrnuje tedy k tomuto dni žádné ustanovení uvád?jící výdaje, které jsou vy?aty z práva na odpo?et dan? z p?ídané hodnoty, mohou ?lenské státy zachovat své existující právní p?edpisy v této oblasti až do té doby, kdy zákonodárce Spole?enství zavede režim Spole?enství upravující vyn?tí. Osvobození stanovené ustanoveními ?l. 13 ?ásti B písm. c) šesté sm?rnice se tedy m?že vztahovat pouze na dodání zboží, jehož po?ízení bylo vnitrostátními právními p?edpisy vy?ato z nároku na odpo?et. Zn?ní tohoto ?lánku nep?ipouští v tomto ohledu žádný jiný výklad, který by umožnil zamezit tomu, aby osoba povinná k

dani, která se nemůže dovolávat takového vynětí, podléhala dvojímu zdanění.

(viz body 23–24, 26, výrok 1)

2. §lánek 26a část A písm. e) šesté směrnice 77/388, ve znění směrnice 94/5, který se týká zvláštního režimu zdaování na základě ziskového rozpětí, kterého dosahuje obchodník povinný k dani při dodání použitého zboží, uměleckých děl, sběratelských předmětů nebo starožitností, musí být vykládán tak, že za „obchodníka povinného k dani“ ve smyslu tohoto ustanovení může být považován podnik, který v rámci běžného výkonu své činnosti následně prodává vozidla, jež pořídil jako použitá se záměrem zahrnout je do své leasingové činnosti, a pro který je v okamžiku pořízení použitého zboží následný prodej nikoliv hlavním, ale pouze druhořadým cílem, jenž je vedlejší ve srovnání s cílem, který představuje leasing.

Na trhu s použitými vozidly by zdanění celkové prodejní ceny dodání skutečného podniky zabývajících se leasingem vedlo k narušení hospodářské soutěže v neprospěch těchto podniků a ve prospěch zejména obchodníků s použitými vozidly, kteří mohou uplatnit režim zdanění na základě ziskového rozpětí. Podnik zabývající se leasingem by totiž, aby uspokojil legitimní očekávání nabyvatelů, že za vozidla odpovídající kvality zaplatí stejnou cenu, ať už jsou prodávána obchodníky s použitými vozidly, nebo leasingovými společnostmi, nemohl rozumně promítnout do této ceny částku daně z přidané hodnoty, kterou dluží, což by mělo za důsledek odpovídající snížení jeho ziskového rozpětí. Použití režimu stanoveného §lánkem 26a šesté směrnice na podniky zabývajících se leasingem, které jsou činné za uvedených podmínek, tak umožňuje dosáhnout právního cíle, který si stanovil zákonodárce Společenství, když přijal tento režim, to znamená zamezení dvojímu zdanění a narušení hospodářské soutěže v oblasti použitého zboží.

(viz body 28, 40–41, 44, výrok 2)

ROZSUDEK SOUDNÍHO DVORA (třetího senátu)

8. prosince 2005(*)

„Šestá směrnice o DPH – §lánek 13 část B písm. c) – Osvobození – Osvobození dodání zboží bez nároku na odpotet – Následný prodej vozidel zakoupených jako použitá leasingovou společností – §lánek 26a – Zvláštní režim prodeje použitého zboží“

Ve věci C-280/04,

jejímž předmětem je žádost o rozhodnutí o předběžné otázce na základě §lánku 234 ES, podaná rozhodnutím Vestre Landsret (Dánsko) ze dne 25. června 2004, došlým Soudnímu dvoru dne 29. června 2004, v řízení

Jyske Finans A/S

proti

Skatteministeriet

za přítomnosti:

Nordania Finans A/S,

BG Factoring A/S,

SOUDNÍ DVŮR (třetí senát),

ve složení A. Rosas, předseda senátu, J. Malenovský (zpravodaj), J. P. Puissechot, S. von Bahr a U. Lohmus, soudci,

generální advokát: L.A. Geelhoed,

vedoucí soudní kanceláře: H. von Holstein, náměstek vedoucího soudní kanceláře,

s přihlédnutím k písemné části řízení a po jednání konaném dne 7. července 2005,

s ohledem na vyjádření předložená:

- za Jyske Finans A/S E. Malbergem, advokat,
- za Nordania Finans A/S a BG Factoring A/S H. Severin Hansen a T. K. Kristjansson Plesner, advokaterne,
- za dánskou vládu J. Moldem, jako zmocněncem, ve spolupráci s P. Bieringem, advokat,
- za řeckou vládu I. Pouli a V. Kyriazopoulou, jako zmocněnci,
- za polskou vládu J. Pietrasem, jako zmocněncem,
- za Komisi Evropských společenství L. Ström van Lier a T. Fichem, jako zmocněnci,

po vyslechnutí stanoviska generálního advokáta na jednání konaném dne 22. září 2005,

vydává tento

Rozsudek

1 Žádost o rozhodnutí o předběžné otázce se týká výkladu čl. 13 části B písm. c) a čl. 26a části A písm. e) šesté směrnice Rady 77/388/EHS ze dne 17. května 1977 o harmonizaci právních předpisů členských států týkajících se daní z obratu – Společný systém daní z přidané hodnoty: jednotný základ daní (Úř. věst. L 145, s. 1; Zvl. vyd. 09/01, s. 23), ve znění směrnice Rady 94/5/ES ze dne 14. února 1994 (Úř. věst. L 60, s. 16; Zvl. vyd. 09/01, s. 255, dále jen „šestá směrnice“).

2 Tato žádost byla předložena v rámci sporu mezi společnostmi Jyske Finans A/S (dále jen „Jyske Finans“) a Skatteministeriet (dánské ministerstvo financí) ve věci daní z přidané hodnoty (dále jen „DPH“), která byla vymáhána od uvedené společnosti z důvodu jejích následných prodejů vozidel pořízených jako použité.

Právní rámec

Právní úprava Společenství

3 Podle §l. 2 odst. 1 šesté směrnice je předmětem DPH dodání zboží za protiplnění uskutečněnou osobou povinnou k dani, která jedná jako taková.

4 §lánek 11 část A odst. 1 písm. a) uvedené směrnice určuje základ daně pro tato dodání zboží jako vše, co představuje protiplnění, které dodavatel získal nebo má získat od kupujícího, zákazníka nebo třetí strany.

5 §lánek 13 část B též směrnice stanoví:

„Aniž jsou dotčeny jiné předpisy Společenství, osvobodí členské země od daně následující plnění, a to za podmínek, které samy stanoví k zajištění správného a jednoznačného uplatňování těchto osvobození a k zamezení jakýchkoli daňových úniků, vyhýbání se daňovým povinnostem či zneužití daňového režimu:

[...]

c) [...] dodání zboží, při jehož pořízení nebo výrobě [použití] se v souladu s §l. 17 odst. 6 daň z přidané hodnoty nestala odpodíratelnou;

[...]“

6 Podle §l. 17 odst. 6 šesté směrnice:

„Nejpozději do čtyř let ode dne, kdy tato směrnice vstoupí v platnost, rozhodne Rada jednomyslně na návrh Komise o tom, jaké výdaje nelze odpodíst od daně z přidané hodnoty. [...]

Dokud výše uvedená pravidla nevstoupí v platnost, mohou členské státy zachovat veškerá vynětí obsažená ve svých vnitrostátních předpisech v době vstupu této směrnice v platnost.“

7 §lánek 26a šesté směrnice, který do ní byl vložen článkem 1 odst. 3 směrnice 94/5, stanoví zvláštní režim DPH použitelný pro použité zboží, umělecká díla, sbíratelské předměty a starožitnosti. Na základě tohoto článku 26a jsou dodávky tohoto zboží, které uskutečňují obchodníci povinni k dani, zdaňovány pouze na základě ziskového rozpětí, a sice rozdílu mezi prodejní cenou účtovanou obchodníkem povinným k dani za zboží a kupní cenou.

8 Jak vyplývá z třetího a pátého bodu odvodnění směrnice 94/5, tento zvláštní režim směřuje k zamezení dvojího zdanění a narušení hospodářské soutěže mezi osobami povinnými k dani.

9 Obchodník povinný k dani je podle §l. 26a části A písm. e) šesté směrnice vymezen jako „osoba povinná k dani, která v rámci své hospodářské činnosti nakupuje nebo si pořizuje pro účely svého podnikání, popřípadě dováží se záměrem následného prodeje použité zboží“.

Vnitrostátní právní úprava

10 §lánek 8 odst. 1 zákona o DPH (momslov), ve znění zákona č. 375 ze dne 18. května 1994 a pozměňujícího zákona č. 1114 ze dne 21. prosince 1994 (dále jen „zákon o DPH“), stanoví:

„Dodání za protiplnění zahrnuje prodej aktiv společnosti v případě, že má hospodářský subjekt nárok na částečný nebo úplný odpodet, zejména při pořízení nebo výrobě položky aktiv.“

11 Podle §l. 13 odst. 2 zákona o DPH:

„Dodání zboží použitého pouze v rámci podniku, který je osvobozen od daně podle prvního

odstavce tohoto §l. 42 odst. 1 bod 7, že podniky si nemohou odpovídat na vstupu z „pořízení nebo provozování osobních motorových vozidel, která jsou určena k přepravě nejvýše devíti osob, nicméně s výhradou odstavců 4, 6 a 7“.

12 V kapitole 9 uvedeného zákona stanoví §l. 42 odst. 1 bod 7, že podniky si nemohou odpovídat na vstupu z „pořízení nebo provozování osobních motorových vozidel, která jsou určena k přepravě nejvýše devíti osob, nicméně s výhradou odstavců 4, 6 a 7“.

13 Podle odstavce 6 tohoto §l. 42:

„Podniky, které obchodují s motorovými vozidly nebo je pronajímají nebo které provozují autoškoly, si mohou, bez ohledu na ustanovení odst. 1 bod 7, odpovídat z pořízení [...] pro tyto účely.“

14 Kapitola 17 téhož zákona provádí ustanovení směrnice 94/5 týkající se zvláštní úpravy použitelné zejména pro použité zboží.

15 V této kapitole 17 stanoví §l. 69 odst. 1:

„Podniky, které se záměrem následného prodeje kupují zejména použité zboží, umělecká díla, sběratelské předměty nebo starožitnosti mohou v rámci následného prodeje odvést daň z dotyčného zboží v souladu s pravidly stanovenými v této kapitole“.

Spor v povodním řízení a předběžné otázky

16 Obchodní společností Jyske Finans je prodej automobilových vozidel na leasing. Pro výkon této činnosti pořizuje buď nová, nebo použitá vozidla. Pořízení použitých vozidel se uskutečňuje bez možnosti odpovídat DPH zahrnutou v ceně, vzhledem k tomu, že prodejci nemohou podle vnitrostátních právních předpisů podat přiznání k DPH z ceny vozidla.

17 Mezi dnem 1. ledna 1999 a 31. května 2001 společnost Jyske Finans následně prodala v rámci leasingu 145 vozidel, která pořídila jako použitá. Dánské daňové orgány od ní v květnu 2001 vymáhaly zaplacení DPH z ceny následného prodeje těchto vozidel ve výši 2 236 413 DKK (tedy přibližně 299 500 eur).

18 Společnost Jyske Finans tento dluh zpochybnila před Vestre Landsret, přičemž uplatňovala, že její platba by vedla ke dvojímu zdanění DPH, protože nemohla využít nárok na odpovídat DPH, která zůstala zahrnuta v kupní ceně použitých vozidel a která nebyla uvedena v daňovém přiznání. Tvrdila, že rozhodnutí daňových orgánů nemá právní základ v zákoně o DPH a je v rozporu se šestou směrnicí. Společnosti Nordania Finans A/S a BG Factoring A/S vstoupily v tomto stupni do řízení jako vedlejší účastníci na podporu společnosti Jyske Finans.

19 Vestre Landsret měl za to, že vč v povodním řízení se týká jednak otázky, zda je požadavek zdanění v rozporu s §l. 13 část B písm. c) šesté směrnice, a jednak otázky, zda společnost Jyske Finans měla právo dovolávat se zvláštního režimu zdanění prodeje použitého zboží na základě ziskového rozpětí, stanoveného §l. 26a téže směrnice. Domníval se, že výsledek věci v povodním řízení závisí na výkladu těchto dvou ustanovení uvedené směrnice. Za těchto podmínek se Vestre Landsret rozhodl přerušit řízení a položit Soudnímu dvoru následující předběžné otázky:

„1) Musí být §l. 13 část B písm. c) šesté směrnice [...] ve spojení s §l. 2 bodem 1 a §l. 11 částí A odst. 1 písm. a) vykládán tak, že brání členskému státu v zachování právního stavu vyplývajícího z jeho zákona o DPH, na základě kterého osoba povinná k dani, která ve známém rozsahu vložila investiční majetek do svého obchodního majetku, na rozdíl od prodejce použitých vozidel a ostatních hospodářských subjektů, kteří prodávají použitá vozidla, podléhá dani z DPH

z prodeje tohoto investičního majetku i v případě, že byl tento majetek pořízen od osob povinných k dani, které nepodaly přiznání k dani z ceny tohoto majetku, takže v době pořízení neexistovala možnost si DPH odpočíst

2) Musí být čl. 26a [...] a písm. e) šesté směrnice [...] vykládán tak, že pojem „obchodník povinný k dani“ se vztahuje pouze na osoby, jejichž hlavní činnost spočívá v nákupu a prodeji použitých vozidel v případech, že je dotyčné použité zboží pořízeno s jediným nebo hlavním záměrem uskutečnit zisk z jeho následného prodeje, nebo tento pojem zahrnuje také osoby, které obvykle následně prodají toto zboží po uplynutí doby pronájmu, jako vedlejší činnost vzhledem k celkové hospodářské činnosti zaměřené na leasing, za výše popsanych podmínek“

K předběžným otázkám

K první otázce

20 Podstatou první otázky předkládajícího soudu je, zda ustanovení čl. 13 části B písm. c) šesté směrnice musí být vykládána v tom smyslu, že osvobození od DPH, které stanoví ve prospěch dodání zboží, při jehož pořízení se v souladu s čl. 17 odst. 6 uvedená směrnice DPH nestala odpočitatelnou, brání vnitrostátním právním předpisům, které DPH podrobují operace, při kterých osoba povinná k dani následně prodá, poté co jej zahrnula do svého podnikání, zboží, při jehož pořízení u osoby povinné k dani, která nemohla podat přiznání k DPH, se na základě této skutečnosti DPH nestala odpočitatelnou.

21 Úvodem je namístě připomenout, že výrazy použité za účelem označení osvobození od daní uvedených v článku 13 šesté směrnice je třeba vykládat restriktivně vzhledem k tomu, že tato osvobození představují odchylku od obecné zásady, podle které je v souladu s článkem 2 uvedená směrnice DPH vybírána z každého dodání zboží nebo poskytnutí služby za protiplnění uskutečněného osobou povinnou k dani, která jedná jako taková (viz zejména rozsudky ze dne 20. listopadu 2003, Taksatorringen, C-8/01, Recueil, s. I-13711, bod 36, a ze dne 3. března 2005, Fonden Marselisborg Lystbadehavn, C-428/02, Recueil, s. I-1527, bod 29).

22 Je třeba rovněž připomenout, že podle čl. 17 odst. 6 šesté směrnice mohou členské státy zachovat své vnitrostátní právní předpisy ohledně vynětí z nároku na odpočet, které existovaly v době vstupu uvedená směrnice v platnost, dokud Rada nevydá ustanovení stanovená v tomto článku (viz rozsudek ze dne 14. června 2001, Komise v. Francie, C-345/99, Recueil s. I-4493, bod 19).

23 Vzhledem k tomu, že žádný z návrhů předložených Komisí Radě na základě prvního pododstavce čl. 17 odst. 6 šesté směrnice nebyl Radou přijat, mohou členské státy zachovat své existující právní předpisy ohledně vynětí nároku na odpočet DPH až do té doby, kdy zákonodárce Společenství zavede režim Společenství upravující vynětí a uskutečnění tím postupnou harmonizaci vnitrostátních právních předpisů v oblasti DPH (výše uvedený rozsudek Komise v. Francie, bod 20). Právo Společenství nezahrnuje tedy k tomuto dni žádné ustanovení uvádějící výdaje, které jsou vyřazeny z práva na odpočet DPH.

24 Osvobození stanovené ustanoveními čl. 13 části B písm. c) šesté směrnice se tedy může vztahovat pouze na dodání zboží, jehož pořízení bylo vnitrostátními právními předpisy vyřazeno z nároku na odpočet. Znění tohoto článku nepřipouští v tomto ohledu žádný jiný výklad, který by umožnil zamezit tomu, aby osoba povinná k dani, která se nemůže dovolávat takového vynětí, podléhala dvojímu zdanění.

25 Pokud takové vnitrostátní právní předpisy, jako jsou předpisy uvedené ve věci v původním řízení, stanoví, že podniky, jejichž činností je pronájem motorových vozidel, si mohou odpočíst

da? z po?ízení pro tyto ú?ely, vyplývá z toho, že po?ízení vozidla takovým podnikem není ve smyslu ?l. 13 ?ásti B písm. c) šesté sm?rnice vy?ato z nároku na odpo?et v souladu s ?l. 17 odst. 6 uvedené sm?rnice. Následný prodej tohoto vozidla tak nem?že být považován za náležející k dodáním, na která se vztahuje osvobození stanovené tímto ?l. 13 ?ástí B písm. c). Okolnost, že takové po?ízení nezaložilo nárok na odpo?et z d?vodu, jako je tomu ve v?ci v p?vodním ?ízení, kdy k n?mu došlo u prodejce?, kte?í sami nemohli podle vnitrostátních právních p?edpis? odpo?íst da? na vstupu ze svých nákup? vozidel, a tudíž nepodali p?iznání k DPH na výstupu, nemá dopad na kvalifikaci tohoto po?ízení pro použití téhož ?lánku 13.

26 Za t?chto podmínek je namíst? odpov?d?t na první otázku, že ustanovení ?l. 13 ?ásti B písm. c) šesté sm?rnice musí být vykládána tak, že nebrání vnitrostátním právním p?edpis?m, které DPH podrobují operace, p?i nichž osoba povinná k dani následn? prodá, poté co jej zahrnula do svého podnikání, zboží, jehož po?ízení nebylo vy?ato z nároku na odpo?et v souladu s ?l. 17 odst. 6 uvedené sm?rnice, p?estože uvedené po?ízení uskute?n?né u osoby povinné k dani, která nemohla podat p?iznání k DPH, na základ? této skute?nosti nezaložilo nárok na odpo?et.

K druhé otázce

27 Podstatou druhé otázky p?edkládajícího soudu je, zda osoba povinná k dani, která v rámci b?žného výkonu svých ?inností následn? prodává vozidla, která po?ídila jako použitá se zám?rem zahrnout je do své leasingové ?innosti, za ú?elem m?že být považována za „obchodníka povinného k dani“ ve smyslu ?lánku 26a šesté sm?rnice.

28 Tento ?lánek pocházející ze sm?rnice 94/5 zavádí zvláštní režim zda?ování na základ? ziskového rozp?tí, kterého dosahuje obchodník povinný k dani p?i dodání použitého zboží, um?leckých d?l, sb?ratelských p?edm?t? nebo starožitností.

29 Je t?eba p?ipomenout, že ustanovení ?l. 26a ?ásti A písm. e) šesté sm?rnice vymezují obchodníka povinného k dani jako osobu povinnou k dani, která v rámci své hospodá?ské ?innosti nakupuje nebo si po?izuje pro ú?ely svého podnikání, pop?ípad? dováží se zám?rem následného prodeje použité zboží, um?lecká díla, sb?ratelské p?edm?ty nebo starožitnosti.

30 ?etné verze šesté sm?rnice, v?etn? verze anglické, by mohly vést k úvaze, že výraz „se zám?rem následného prodeje“ se vztahuje pouze ke slovesu „dováží“, které jej bezprost?edn? p?edchází. Bylo by tedy možné p?ipustit, že p?i po?ízení, která jsou jako jediná dot?ená ve v?ci v p?vodním ?ízení, zn?ní šesté sm?rnice nevyžaduje, aby dot?ená osoba k tomu, aby se na ni vztahovala definice obchodníka povinného k dani, m?la již v okamžiku po?ízení použitého zboží zám?r následn? je prodat. Za t?chto podmínek by nebylo možné vylou?it z této definice podnik zabývající se leasingem, který jako spole?nost Jyske Finans nakupuje v rámci své hospodá?ské ?innosti použité zboží.

31 V tomto ohledu je t?eba p?ipomenout, že podle ustálené judikatury musí být ustanovení Spole?enství vykládána a používána jednotn? na základ? verzí vypracovaných ve všech jazycích Spole?enství (viz v tomto smyslu zejména rozsudky ze dne 5. prosince 1967, Van der Vecht, 19/67, Recueil, s. 445, 456; ze dne 17. ?ervence 1997, Ferriere Nord v. Komise, C?219/95 P, Recueil, s. I?4411, bod 15, a ze dne 29. dubna 2004, Björnekulla Fruktindustrier, C?371/02, Recueil, s. I?5791, bod 16). V p?ípad? rozdílu mezi r?znými jazykovými verzemi textu Spole?enství musí být dot?ené ustanovení vykládáno podle celkové systematiky a ú?elu právní úpravy, jejíž ?ást tvo?í (rozsudky ze dne 9. b?ezna 2000, EKW a Wein & Co, C?437/97, Recueil, s. I?1157, bod 42, a ze dne 1. dubna 2004, Borgmann, C?1/02, Recueil, s. I?3219, bod 25).

32 Z druhého, t?etího a pátého bodu od?vodn?ní sm?rnice 94/5 vyplývá, že zákonodárce Spole?enství zamýšlel provést ur?itou harmonizaci velmi rozdílných režim?, které byly tehdy

použitelné v členských státech v oblasti zdanění použitého zboží, uměleckých děl, sbíratelských předmětů nebo starožitností, se záměrem zamezit dvojímu zdanění a narušení hospodářské soutěže, jak vnitřní, tak mezi členskými státy. Za těchto podmínek by vykládat výraz „se záměrem následného prodeje“ jako výraz, který se vztahuje pouze na dovoz, bylo v rozporu s obecným cílem, který byl takto určen zákonodárcem Společenství, zavést jednotný režim v oblasti použitého zboží, uměleckých děl, sbíratelských předmětů nebo starožitností. V důsledku toho je třeba mít za to, že se uvedený výraz vztahuje rovněž k pořízení nebo použití pro účely podniku.

33 Je tedy třeba odpovědět na otázku, zda se šestá směrnice, když odkazuje na obchodníka povinného k dani, který kupuje použité zboží „se záměrem následného prodeje“, vztahuje pouze na osobu povinnou k dani, která se po pořízení omezuje v podstatě na technické operace přípravy vozidel se záměrem tato vozidla přímo a bezprostředně následně prodat, nebo zda se týká také osoby povinné k dani, která pronajímá vozidla předtím, než je následně prodá. Taková nájemníinnost je ve skutečnosti svým účelem nezávislá na následném prodeji, který může nastat až po dlouhé době nebo také nemusí nastat vůbec vzhledem k rizikům, jako je opotřebení nebo zničení, která jsou vlastní leasingu vozidel. Jinými slovy je třeba zjistit, zda definice obchodníka povinného k dani pokrývá také takovou situaci, jaká tu je ve věci v původním řízení, v níž byl v okamžiku pořízení použitého zboží pro dotyčnou osobu povinnou k dani následný prodej ve skutečnosti nikoliv hlavním, ale pouze druhořadým cílem, který je vedlejší k cíli, který představuje leasing.

34 Je třeba připomenout, že pro určení dosahu ustanovení práva Společenství je na místě vzít do úvahy zároveň jeho znění, kontext a cíle (rozsudky ze dne 15. října 1992, *Tenuta il Bosco*, C-162/91, Recueil, s. I-5279, bod 11, ze dne 16. ledna 2003, *Maierhofer*, C-315/00, Recueil, s. I-563, bod 27 a ze dne 15. července 2004, *Harbs*, C-321/02, Recueil, s. I-7101, bod 28).

35 Je pravda, že režim zdanění na základě ziskového rozpětí dosahovaného obchodníkem povinným k dani při dodání použitého zboží, uměleckých děl, sbíratelských předmětů nebo starožitností představuje zvláštní režim DPH, odchylný od obecného režimu šesté směrnice, který jako jiné zvláštní režimy stanovené v článcích 24, 25 a 26 uvedené směrnice, má být použit pouze v míře nezbytné pro dosažení svého cíle (viz pro použití režimu stanoveného článkem 26, respektive režimu stanoveného článkem 25, rozsudky ze dne 22. října 1998, *Madgett a Baldwin*, C-308/96 a C-94/97, Recueil, s. I-6229, bod 34, a výše uvedený rozsudek *Harbs*, bod 27).

36 To však nic nemění na tom, že výklad výrazů použitých ustanoveními článku 26a šesté směrnice musí být v souladu s cíli sledovanými zvláštním režimem, který tento článek zavádí, a splňovat požadavky zásady daňové neutrality, která je vlastní společnému systému DPH.

37 V tomto ohledu je třeba uvést, že třetí a pátý bod odvodnění směrnice 94/5 vyjadřují úmysl zákonodárce Společenství zamezit dvojímu zdanění a narušení hospodářské soutěže (viz rozsudek ze dne 1. dubna 2004, *Stenholmen*, C-320/02, Recueil, s. I-3509, bod 25).

38 Přitom zdanění celkové prodejní ceny vozidla, které dodal podnik zabývající se leasingem, jenž toto vozidlo pořídil jako použité, když přitom tento podnik v okamžiku tohoto pořízení nemohl odpovízt DPH, která zůstala zahrnuta v kupní ceně, může vést k dvojímu zdanění.

39 Kromě toho zásada daňové neutrality, na které zejména spočívá společný systém DPH, tak jak jej zavádí šestá směrnice, brání tomu, aby bylo při vybírání DPH zacházeno rozdílně s hospodářskými subjekty, které uskutečňují stejné operace (viz rozsudek ze dne 16. září 2004, *Cimber Air*, C-382/02, Recueil, s. I-8379, body 23 a 24).

40 Na trhu s použitými vozidly by zdanění celkové prodejní ceny dodání uskutečného podniky zabývajícími se leasingem vedlo k narušení hospodářské soutěže v neprospěch těchto

podnik? a ve prosp?ch zejména obchodník? s použitými vozidly, kteří mohou uplatnit režim zdan?ní na základ? ziskového rozp?tí. Podnik zabývající se leasingem by totiž, aby uspokojil legitimní očekávání nabyvatel?, že za vozidla odpovídající kvality zaplatí stejnou cenu, a? už jsou prodávána obchodníky s použitými vozidly, nebo leasingovými společnostmi, nemohl rozumn? promítnout do této ceny ?ástku DPH, kterou dluží, což by m?lo za d?sledek odpovídající snížení jeho ziskového rozp?tí.

41 Použití režimu stanoveného ?lánkem 26a šesté sm?rnice na podniky zabývající se leasingem, které jsou ?inné za uvedených podmínek, tak umož?uje dosáhnout práv? cíle, který si stanovil zákonodárce Spole?enství, když p?ijal tento režim, to znamená zamezení dvojímu zdan?ní a narušení hospodá?ské sout?že v oblasti použitého zboží.

42 Za t?chto podmínek musí být s p?ihlédnutím k cíl?m ?lánku 26a šesté sm?rnice tento ?lánek vykládán v tom smyslu, že z kategorie obchodník? povinných k dani nevylučuje podnik, který se zabývá leasingem použitých vozidel, pokud je následný prodej b?žnou sou?ástí jeho ?innosti a pokud cíl následného prodeje existuje v okamžiku po?ízení, i když jeho ?innost následného prodeje je druho?adá ve vztahu k ?innosti leasingu.

43 Je t?eba ještě poukázat na to, že Komise uvedla v pr?b?hu veřejného zasedání, že ?lenské státy nep?ijaly návrh, který jim byl u?in?n v rámci návrhu „sedmé sm?rnice“, p?ijmout společný režim zdan?ní dodání použitého zboží, který by rovn?ž za ú?elem zamezení dvojímu zdan?ní stanovil obnovení DPH z použitého zboží p?ed kone?ným následným prodejem, aby tak umožnil jak odpo?et této DPH, tak i zdan?ní celkové prodejní ceny. I za p?edpokladu, že by *de lege ferenda* takový nebo jiný systém umož?oval zajistit ve v?tším rozsahu vybírání DPH z takových dodání, nelze jej namítat proti výkladu, který Soudní dv?r musí podat, pokud jde o ?lánek 26a šesté sm?rnice, jenž p?edstavuje jediné pravidlo práva Spole?enství použitelné na projednávaný p?ípad k dnešnímu dni.

44 S ohledem na vše výše uvedené je namíst? odpov?d?t na druhou otázku, že ?l. 26a ?ást A písm. e) šesté sm?rnice musí být vykládán tak, že za „obchodníka povinného k dani“ ve smyslu tohoto ustanovení m?že být považován podnik, který v rámci b?žného výkonu své ?innosti následn? prodává vozidla, jež po?ídil jako použitá se zám?rem zahrnout je do své leasingové ?innosti, a pro který je v okamžiku po?ízení použitého zboží následný prodej nikoliv hlavním, ale pouze druho?adým cílem, jenž je vedlejší ve srovnání s cílem, který p?edstavuje leasing.

K náklad?m ?ízení

45 Vzhledem k tomu, že ?ízení má, pokud jde o ú?astníky p?vodního ?ízení, povahu inciden?ního ?ízení vzhledem ke sporu probíhajícímu p?ed p?edkládajícím soudem, je k rozhodnutí o nákladech ?ízení p?íslušný uvedený soud. Výdaje vzniklé p?edložením jiných vyjád?ení Soudnímu dvoru než vyjád?ení uvedených ú?astníků ?ízení se nenahrazují.

Z t?chto d?vod? Soudní dv?r (t?etí senát) rozhodl takto:

1) Ustanovení čl. 13 část B písm. c) šesté směrnice Rady 77/388/EHS ze dne 17. května 1977 o harmonizaci právních předpisů členských států týkajících se daní z obrátu – Společný systém daní z přidané hodnoty: jednotný základ daně, ve znění směrnice Rady 94/5/ES ze dne 14. února 1994, musí být vykládána tak, že nebrání vnitrostátním právním předpisům, které dani z přidané hodnoty podrobují operace, při kterých osoba povinná k dani následně prodá, poté co jej zahrnula do svého podnikání, zboží, jehož pořízení nebylo vyčato z nároku na odpočet v souladu s čl. 17 odst. 6 uvedené směrnice 77/388 ve znění změn, přestože uvedené pořízení uskutečneno u osoby povinné k dani, která nemohla podat přiznání k dani z přidané hodnoty, na základě této skutečnosti nezaložilo nárok na odpočet.

2) Článek 26a část A písm. e) šesté směrnice 77/388, ve znění směrnice 94/5, musí být vykládán tak, že za „obchodníka povinného k dani“ ve smyslu tohoto ustanovení může být považován podnik, který v rámci běžného výkonu své činnosti následně prodává vozidla, jež pořídl jako použitá se záměrem zahrnout je do své leasingové činnosti, a pro který je v okamžiku pořízení použitého zboží následný prodej nikoliv hlavním, ale pouze druhořadým cílem, jenž je vedlejší ve srovnání s cílem, který představuje leasing.

Podpisy.

* Jednací jazyk: dánština.