

STANOVISKO GENERÁLNÍHO ADVOKÁTA

L. A. GEELHOEDA

přednesené dne 22. září 2005¹(1)

Věc C-280/04

Jyske Finans A/S

proti

Skatteministeriet

[žádost o rozhodnutí o předběžné otázce podaná Vestre Landsret (Dánsko)]

„Žádost o rozhodnutí o předběžné otázce – Vestre Landsret – Výklad čl. 11 části A odst. 1 písm. a), 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 obrátu – Společný systém daní z přidané hodnoty: jednotný základ daní – Daň z následného prodeje motorových vozidel koupených jako použitých a bez daní leasingovou společností od jednotlivců za účelem jejich dalšího pronájmu (leasing)“

I – Úvod

1. Projednávaná věc, jejímž předmětem je žádost o rozhodnutí o předběžné otázce Vestre Landsret (oblastní západní soud), Dánsko, vznáší otázku, zda v případě, kdy leasingová společnost, která kupuje použitá vozidla, pronajímá je a nakonec je následně prodá, tento následný prodej 1) musí být považován za dodání osvobozené od DPH ve smyslu čl. 13 části B šesté směrnice o DPH⁽²⁾ nebo 2) spadá do zvláštního režimu pro následný prodej použitého zboží upraveného článkem 26a šesté směrnice o DPH.

II – Právní rámec

A – Právo Společenství

Šestá směrnice o DPH

2. Článek 2 šesté směrnice o DPH definuje oblast působnosti této směrnice. Článek 2 odst. 1 směrnice podrobuje DPH dodání zboží a poskytování služeb uskutečněných za protiplnění v tuzemsku osobou povinnou k dani, která jedná jako taková.

3. Článek 11 šesté směrnice o DPH uvádí, jak se vypočítává základ daní při dodání zboží a poskytování služeb (v tuzemsku) spadajících do rozsahu působnosti směrnice. Obecné pravidlo pro tento výpočet je obsaženo v čl. 11 části A odst. 1, a sice: vše, co představuje protiplnění, které dodavatel nebo poskytovatel získal nebo má získat od kupujícího, zákazníka nebo třetí

strany za takové dodání zboží nebo poskytnutí služby včetně dotací přímo vázaných na cenu takového dodání zboží nebo poskytnutí služby.

4. Hlava X šesté směrnice o DPH obsahuje seznam osvobození od DPH, tedy dodání nebo poskytnutí dodaných kupujícímu bez toho, aby byla zatížena DPH. Článek 13 stanoví osvobození použitelná v tuzemsku a obsahuje dva seznamy. První, v čl. 13 části A, vyjmenovává osvobození ve prospěch určitých činností ve veřejném zájmu. Druhý, v čl. 13 části B, vyjmenovává ostatní osvobození. Část tohoto článku, která je pro projednávanou věc relevantní, 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 uplatnění těchto osvobození a k zamezení jakýchkoli daňových úniků, vyhýbání se daňovým povinnostem či zneužití daňového režimu:

[...]

c) dodání zboží zcela použitého na činnost, která je osvobozena od daně podle tohoto článku nebo podle čl. 28 odst. 3 písm. b), pokud toto zboží nezaložilo nárok na odpočet daně, nebo dodání zboží, při jehož pořízení nebo výrobě se v souladu s čl. 17 odst. 6 daň z přidané hodnoty nestala odpočitatelnou“.

5. Článek 17 šesté směrnice o DPH se týká vzniku a rozsahu nároku na odpočet zaplacené daně. Článek 17 odst. 6 stanoví:

„Nejpozději do čtyř let ode dne, kdy tato směrnice vstoupí v platnost, rozhodne Rada jednomyslně na návrh Komise o tom, jaké výdaje nelze odpočíst 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.“

6. Do dnešního dne Rada nevypracovala podrobnější pravidla ohledně výdajů, relevantních pro projednávanou věc, které nelze odpočíst.

7. Článek 28 odst. 3 písm. b) stanoví, že členské státy mohou, během přechodného období pro provedení šesté směrnice o DPH, pokračovat v osvobození činností uvedených v příloze F této směrnice za podmínek platných v dotyčném členském státě.

Směrnice 94/5

8. Směrnice 94/5(3) byla přijata podle článku 32 šesté směrnice o DPH, který stanovil, že Rada přijme režim zdaňování použitého zboží, uměleckých děl, starožitností a sbíratelských předmětů ve Společenství(4). Tato směrnice stanovila zvláštní úpravu pro použité zboží, umělecká díla, sbíratelské předměty a starožitnosti, zejména tím, že vložila nový článek 26a do šesté směrnice o DPH.

9. Tento článek v podstatě upravuje tzv. „režim ziskového rozpětí“, který obchodníci s použitým zbožím mohou za určitých okolností použít namísto běžného režimu DPH. Zatímco podle běžného režimu DPH je částkou, z níž je vybírána DPH, celé protiplnění obdržené obchodníkem od zákazníka snižované o částku DPH vztahující se k tomuto protiplnění, pokud se použije režim ziskového rozpětí, je částkou, z které je vybírána DPH, ziskové rozpětí. Následuje přehled nejdůležitějších ustanovení článku 26a relevantních pro projednávanou věc.

10. Článkem 26a částí A písm. d) je použité zboží definováno jako „hmotný movitý majetek, který je vhodný k dalšímu použití v daném stavu nebo po opravě, kromě uměleckých děl, sbíratelských

předem?t? nebo starožitností a krom? drahých kov? a drahokam?, jak jsou vymezeny ?lenskými státy“.

11. Podle ?l. 26a ?ásti B odst. 1 použijí ?lenské státy zvláštní úpravu pro zdanění ziskového rozp?tí dosaženého obchodníky povinnými k dani z dodání použitého zboží, um?leckých díl, sb?ratelských předem?t? a starožitností uskutečn?ných obchodníky povinnými k dani (tzv. „režim ziskového rozp?tí“). ?lánek 26a ?ást B odst. 2 stanoví, že tento režim ziskového rozp?tí se použije, pouze pokud dotčené zboží bylo dodáno obchodníku povinnému k dani určitými definovanými osobami v rámci Společenství, a sice:

„osobou nepovinnou k dani nebo

jinou osobou povinnou k dani, pokud je dodání zboží touto jinou osobou povinnou k dani osvobozeno od dan? podle ?l. 13 ?ásti B písm. c), nebo

jinou osobou povinnou k dani, zakládá-li dodání zboží touto jinou osobou povinnou k dani nárok na osvobození od dan? podle ?lánku 24 a zahrnuje-li kapitálová aktiva, nebo

jiným obchodníkem povinným k dani, pokud bylo dodání zboží tímto jiným obchodníkem povinným k dani předem?tem dan? z přidané hodnoty podle této zvláštní úpravy“.

12. V každém z těchto případ? by byl obchodník v případě neexistence režimu ziskového rozp?tí povinen odvést DPH z celého protiplnění obdrženého od svého zákazníka, ale nemohl by si odpočíst žádnou DPH.

13. ?lánek 26a ?ást B odst. 3 definuje základ dan? při dodání zboží v režimu ziskového rozp?tí jako „ziskové rozp?tí dosažené obchodníkem povinným k dani bez dan? z přidané hodnoty vztahující se k tomuto ziskovému rozp?tí. Toto ziskové rozp?tí je rovno rozdílu mezi prodejní cenou ú?tovanou obchodníkem povinným k dani za zboží a kupní cenou“.

14. ?lánek 26a ?ást A písm. e) definuje „obchodníka povinného k dani“ jako „osobu povinnou k dani, která v rámci své hospodářské činnosti nakupuje nebo si pořizuje pro účely svého podnikání, popřípad? dováží se záměrem následného prodeje použité zboží a/nebo [nebo] um?lecká díla, sb?ratelské předem?ty nebo starožitnosti [...]“.

15. ?lánek 26a ?ást B odst. 6 stanoví, že osoby povinné k dani nejsou oprávněny odpočíst si DPH ze zboží dodaného obchodníkem povinným k dani, podléhá-li toto dodání této zvláštní úprav?.

16. ?lánek 26a ?ást B odst. 11 stanoví, že obchodník povinný k dani může použít na každé dodání, na které se vztahuje zvláštní úprava, běžný režim dan? z přidané hodnoty podle ?l. 26a ?ásti B odst. 2 nebo 4.

B – Dánské právo

Obecná právní úprava týkající se DPH

17. ?lánek 4 odst. 1 první v?ta dánského zákona o DPH (viz nejnověji úplné znění zákona ? 703 ze dne 8. srpna 2003) stanoví, že „[d]a? se odvádí z dodaného zboží nebo z poskytnutých služeb za protiplnění v Dánsku“.

18. ?lánek 13 odst. 1 dánského zákona o DPH vyjmenovává zboží a služby, které jsou osvobozeny od DPH, jež odpovídají těm uvedeným v ?l. 13 ?ásti A šesté směrnice o DPH.

19. §lánek 13 odst. 2 dánského zákona o DPH stanoví, že:

„Dodání zboží použitého pouze v rámci obchodu, který je osvobozen od daní podle prvního odstavce, nebo dodání zboží, jehož pořízení nebo použití bylo vyloučeno z nároku na odpočet podle kapitoly 9, je osvobozeno od daní“.

20. Kapitola 9 dánského zákona o DPH obsahuje následující §lánek, který je relevantní pro projednávanou věc:

„§lánek 42. Podniky si nemohou odpočíst daň na vstupu z [...]

(7) pořízení nebo provozování osobních motorových vozidel, která jsou určena k přepravě nejvýše devíti osob (nicméně s výhradou odstavců 4, 6 a 7); [...]

Odstavec 6. Podniky, které obchodují s motorovými vozidly nebo je pronajímají nebo které provozují autoškoly, si mohou, bez ohledu na ustanovení odstavce 1.7, odpočíst daň z pořízení (atd.) pro tyto účely“.

21. §lánek 42 odst. 1 bod 7 je tedy založen na ustanovení „standstill“ §l. 17 odst. 6 šesté směrnice o DPH, které umožňuje členským státům zachovat veškerá vnitřní opatření obsažená v jejich vnitrostátních předpisech v době vstupu této směrnice v platnost, dokud pravidla Rady harmonizující nárok na odpočet nevstoupí v platnost.

22. Účinek §l. 13 odst. 2 je tedy ten, že podniky spadající pod §l. 42 odst. 1 bod 7 jsou vyloučeny z nároku na odpočet, a proto neodvádějí daň z prodeje vozidel spadajících pod později uvedený §lánek.

Předpisy o DPH týkající se použitého zboží

23. Dánsko provedlo směrnici 94/5 články 69 až 71 zákona o DPH z roku 1994 (zákon č. 375 ze dne 18. května 1994) používajíc, pro všechny účely relevantní pro projednávanou věc, pojmy podobné těm, které jsou uvedeny ve směrnici.

III – Skutkový a procesní rámec

24. Obchodní činností Jyske Finans A/S (dále jen „Jyske Finans“) je prodej vozidel na leasing; v rámci této činnosti nakupuje soukromá vozidla s tzv. „bílymi značkami“ (tj. běžné dánské poznávací značky) od obchodníků a následně jim ta samá vozidla prodává formou leasingu zpět („sale-and-leaseback“).

25. Dále v rámci této činnosti nakupuje Jyske Finans použitá vozidla s bílými poznávacími značkami od obchodníků a prodává tato vozidla formou leasingu jiným obchodníkům. Po uplynutí doby leasingu Jyske Finans tato použitá vozidla následně prodá.

26. Převodní řízení se týká následných prodejů 145 použitých vozidel uskutečněných Jyske Finans v období od 1. ledna 1999 do 31. května 2001. Ti, kteří prodali Jyske Finans tato použitá vozidla, nepodali, v žádném z případů, přiznání k DPH z tohoto prodeje. Jak je uvedeno v §l. 13 odst. 2 dánského zákona o DPH, bylo to z toho důvodu, že tyto podniky získaly tato vozidla předtím bez nároku na odpočet DPH na vstupu, a tyto prodeje byly tedy od DPH osvobozeny.

27. V květnu 2001 dánské daňové úřady (Told-og Skatteregion Horsens) požadovaly, aby jim Jyske Finans zaplatila DPH z ceny následného prodeje těchto vozidel ve výši 2 236 413 DKK.

28. Dne 22. ledna 2003 podala Jyske Finans žalobu k Vestre Landsret zpochybňující svoji povinnost zaplatit DPH z této částky mimo jiné na základě toho, že byla v rozporu s šestou směrnicí o DPH, jelikož by tato platba znamenala dvojí zdanění. Takové dvojí zdanění by vzniklo v případě, kdyby Jyske Finans měla nárok podle čl. 42 odst. 6 dánského zákona o DPH odpovízt si DPH ze svých nákupů použitých vozidel, ale nemohla by tento nárok uplatnit, jelikož žádná DPH nebyla ve skutečnosti z těchto vozidel zaplacená jejími prodávajícími v okamžiku prodeje.

29. V tomto kontextu se Vestre Landsret rozhodl položit Soudnímu dvoru následující předběžné otázky:

„1) Musí být čl. 13 část B písm. c) ve spojení s čl. 2 odst. 1 a čl. 11 částí A písm. a) šesté směrnice o DPH 77/388/EHS vykládán tak, že brání členskému státu v zachování legální situace vyplývající z jeho zákona o dani z přidané hodnoty, na základě kterého osoba povinná k dani, která vložila investiční majetek značného rozsahu do svého obchodního majetku, podléhá, na rozdíl od prodejce použitých vozidel a ostatních obchodníků, kteří prodávají použitá vozidla, dani z přidané hodnoty z prodeje tohoto investičního majetku, i v případě, kdy 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 odpovízt?

2) Musí být čl. 26a část A písm. e) šesté směrnice o DPH vykládán tak, že se pojem „obchodník povinný k dani“ vztahuje pouze na osoby, jejichž hlavní činnost spočívá v nákupu a prodeji použitých vozidel v případech, kdy je dotyčné použité zboží pořízeno s jediným nebo hlavním záměrem uskutečnit zisk z jeho následného prodeje, nebo se tento pojem vztahuje také na 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 [v žádosti o rozhodnutí o předběžné otázce]“

30. V souladu s článkem 23 statutu Soudního dvora byla písemná vyjádření předložena v projednávané věci Jyske Finans, Nordania Finans A/S a BG Factoring A/S, Skatteministeriet a Dánským královstvím, řeckou republikou, Polskou republikou a Komisí Evropských společenství. Všichni výše uvedení, s výjimkou Polské republiky, přednesli na jednání, které se konalo dne 7. července 2005, svá vyjádření.

IV – Posouzení

A – K první otázce

31. Podstatou první otázky Vestre Landsret je, zda je v rozporu s čl. 13 částí B písm. c) šesté směrnice o DPH, aby vnitrostátní zákon o DPH stanovil, že taková osoba povinná k dani, jako je Jyske Finans – a sice leasingová společnost, která se zabývá následným prodejem použitých vozidel – podléhá DPH z těchto následných prodejů, i když si nemůže odevzt DPH na vstupu z ceny těchto vozidel.

32. Úvodem bych chtěl uvést, že dánská vláda a vedlejší účastník v původním řízení, Nordania Finans, položili otázku, zda vozidla nakoupená a dána Jyske Finans do pronájmu tvoří investiční majetek ve smyslu šesté směrnice o DPH. Tato otázka vyvstala z důvodu jiné věci, která se týká ustanovení dánského zákona o DPH, která je projednávána před Højesteret (dánský nejvyšší soud) a je výsledkem formulace první otázky Vestre Landsret položené Soudnímu dvoru v projednávané věci(5).

33. K tomuto bodu bych uvedl, že tato otázka nebyla vznesena vnitrostátním soudem v jeho předkládacím usnesení a že žádní jiní vedlejší účastníci probíhajícího řízení nepředložili

meritorní argumenty v této záležitosti. Soudní dvůr se tedy musí omezit na odpovědi na otázky položené Vestre Landsret. Zejména nemůže rozhodnout o platnosti předpokladu, o který se tato otázka opírá, podle dánského práva. Tudíž není ani nezbytné ani vhodné, abych se k této záležitosti dále vyjadřoval.

34. Vrátím-li se k meritu první otázky, jak byla uvedena výše, čl. 13 část B písm. c) upravuje osvobození od DPH ve dvou případech.

35. První se týká dodání zboží „zcela použitého na činnost, která je osvobozena od daně podle tohoto článku nebo čl. 28 odst. 3 písm. b), pokud toto zboží nezaložilo nárok na odpot daně [...]“.

36. Druhý se týká zboží, při jehož pořízení nebo výrobě se v souladu s čl. 17 odst. 6 nestala DPH odpotitelnou.

37. Je zřejmé, že ani jeden z těchto případů se nevztahuje na následný prodej použitých vozidel Jyske Finans, a to ze dvou důvodů.

38. Zaprvé zboží dodávané Jyske Finans – použitá vozidla – není, podle informací nám předložených Vestre Landsret, zcela používáno pro činnost osvobozenou podle článku 13 (bez ohledu na to, zda jde o činnosti ve veřejném zájmu či nikoliv). Článek 28 odst. 3 písm. b), přechodné ustanovení, není rovněž použitelný na projednávanou věc. Tato dodání jsou tedy v zásadě zdanitelná na základě obecného pravidla uvedeného v článku 2 směrnice.

39. Zadruhé čl. 42 odst. 6 dánského zákona o DPH výslovně přiznává Jyske Finans nárok, jako podniku obchodujícímu s motorovými vozidly nebo je pronajímajícímu, odpot si DPH odváděnou z nákupů uskutečněných pro tyto účely. Jak bylo uznáno předkládajícím soudem v jeho předkládacím usnesení, důvodem, proč nedošlo v projednávaném případě k odpotu, byla jednoduše skutečnost, že zde neexistovala žádná daň na vstupu, která by se mohla odpotit. Důvodem byla skutečnost, že Jyske Finans nakoupila použitá vozidla od obchodních subjektů, kteří si podle čl. 13 odst. 2 a článku 42 dánského zákona o DPH neúčtovali z prodeje DPH.

40. Tudíž předpoklad pro osvobození následného prodeje od DPH Jyske Finans podle čl. 13 části B písm. c) šesté směrnice o DPH, který vyžaduje, aby neexistoval žádný nárok na odpotet ze strany Jyske Finans, není splněn.

41. Z toho vyplývá, že bez ohledu na výklad obecného mechanismu DPH uvedeného v šesté směrnici o DPH a zejména jejího čl. 13 části B písm. c) je Jyske Finans osobou povinnou k DPH z následného prodeje vozidel, jak byla popsána v předkládacím usnesení.

42. Dánská vláda připouští, že takový výsledek znamená, že Jyske Finans musí odvádět DPH ze svých následných prodejů, aniž by měla nárok na odpotet DPH na vstupu, a tedy že podléhá dvojímu zdanění.

43. Podle vyjádření Jyske Finans je takový výsledek v rozporu s cílem šesté směrnice o DPH, jelikož DPH je zejména daň konečného spotřebitele a její zatížení by nemělo dopadnout na hospodářský subjekt v obchodním řetězci vedoucím ke konečnému spotřebiteli. Podle jejího názoru by měla být DPH neutrální ke všem takovým subjektům fungujícím v tomto řetězci, kromě případu výslovné výjimky z této zásady uvedené v šesté směrnici o DPH. Z tohoto důvodu Jyske Finans tvrdí, že na první otázku by mělo být odpovězeno kladně.

44. Tento argument mě nepřesvědčil.

45. Je pravdou, že, jak se k tomu vyjádřím dále, pokud je možné vykládat znění ustanovení

šesté směrnice o DPH více způsoby, toto ustanovení by mělo být, pokud je to možné, vykládáno způsobem, který nejúčinněji uskutečňuje cíle směrnice. Je také pravdou, že jedním z cílů směrnice je zachování daňové neutrality mezi osobami povinnými k dani a zamezení dvojího zdanění těchto osob.

46. Nicméně znění čl. 13 části B písm. c) zjevně vyžaduje, aby osoba povinná k dani v postavení Jyske Finans odváděla DPH z jejího dodání vozidel formou následného prodeje. Podle mého názoru zde neexistuje žádný prostor pro opačný výklad tohoto článku.

47. To platí tím spíše, že jako výjimka z obecného režimu DPH šesté směrnice o DPH musí být rozsah osvobození uvedených v článku 13 vykládán v zásadě striktně(6).

48. V takovém případě není možné vykládat článek 13 v tom smyslu, že zamezuje dvojímu zdanění osoby povinné k dani v takovém postavení, v jakém je Jyske Finans. Cíl zamezení dvojího zdanění nemůže „přebít“ výslovné znění jednoho z ustanovení směrnice(7).

49. Odpověď na první otázku Vestre Landsret by tedy měla být, že čl. 13 část B písm. c) ve spojení s čl. 2 odst. 1 a čl. 11 částí A odst. 1 písm. a) šesté směrnice o DPH by neměl být vykládán tak, že brání členskému státu v zachování legální situace podle jeho zákona o dani z přidané hodnoty, podle kterého musí osoba povinná k dani odvádět DPH z následného prodeje použitých vozidel použitých v jejím podnikání, i když si tato osoba nemůže odpočíst DPH zaplacenou při pořízení těchto vozidel, jelikož žádná taková DPH nebyla ve skutečnosti odvedena.

B – K druhé otázce

50. Podstatou druhé otázky Vestre Landsret je, zda osoba povinná k dani, která následně prodává použitá vozidla, která použila ve svém podnikání v oblasti leasingu vozidel, představuje „obchodníka povinného k dani“, a spadá tedy do režimu DPH pro použité zboží uvedeného v článku 26a šesté směrnice o DPH.

51. Není zpochybováno, že na základě skutečností v původním řízení dotčená použitá vozidla představují „použité zboží“ ve smyslu čl. 26a části A písm. d) a že vozidla byla nakupována od osob spadajících pod definici uvedenou v čl. 26a části B odst. 2.

52. Základní otázkou určující, zda na základě skutečností v původním řízení Jyske Finans může použít režim ziskového rozptýlení odvádění své DPH, je tedy to, zda spadá pod definici obchodníka povinného k dani v čl. 26a části A písm. e), a je tedy „osob[ou] povinn[ou] k dani, která v rámci své hospodářské činnosti nakupuje nebo si pořizuje pro účely svého podnikání, popřípadě dováží se záměrem následného prodeje použité zboží nebo umělecká díla, sběratelské předměty nebo starožitnosti [...]“.

53. Kdybych měl vycházet pouze z oficiální anglické verze směrnice, Jyske Finans by jednoznačně spadala pod tuto definici, jelikož nakupovala vozidla „pro účely svého podnikání“. Kritérium „se záměrem následného prodeje“ nepředstavuje, v této verzi, nezbytnou podmínku pro určení obchodníka povinného k dani.

54. To by nicméně nebyl přijatelný způsob odvodnění, jelikož ostatní jazykové verze se v tomto bodě zásadně liší od verze anglické.

55. Některé jazykové verze článku 26a totiž definují obchodníka povinného k dani jako osobu, která nakupuje nebo si pořizuje pro účely svého podnikání, popřípadě dováží se záměrem následného prodeje použité zboží nebo umělecká díla, sběratelské předměty nebo

starožitnosti(8). Jinak ?e?eno z t?chto ostatních verzí je zřejmé, že nezbytným požadavkem pro ur?ení obchodníka povinného k dani je, aby bylo zboží nakoupeno nebo po?ízeno se zám?rem následného prodeje.

56. Výklad pojmu „se zám?rem následného prodeje“ je tedy zásadní pro posouzení druhé otázky Vestre Landsret.

57. Jak je uvedeno v p?edkládacím usnesení, tento pojem je možné na první pohled vykládat r?znými možnými zp?soby v kontextu dot?ených skute?ností v p?vodním ?ízení. Konkrétn?ji by mohl být chápán jako vztahující se na osoby povinné k dani nakupující použitá vozidla pokud:

- hlavní ?inností osoby povinné k dani je (nákup a) následný prodej použitých vozidel;
- hlavní ?inností osoby povinné k dani je (nákup a) následný prodej použitých vozidel a jednotlivá dot?ená vozidla byla nakoupena s jediným zám?rem následného prodeje; nebo
- v dob? nákupu m?la osoba povinná k dani v úmyslu tato vozidla pozd?ji znovu prodat poté, co je nejd?íve použije pro ú?ely svého podnikání.

58. Neexistuje žádný náznak toho, že p?ijetím sm?rnice 94/5 zákonodárce Spole?enství up?esnil nebo výslovn? ur?il, který z t?chto výklad? je správný, a zda se pojem „obchodník povinný k dani“ vztahuje na takové skute?nosti, které jsou uvedeny v projednávaném p?ípad?.

59. Jak jsem totiž uvedl ve svém stanovisku ve v?ci Francie v. Rada a Parlament, povaze právních p?edpis? je vlastní, že zákonodárci nemohou p?edvídat a uvést ve svém zn?ní všechna možná skutková použití legislativního aktu(9). To by bylo nepraktické a mimoto je to nemožné. Nap?íklad v obchodní a da?ové oblasti nemohou zákonodárci zjevn? p?edvídat a výslovn? upravit všechny možné druhy podnikání nebo formy obchodních organizací, které se pr?b?žn? m?ní.

60. Tudíž je na Soudním dvoru, aby ur?il, v rámci omezení zn?ní ?lánku 26a, který z možných výklad? je nejvíce konzistentní s cílem zvláštní úpravy pro použité zboží, a který tedy nejlépe uskute??uje zám?r zákonodárce Spole?enství.

61. Tento cíl je vyjád?en v preambuli sm?rnice 94/5 v zásad? jako dvojí, tedy:

- zamezení dvojího zdan?ní; a
- zamezení narušení hospodá?ské sout?že mezi osobami povinnými k dani.

62. Preambule tedy zd?raz?uje nezbytnost p?ijetí „pravidel Spole?enství s cílem zamezit dvojímu zdan?ní a narušení hospodá?ské sout?že“ a uvádí, že „Soudní dv?r v ?ad? rozsudk? zmínil nutnost dosažení takového stupn? harmonizace, který umožní zamezení dvojího zdan?ní v obchodu uvnit? Spole?enství“(10).

63. Preambule dále zd?raz?uje pot?ebu zamezit „používání velmi rozdílných režim?, což zp?sobuje narušení hospodá?ské sout?že a odklon obchodu jak vnit?ního, tak mezi ?lenskými státy“(11).

64. Tyto cíle byly nedávno zmíněny generální advokátkou Stix-Hackl v jejím stanovisku ve věci Förvaltnings AB Stenholmen v. Riksskattverket(12). Tento případ se týkal možného použití směrnice 94/5 na konž, který je koupen od soukromé osoby, vycvičen a následně prodán jako jezdecký kůň. Docházejíc k závěru, že směrnice je použitelná, generální advokátka uvedla, že takový výsledek je v souladu s cíli zamezení dvojího zdanění a narušení hospodářské soutěže sledovaných článkem 26a:

„Cílem článku 26a šesté směrnice o DPH a úmyslem zákonodárce Společenství je zamezit takovému narušení, jak můžeme vidět ze směrnice 94/5, která zavedla tuto zvláštní úpravu“(13).

65. Soudní dvůr výslovně souhlasil v tomto bodě s generální advokátkou, když zamítl restriktivní výklad relevantního pojmu v článku 26a při definování použitého zboží, neboť:

„[...] vyloučit tato dodání ze zvláštní úpravy použitelné na použité zboží by bylo v rozporu s výslovným úmyslem zákonodárce zamezit dvojímu zdanění“(14).

66. Tento cíl zjevně tvoří základ například definice v čl. 26a části B odst. 2 prodávajících, od kterých musí následný prodávající koupit použité zboží, aby se na něj vztahoval režim článku 26a. Jak jsem uvedl výše, v každém případě, v případě neexistence režimu ziskového rozpětí by byl následný prodávající povinen odvést DPH z celého obdrženého protiplnění, ale nemohl by si odpovízt žádnou DPH na vstupu.

67. Tudíž v případech, ve kterých existuje několik přijatelných výkladů článku 26a, je to výklad, který nejlépe uskutečňuje cíle zamezení dvojího zdanění a narušení hospodářské soutěže, který musí být upřednostněn.

68. Když se vrátím k těm možným výkladům pojmu „obchodník povinný k dani“, které jsem uvedl výše, je nesporné, že cíle zamezení dvojího zdanění by bylo nejlépe dosaženo přijetím nejširšího z těchto výkladů, tj. toho, který by se vztahoval na osoby povinné k dani nakupující použitá vozidla se záměrem jejich následného prodeje v pozdější době.

69. Jak bylo uvedeno předkládajícím soudem, pokud by byla Jyske Finans oprávněna používat režim ziskového rozpětí při výpočtu částky, z které se odvádí DPH, dvojí zdanění by bylo minimalizováno nebo dokonce vyloučeno. Důvodem by byl pravděpodobně malý, pokud vůbec nějaký, zisk z následného prodeje, ze kterého by mohla být DPH odvedena, vzhledem k amortizaci hodnoty vozidel.

70. Naopak přijetí kteréhokoliv z ostatních výkladů, které jsem uvedl výše – požadujících, aby hlavní činností osoby povinné k dani byl (nákup a) následný prodej použitých vozidel a aby jednotlivá dotčená vozidla byla nakoupena s jediným záměrem následného prodeje – by vyloučilo takové osoby povinné k dani, jako je Jyske Finans, z rozsahu působnosti článku 26a. Jak zmínil Vestre Landsret v předkládacím usnesení, vedlo by to k dvojímu zdanění při následném prodeji dotčených použitých vozidel, jelikož vozidla by byla plně zdaněna ještě jednou při následném prodeji, bez jakéhokoliv nároku na odpověd následným prodávajícím.

71. Mimoto pokud by taková osoba povinná k dani, jako je Jyske Finans, spadala mimo zvláštní úpravu pro použité zboží uvedenou v článku 26a, narušilo by to hospodářskou soutěž v odvětví následného prodeje použitých vozidel. Jelikož osoby povinné k dani, jako je Jyske Finans, by byly nuceny nést zatížení DPH na kupující ve formě vyšších prodejních cen, ti obchodníci s použitými vozidly, jejichž hlavní činností je následný prodej vozidel, by, jelikož by spadali pod článek 26a, byli v tomto odvětví soutěžně zvýhodněni. Zájem na daňové neutralitě mezi osobami povinnými k dani se tedy také zasazuje ve prospěch výkladu článku 26a jako vztahujícího se na

takové subjekty, jako je Jyske Finans(15).

72. Dodal bych, že m? nep?esv?d?ilo tvrzení dánské vlády, že existuje pouze malá nebo žádná nahraditelnost mezi následnými prodeji obchodník?, kte?í pouze obchodují s použitými vozidly, a takových leasingových společností, jako je Jyske Finans.

73. V každém p?ípad? mi není jasné, jak by se daly funk?n? rozlišit všechny p?ípady mezi osobami povinnými k dani, jejichž „hlavní“ ?inností je následný prodej použitého zboží (nap?íklad obchodníci s použitými vozidly), a t?mi, jako je Jyske Finans, kte?í používají toto zboží i pro jiné ?innosti (v projednávaném p?ípad? leasing) nežli jen k následnému prodeji.

74. V projednávané v?ci se nap?íklad z p?edkládacího usnesení, jakož i z vyjád?ení Jyske Finans zdá, že následný prodej vozidel tvo?í nedílnou sou?ást její ?innosti. Její nájemní smlouvy na vozidla jsou tak uzavírány na dobu ur?itou s výslovným ustanovením o následném prodeji v okamžiku uplynutí doby smlouvy (i když za ur?itých podmínek). Dále se vypo?ítává pevná m?sí?ní leasingová splátka vycházející ze z?statku ?ástky p?vodn? zaplacené za vozidlo po ode?tení pravd?podobné ceny vozidla p?i následném prodeji. Podle m? je jednozna?né, že následný prodej vozidel m?že být Jyske Finans považován za cíl jejích nákup?, i když ne za cíl jediný.

75. Na základ? všech t?chto d?vod? nesouhlasím s argumentem dánské vlády, že pojem „obchodník povinný k dani“ v ?látku 26a by m?l být vykládán jako vztahující se pouze na podniky, jejichž hlavní ?innost spo?ívá v nákupu a následném prodeji použitého zboží a jejichž hlavním zám?rem, když nakupují toto zboží, je uskute?nit zisk z následného prodeje. Nesouhlasím také s tvrzením polské vlády, že takový úzký výklad by m?l být p?ijat, jelikož zvláštní úprava ?látku 26a pro použité zboží tvo?í výjimku z obecného režimu DPH pro zboží a služby.

76. Z toho vyplývá, že pojem „obchodník povinný k dani“ by m?l být podle mého názoru vykládán jako zahrnující osoby povinné k dani nakupující použitá vozidla se zám?rem následn? tato vozidla za n?jakou dobu prodat, i když takový následný prodej netvo?í jediný nebo hlavní cíl nákupu.

77. Ve svých argumentech proti takovému záv?ru vznesla dánská vláda dv? další námitky.

78. Zaprvé se odvolává na ur?itá vyjád?ení generálního advokáta Saggia v jeho stanovisku ve v?ci Bakcsi(16). Tento p?ípad se netýkal p?ímo ?látku 26a. V ?ásti, na kterou se dánská vláda odvolává, byla dot?ena obecná otázka povinnosti platit DPH, na základ? zásad ?l. 2 odst. 1 šesté sm?rnice o DPH, osoby povinné k dani, která nakupuje zboží od soukromé osoby pro obchodní ú?ely bez nároku na odpo?et a následn? s ním nakládá. Hlavní otázkou bylo rozlišení, pro ú?ely odpo?tu DPH, mezi (žáste?ným) vkladem zboží do obchodního majetku a vyn?tí tohoto zboží z obchodního majetku.

79. Docházejíc k záv?ru, že osoba povinná k dani, která si zvolila za?lenit zboží do svého obchodního majetku, by m?la, pokud by spadala pouze pod obecné zásady ?l. 2 odst. 1, mít povinnost odvád?t DPH, generální advokát uvedl, že podle jeho názoru se ?lánek 26a nepoužije. Dodal, že „mechanismus [?látku 26a] je vyhrazen pouze pro obchodníky povinné k dani; tj. pro ty, jejichž hlavní ?inností je nákup a prodej použitého zboží“(17).

80. Tato pasáž není podle mého názoru dosta?ující, aby zm?nila platnost výše uvedených záv?r?, že takové osoby povinné k dani, jako je Jyske Finans, spadají pod pojem „obchodník povinný k dani“, a to z následujících d?vod?.

81. Zaprvé tato poznámka byla zjevn? *obiter dictum* této v?ci, která, jak bylo uvedeno výše, se týkala velmi rozdílného problému. Neexistuje žádný náznak toho, že p?ed Soudním dvorem byly uplatn?ny meritorní argumenty ohledn? toho, že pro použití ?látku 26a je nezbytné, aby byl

následný prodej jedinou nebo hlavní činností osoby povinné k dani (na rozdíl od důležité, ale vedlejší činnosti osoby povinné k dani).

82. Mimoto Soudní dvůr ve svém rozsudku ani na toto *dictum* neodkázal, ani výslovně nezvážil možné použití mechanismu článku 26a.

83. Z druhé se dánská vláda dovolává rozsudku Soudního dvora ve věci ORO a zejména následujícího tvrzení Soudního dvora:

„Celkově je systém DPH Společenství výsledkem postupné harmonizace vnitrostátních předpisů podle článků 99 a 100 Smlouvy. Jak Soudní dvůr opakovaně uvedl, tato harmonizace, jak byla postupně zavedena směrnicemi a zejména šestou směrnicí o DPH, je stále pouze harmonizací částečnou.

Cílem harmonizace je zejména zamezit dvojímu zdanění, takže odpout daně na vstupu v každém stupni zdanění je neoddelitelnou součástí systému DPH.

Tohoto cíle ještě nebylo dosaženo, jak je zřejmé z článku 32 šesté směrnice o DPH, a ve společném systému daně z přidané hodnoty existujícímu v současné době nelze nalézt nezbytné základy pro určení a zavedení podrobných pravidel pro použití společného systému zdanění, který umožní zamezení dvojímu zdanění v obchodě s použitým zbožím.“(18)

84. Podle názoru dánské vlády se toto odvodnění vztahuje na základě analogie na projednávanou věc. Skutečnost, že by Jyske Finans, podle jejího výkladu pojmu „obchodník povinný k dani“, podléhala dvojímu zdanění, je podle jejího tvrzení způsobena prostou mezerou v současném systému DPH, vyplývající ze současného, pouze částečného stavu harmonizace.

85. K tomuto bodu stačí uvést, že zatímco se věc ORO skutečně týkala daňového zacházení s použitým zbožím, bylo v ní rozhodnuto před vstupem v platnost zvláštního režimu článku 26a. Tudíž Soudní dvůr se nezabýval výkladem rozsahu zvláštního schématu DPH, který předtím existoval, ale otázkou, zda existence dvojího zdanění, jako výsledku vnitrostátního zákona o DPH použitelného na tento případ, byla sama o sobě v rozporu s obecnými zásadami šesté směrnice o DPH. Odvodnění Soudního dvora tedy není pro projednávanou věc směřující.

86. Odpověď na druhou otázku by tudíž měla být, že pojem „obchodník povinný k dani“ podle čl. 26a části A písm. e) šesté směrnice o DPH nemůže být vykládán jako vztahující se pouze na osobu povinnou k dani, jejíž hlavní činnost spočívá v nákupu a prodeji použitého zboží v případech, kdy je toto zboží pořízeno s jediným nebo hlavním záměrem uskutečnit zisk z jeho následného prodeje. Jinými slovy se tento pojem vztahuje na osoby, které v okamžiku nákupu měly v úmyslu zboží následně prodat v pozdější době poté, co ho nejdříve použijí pro účely svého podnikání.

V – Závěry

87. Z výše uvedených důvodů jsem toho názoru, že by Soudní dvůr měl na otázky položené Vestre Landsret odpovědět následovně:

„1) Článek 13 část B písm. c) ve spojení s čl. 2 odst. 1 a čl. 11 částí A odst. 1 písm. a) šesté směrnice Rady 77/388/EHS ze dne 17. května 1977, o harmonizaci právních předpisů členských států týkajících se daní z obrátu, nesmí být vykládán jako zabírající členskému státu v zachování legální situace podle jeho zákona o dani z přidané hodnoty, podle kterého je osoba povinná k dani povinna odvádět DPH z následného prodeje použitých vozidel použitých v jejím podnikání, i když si tato osoba nemůže odpout DPH zaplacenou při pořízení těchto vozidel, jelikož žádná taková

DPH nebyla ve skutečnosti odvedena.

2) Pojem „obchodník povinný k dani“ podle čl. 26a části A písm. e) šesté směrnice o DPH se vztahuje na osobu povinnou k dani, která měla v okamžiku nákupu v úmyslu zboží následně prodat v pozdější době poté, co ho nejdříve použije pro účely svého podnikání.“

1 – Původní jazyk: angličtina.

2– Šestá 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 daní (Úř. věst. L 145, s. 1; Zvl. vyd. 09/01, s. 23).

3– Směrnice Rady 94/5/ES ze dne 14. února 1994, kterou se doplňuje společný systém daní z přidané hodnoty a mění směrnice 77/388/EHS – Zvláštní úprava vztahující se na použité zboží, umělecká díla, sběratelské předměty a starožitnosti (Úř. věst. L 60, s. 16; Zvl. vyd. 09/01, s. 255).

4 – Tento článek šesté směrnice o DPH byl zrušen směrnicí 94/5.

5– Zejména použití formulace „osoba povinná k dani, která vložila investiční majetek značného rozsahu do svého obchodního majetku“.

6– Viz například rozsudky ze dne 3. března 2005, Fonden Marselisborg (C-428/02, Sb. rozh. s. I-1527), a ze dne 20. listopadu 2003, Taksatorringen (C-8/01, Recueil, s. I-13711).

7– Viz jako příklad dvojího zdanění, které Soudní dvůr nemůže napravit, rozsudek ze dne 5. prosince 1989, ORO Amsterdam Beheer a Concerto v. Inspecteur der Omzetbelasting Amsterdam (C-165/88, Recueil, s. 4081), ke kterému se vyjádřím níže.

8– Obchodník povinný k dani je tak ve francouzské verzi definován jako „? assujetti qui, dans le cadre de son activité économique, achète ou affecte aux besoins de son entreprise ou importe, en vue de leur revente, des biens ? occasion, des objets ? art, de collection ou ? antiquité [...]“ a v nizozemské verzi jako „de belastingplichtige die in het kader van zijn economische activiteit gebruikte goederen, kunstvoorwerpen, voorwerpen voor verzamelingen of antiquiteiten koopt, voor bedrijfsdoeleinden bestemt dan wel invoert met het oog op wederverkoop [...]“.

9– Stanovisko ze dne 17. března 2004, Francie v. Parlament a Rada (C-244/03, Recueil, s. I-4021, body 74 a 75).

10– Preambule, body 3 a 5.

11– Preambule, bod 2.

12– Stanovisko ze dne 10. července 2003, Förvaltnings AB Stenholmen v. Riksskattverket (C-320/02, Recueil, s. I-3509).

13– Tamtéž, body 60 a 61. Viz také stanovisko generální advokátky Kokott ze dne 24. února 2005 ve věci Komise v. Spojené království (C-305/03, Sb. rozh. s. I-1213, bod 59) a návrh Komise vedoucí nakonec ke směrnici 94/5, rozsudek Komise v. Nizozemsko (16/84, Recueil, s. 2355).

14– Rozsudek ze dne 1. dubna 2004, Förvaltnings AB Stenholmen v. Riksskattverket (C-320/02, Recueil, s. I-3509, bod 25).

15– Všimnul jsem si, že v odpovědi ze dne 20. prosince 2002 Association of Danish Finance

Companies (sdružení dánských účetních společností) uvedla Komise (generální ředitelství pro daňovou a celní unii), že v definici „obchodníka povinného dani“ v čl. 26a části A písm. e) neexistuje nic, co by umožňovalo omezit tuto úpravu na osoby povinné k dani, které výhradně a hlavně podnikají v nákupu a obchodování s použitým zbožím.

16– Stanovisko ze dne 13. dubna 2000, Bakcsi (C-415/98, Recueil, s. I-1831).

17– Tamtéž, bod 34.

18– ORO, uvedený výše v poznámce pod čarou 7, body 21 až 23.